



University of
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

revistafsa

www4.fsnet.com.br/revista

Rev. FSA, Teresina, v. 19, n. 9, art. 7, p. 129-150, set. 2022

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2022.19.9.7>

DOAJ DIRECTORY OF
OPEN ACCESS
JOURNALS

WZB
Wissenschaftszentrum Berlin
für Sozialforschung



MIAR



A Relevância dos Instrumentos Gerenciais na Tomada de Decisão

The Relevance of Managerial Instruments in Decision Making

Alessandro Henrique de Araújo Januário

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte

E-mail: alessandrohenrique@ufrn.edu.br

Angélica Maria Constantino de Moura

Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte

E-mail: angelicamoura02@gmail.com

Tadeu Junior de Castro Gonçalves

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte

E-mail: tadeujunior.goncalves@gmail.com

Diogo Henrique Silva de Lima

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília

E-mail: diogoh4@ufrnet.br

Endereço: Alessandro Henrique de Araújo Januário

Avenida Senador Salgado Filho, Lagoa Nova. CEP:
59078-970. Natal/RN. Brasil.

Endereço: Angélica Maria Constantino de Moura

Avenida Senador Salgado Filho, Lagoa Nova. CEP:
59078-970. Natal/RN. Brasil

Endereço: Tadeu Junior de Castro Gonçalves

Avenida Senador Salgado Filho, Lagoa Nova. CEP:
59078-970. Natal/RN. Brasil.

Endereço: Diogo Henrique Silva de Lima

Universidade Federal de Lavras - Aqueanta Sol, CEP:
37200-900, Lavras/MG, Brasil.

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar
Rodrigues**

**Artigo recebido em 26/04/2022. Última versão
recebida em 11/05/2022. Aprovado em 12/05/2022.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review
pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review
(avaliação cega por dois avaliadores da área).**

Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação



RESUMO

Este estudo objetiva compreender a relevância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão de acordo com a percepção dos gerentes de uma empresa que atua na distribuição de gás canalizado no Estado do Rio Grande do Norte. Para atingir o objetivo proposto, optou-se pela abordagem qualitativa, mediante realização de um estudo de caso. O estudo é caracterizado como descritivo e a coleta dos dados ocorreu por meio de uma entrevista semiestruturada. O tratamento dos dados foi realizado por meio de análise de conteúdo com auxílio do *software* Atlas.ti®. Como resultado, os respondentes expuseram que os instrumentos gerenciais têm alta relevância na tomada de decisão, servindo de suporte, com outros recursos adotados em conjunto, para as decisões tomadas. Porém, os instrumentos empregados pela alta administração da empresa são ultrapassados, limitando o alcance dos benefícios que a informação contábil poderia proporcionar. A pretensão com o estudo é de aproximar a discussão proposta com a realidade vivenciada no âmbito organizacional, mediante o desenvolvimento de um estudo de caso. Como justificativa à sua realização, é possível citar a importância de expor aos próprios profissionais da contabilidade o grau de relevância que os gerentes atribuem às informações de cunho contábil que lhes são fornecidas, evidenciando se os instrumentos gerenciais são fatores determinantes na tomada de decisão.

Palavras-chave: Instrumentos Gerenciais. Tomada de Decisão. Percepção dos Gerentes.

ABSTRACT

This study aims to understand the relevance of management tools in decision making according to the perception of managers of a company that operates in the distribution of piped gas in the state of Rio Grande do Norte. To achieve the proposed objective, a qualitative approach was chosen, through a case study. The study is characterized as descriptive and data collection took place through a semi-structured interview. Data treatment was performed through content analysis with the aid of the Atlas.ti® software. As a result, the respondents stated that the management instruments have high relevance in decision making, serving as support, with other resources adopted together, for the decisions taken, however, the instruments used by the company's senior management are outdated, limiting the scope of the benefits that accounting information could provide. The intention of this study is to bring the proposed discussion closer to the reality experienced in the organizational environment, by developing a case study. As a justification for its realization, it is possible to cite the importance of exposing to the accounting professionals themselves the degree of relevance that managers attribute to the accounting information provided to them, showing whether the management tools are decisive factors in decision making.

Keywords: Management Instruments. Decision Making. Perception of Managers.

1 INTRODUÇÃO

A maior parte da literatura existente que trata da contabilidade gerencial concentra atenção em fatores que determinam a perda da relevância dos estudos nessa área. Entre esses fatores, a inconsistência do objeto de pesquisa e a incapacidade dos pesquisadores de comunicar-se com clareza para apresentar os resultados obtidos de forma compreensível são considerados por alguns autores como os mais preponderantes (TUCKER; PARKER, 2014).

O problema da comunicação e a cooperação limitada entre acadêmicos e profissionais é uma barreira para a produção do conteúdo relevante. Esse fenômeno deriva do fato de que as pesquisas não conseguem trazer à luz discussões que sejam de interesse dos profissionais que, majoritariamente, não possuem base literária suficiente para compreender e apreciar as contribuições teóricas (MITCHELL, 2002; INANGA; SCHNEIDER, 2005; SHAPIRO *et al.*, 2007; BROMWICH; SCAPENS, 2016; GATTI, 2018).

Todavia, isso não significa que os pesquisadores devem perder seus papéis como indivíduos independentes e críticos dentro do processo de pesquisa. Como solução, é possível estabelecer o diálogo com os profissionais, aproximando-os da investigação e tornando-os parceiros integrais para ajudar a focar sobre aspectos de dimensão prática que despertem atratividade nas pesquisas desenvolvidas, sob a premissa de que a pesquisa não pode se tornar uma consultoria (MITCHELL, 2002; HOPWOOD, 2008; PARKER *et al.*, 2011; ALHTAYBAT; VON ALBERTI-ALHTAYBAT, 2013; GATTI, 2018).

Os procedimentos metodológicos adotados nas pesquisas também possuem relação com a perda da relevância. Em meados de 1980, consolidou-se o entendimento de que a lacuna existente entre teoria e prática precisava ser preenchida explorando a aplicação da contabilidade gerencial dentro das organizações (SCAPENS, 2006).

Existe uma tendência dos pesquisadores em concentrar o desenvolvimento científico em contribuições teóricas complexas em vez de explorar questões da realidade prática, gerando uma carência de abordagem técnica da contabilidade gerencial (MITCHELL, 2002; AHRENS; CHAPMAN, 2007; SEAL, 2012; MODELL, 2014; GATTI, 2018).

Nessa perspectiva, a elaboração de modelos matemáticos complexos voltados à explicação das diferenças entre as práticas da contabilidade gerencial ao invés de estudá-la no contexto em que operava foi um fator que contribuiu para a perda da relevância da pesquisa (SCAPENS, 2006).

Na década de 1990, para superar esse entrave, os métodos qualitativos começaram a atrair cada vez mais atenção, em particular, os estudos de caso, que mostraram todo o seu potencial na garantia de uma análise em profundidade (PARKER, 2012).

A difusão dos estudos de caso representou um meio de realizar pesquisas mais relevantes, uma vez que asseguram a análise da realidade, bem como a compreensão dos antecedentes e implicações das práticas de contabilidade gerencial (ITTNER; LARCKER, 2002; BROMWICH; SCAPENS, 2016).

Em consonância com as informações abordadas, o presente estudo tem por finalidade responder à seguinte pergunta: **qual a percepção dos gerentes acerca da relevância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão?** Assim, pode-se afirmar que o objetivo do estudo é compreender a relevância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão de acordo com a percepção dos gerentes de uma empresa que atua na distribuição de gás canalizado no Estado do Rio Grande do Norte.

A pretensão com o estudo é de aproximar a discussão proposta com a realidade vivenciada no âmbito organizacional, mediante o desenvolvimento de um estudo de caso. Como justificativa à sua realização, é possível citar a importância de expor aos próprios profissionais da contabilidade o grau de relevância que os gerentes atribuem às informações de cunho contábil que lhes são fornecidas, evidenciando se os instrumentos gerenciais são fatores determinantes na tomada de decisão.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

O pronunciamento IMAP 1 (*International Management Accounting Practice 1*), emitido em 1989 pela IFAC (*International Federation of Accountants*), resumiu a compreensão acerca da finalidade da contabilidade gerencial e os conceitos que lhe estão subjacentes (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

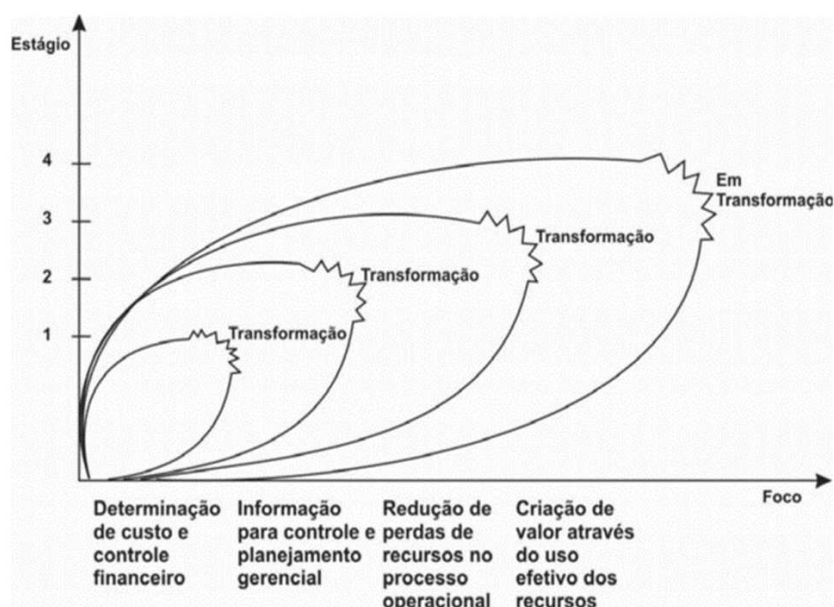
Em 1998, a IFAC divulgou um trabalho, na forma de estrutura conceitual, resultante da revisão do pronunciamento IMAP 1, visando promover uma melhor compreensão das mudanças nas práticas de contabilidade gerencial através da descrição de seus objetivos, tarefas e parâmetros; assim como a evolução e mudanças ocorridas nos artefatos gerenciais (PRAKASH, 2013).

Artefatos gerenciais são as “atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que

possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade no exercício de suas funções.” (SOUTES, 2006, p. 23).

A IFAC (1998) identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Para cada estágio, houve uma mudança no seu foco e objetivo, bem como seu posicionamento no planejamento e tomada de decisão nas organizações (MACOHON; BEUREN, 2016).

Figura 1 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial



Nota. Fonte: Grande e Beuren (2011, p. 136). Adaptada do IMAP 1 (IFAC, 1998).

O primeiro estágio durou até 1950 e o foco consistia principalmente na determinação do custo mediante utilização de orçamento e controle financeiro dos processos de produção (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

O segundo estágio ocorreu no início da segunda metade do século XX, de 1950 até 1965, onde o foco deslocou-se para o fornecimento de informações com a finalidade de promover o planejamento e o controle gerencial através da análise de decisão e responsabilidade contábil (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

O terceiro estágio iniciou em 1965 e se estendeu até 1985, sendo marcado pela atenção voltada para a redução de perdas de recursos empregados nos processos de produção, sendo utilizada a análise de processos e gerenciamento de custos. Entre as técnicas praticadas pelas empresas nessa fase estão o *Activity-Based Costing* (ABC) e o *Just In Time* (JIT) (SOUTES, 2006; PRAKASH, 2013; MACOHON; BEUREN, 2016).

O quarto e último estágio teve início em 1985 e ainda está em vigência, cujo foco está na criação de valor através do uso efetivo dos recursos disponíveis. Entre as técnicas introduzidas durante essa fase estão a *Activity-Based Management* (ABM), *Total Quality Management* (TQM) e *benchmarking* (SOUTES, 2006; PRAKASH, 2013).

A IFAC (1998) descreve a contabilidade gerencial antes de 1950 como “uma atividade técnica necessária para a busca dos objetivos organizacionais”. No segundo estágio já é vista em um papel de apoio como atividade de gerenciamento, e no terceiro e quarto estágio consolida-se como parte integrante do processo de gestão, tendo o propósito de fornecer informações aos gerentes para que utilizem na tomada de decisão (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

2.2 Instrumentos gerenciais

A contabilidade gerencial, denominada de “fase contábil que visa fornecer informações aos gerentes para uso na própria organização”, concebe um rol de instrumentos que compõem os artefatos e são utilizados na tomada de decisão (GARRISON *et al.*, 2013).

Os instrumentos gerenciais podem ser segregados em tradicionais e contemporâneos, em que os tradicionais são definidos como aqueles que utilizam o sistema de orçamento para efetuar o planejamento e controle das medidas de *performance* para a tomada de decisão, enquanto, por sua vez, os contemporâneos fornecem medidas físicas de desempenho operacional com maior direcionamento para a solução de problemas, concentrando-se em medidas não financeiras (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; WIDENER, 2004).

Entre os instrumentos gerenciais tradicionais, estão o custeio padrão, a análise Custo-Volume-Lucro (CVL), as medidas de desempenho e os orçamentos; e, entre os instrumentos gerenciais contemporâneos, além do ABC, ABM, TQM e *benchmarking*, estão o *target costing* e o *Balanced Scorecard* (BSC) (JOSHI, 2001).

Tabela 1 – Síntese dos instrumentos gerenciais

Custeio padrão	Já foi considerada uma ferramenta que aprimora o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho, porém, no presente, os relatórios de variação de custo padrão preparados mensalmente são considerados menos úteis, pois as informações fornecidas são obsoletas e desatualizadas (Sulaiman et al., 2004).
CVL	Ajuda na compreensão da inter-relação entre a quantidade vendida, os custos incorridos, o preço de venda e o lucro auferido. Entretanto, por causa de suas suposições limitantes, acredita-se que essa ferramenta pode ter pouco uso na prática. Por exemplo, os pressupostos de que o preço de venda e os custos permanecerão constantes ao longo do tempo podem não ser verídicos, haja vista que estamos inseridos em um contexto em que o ambiente de negócios é altamente volátil

	(Sulaiman et al., 2004).
Medidas de desempenho	Os métodos mais citados na literatura para medição de desempenho são o <i>Return On Investment (ROI)</i> , <i>Residual Income (RI)</i> e <i>Economic Value Added (EVA)</i> . No entanto, os proponentes do BSC argumentam que confiar em medidas relacionadas somente à contabilidade não é suficiente, requerendo também a mensuração de medidas não financeiras (Sulaiman et al., 2004).
Orçamentos	Os orçamentos auxiliam o planejamento e facilitam a comunicação e coordenação interdepartamental, servindo como ferramenta para avaliação do desempenho setorial, além de ser também um meio para as empresas alocarem recursos escassos com maior eficiência (Garrison et al., 2013).
ABC	É normalmente visto como um mecanismo para estimativa de custos de produção que aumenta a precisão do custo do produto, fornecendo dados abrangentes de custos para avaliação de desempenho, informações mais relevantes para a tomada de decisão gerencial, maior potencial para análise de sensibilidade e controle de custos, produtos e serviços (Joshi, 2001; Kren, 2018).
ABM	É uma extensão do ABC e se trata da utilização de práticas para melhorar a eficiência de um processo organizacional, assim, o ABM fornece aos gerentes uma série de objetivos e metas, tais como eliminar ou reduzir atividades sem valor agregado, melhorando assim o rendimento e a eficiência. Esses objetivos e metas são importantes dimensões do desempenho gerencial, auxiliando na medição da qualidade das decisões no que diz respeito ao alcance dos resultados desejados (Cooper & Kaplan, 1992; Kren, 2018).
TQM	É uma abordagem baseada em gestão com a participação de todos os membros de uma organização na melhoria dos processos, produtos, serviços e cultura; a fim de alcançar um maior nível de satisfação dos clientes e demais partes associadas interessadas (Aranda & Márquez, 2015; Ismyrlis & Moschidis, 2015; Yeng et al., 2018).
<i>Benchmarking</i>	É uma ferramenta empregada na medição objetiva da qualidade dos processos internos de uma organização, dando suporte para que, através de uma análise comparativa, seja possível compreender o que as outras empresas do mesmo setor estão fazendo para obter níveis de desempenho superiores, ajudando a reconhecer itens necessários para melhorar a própria <i>performance</i> (Krishnamoorthy & D’Lima, 2014).
<i>Target costing</i>	É uma questão estratégica na gestão de custos que se concentra principalmente no gerenciamento de custos e no planejamento do lucro futuro. O <i>target costing</i> maximiza o controle sobre os custos, aumenta os lucros, reduz os custos do ciclo de vida do produto e permite que as empresas esclareçam a meta da redução de custos de maneira prática, realista e objetiva (Sharafoddin, 2016).
BSC	No que concerne o BSC, com o intuito de não focar apenas em medidas contábeis para avaliar o desempenho da empresa, seus mentores propuseram analisá-la a partir de quatro perspectivas: processos internos, aprendizagem e crescimento, clientes e aspectos financeiros (Sulaiman et al., 2004).

Atualmente, o entendimento que predomina é de que os instrumentos gerenciais contemporâneos demonstram melhor adaptação ao ambiente de negócios competitivos do século XXI, visto que são eficazes em aumentar a capacidade da organização de atender com maior aderência a seus objetivos estratégicos, viabilizando uma competição mercadológica em nível internacional (SULAIMAN *et al.*, 2004).

2.3 Tomada de decisão

Melhorar a capacidade humana de decidir representa um dos grandes desafios globais para o futuro, devido, entre outros aspectos, à proliferação de opções disponíveis e ao aumento da complexidade de muitas decisões, gerando incerteza e requerendo maior demanda de recursos cognitivos (GLENN; FLORESCU, 2016).

Sob a ótica do ponto de vista econômico da racionalidade, as decisões devem basear-se em crenças sobre possíveis resultados, seus valores ou utilidades associadas e suas probabilidades de ocorrência. No entanto, pesquisas sobre julgamento e tomada de decisão demonstraram numerosas violações desse princípio, como reversões de preferências, efeitos de enquadramento e ponderação inadequada das probabilidades (SIMON, 1979).

Em certos casos, é possível que julgamentos imprecisos não sejam tendenciosos, mas o processo que os produz é sistematicamente deficiente de alguma forma. Na construção de julgamentos, as pessoas tendem a usar as informações disponíveis de maneira inconsistente e incompleta, prejudicando a precisão (SOLL *et al.*, 2015).

Fadiga e distração estão entre os fatores que influenciam o indivíduo a tomar prontamente uma decisão, sem raciocinar de forma suficiente e adequada. No que tange à fadiga, ela limita temporariamente as capacidades de monitoramento e percepção de possíveis erros, ao passo que a distração tem um efeito similar, redirecionando a atenção para o encontro de soluções céleres (BAUMEISTER *et al.*, 2007; MILKMAN, 2012).

Entre os fatores que podem melhorar a qualidade da tomada de decisão estão a construção de interrupções, a fim de incentivar a reflexão; a tomada de decisão com antecedência, para evitar o comportamento impulsivo; a seleção de um conjunto de alternativas, que é tão importante quanto escolher conscientemente; e a utilização de modelos lineares, pois sistematizam a dependência de critérios de decisão relevantes e eliminam a possibilidade de viés (SOLL *et al.*, 2015).

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação do estudo e amostra

Para atingir o objetivo do estudo, optou-se pela abordagem qualitativa, que classifica o ambiente natural como fonte direta para coleta de dados, interpretação de fenômenos e

atribuição de significados; possibilitando a captura e representação das visões e perspectivas dos envolvidos (YIN, 2016).

Realizou-se estudo de caso em uma empresa distribuidora de gás canalizado, localizada no município de Natal/RN. Yin (2001) define estudo de caso como estratégia de pesquisa que representa uma maneira de investigação empírica que segue um conjunto de procedimentos pré-especificados, a fim de estudar um fenômeno em seu contexto real.

A escolha pelo estudo de caso único ocorreu mediante entendimento de que essa estratégia fornece suporte suficiente para a tratativa da questão-problema, cabendo destacar que a empresa investigada possui a característica requerida previamente pelos pesquisadores, ou seja, trata-se de uma organização com estrutura administrativa robusta e hierarquizada, demonstrando assim grande possibilidade de empregar os instrumentos gerenciais em seus processos internos. O estudo é descritivo, pois visa registrar e descrever fenômenos observados sem interferir neles (PRODANOV; FREITAS, 2013).

A amostragem adotada foi a não probabilística do tipo intencional, haja vista que, segundo Flick (2009, p. 127), “é difícil fornecer descrições e explicações profundas de um caso encontrado a partir da aplicação do princípio da amostragem aleatória”.

3.2 Coleta, tratamento e análise dos dados

Quanto à coleta dos dados, utilizou-se como instrumento a entrevista semiestruturada, para a qual foi seguido um roteiro com o intuito de obter as informações necessárias dos entrevistados, a partir de perguntas pré-estabelecidas e outras mais que foram reformuladas e elaboradas no decorrer da entrevista.

O roteiro de entrevista foi baseado no trabalho desenvolvido por Santos, Dorow e Beuren (2016), porém foi modificado para adaptar-se à realidade dos entrevistados e ao objetivo do estudo. Para validar informações fornecidas pelos entrevistados, também foi realizada análise documental, com intenção de promover a triangulação das evidências.

A entrevista foi realizada no mês de novembro de 2019 no âmbito da empresa em estudo, em uma sala de reuniões, onde o diálogo entre os pesquisadores e os entrevistados foi integralmente registrado por meio de aparelho eletrônico que possui função de gravação de áudio. A primeira entrevista, com o gerente do setor financeiro, durou 23 minutos e 12 segundos (00:23:12); e a segunda entrevista, com o gerente do setor contábil, teve duração de 1 hora e 32 segundos (01:00:32).

A discrepância na diferença de tempo de entrevista para cada entrevistado não ocorreu em função de intervenção dos pesquisadores, mas pelo fato de que o gerente do setor contábil consumiu mais tempo do que o gerente do setor financeiro devido apresentar detalhadamente suas colocações frente aos questionamentos que lhe foram feitos. É importante justificar que essa diferença não prejudicou a etapa de análise dos resultados.

O roteiro de entrevista compunha-se de quatro partes, sendo elas: (i) perfil dos entrevistados e da empresa, (ii) instrumentos gerenciais, (iii) tomada de decisão e (iv) opinião dos entrevistados. A parte um tinha como foco explorar as informações acerca dos entrevistados e da empresa em estudo, enquanto as partes dois, três e quatro foram elaboradas com o objetivo de obter informações suficientes para subsidiar a percepção dos entrevistados de forma mais detalhada.

Assim, visando alcançar a profundidade necessária para responder ao questionamento proposto, foi realizada análise de conteúdo com apoio do *software* Atlas.ti®. A análise de conteúdo é uma técnica de investigação clássica utilizada para analisar o material textual que apresenta pontos de vista subjetivos, tendo por finalidade a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação (FLICK, 2009; BARDIN, 2011). A análise de conteúdo foi realizada em três etapas, sendo elas: (i) pré-análise, (ii) exploração do material e (iii) apresentação do resultado (BARDIN, 2011).

A pré-análise envolveu a preparação dos pesquisadores para atuar em campo, o planejamento do roteiro de entrevista, a coleta dos dados e a escolha de qual *software* utilizar para dar suporte ao processo de análise de conteúdo.

A exploração do material consistiu na etapa de tratamento dos dados colhidos. Os áudios decorrentes das entrevistas foram transcritos e tabulados e posteriormente importados ao *software* Atlas.ti®, no qual foram definidas três categorias com base no roteiro de entrevista, sendo elas: (i) instrumentos gerenciais, (ii) tomada de decisão e (iii) opinião dos entrevistados; que correspondem ao núcleo da discussão que se pretende trazer à luz, abarcando os dados condizentes a cada categoria.

A apresentação do resultado é o desfecho da análise de conteúdo, culminando em inferências e interpretações dos dados analisados pelos pesquisadores.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos entrevistados e da empresa

Tabela 2 – Perfil dos entrevistados

Entrevistados	Gênero	idade	Formação acadêmica	Função atual	Tempo de atuação
E1	Masculino	31	Administração	Gerente financeiro	11 anos
E2	Masculino	36	Ciências Contábeis	Gerente contábil	12 anos

Visando à preservação da identidade, os entrevistados estão sendo denominados neste estudo apenas como “E1” e “E2”, conforme consta na Tabela 2. Cabe destacar que E1 está cursando duas especializações, sendo uma em finanças e investimentos e outra em contabilidade aplicada ao setor público. Ambos atuam na empresa há mais de uma década e atualmente são gerentes. E1 realizou cursos para exercer a atividade de gestão, ao passo que E2 afirmou ter adquirido habilidade em gerir através da prática profissional.

Quando questionados acerca das atribuições que exercem na função que ocupam atualmente, E1 discorre que realiza o controle do fluxo de caixa da entidade, pagamentos e recebimentos, classificação de documentos fiscais e retenção e recolhimento de tributos; por sua vez, E2 enfatiza os desafios do setor contábil, citando, por exemplo, o suporte gerencial que precisa fornecer, visto que, com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS), houve uma mudança no perfil do profissional contábil nas empresas, em que este deixou de apenas registrar o passado e agora passa a participar da gestão, prospectando o futuro. Ou seja, além de ser responsável pela escrita contábil e fiscal, a gerência de contabilidade também passou a gerar relatórios importantes para nortear a tomada de decisão da alta administração.

Ao serem indagados acerca dos afazeres desenvolvidos rotineiramente na empresa, os entrevistados foram orientados a discorrer com o máximo de detalhes, possibilitando conhecê-los melhor enquanto profissionais.

“Minha rotina eu divido geralmente em duas partes. Uma parte é mais de conferência dos processos. Eu dedico mais ou menos meio período diariamente para fazer conferência dos processos, e o outro período para análises; análise de fluxo de caixa, perspectiva de investimento, financiamento.” (E1).

“Uma tarefa que eu procuro exercer diariamente é verificar se todo mundo está realmente sintonizado (...). Além disso, eu procuro ver as demandas do meu chefe imediato (...); porque ela é o nosso elo entre o setor e o sócio, então, em um segundo momento, eu procuro ver se tem alguma nova demanda, além das rotinas normais. Depois dessa primeira análise, se tem alguma nova demanda ou não, eu passo para

as tarefas diárias do setor, verificar se os prazos estão sendo atendidos, se tem alguma pendência com outros setores, os nossos acordos. Eu tenho acordos com as demais áreas para entrega de informações, então eu faço esse pente fino para saber se a gente vai conseguir atender o nosso cronograma junto ao sócio...” (E2).

E2 mencionou que em seu setor os colaboradores trabalham com rodízio de função, resultado da cultura que implantou de que todos devem ter o conhecimento necessário para executar os afazeres diários, mesmo que superficialmente, para que não ocorra de apenas um indivíduo centralizar determinada atividade e o setor inteiro ficar dependente dele, sob o risco de sua ausência prejudicar o seu funcionamento.

E2 também informou que ocupa parte do tempo livre estudando novidades da área contábil, principalmente no que diz respeito à legislação e normas internacionais, alegando que, devido à tamanha subjetividade que a contabilidade incorporou, ele deve associar a regra da melhor forma possível, para que reflita a realidade do negócio através dos demonstrativos que elabora.

Visando à preservação da identidade, a empresa investigada é denominada no presente estudo como “Alfa”, tratando-se, portanto, de uma empresa inserida no ramo de atividade industrial que atinge um faturamento bruto anual de até R\$ 240.000.000,00 e está enquadrada no regime de tributação do Lucro Real.

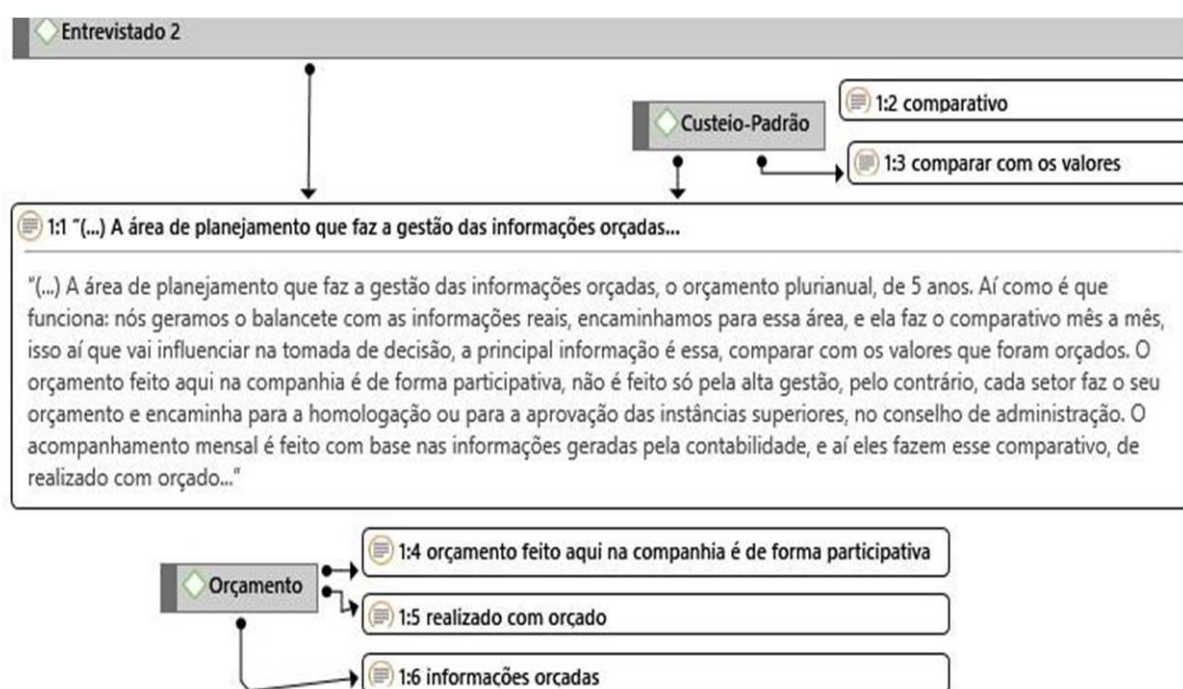
Cabe destacar que Alfa é uma estatal de economia mista que, apesar de competir com outras empresas que comercializam combustíveis, detém o monopólio da distribuição de gás canalizado no Estado do Rio Grande do Norte e está em atividade há 26 anos. Alfa possui filiais nas cidades de Mossoró/RN e Macaíba/RN; porém, a unidade de Macaíba é apenas um galpão para estocagem de material, sem oferecer atendimento ao público, mas com CNPJ registrado junto à Receita como filial.

Quanto à estrutura organizacional, Alfa possui 17 setores segmentados em gerências e assessorias. As gerências se dividem em RH, financeiro, comercial, suprimentos, TI, contabilidade, área técnica, operação e manutenção de gasodutos, Segurança, Meio Ambiente e Saúde (SMS), além de uma gerência fixada em Mossoró, que apesar de tratar-se de uma filial, atua como um setor da empresa. As assessorias são compostas pelo planejamento, secretaria geral, secretaria executiva e outras mais que assessoram especialmente a presidência (assessoria de comunicação e assessoria jurídica).

4.1 Percepção dos gerentes

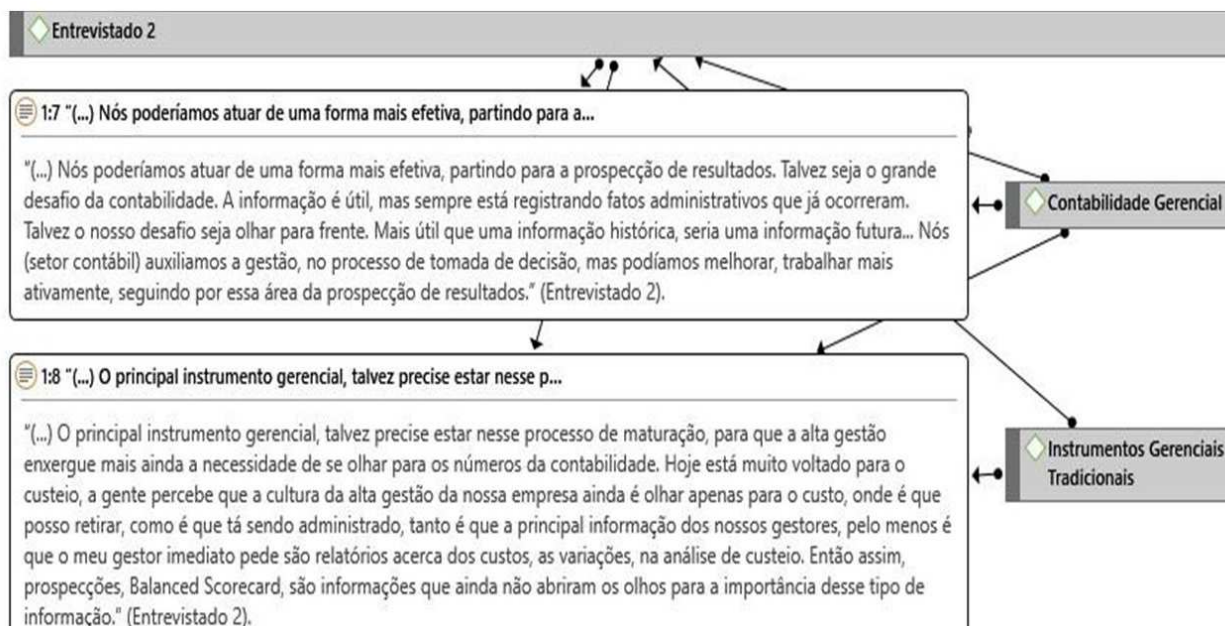
De acordo com a IFAC, Alfa ainda se enquadra no primeiro estágio do processo evolutivo da contabilidade gerencial, cujo foco consiste principalmente na determinação do custo mediante utilização de orçamento e controle financeiro dos processos de produção (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Essa afirmação é enfatizada no trecho que consta na Figura 2.

Figura 2 – Aplicação da contabilidade gerencial



Identifica-se, através dos dados analisados, a adoção do custeio padrão e orçamentos. Conforme Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Widener (2004), esses instrumentos gerenciais, denominados tradicionais, estão se tornando obsoletos por não serem mais considerados adequados ao processo decisório. Como uma possível explicação para essa defasagem no rol de instrumentos gerenciais utilizados pelos gerentes da Alfa, tem-se o fato de tratar-se de uma empresa estatal que detém monopólio do principal produto que comercializa, por consequência, devido à inexistência de competição mercadológica, o enfoque gerencial não integra as prioridades da alta administração.

Figura 3 – Instrumentos gerenciais utilizados

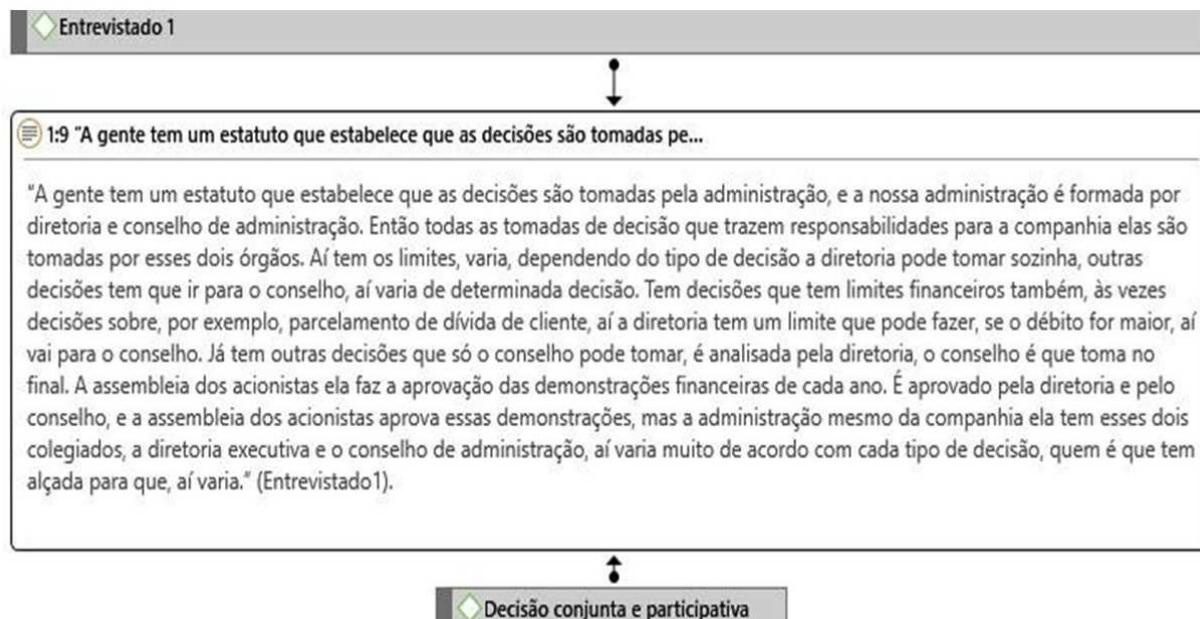


Na Figura 3 consta que E2 citou que a companhia deveria utilizar a contabilidade gerencial como uma ferramenta prospectiva, ou seja, direcionada para o futuro. Também critica o fato de que, em meio a uma quantidade considerável de instrumentos gerenciais disponíveis, a alta administração manifesta interesse restrito pelo custeio padrão e pelos orçamentos, limitando as possibilidades de maximização do alcance da informação contábil.

A constatação de que apenas instrumentos gerenciais tradicionais são adotados pela Alfa é uma evidência de atraso do ponto de vista gerencial, provocado pela não utilização de ferramentas contemporâneas que demonstram mais eficácia e aumentam a capacidade da empresa de atender com maior aderência seus objetivos estratégicos (SULAIMAN *et al.*, 2004).

No tocante à tomada de decisão, conforme consta na Figura 4, ela é realizada por gerentes, diretores e conselheiros. As decisões dos gerentes atingem apenas o setor que administram, ao passo que as decisões que afetam toda a estrutura da Alfa são tomadas pela diretoria. O estatuto da Alfa prevê que as decisões na diretoria devem ser unânimes, ou seja, todos os diretores precisam concordar com a decisão para que ela seja acatada, caso contrário, a decisão é transmitida ao conselho de administração, que é a instância superior às demais, composta por um número ímpar de membros, o que impossibilita empate nas votações das pautas deliberadas.

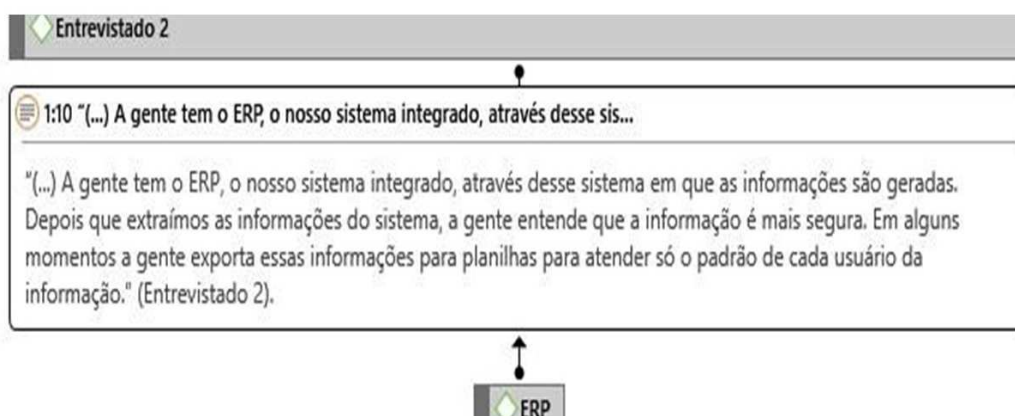
Figura 4 – Tomada de decisão



A análise dos dados expôs a existência de protocolos normativos no processo decisório, assim como atribuições e delimitações de responsabilidades aos indivíduos envolvidos, dado que é realizada de forma participativa. A literatura discorre acerca de métodos diversos para a melhoria significativa da qualidade da decisão, com forte apelo ao melhoramento da cognição e redução da incidência de viés, assim como o estabelecimento de regras e princípios apropriados (BAUMEISTER *et al.*, 2007; MCKENZIE; LIERSCH, 2011; SOLL *et al.*, 2015; ZWILLING *et al.*, 2019).

Quanto aos recursos utilizados na tomada de decisão, evidencia-se, conforme consta na Figura 5, a existência de um sistema integrado de gestão empresarial (*Enterprise Resource Planning* - ERP) que é alimentado com informações geradas pelos diversos setores da Alfa, reduzindo o risco de decisões tomadas com base na intuição.

Figura 5 – Recursos utilizados pelos gerentes na tomada de decisão

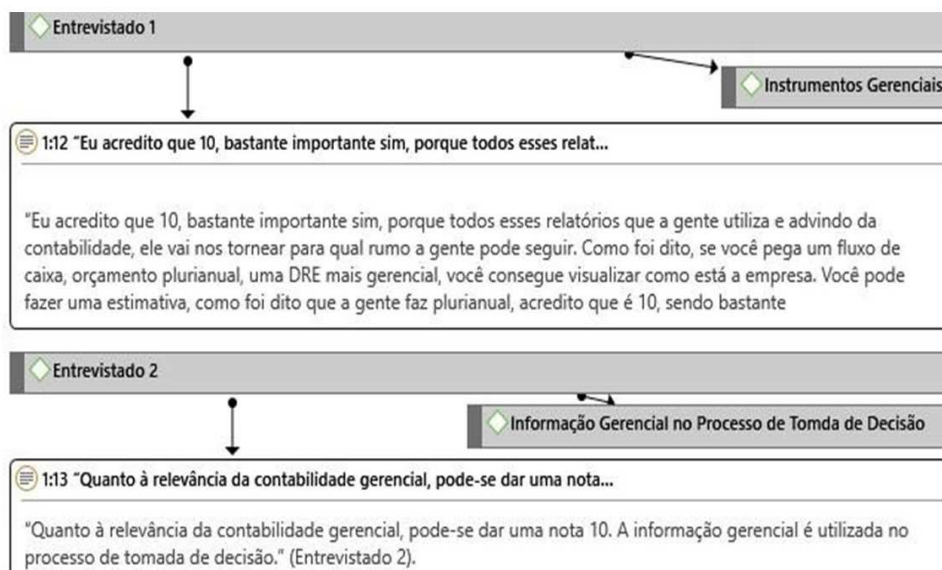


Os entrevistados também citaram outros recursos, como os relatórios gerenciais, informações contábeis e a experiência profissional; onde os relatórios gerenciais e informações contábeis assumem papel principal nesse contexto, enquanto a experiência profissional é um recurso auxiliar que serve como direcionador.

E1 enfatizou que, em geral, ao tomar uma decisão, as informações consideradas são basicamente as extraídas do ERP, onde estão concentrados todos os dados e informações da Alfa, e se as decisões forem de cunho financeiro, são amparadas com uso do custeio padrão e dos orçamentos.

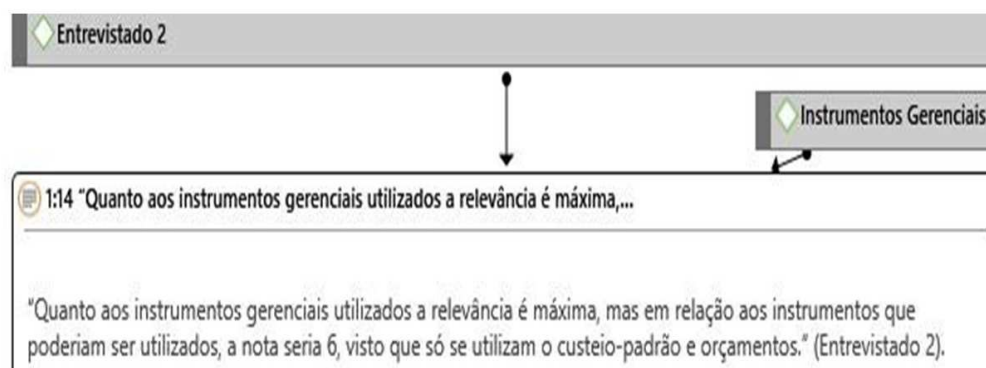
Conforme consta na Figura 6, os entrevistados foram questionados quanto ao grau de relevância que atribuem à contabilidade gerencial, em uma escala de 0 a 10, solicitando-se também uma justificativa para a escolha.

Figura 6 – Relevância da contabilidade gerencial



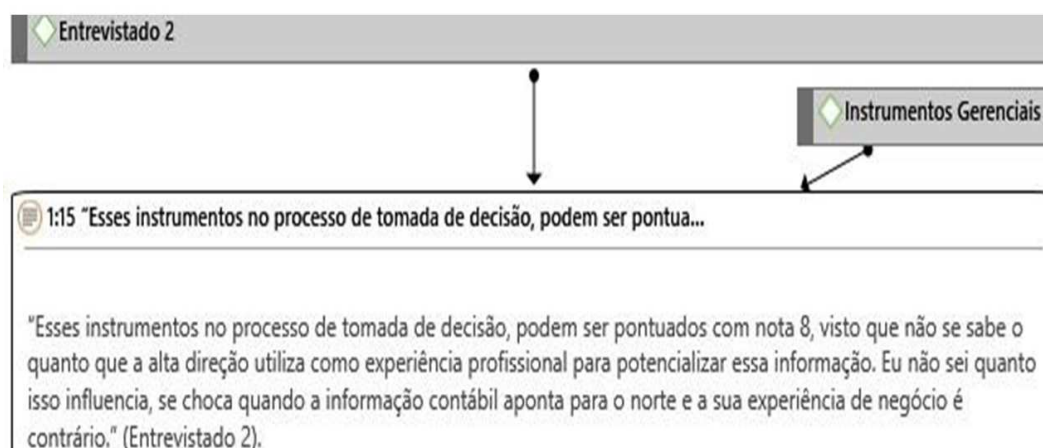
Apesar do consenso, onde ambos atribuíram o número máximo da escala, E1 deu uma resposta aparentemente focada nos instrumentos gerenciais ao invés da contabilidade gerencial em si, possivelmente por falta de conhecimento necessário para embasar melhor sua justificativa. E2 foi célere e fez alusão à informação gerencial na tomada de decisão, não discorrendo acerca da contabilidade gerencial propriamente dita.

Posteriormente, considerando a escala anterior de 0 a 10, questionou-se qual o grau de relevância atribuído aos instrumentos gerenciais e o porquê, conforme consta na Figura 7.

Figura 7 – Relevância dos instrumentos gerenciais.

E2 não apenas respondeu o que lhe foi questionado, atribuindo 10, como foi além, inserindo o questionamento no contexto da Alfa, portanto, com base nos atos praticados pela alta administração, que valorizam apenas instrumentos gerenciais tradicionais, limitando o alcance da informação contábil, atribuiu 6.

Mantendo a escala de 0 a 10, questionou-se qual o grau de relevância atribuído aos instrumentos gerenciais na tomada de decisão e o porquê, conforme consta na Figura 8.

Figura 8 – Relevância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão

Evidencia-se que a justificativa de E2 não foi referente à sua percepção própria, pois colocou os seus superiores hierárquicos como referencial para o 8 que atribuiu, sendo que esse não era o objetivo da pergunta, porém, demonstra a forma como o gestor enxerga a relevância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão a partir da ótica dos indivíduos que dão a palavra final, não conseguindo determinar se para eles a relevância é máxima, por acreditar que a experiência profissional pode pesar mais do que as informações contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo procurou contribuir com a literatura que carece de pesquisas empíricas na área da contabilidade gerencial, objetivando a exploração dos processos que são construídos e executados dentro de uma organização, com vistas a compreender a percepção dos gerentes acerca da relevância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão.

A percepção dos gerentes da Alfa foi evidenciada por meio da análise dos dados obtidos a partir de uma entrevista semiestruturada, além das observações feitas pelos pesquisadores que atuaram em campo. Apesar de o resultado não ser conclusivo, devido à unicidade amostral, é possível realizar inferências e interpretações com base nos achados.

Os entrevistados expuseram que os instrumentos gerenciais têm alta relevância no processo decisório da Alfa, servindo de suporte, com outros recursos adotados em conjunto, para as decisões tomadas, porém, os instrumentos utilizados são ultrapassados, colocando Alfa no primeiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial e limitando o alcance dos benefícios que a informação contábil poderia proporcionar à empresa.

Pode-se considerar que o objetivo do estudo foi parcialmente alcançado devido à inacessibilidade dos pesquisadores aos diretores e conselheiros da Alfa, inviabilizando uma análise mais robusta.

A inexperiência dos pesquisadores no que tange à atuação em campo se enquadra como uma limitação, pois fica evidenciado, através dos áudios captados, que em momentos pontuais os entrevistados não estavam direcionando corretamente suas respostas ao centro de determinadas questões indagadas, sendo, portanto, competência dos pesquisadores realizar essa condução sem suprimir os dizeres e/ou cercear o posicionamento dos entrevistados.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se um estudo de casos múltiplos com vistas à comparação entre os processos gerenciais executados por empresas estatais e privadas, que possuam características similares, visando investigar se os gerentes adotam instrumentos gerenciais contemporâneos e se a competição mercadológica é um fator preponderante para explicar o motivo dessa adoção.

No condizente à sugestão para pesquisas futuras, salienta-se que é imprescindível, para que os resultados complementem os achados do presente estudo, que a tomada de decisão seja investigada em todas as instâncias hierárquicas da estrutura organizacional, dado que, entre as atribuições de uma instância superior, está a reavaliação do entendimento formulado pela instância inferior, gerando colisão de diferentes perspectivas acerca da mesma matéria.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M; LUTHER, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note. **Advances in Management Accounting**, 229–247.
- AHRENS, T; CHAPMAN, C. S. (2007). Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**, 32(1-2), 1–27.
- ALHTAYBAT, K; VON ALBERTI-ALHTAYBAT, L. (2013). Management Accounting Theory Revisited: Seeking to Increase Research Relevance. **International Journal of Business and Management**, 8(18).
- ARANDA, J. R. G; MÁRQUEZ, F. P. G. (2015). Use of Excellence Models as a Management Maturity Model (3M). **Advanced Business Analytics**, 165–179.
- BARDIN, L. (2011). **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70.
- BAUMEISTER, R. F; VOHS, K. D; TICE, D. M. (2007). The Strength Model of Self-Control. **Current Directions in Psychological Science**, 16(6), 351–355.
- BROMWICH, M; SCAPENS, R. W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. **Management Accounting Research**, 31, 1–9.
- CHENHALL, R. H; LANGFIELD-SMITH, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, 9(1), 1–19.
- COOPER, R; KAPLAN, R. S. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. **Accounting horizons**, 6(3), 1-13.
- FLICK, U. (2009). **Introdução à pesquisa qualitativa**. Tradução: Joice Elias Costa - 3. ed. - Porto Alegre: Artmed.
- GARRISON, R. H; NOREEN, E. W; BREWER, P. C. (2013). **Contabilidade gerencial**. Porto Alegre: AMGH.
- GATTI, M. (2018). The Impact of Management Accounting Research: An Analysis of the Past and a Look at the Future. **International Journal of Business and Management**, 13(5), 47-60.
- GLENN, J. C; FLORESCU, E. (2016). State of the Future. **Journal of Socialomics**, 5 (3), 1-6.
- 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. **Revista Base da UNISINOS**, 8(2), 133-145.

HOPWOOD, A. G. (2008). Changing Pressures on the Research Process: On Trying to Research in an Age when Curiosity is not Enough. **European Accounting Review**, 17(1), 87–96.

INANGA, E. L; SCHNEIDER, W. B. (2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. **Critical Perspectives on Accounting**, 16(3), 227–248. x

ISMYRLIS, V; MOSCHIDIS, O. (2015). The use of quality management systems, tools, and techniques in ISO 9001:2008 certified companies with multidimensional statistics: the Greek case. **Total Quality Management & Business Excellence**, 26(5-6), 497–514.

ITTNER, C; LARCKER, D. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? **European Accounting Review**, 11(4), 787–794.

JOSHI, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 10(1), 85–109.

KREN, L. (2018). Activity Based Management (ABM) and Control System design. **Accounting and Finance Research**, 7(2), 61.

KRISHNAMOORTHY, B; D´LIMA, C. (2014). Benchmarking as a measure of competitiveness. **International Journal of Process Management and Benchmarking**, 4(3), 342-359.

MACOHON, E. R; BEUREN, I. M. (2016). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, 15(45), 09-22.

MCKENZIE, C. R. M; LIERSCH, M. J. (2011). Misunderstanding Savings Growth: Implications for Retirement Savings Behavior. **Journal of Marketing Research**, 48(SPL), S1–S13.

MILKMAN, K. L. (2012). Unsure what the future will bring? You may overindulge: Uncertainty increases the appeal of wants over shoulds. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, 119(2), 163–176.

MITCHELL, F. (2002). Research and practice in management accounting: improving integration and communication. **European Accounting Review**, 11(2), 277–289.

MODELL, S. (2014). The societal relevance of management accounting: An introduction to the special issue. **Accounting and Business Research**, 44(2), 83–103.

PARKER, L. D; GUTHRIE, J; LINACRE, S. (2011). The relationship between academic accounting research and professional practice. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 24(1), 5–14.

PARKER, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. **Critical Perspectives on Accounting**, 23 (1), 54–70.

PRAKASH, M. (2013). Evolution and changes in management accounting practices. **International Research Journal of Management Science and Technology**, 11, 1010-1011.

PRODANOV, C. C; DE FREITAS, E. C. (2013). **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale.

SANTOS, V. D; DOROW, D. R; BEUREN, I. M. (2016). Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, 8(1), 153-186.

SCAPENS, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, 38 (1), 1–30.

SEAL, W. (2012). Some proposals for impactful management control research. **Qualitative Research in Accounting & Management**, 9(3), 228–244.

SHAPIRO, D. L; KIRKMAN, B. L; COURTNEY, H. G. (2007). Perceived Causes and Solutions of the Translation Problem in Management Research. **Academy of Management Journal**, 50(2), 249–266.

SHARAFODDIN, S. (2016). The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. **Procedia Economics and Finance**, 36, 123–127.

SIMON, H. A. (1979). Rational Decision Making in Business Organizations. **The American Economic Review**, 69(4), 493-513. Retrieved May 28, 2021, from

SOLL, J. B., MILKMAN, K. L; PAYNE, J. W. (2015). A User's Guide to Debiasing. **The Wiley Blackwell Handbook of Judgment and Decision Making**, 924–951.

SOUTES, D. O. (2006). **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Master's Dissertation, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo.

SULAIMAN, M; AHMAD, N. N. N; ALWI, N. M. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries. **Managerial Auditing Journal**, 19(4), 493–508.

TUCKER, B; PARKER, L. (2014). In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting. **Accounting and Business Research**, 44(2), 104-143.

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**, 29(3-4), 377–399.

YENG, S. K; JUSOH, M. S; ISHAK, N. A. (2018). The impact of total quality management (TQM) on competitive advantage: a conceptual mixed method study in the Malaysia luxury hotel industries. **Academy of Strategic Management Journal**, 17(2), 1-9.

YIN, R. K. (2001). **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman.

YIN, R. K. (2016). **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso.

ZWILLING, C. E *et al.* (2019). Enhanced decision-making through multimodal training. **Npj Science of Learning**, 4(1), 1-10.

Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:

JANUÁRIO, A. H. A; MOURA, A. M. C; GONÇALVES, T. J. C; LIMA, D. H. S. A Relevância dos Instrumentos Gerenciais na Tomada de Decisão. **Rev. FSA**, Teresina, v.19, n. 9, art. 7, p. 129-150, set. 2022.

Contribuição dos Autores	A. H. A. Januário	A. M. C. Moura	T. J. C. Gonçalves	D. H. S. Lima
1) concepção e planejamento.	X	X		
2) análise e interpretação dos dados.	X	X	X	
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X	X	X