

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA
PROFISSIONAL – PPAC-PROFISSIONAL

LILIAN CASTELO CAMPOS

FATORES QUE INFLUENCIAM A UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS DE
CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NAS EMPRESAS CEARENSES

FORTALEZA
2013

LILIAN CASTELO CAMPOS

FATORES QUE INFLUENCIAM A UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS DE
CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NAS EMPRESAS CEARENSES

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Érico Veras Marques

FORTALEZA
2013

LILIAN CASTELO CAMPOS

FATORES QUE INFLUENCIAM A UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS DE
CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NAS EMPRESAS CEARENSES

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria Profissional da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria na linha de pesquisa Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Aprovada em: 29/05/2013

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Érico Veras Marques (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Heber José de Moura
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

Profª. Dra. Vera Maria Rodrigues Ponte
Universidade Federal do Ceará – UFC

Dedico esse trabalho a Deus, ao meu pai José Carlos, à minha mãe Filomena, à minha irmã Camila e ao meu noivo Cleyton.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me protegeu, me deu força e colocou no meu caminho anjos sem os quais certamente não teria conseguido concluir essa jornada.

Aos meus pais, José Carlos e Filomena, os grandes responsáveis por esta conquista. Palavras dificilmente traduziriam o amor, admiração e gratidão que tenho por eles. Meu pai, um exemplo de homem que batalhou muito para chegar onde chegou, uma pessoa inteligentíssima que, se tivesse tido as mesmas oportunidades que ele fez com que eu tivesse, teria ido muito longe. Minha mãe, sempre amorosa, dedicada, cuidadosa e exigente, acompanhou bem de perto todas as fases do meu estudo e, quando eu queria tirar uma dúvida sobre algo, fazia-me ler todo o capítulo até encontrar a resposta e ainda dizer o que eu tinha entendido de cada parte. Na época, eu ficava brava, hoje eu entendo tudo e espero conseguir fazer o mesmo com meus futuros filhos. Como é maravilhoso ter uma mãe professora!

À minha irmã, Camila Castelo, amiga e companheira em todos os momentos. Sempre me ajudou muito, e nessa fase do mestrado sua participação foi de suma importância, apoiando tanto na parte profissional, quanto nas atividades do mestrado. Até agravou um probleminha que tinha na mão, por me ajudar a coletar os dados para um estudo bibliométrico. Obrigada, irmãzinha!

Ao meu noivo Cleyton Carvalho, pelo companheirismo, carinho e pelas palavras de consolo, pela paciência e por compreender minhas ausências. Além disso, sempre me ajudou quando precisei, escutou meus desabafos, consolou-me e aguentou minha TPM (que ficou bem mais acentuada nesse período). Por todas as vezes que perguntou “quando você terá um tempinho para mim?” e eu não tinha uma resposta. Certamente, esses dois anos foram uma prova do amor que ele sente por mim, e a recíproca é verdadeira.

Ao professor Érico Marques, de quem tive o prazer de ser orientanda, tanto na especialização quanto no mestrado, pelos ensinamentos dados não somente à dissertação, mas também à minha vida acadêmica e profissional. Aquele que me ensinou que “devemos tentar enxergar e discutir o que está por trás daquilo que estamos lendo ou escrevendo” e que sempre fez questão de lembrar-me que “o mestrado não é uma especialização”.

Aos professores Heber José de Moura, Vera Maria Ponte e Sandra Maria dos Santos, pelas preciosas contribuições que enriqueceram minha pesquisa, tanto na fase do projeto, mas também na qualificação e defesa da dissertação.

À professora Alessandra Gallon, pela imensa dedicação que tem a todos os seus alunos, seja orientandos ou não. Ela é um exemplo de profissional. A dedicação é tão grande

que ela se esquece até de si mesma. Quantas vezes eu vou ter que falar para ela: “professora, se liberta um pouco”. Posso dizer que, além de uma grande PROFESSORA, ganhei uma grande AMIGA.

Aos demais professores do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, pois todos proporcionaram um aprendizado diferente e contribuíram de alguma forma para o resultado final dessa dissertação.

Aos gestores da área responsável pela Contabilidade Gerencial das empresas participantes da pesquisa, pela disposição em ajudar e pela contribuição dada através da resolução do questionário.

À minha grande amiga Cíntia Vanessa, aquela que participa de tudo na minha vida profissional e pessoal, companheira de graduação, mestrado e trabalho, parceira de artigos, viagens para congressos. A pessoa que me ligava todos os dias insistindo para que eu fizesse a inscrição no processo seletivo do mestrado e que me deu muita força para continuar essa caminhada. Tenho sorte em tê-la como amiga.

Aos amigos que fiz no mestrado e que certamente perdurarão para a vida toda, Amanda Gomes, Aline Castelo, Marisa Leitão, Sâmia Albuquerque e Garrido Neto; obrigada por compartilharem as conquistas, as aflições e descobertas durante esse período.

Ao meu amigo Josimar Costa, por ter cuidado da *Quantum* com compromisso. Aquele que eu mais aperreei na fase de análise dos dados e que teve toda a paciência de tirar as minhas dúvidas quase que intermináveis. Sou muito grata a você!

Aos demais colegas do mestrado profissional e acadêmico, das turmas de 2011 e 2012, que tive o prazer de conhecer e que também contribuíram para meu crescimento. Muitos me ajudaram na fase de coleta dos dados, com contatos dos gestores das empresas pertencentes à população da pesquisa.

Aos meus familiares e demais amigos pelos momentos em que não pude confraternizar com eles e fui compreendida; e, por fim, a todos que contribuíram, direta ou indiretamente, para a concretização desse projeto.

“Para realizar grandes conquistas, devemos não apenas agir, mas também sonhar, não apenas planejar, mas também acreditar!”

(Anatole France)

RESUMO

CAMPOS, Lilian Castelo. **Fatores que influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial: um estudo nas empresas cearenses**. 2012. 124 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria Profissional da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

A *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) publicou o pronunciamento IMAP 1, reconhecendo quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial. Embora o estudo da IFAC (1998) tenha evidenciado que a Contabilidade Gerencial se encontra no quarto estágio, pesquisas apresentaram um baixo grau de implementação de novas técnicas de Contabilidade Gerencial nas empresas, e uma predominância de uso de artefatos tradicionais em detrimento dos modernos. Nesta ótica, com o intuito de tentar compreender os motivos pelos quais há esse distanciamento, é que pesquisas têm sido realizadas para identificar os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial. Acrescenta-se que grande parte destas pesquisas são embasadas na teoria Contingencial e Institucional. Dessa forma, tomando como base essas duas teorias, a pesquisa objetiva analisar os fatores que influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses segundo o Prêmio Delmiro Gouveia. Para consecução do objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (i) caracterizar a área responsável pelas informações contábil-gerenciais nas empresas; (ii) analisar os fatores contingenciais internos das organizações, e (iii) identificar os artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas. Desta forma, trata-se de uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, realizada mediante *survey*. Sendo os dados obtidos através de questionário aplicado junto aos gestores da área responsável pelas informações contábil-gerenciais das 100 maiores empresas cearenses indicadas pelo Prêmio Delmiro Gouveia, ano base 2011. Das quais 56 responderam, constituindo assim a amostra da pesquisa. Constatou-se que a área responsável pelas informações contábil-gerenciais nas empresas, em linhas gerais, denomina-se Controladoria, constitui-se em um departamento e exerce predominantemente as funções de avaliação de desempenho financeiro, e auxílio nas decisões estratégicas e na elaboração do planejamento. Destaca-se ainda que o uso de artefatos tradicionais prevalece em relação aos modernos, embora essa diferença tenha se apresentado bem menor do que o esperado. Adicionalmente, em relação aos fatores contingenciais internos percebeu-se que: i) as empresas cearenses dão maior importância às estratégias de fornecer produtos ou serviços de alta qualidade e buscar eficiência produtiva, ii) ainda centralizam muitas de suas decisões nas mãos do presidente, e iii) há necessidade de um maior desenvolvimento da tecnologia da informação. Por fim, concluiu-se que a tecnologia e a função influenciaram o uso de artefatos tradicionais, bem como a estratégia, influenciou a utilização de artefatos tradicionais e modernos, confirmando as duas hipóteses principais da pesquisa: H1: Os fatores contingenciais internos influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas empresas cearenses; e, H2: A função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais influencia a utilização de Contabilidade Gerencial nas empresas cearenses.

Palavras-chave: Artefatos de Contabilidade Gerencial. Teoria Contingencial. Teoria Institucional.

ABSTRACT

CAMPOS, Lilian Castelo. **Factors potentially influencing the use of management accounting artifacts: the study in firms in Ceará.** 2013. 124 p. Dissertation (Professional Master in Administration and Controller) – Postgraduate Program in Administration and Controller of the Federal University of Ceará, Fortaleza, 2013.

In 1998, the International Federation of Accountants (IFAC) released IMAP 1, a statement on international management accounting practices, recognizing four evolutionary stages in management accounting. Although the publication indicated that management accounting is currently in the fourth stage, studies have shown a low level of implementation of new management accounting techniques in firms and a predominance of traditional rather than modern artifacts. To understand this discrepancy, researchers have attempted to identify factors influencing the use of management accounting artifacts. Much of this research has been based on Institutional and Contingency Theory. Within this perspective, the objective of this study was to evaluate factors potentially influencing the use of management accounting artifacts in the top 100 firms in Ceará according to the 2011 Delmiro Gouveia Award. To do so, the following specific objectives were outlined: (i) characterize the corporate department in charge of management accounting information; (ii) analyze internal contingency factors in organizations, and (iii) identify traditional and modern management accounting artifacts used by the firms in the sample. Based on a survey, the study was descriptive and quantitative. Information was collected through a questionnaire administered to the managers of management accounting information in the top 100 firms in Ceará (according to the 2011 Delmiro Gouveia Award), 56 of whom responded. In general, the comptroller's office was responsible for management accounting information, primarily through financial performance evaluation, assistance with strategic decisions, and planning. While traditional artifacts were more prevalent than modern artifacts, the difference was smaller than expected. With regard to internal contingency factors, the firms in the sample: i) prioritized strategies of supplying high-quality products and services, pursuing production efficiency, ii) tended to centralize decision making in the hands of the executive director, and iii) needed further IT developments. In conclusion, technology and function influenced the use of traditional management accounting artifacts, while strategy influenced the use of traditional and modern artifacts, confirming the two main hypotheses of the study: H1: The internal contingency factors influence the use of management accounting artifacts in firms in Ceará; and, H2: The corporate department in charge of management accounting information influences the use of management accounting artifacts in firms in Ceará.

Keywords: Management accounting artifacts. Contingency Theory. Institutional Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial	29
Figura 2 – Modelo final de relação das variáveis	44
Figura 3 – Características da empresa e suas relações com as práticas de Contabilidade Gerencial.....	46
Figura 4 – Modelo conceitual de pesquisa	55
Figura 5 – Modelo teórico da pesquisa.....	76
Figura 6 – Modelo inicial proposto	100
Figura 7 – Modelo final da pesquisa	103

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – A eficácia dos sistemas de custos.....	32
Gráfico 2 – Empresas por setor econômico.....	78
Gráfico 3 – Denominação da unidade organizacional responsável pelas informações contábil-gerenciais	81
Gráfico 4 – Posição Hierárquica da área responsável pelas informações contábil-gerenciais	81
Gráfico 5 – Comparação entre o uso de artefatos modernos e tradicionais nas empresas cearenses	87

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características básicas da Contabilidade Gerencial e Financeira.....	26
Quadro 2 – Artefatos de Contabilidade Gerencial.....	30
Quadro 3 – Síntese das ferramentas estudadas nas pesquisas e das apontadas nestas como as mais utilizadas pelas empresas	36
Quadro 4 – Estudos empíricos baseados na Teoria Contingencial que abordam os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial	48
Quadro 5 – Fatores Determinantes do Processo de Institucionalização	54
Quadro 6 – As três dimensões dos mecanismos isomórficos	57
Quadro 7 – Comparações entre o ROI, VBM e SMA	58
Quadro 8 – Estudos empíricos baseados na Teoria Institucional que abordam os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial	59
Quadro 9 – Síntese dos construtos observados nos estudos respaldados pela Teoria Contingencial e Institucional	60
Quadro 10 – Tipologias de pesquisa	63
Quadro 11 – População inicial da pesquisa	64
Quadro 12 – Bloco 2: Artefatos de Contabilidade Gerencial.....	68
Quadro 13 – Bloco 3: Fatores contingenciais internos.....	69
Quadro 14 – Bloco 4: Características da área responsável pelas informações contábil- gerenciais	70
Quadro 15 – Variáveis por construto.....	98

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Respostas relativas à utilização de artefatos modernos	34
Tabela 2 – Classificação das empresas de acordo com a Receita Operacional Bruta	79
Tabela 3 – Perfil dos respondentes	79
Tabela 4 – Índice de realização das funções pela área responsável pela Contabilidade Gerencial.....	82
Tabela 5 – Função da unidade responsável pela Contabilidade Gerencial.....	82
Tabela 6 – Ranking de utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial	84
Tabela 7 – Utilização de artefatos tradicionais.....	85
Tabela 8 – Utilização de artefatos modernos.....	86
Tabela 9 – Grau de importância da estratégia	87
Tabela 10 – Frequências para o construto Estratégia	88
Tabela 11 – Índice de delegação de autoridade	88
Tabela 12 – Frequências para o construto Estrutura.....	89
Tabela 13 – Nível de realização da tecnologia da informação	89
Tabela 14 – Frequências para o construto Tecnologia da Informação	90
Tabela 15 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Função.....	91
Tabela 16 – Teste de KMO e Bartlett do Construto Função	91
Tabela 17 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto Função.....	92
Tabela 18 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Estratégia de custos.....	92
Tabela 19 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Estratégia de diferenciação	93
Tabela 20 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Estratégia de diferenciação após a exclusão de P&D	93
Tabela 21 – Teste de KMO e Bartlett do Construto Estratégia	94
Tabela 22 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto Estratégia	94
Tabela 23 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Estrutura	94
Tabela 24 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Estrutura após a exclusão de Contratação e Demissão.....	95
Tabela 25 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto Estrutura.....	95

Tabela 26 – Correlações, Alfa de Cronbach, comunalidades e cargas fatoriais das variáveis do construto Estrutura após a exclusão de desenvolvimento de novos produtos	96
Tabela 27 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Tecnologia da Informação	97
Tabela 28 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto Tecnologia da Informação após a retirada das variáveis <i>e-commerce</i> e ERP	97
Tabela 29 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto Tecnologia da Informação	97
Tabela 30 – Cargas, níveis de significância e a confiabilidade individual das variáveis pertencentes a cada construto	101
Tabela 31 – Relação entre as variáveis causa e dependentes	102
Tabela 32 – Análise da Confiabilidade dos construtos do modelo	104
Tabela 33 – Índices de adequação do modelo final	104
Tabela 34 – Análise das hipóteses testadas pelo modelo final	106

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 PROBLEMA/ HIPÓTESES	21
1.2 OBJETIVOS	22
1.2.1 Objetivo geral	22
1.2.2 Objetivos específicos	22
1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA	22
2 CONTABILIDADE GERENCIAL	24
2.1 CONCEITOS, OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS	24
2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	27
2.3 ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	30
2.3.1 Estudos empíricos acerca dos artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados nas organizações	31
3 AS TEORIAS ORGANIZACIONAIS E OS FATORES QUE INFLUENCIAM O USO DE ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	38
3.1 TEORIA CONTINGENCIAL	39
3.1.1 Estudos empíricos acerca da influência dos fatores contingenciais no uso de artefatos de Contabilidade Gerencial	42
3.2 TEORIA INSTITUCIONAL	50
3.2.1 Estudos empíricos acerca das variáveis que influenciam o processo de institucionalização da Contabilidade Gerencial e de seus artefatos	53
4 METODOLOGIA	62
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	62
4.2 POPULAÇÃO DA PESQUISA	64
4.3 COLETA DE DADOS	67
4.4 ANÁLISE DOS DADOS	70
4.5 HIPÓTESES DE PESQUISA E MODELO TEÓRICO	72
4.5.1 Estratégia	73
4.5.2 Estrutura	74
4.5.3 Tecnologia	75
4.5.4 Função	75
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	78
5.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS	78

5.1.1 Perfil das empresas e dos respondentes.....	78
5.1.2 Caracterização da área responsável pelas informações contábil-gerenciais.....	80
5.1.3 Artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas organizações cearenses	83
5.1.4 Fatores contingencias internos	87
5.2 ANÁLISE DA UNIDIMENSIONALIDADE E CONFIABILIDADE DOS CONSTRUTOS	90
5.2.1 Função	90
5.2.2 Estratégia	92
5.2.3 Estrutura	94
5.2.4 Tecnologia da Informação	96
5.3 ANÁLISE DA MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS	98
6 CONCLUSÃO.....	108
REFERÊNCIAS	111
APÊNDICE - Questionário aplicado junto aos gestores da área responsável pelas informações contábil-gerenciais nas empresas cearenses	121

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial é definida por Atkinson *et al.* (2011) como um processo de identificação, mensuração, relato e análise das informações sobre os eventos econômicos das organizações. Assim, a informação gerencial contábil constitui fonte informacional primária para a tomada de decisão e o controle das empresas, auxiliando empregados, gerentes e executivos a tomar decisões mais corretas e empregar melhor os recursos, e aperfeiçoando o desempenho da organização.

Espejo (2008) ressalta que os artefatos de Contabilidade Gerencial servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que *a priori* se baseiam na otimização dos recursos, em uma perspectiva de resultados de longo prazo.

Acrescenta-se ainda que as mudanças enfrentadas constantemente pelas organizações, decorrentes de mercados cada vez mais complexos e competitivos, impulsionaram o uso de ferramentas mais eficazes para suprir o processo decisório, com informações relevantes. Assim, a Contabilidade Gerencial, como fornecedora de tais informações, também vem passando por transformações, visando a adequar-se a esse cenário.

Nesse sentido, a *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) publicou o pronunciamento IMAP 1, reconhecendo quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, em que cada um possui características específicas. O primeiro se destaca pelo foco na determinação do custo e no controle financeiro; o segundo estágio pelo fornecimento de informações que subsidiassem o planejamento e o controle gerencial; o terceiro estágio pela redução do desperdício dos recursos utilizados nos processos de negócio; e o quarto estágio tem como objetivo a geração e/ou criação de valor. Para a IFAC (1998), a Contabilidade Gerencial se encontra, atualmente, no quarto estágio evolutivo.

Embora o estudo da IFAC (1998) tenha evidenciado que a Contabilidade Gerencial se encontra no quarto estágio, pesquisas como a de Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) apontam que o mesmo não acontece no dia a dia das empresas, uma vez que constataram a existência de um aparente paradoxo no que diz respeito à prática da Contabilidade Gerencial. Apesar da existência de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo, além do rol de novas técnicas e instrumentos à disposição dos gestores empresariais, foi observado um baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de

Contabilidade Gerencial nas empresas brasileiras (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

Nesta ótica, estudos também buscaram verificar a utilização destas ferramentas de Contabilidade Gerencial pelas empresas, o que permitiu concluir a predominância do uso de artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial, que, segundo Soutes (2006), correspondem ao primeiro e segundo estágios, de acordo com a classificação da IFAC (1998). Dentre as pesquisas realizadas, destacam-se: Sulamain, Ahmad e Alwi (2004), que observaram os países asiáticos; Oyadomari *et al.* (2008), em uma análise com empresas brasileiras que abriram capital no período de 2004 a 2007; Soutes (2006), que verificou empresas indicadas no prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência e as 500 maiores e melhores da Revista Exame; Mattos, Freitag e Starke Junior (2010), em um estudo com empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba; e Teixeira *et al.* (2011), que examinaram empresas do Espírito Santo.

Consideram-se artefatos tradicionais as ferramentas Custeio por Absorção, Custeio Variável, Orçamento, Custo-Padrão, Análise Custo-Volume-Lucro, Retorno sobre o Investimento, dentre outros artefatos. Da mesma forma, foram classificados como artefatos modernos o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o *Target Costing*, o Custeio *Kaisen*, o *Just in Time*, o Valor Econômico Agregado (EVA), a Gestão Baseada em Valor (VBM), o Planejamento Estratégico, o *Balanced Scorecard*, o *Benchmarking* e a Teoria das Restrições (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; SULAMAIN; AHMAD; ALWI, 2004; SOUTES, 2006; TEIXEIRA *et al.*, 2011).

Com o intuito de tentar compreender os motivos pelos quais há esse distanciamento entre os artefatos demonstrados pela literatura como contemporâneos e mais adequados no contexto atual, e os utilizados pelas organizações, bem como a predominância da utilização de certos artefatos em detrimento de outros, é que pesquisas têm sido realizadas para identificar os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial. Ressalta-se que grande parte destas pesquisas é embasada na teoria Contingencial e Institucional.

Para Bertero (1998), a teoria contingencial procura responder qual a melhor forma de organizar. Assim, nessa teoria, a resposta não está no desenvolvimento de uma estrutura

única, e sim na variação dessa estrutura de acordo com a influência que as variáveis contingenciais exercem sobre ela.

Nesse contexto, preconiza-se nessa teoria o princípio da não existência do “*the best way*”, acreditando-se que não há nada absoluto em termos de técnicas de gestão e que, portanto, não existe o modelo de decisão que seja aplicável a toda e qualquer organização. O que deve ser considerado é a combinação de fatores, que, ajustados, indicariam a decisão a ser tomada (DONALDSON, 1999).

Logo, os estudos baseados na abordagem Contingencial acreditam que não há uma estrutura única de Contabilidade Gerencial que supra a necessidade de todas as empresas. E que são os fatores contingenciais que determinam os artefatos contábil-gerenciais adotados.

Nessa ótica, pesquisas empíricas como as de Reid e Smith (2000), Bouwens e Abernethy (2000), Sharma (2002), Haldma e Laats (2002), Baines e Langfield-Smith (2003), Widener (2004), Molinari e Guerreiro (2004), Cinquini e Tenuci (2006), Abdel-Kader e Luther (2008), Espejo e Frezatti (2008), Gonzaga *et al.* (2010), Andrade, Teixeira e Fortunato (2010), Gonçalves e Silva (2010), Junqueira e Frezatti (2011) apontam que as características e as práticas de Contabilidade Gerencial são influenciadas principalmente por cinco fatores contingenciais: ambiente, estrutura, tamanho, estratégia e tecnologia. Da mesma forma, estes estudos destacam que os fatores contingenciais também estão associados à mudança e/ou à sofisticação do Sistema de Contabilidade Gerencial.

A Teoria Institucional investiga como as práticas e os padrões adquirem condições de valores e são legitimados nas estruturas sociais, em outras palavras, como são institucionalizadas entidades, estruturas, atividades e práticas (FREITAS, 2005).

Esta abordagem apresenta um enfoque mais acentuado em atributos ambientais ligados ao relacionamento interorganizacional. Dessa forma, destaca-se por considerar variáveis ambientais que envolvem aspectos simbólicos sob a forma de elementos sociais e culturais, e que atuam em conjunto com a dimensão econômica e material (SCOTT, 1995).

Nesse contexto, os estudos que se utilizam da abordagem Institucional como base teórica partem do princípio de que, na prática, os sistemas de Contabilidade Gerencial não incorporam, necessariamente, as ferramentas denominadas pela teoria como modernas, mas sim os conceitos que estejam em linha com as expectativas dos indivíduos e em conformidade

com as normas sociais de comportamento aceitável na empresa e que se convertam em hábitos e rotinas amplamente aceitos pelos indivíduos da organização (GUERREIRO, 2006).

Variáveis como a legislação e imposição de órgãos reguladores, a solicitação de acionistas, a utilização de pesquisadores e consultores, o emprego de ferramentas por outras empresas, a credibilidade dos artefatos, o desempenho do *controller*, a posição hierárquica da Controladoria, a resistência e internalização de conceitos por parte dos agentes envolvidos, a capacidade da empresa em absorver novos hábitos, a cultura organizacional e o discurso organizacional são apresentadas pelos estudos, como fatores influenciadores na utilização da Contabilidade Gerencial e de seus artefatos (ZAN, 2006; REZENDE *et al.*, 2006; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; KLAN; LIMA JR.; BEUREN, 2006; LUKKA, 2007; OYADOMARI *et al.*, 2008; REIS, 2008; SANTOS; ALMEIDA, 2008; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; SHARMA; LAWRENCE; LOWE, 2010; SEAL, 2010).

Nesse contexto, a presente pesquisa pretende contribuir com a literatura que dispõe sobre a Contabilidade Gerencial, sob a perspectiva dos artefatos tradicionais e modernos utilizados, bem como dos fatores que influenciam tal utilização.

Da mesma forma, este estudo justifica-se pela incipiência de pesquisas nacionais relacionadas à temática. Ademais, Merchant (2010) reconhece a importância de pesquisas empíricas na área de Contabilidade Gerencial ao afirmar que o desenvolvimento de estudos relacionados a instrumentos de Contabilidade Gerencial é bem menor se comparado àqueles destinados a discutir temáticas relativas à Contabilidade Financeira.

Cumprе mencionar que os estudos observados verificaram a situação das empresas em nível nacional, no Brasil e em outros países, ou em nível local, mas apenas em estados do sul do Brasil, contribuindo ao retratar a posição em que se encontra a Contabilidade Gerencial das empresas dessas localidades. Nesse sentido, o presente trabalho estende as contribuições destas pesquisas ao explorar a realidade da utilização desses artefatos em empresas do Estado do Ceará, verificando, assim, se os resultados observados refletem a tendência das demais pesquisas.

Ressalta-se também que não foram observadas pesquisas com empresas deste estado. Além disso, os estudos realizados com empresas listadas na Bovespa e com empresas

vencedoras de prêmios em âmbito nacional não refletem a realidade deste estado, uma vez que é pequena a participação de empresas cearenses nessas listagens e prêmios.

Então, o presente estudo possui como foco de análise as 100 maiores empresas cearenses listadas no Prêmio Delmiro Gouveia. Tendo em vista que as empresas listadas nesse prêmio ocupam uma posição de destaque na economia do Estado do Ceará, pressupõe-se que estas possuam excelência em suas práticas de gestão, além de essas práticas exercerem influência sobre as práticas utilizadas nas demais empresas. Portanto, torna-se um ambiente propício para a pesquisa.

No que tange a grandes empresas, Abdel-Kader e Luther (2008) ressaltam que as companhias maiores têm mais recursos para utilizar uma maior quantidade de ferramentas de Contabilidade Gerencial. Complementando essa ideia, Davila e Foster (2007) afirmam que as empresas maiores podem oferecer a estrutura necessária para o desempenho dessas ferramentas.

Dessa forma, as empresas listadas no prêmio Delmiro Gouveia foram escolhidas para a consecução deste estudo, por este prêmio possuir relevância no Estado do Ceará, sendo realizado desde o ano de 2001. Ademais, esse prêmio reconhece as empresas de destaque no Estado do Ceará, apresentando também as melhores empresas em desempenho econômico-financeiro e social, bem como as pequenas e médias empresas que se destacaram durante o ano.

1.1 PROBLEMA/HIPÓTESES

Nessa perspectiva, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais os fatores que influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses segundo o Prêmio Delmiro Gouveia?

Dessa forma, estudos nacionais (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; ANDRADE; TEIXEIRA; FORTUNATO, 2010; JUNQUEIRA; FREZATTI, 2011; GONZAGA *et al.*, 2010) e internacionais (REID; SMITH, 2000; SHARMA, 2002; CHRISTENSEN; DEMSKI, 2003; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; WIDENER, 2004; ABERNETHY; BOUWENS, 2005; CINQUINI; TENUCCI, 2006; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008) sugerem que o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial é influenciado por fatores contingenciais internos à organização (estrutura, estratégia, tecnologia da

informação), bem como pela função exercida pela área responsável pela Contabilidade Gerencial. Nessa perspectiva, formulam-se as seguintes hipóteses de pesquisa:

Através dessas pesquisas, construíram-se as seguintes hipóteses a serem testadas no estudo:

H_1 : Os fatores contingenciais internos influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses;

H_2 : A função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais influencia a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses.

1.2 OBJETIVOS

De acordo com o questionamento orientador da pesquisa, foram estabelecidos os seguintes objetivos geral e específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os fatores que influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses segundo o Prêmio Delmiro Gouveia.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Caracterizar a área responsável pelas informações contábil-gerenciais nas empresas;
2. Identificar os artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas;
3. Analisar os fatores contingenciais internos das organizações.

1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA

Em termos de estrutura, o presente trabalho divide-se em seis seções: a introdução, que aborda a contextualização, o problema, as hipóteses, os objetivos e as contribuições do estudo. A seção segunda discorre a respeito dos aspectos conceituais da Contabilidade Gerencial e dos estudos empíricos acerca da utilização de seus artefatos. A

terceira seção evidencia as teorias Contingencial e Institucional, bem como as pesquisas anteriores, baseadas nessas duas teorias, que evidenciam os fatores que influenciam a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial. A seção quarta apresenta os procedimentos metodológicos utilizados para a consecução dos propósitos da pesquisa, bem como a definição das hipóteses e modelo teórico do estudo. A quinta seção evidencia a análise dos resultados da pesquisa. E, por fim, demonstram-se as conclusões do estudo e recomendações para pesquisas futuras.

2. CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ARTEFATOS

Esta seção tem por finalidade caracterizar a Contabilidade Gerencial, evidenciando aspectos conceituais, objetivos, características e evolução histórica desta, bem como apresentando os artefatos de Contabilidade Gerencial que serão utilizados na pesquisa e os estudos empíricos que tratam da utilização destes.

2.1 CONCEITO, OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS

Iudícibus (1998, p. 22) afirma 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”.

Dessa forma, o autor acredita que a Contabilidade Gerencial utiliza-se dos instrumentos já produzidos por outras áreas da Contabilidade, no entanto com escopo e foco diferentes, conforme se observa a seguir:

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, com um enfoque especial, conferindo as várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico, ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (IUDÍCIBUS, 1998, p.22).

Horngren, Sundem e Stratton (2004) ressaltam que a Contabilidade Gerencial consiste no processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais. Nessa ótica, a informação contábil gerencial tem por objetivo apoiar as atividades de tomada de decisão, aprendizagem, planejamento e controle (ATKINSON *et al.*, 2011).

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) expõem que a Contabilidade Gerencial é destinada a apoiar o processo decisório das empresas, voltando-se da ‘porta para dentro’ da entidade. Nessa ótica, esse ramo da Contabilidade atende aos gestores da organização e à demanda por seus artefatos, que são mais numerosos que os da contabilidade financeira e dependem de uma percepção de custo/benefício dos gestores.

Complementando os conceitos acima, Atkinson *et al.* (2011, p. 45) destacam ainda que as funções da informação contábil gerencial estão relacionadas ao controle operacional, ao custeio do produto e do cliente, ao controle administrativo e ao controle estratégico:

- Fornece informação de *feedback* sobre eficiência e a qualidade das tarefas;
- Mensura os custos dos recursos usados para fabricar um produto ou executar um serviço, vendê-lo e entregá-lo aos clientes;
- Fornece informações sobre o desempenho de gerentes e unidades operacionais;
- Fornece informações sobre o desempenho competitivo da empresa a longo prazo, as condições de mercado, as preferências dos clientes e as inovações tecnológicas.

Ressalta-se que, nos conceitos apresentados, evidencia-se o apoio ao processo decisório como principal função da Contabilidade Gerencial. Da mesma forma, observam-se algumas das características que estão vinculadas a essa função, tais como: direcionamento das informações aos usuários internos da organização, principalmente aos gestores; a adaptabilidade às necessidades desses usuários; e a influência que os mesmos têm nas ferramentas utilizadas.

Deste modo, percebe-se que o produto da Contabilidade Gerencial é destinado ao público interno, contemplando informações financeiras e operacionais, objetivas e subjetivas. É nesse fato que está a principal diferença existente entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira, uma vez que esta é voltada para os usuários externos, reportando a esse público as consequências das decisões tomadas e das melhorias de desempenho obtidas, alicerçadas em um forte arcabouço legal e observando os Princípios de Contabilidade.

Além das diferenças mencionadas anteriormente, acrescenta-se ainda outras características que diferenciam a Contabilidade Gerencial da Financeira (Quadro1).

Em relação à questão da regulamentação, Frezatti *et al.* (2009) acrescentam que a Contabilidade Financeira possui uma característica normativa, segundo a qual órgãos definem ou recomendam regras e princípios a serem seguidos. Já a Contabilidade Gerencial pode observar essas normatizações, no entanto essa observância não se configuraria através de imposição, e sim por conveniência.

Quadro 1 – Características básicas da Contabilidade Gerencial e Financeira.

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Clientela	Externa	Interna
Propósito	Reportar desempenho passado	Informar decisões internas
Tipos de sistemas contábeis	Abordagem das partidas dobradas é compulsória	Podem existir ajustes mesmo sem contrapartida
Restrições	Regulamentada	Desregulamentada
Mensuração	Financeira	Financeira, operacional e física
Natureza Informação	Objetiva	Subjetiva
Escopo	Agregada	Desagregada
Exigência legal de profissional especializado	Sim	Não

Fonte: Louderback, Holmen e Dominiak (2000); Frezatti *et al.*(2009) e Atkinson *et al.* (2011).

Assim, a Contabilidade Financeira acaba recebendo forte influência desses órgãos normativos (CPC, CFC, CVM, legislação societária, órgão governamentais), enquanto a Contabilidade Gerencial é muito mais influenciada pelo estilo de seus gestores e por outras empresas do mercado (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

Destarte, por possuir natureza de informação objetiva, a Contabilidade Financeira é mais facilmente verificável, principalmente através de auditorias, configurando-se assim em uma maior facilidade na verificação da confiabilidade das informações divulgadas. Já em relação à Contabilidade Gerencial, Frezatti *et al.* (2009) afirmam que, por possuir informações subjetivas, muitas vezes com informações não financeiras, a Auditoria teria que se mostrar diferente.

Tratando-se do escopo, Atkinson *et al.* (2011) afirmam que os relatórios financeiros têm como foco toda a organização, já os gerenciais informam decisões e ações locais. Tal afirmação é corroborada e complementada por Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) em um estudo com pesquisadores de 24 países, em que se evidenciou que uma das diferenciações entre esses dois ramos da Contabilidade está no fato de que, na Contabilidade Financeira, a ênfase recai na empresa como um todo e na Contabilidade Gerencial, e a ênfase, embora também inclua a empresa como um todo, recai fortemente nas análises por unidades de negócios, centro de custos, grupo de produtos e por projetos.

Outro aspecto que pode ser considerado está ligado à exigência legal de pessoal especializado que é característica da Contabilidade Financeira, cuja função em muitos países está limitada a profissionais graduados em Contabilidade e registrados em órgãos de classe,

ao passo que, na Contabilidade Gerencial, essa obrigatoriedade não é o padrão (FREZATTI *et al.*, 2009).

Vale salientar ainda outras duas distinções identificadas por Frezatti, Guerreiro e Aguiar (2007). Em relação à frequência de divulgação de relatórios na Contabilidade Financeira, geralmente é anual, enquanto na Gerencial são demandadas publicações mensais. E, ainda, a pesquisa revelou que aspectos comportamentais podem afetar a Contabilidade Gerencial, enquanto, na Contabilidade Financeira, isso é pouco provável.

Através das diferenças demonstradas, percebem-se muitas das características inerentes à Contabilidade Gerencial, cuja principal, como foi evidenciado, é o atendimento às necessidades dos gestores das organizações e a adaptabilidade a essas necessidades.

Nesta ótica, para que a Contabilidade Gerencial atenda seus objetivos no auxílio ao processo gerencial das organizações, é preciso que esta acompanhe as mudanças ocorridas nas empresas. Nesse contexto, Louderback, Holmen e Dominiak (2000) enfatizam que a Contabilidade Gerencial tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente para se adaptar às mudanças tecnológicas, às necessidades dos gestores e às novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios.

Assim, entende-se que a Contabilidade Gerencial também vem passando por mudanças, por evoluções, visando a adequar-se a esse cenário. Na subseção a seguir, evidencia-se a história da Contabilidade Gerencial, ressaltando sua origem e a evolução sofrida por tal área, para se adaptar às necessidades organizacionais.

2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Em um estudo a respeito da origem da Contabilidade, Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p.7) discutem também o nascimento da Contabilidade Gerencial, afirmando que “a Contabilidade nasceu para a finalidade gerencial, mas sob a forma de Contabilidade Financeira, assim a essência da Contabilidade Financeira faz parte da genética inicial da Contabilidade Gerencial”.

Dessa forma, depreende-se que a Contabilidade surgiu para suprir as necessidades do usuário interno, gerente e proprietário, que na época eram representados pela mesma pessoa, utilizando-se, contudo, de informações características da Contabilidade Financeira.

Assim, a Contabilidade foi se transformando, aos poucos, de um sistema de escrituração e demonstrações contábeis simplificadas, num complexo sistema de informação e avaliação, com características científicas, institucionais e sociais de grande relevo, tendo, como objetivo central, suprir a necessidade informacional de seus usuários internos e externos à entidade a que se refere. Um dos motivos que provocaram mudança substancial no escopo e complexidade da Contabilidade foi o surgimento do gestor ou gerente como agente separado do proprietário, principalmente a partir de final do século XVIII, avolumando-se essa tendência no século XX, com as grandes sociedades por ações (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

É também a partir desta separação que a Contabilidade Gerencial se expande e se desvincula dos parâmetros da Contabilidade Financeira ou Societária, sendo Anthony (1966) um dos precursores no gênero com a obra intitulada *Management Accounting* (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) complementam ainda que esta separação causou conflitos de interesses e objetivos entre proprietários e gerentes, conflitos esses que levaram a grandes evoluções na Contabilidade, uma das quais seria o (re)nascimento da Contabilidade Gerencial como subárea específica de interesse e de estudo.

Já Johnson e Kaplan (1996) delimitaram o início do século XIX como marco inicial da Contabilidade Gerencial, afirmando que este ramo surgiu pela primeira vez nos Estados Unidos, quando as organizações comerciais, em vez de dependerem dos mercados externos para trocas econômicas diretas, passaram a conduzir trocas econômicas internas, ou seja, ao invés de comprar, passaram a produzir.

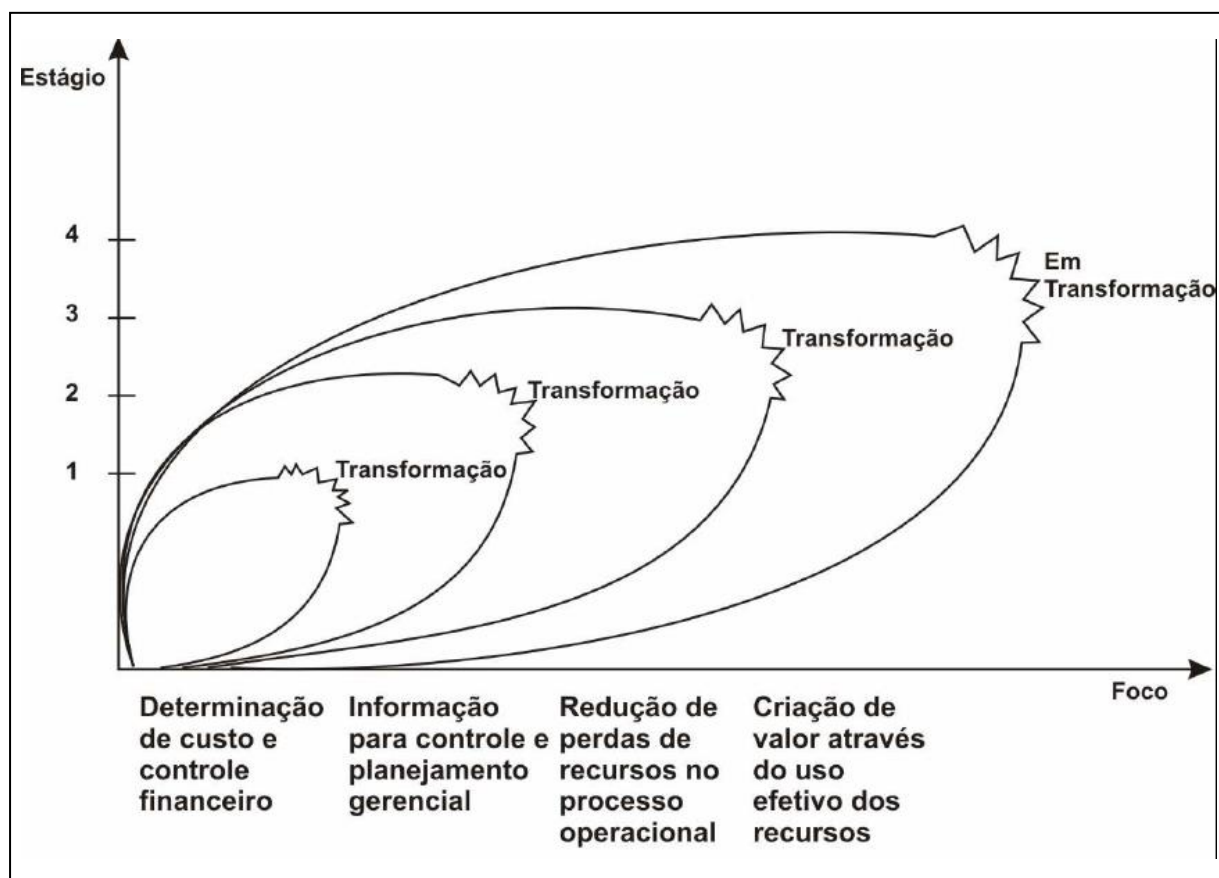
Atkinson *et al.* (2011) acrescentam ainda que a demanda por informação contábil gerencial pode estar relacionada aos primórdios da Revolução Industrial nas tecelagens, no artesanato de armas e em outras operações manufatureiras. Segundo estes autores, os proprietários utilizavam a Contabilidade Gerencial para dois propósitos: controlar e melhorar a eficiência; e auxiliar em decisões de preço e *mix* de produtos.

A *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) apresenta a evolução sofrida pela Contabilidade Gerencial através do pronunciamento IMAP 1 publicado em 1989 e revisado em 1998. Neste, a IFAC reconhece que a Contabilidade Gerencial passou por quatro

estágios evolutivos com características específicas em cada um destes e afirma que este ramo da Contabilidade se encontra no quarto estágio, o qual engloba os estágios anteriores. Assim, a IFAC (1998) identifica para cada estágio o propósito com que a informação contábil gerencial era utilizada, o período dessa utilização e as tecnologias usadas para atingir tal objetivo.

O primeiro estágio durou até 1950, quando a Contabilidade Gerencial tinha como foco a determinação do custo e o controle financeiro, através do uso de tecnologias como o orçamento e a Contabilidade de Custos. O segundo estágio ocorreu de 1950 até 1965 e, nesse período, a Contabilidade Gerencial esteve concentrada no fornecimento de informações que subsidiassem o planejamento e o controle gerencial, com o uso de tecnologias como análise decisória e Contabilidade por centros de responsabilidade (IFAC, 1998).

Figura 1 – Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial.



Fonte: Soutes (2006).

O terceiro estágio teve início em 1965 e durou até 1985 quando a atenção estava focada na redução do desperdício dos recursos utilizados nos processos de negócio, mediante o uso de tecnologias como análise de processos e gestão de custos (IFAC, 1998).

O quarto estágio da Contabilidade Gerencial iniciou-se em 1985 e dura até os dias de hoje, sendo seu foco centrado na geração e/ou criação de valor através da utilização efetivo dos recursos, por meio de tecnologias de mensuração dos direcionadores de valor ao cliente, ao acionista, e da inovação organizacional (IFAC, 1998).

Nesta ótica, acrescenta-se que a evolução da Contabilidade Gerencial evidenciada pelos estudos demonstrados anteriormente é resultante das mudanças significativas ocorridas nas organizações, do surgimento de novos usuários da informação contábil gerencial, bem como das suas diversas necessidades. E assim, para se adaptar a tais mudanças, a Contabilidade Gerencial apresentou evoluções no seu foco, além das ferramentas utilizadas.

Dessa forma, para suprir tais necessidades, uma série de ferramentas ou artefatos de Contabilidade Gerencial tem sido apresentada pelos teóricos. Alguns destes serão evidenciados a seguir, artefatos estes que serão utilizados na presente pesquisa.

2.3 ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Neste estudo, utiliza-se o termo “artefatos de Contabilidade Gerencial”, também utilizado nos estudos de Fezatti (2006), Soutes (2008), Oyadomari *et al.* (2008), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Grande e Beuren (2011), para designar as ferramentas, sistemas e métodos usados por este ramo da Contabilidade.

A escolha dos artefatos a serem estudados se deu com base nas pesquisas de Chenhall; Langfield-Smith (1998); Sulamain, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006), Teixeira *et al.* (2011) e Atkinson *et al.* (2011).

Quadro 2 – Artefatos de Contabilidade Gerencial

Intrumentos de gestão de custos	Ferramentas de planejamento e controle	Filosofias e modelos de gestão
Custeio por Absorção Custeio Variável Custeio Baseado em Atividades Custeio Padrão Custeio Meta (<i>Target Costing</i>) Custeio <i>Kaisen</i> Análise custo-volume-lucro	Planejamento estratégico Orçamento Retorno sobre o Investimento Valor Econômico Adicionado	<i>Just in Time</i> Teoria das Restrições <i>Balanced Scorecard</i> <i>Benchmarking</i> Gestão Baseada em Valor Gestão Baseada em Atividades

Fonte: Adaptado de Soutes (2006) e Hesford *et al.* (2007).

Para efeitos da pesquisa empírica, dividiu-os em três grupos (Quadro 2): instrumentos de gestão de custos, ferramentas de planejamento e controle e filosofias e modelos de gestão. Esta divisão tomou como base os agrupamentos realizados com ferramentas gerenciais nos estudos de Soutes (2006) e Hesford et al. (2007).

A seguir, observam-se estudos empíricos de âmbito nacional e internacional que evidenciam os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas.

2.3.1 Estudos empíricos acerca dos artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados nas organizações

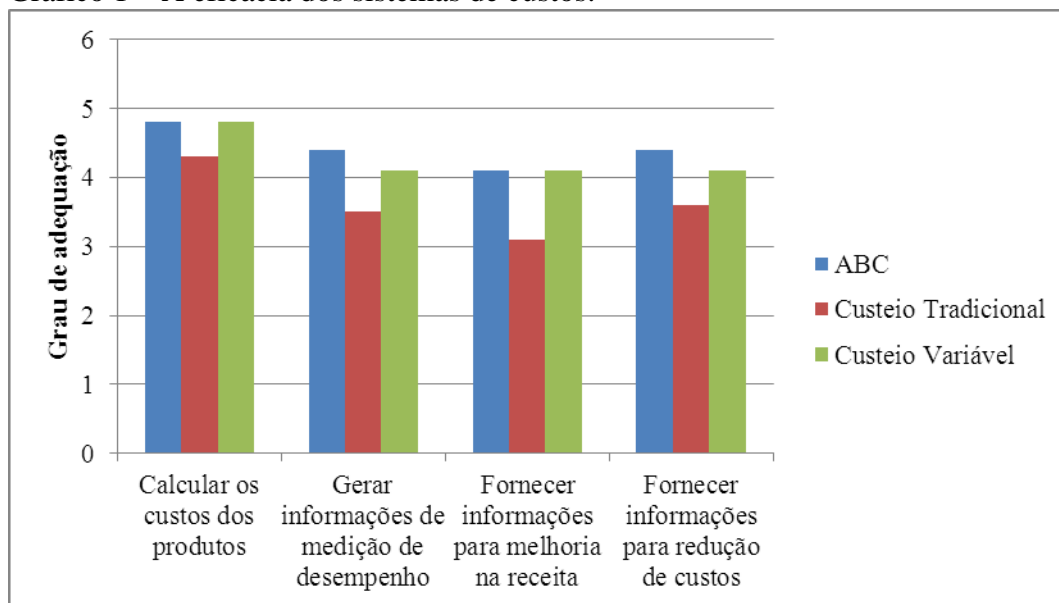
Tem-se observado a realização de estudos com vistas a verificar as práticas contábeis gerenciais que são adotadas pelas organizações. Guilding, Cavens e Taules (2000) analisaram a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica em 314 grandes empresas do Reino Unido, Nova Zelândia e Estados Unidos. As práticas estudadas foram: *attribute costing*, orçamento e monitoramento de valor de marcas, avaliação de custos concorrentes, monitoramento de posição competitiva, avaliação do desempenho dos concorrentes baseadas em demonstrações financeiras, precificação estratégica, custeio do ciclo de vida, custeio da qualidade, custeio estratégico, custeio meta, custeio da cadeia de valor. Constatou-se que a maioria das práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica avaliadas não é amplamente utilizada, pois as que apresentaram maior nível de uso foram a precificação estratégica (65%) e o custeio estratégico (50%). No entanto, observou-se um potencial para uma maior utilização em todos os países examinados, com base na percepção dos benefícios de adotar tais ferramentas. Adicionalmente, constatou-se o uso insignificante do termo “Contabilidade Gerencial Estratégica” nas organizações. Além disso, os contadores dessas organizações têm uma apreciação limitada do significado do termo.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) realizaram uma pesquisa junto às subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais analisando o uso de planos orçamentários, dos métodos de custeio, dos métodos de predeterminação de custos, da análise de relações custo-volume-lucro e de medidas de retorno. Constatou-se que a elaboração de planos orçamentários é uma prática adotada por quase 100% das empresas, enquanto que a análise custo-volume-lucro é aplicada exclusivamente em situações muito especiais, e não nas rotineiras. Dentre os métodos de custeio há predominância do custeio por absorção, bem como a utilização do custo-padrão, que é absoluta, em detrimento do uso do custeio meta. Em

relação às medidas de retorno, as empresas dedicam expressiva preferência pelas medidas de Retorno sobre Investimento Líquido (RONA) e Retorno sobre Ativos (ROA).

Já Hughes e Gjerde (2003) investigaram somente os métodos de custeio, verificando sua adoção em 130 indústrias dos Estados Unidos. Os resultados indicaram que 46 (35%) usavam apenas os sistemas de custos tradicionais, 11 (8%) utilizaram o Custeio Baseado em Atividades, 39 (30%) utilizavam o ABC e os sistemas de custeio tradicionais, e 34 (26%) utilizavam o custeio variável e a teoria das restrições. A pesquisa também analisou, na opinião dos entrevistados, o grau de adequação desses métodos em calcular os custos dos produtos, em gerar informações de medição de desempenho, em fornecer informações para melhoria na receita e em fornecer informações para redução de custos (Gráfico 1). Em relação a esta análise, os resultados sugerem que o custeio ABC mostra-se como o melhor sistema para atender a essas quatro funções, seguido do custeio variável.

Gráfico 1 – A eficácia dos sistemas de custos.



Fonte: Adaptado de Hughes e Gjerde (2003).

Sulamain, Ahmad e Alwi (2004) realizaram um levantamento de estudos anteriores objetivando analisar a utilização desses instrumentos em quatro países asiáticos: Singapura, Malásia, China e Índia. Para isto, segregaram as ferramentas ou artefatos da Contabilidade Gerencial em técnicas tradicionais, enquadrando nesse grupo: o custo-padrão, o orçamento, a análise do custo-volume-lucro e as medidas de desempenho financeiro (ROI); e em técnicas contemporâneas, destacando como instrumentos dessa última: o *Balanced Scorecard*, o Valor Econômico Adicionado (EVA) e o Custeio Meta. Concluiu-se que, nas empresas destes países, o uso de artefatos tradicionais sobrepõe em alto grau à utilização de

ferramentas contemporâneas. O estudo demonstrou ainda que a postura conservadora dos gerentes, a falta de especialização e de novas tecnologias, bem como os altos custos envolvidos, constituem-se em causas para a utilização reduzida de artefatos modernos.

Da mesma forma que Sulamain, Ahmad e Alwi (2004), Frezatti (2005) segregou os elementos da Contabilidade Gerencial em tradicionais e avançados para investigar o nível de aderência que as empresas brasileiras de médio e grande porte tinham em relação a estes elementos. Os resultados evidenciados também corroboram com o estudo apresentado anteriormente, em que a análise das variáveis mostrou que as contribuições mais recentes são aquelas que têm menor aderência, ou seja, são as menos praticadas. Adicionalmente, o autor comenta que se esperava uma maior aderência das ferramentas avançadas, uma vez que algumas delas, mesmo sendo denominadas como “mais recentes”, já estão disponíveis há um longo período. Da mesma forma, a existência de um ambiente cada vez mais complexo, em que a informação permite a redução da incerteza, também seria um fator que deveria ocasionar a utilização de tais artefatos.

Na mesma linha que os estudos evidenciados anteriormente, Oyadomari *et al.* (2008) investigaram a adoção de determinados artefatos de Contabilidade Gerencial nas empresas brasileiras que abriram o capital entre os anos de 2004 e 2007. As ferramentas analisadas se constituem nos métodos de avaliação de desempenho; planejamento estratégico; EBITDA; *balanced scorecard*; resultado por segmento e indicadores econômico-financeiros. Observou-se que planejamento estratégico e fluxo de caixa apresentaram alto grau de utilização, enquanto que *balanced scorecard* e EVA mostraram-se pouco utilizados, evidenciando assim que as ferramentas com um maior uso nas empresas, com exceção para as do setor de serviços, são classificadas como tradicionais. Os resultados evidenciaram também que as empresas estão abertas ao processo de inovações de artefatos de Contabilidade Gerencial. Quanto à obtenção do conhecimento sobre novos artefatos, observa-se que ela ocorre preponderantemente pela forma de socialização do conhecimento, por meio de seminários, visitas a outras empresas, consultorias e notícias de jornais e revistas de negócios.

Ainda utilizando a classificação dos artefatos em tradicionais e contemporâneos, Pavlatos e Paggios (2009) desenvolveram um estudo na Grécia, a respeito do nível de adoção dessas práticas em 85 hotéis. Ao contrário dos estudos demonstrados anteriormente, a pesquisa evidenciou uma satisfatória taxa de adoção das práticas contemporâneas, embora as tradicionais apresentassem um nível de uso superior. Concluiu-se ainda que os hotéis que

adotaram as práticas consideradas pelo estudo como contemporâneas (ABC, ABM, BSC e *benchmarking*) possuem um maior percentual de custos indiretos, maior receita de vendas e enfrentam uma concorrência mais elevada do que aqueles que não utilizaram.

Tabela 1 - Respostas relativas à utilização de artefatos modernos

	Participação		
	Empresas indicadas	Demais empresas	Total
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	17%	36%	30%
Custeio Meta (Target costing)	27%	36%	33%
Benchmarking	89%	82%	85%
Kaizen	35%	31%	33%
Just in Time	20%	36%	31%
Teoria das Restrições	48%	54%	52%
Custo Financeiro dos Estoques	59%	54%	56%
Economic Value Added (EVA)	59%	46%	50%
Simulações	93%	86%	88%
Balanced Scorecard	45%	46%	46%
Total de empresas	100%	100%	100%

Fonte: Adaptado de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010).

Já Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010) analisaram apenas a utilização de artefatos modernos, buscando verificar se empresas que se destacam pelo seu porte na economia brasileira (listadas entre as 500 Melhores e Maiores da Revista Exame) e as que se destacam pela qualidade de suas informações aos usuários externos (indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA) utilizam tais ferramentas. Os resultados evidenciaram que as empresas da amostra utilizavam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial e que a amostra de empresas que se destacaram pela qualidade das informações prestadas não se diferenciava, em termos de utilização desses artefatos, do grupo das demais empresas pesquisadas. A Tabela 1 evidencia as ferramentas estudadas e o percentual de utilização para cada grupo de empresas estudadas.

Analisando também somente as ferramentas modernas, Teixeira *et al.* (2011) buscaram, por meio de análise empírico-analítica, identificar se as 200 maiores empresas do estado do Espírito Santo adotavam tais artefatos. Os resultados mostraram-se semelhantes aos estudos observados anteriormente, sugerindo evidências empíricas de que as empresas utilizam ferramentas tradicionais de Contabilidade Gerencial. Destacam-se a análise por centro de responsabilidade, custeio por absorção, orçamento anual e sistema de informação gerencial como as ferramentas mais utilizadas pelas empresas. Por outro lado, os artefatos

balanced scorecard, custeio ABC, custeio do ciclo de vida do produto, custeio *kaizen*, custeio RKW, EVA e análise da teoria das restrições apresentaram adoção reduzida.

Outros estudos, ao invés de verificar a utilização de artefatos, segregando-os em grupos de tradicionais e contemporâneos, buscaram verificar em que estágio se encontra a Contabilidade Gerencial nas organizações, tomando como base os estágios estabelecidos pela IFAC.

Nesta ótica, Soutes e Zen (2007) investigaram a posição da Contabilidade Gerencial brasileira dentro destes estágios evolutivos, utilizando a percepção dos profissionais da área que estavam cursando pós-graduação nos meses de novembro e dezembro de 2004. Os resultados evidenciaram que os três primeiros estágios estavam dominados pela contabilidade gerencial nestas empresas, bem como ainda faltava muito para acontecer o mesmo com quarto estágio, demonstrando assim que há espaço para evolução e desenvolvimento. O estudo também demonstrou que a falta de conhecimento da equipe interna da empresa apresenta-se como o maior fator restritivo para a adoção de novos artefatos da contabilidade gerencial

Com o mesmo objetivo do estudo evidenciado anteriormente, Mattos, Freitag e Júnior (2010) analisaram a utilização de 33 práticas de Contabilidade Gerencial nas empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. No entanto, chegou-se a conclusões distintas da pesquisa de Soutes e Zen (2007), em que as empresas investigadas ainda encontravam-se em transição do estágio 1 para o estágio 2 cujo foco principal ainda residia em informações que possibilitavam o controle financeiro e de custos.

Ainda buscando identificar o estágio evolutivo em que se encontra a Contabilidade Gerencial nas empresas, Isidoro *et al.* (2011) estudaram as ferramentas gerenciais utilizadas pelas cooperativas. Dentre os resultados, observou-se que os artefatos que mostraram maior utilização foram o planejamento estratégico e o orçamento, assim como o Gecon e o EVA apresentaram-se como os de menor aceitação dentre estas empresas. Identificou-se também que apenas 13% das empresas estão no quarto estágio.

Observando o Quadro 3, percebe-se uma grande diversidade de ferramentas utilizadas nos estudos, denotando que a literatura apresenta um vasto número de instrumentos que poderão ser utilizados para diversos fins gerenciais nas empresas.

Quadro 3 – Síntese das ferramentas estudadas nas pesquisas e das apontadas nestas como as mais utilizadas pelas empresas

Estudos empíricos	Artefatos Estudados	Artefatos mais utilizados pelas empresas
Guilding, Cavens e Taules (2000)	<i>Attribute costing</i> , orçamento e monitoramento de valor de marcas, avaliação de custos concorrentes, monitoramento de posição competitiva, avaliação do desempenho dos concorrentes baseadas em demonstrações financeiras, precificação estratégica, custeio do ciclo de vida, custeio da qualidade, custeio estratégico, custeio meta, custeio da cadeia de valor.	Precificação estratégica e custeio estratégico.
Souza, Lisboa e Rocha (2003)	Custeio variável, custeio por absorção, ABC, análise custo-volume-lucro, custo padrão, custo meta, RONA – Retorno s/Ativo Operacional Líquido Retorno s/Vendas , ROA (ou ROI) – Retorno s/Ativo Operacional Total, EVA – Valor Econômico Adicionado, ROE – Retorno s/Patrimônio Líquido, Lucro Líquido, Lucro Operacional, Margem de Contribuição, Margem de Contrib. por Empregado.	Custeio por absorção, custo padrão, Retorno sobre Investimento Líquido (RONA) e Retorno sobre Ativos (ROA).
Hughes e Gjerde (2003)	ABC, Custeio Variável, Sistema de custeio tradicional.	Sistema de custeio tradicional.
Soutes e Zen (2007)	Custeio por Absorção, Custeio Variável, Orçamento Anual, Custo Padrão, Custeio ABC, Custeio RKW, Orçamento de Capital, Análise de ponto de equilíbrio, Análise por Centros de Responsabilidade, Preços de transferência internos, Custeio meta, Custeio <i>Kaizen</i> , Custeio do ciclo de vida do produto, Análise da Teoria da Restrição, Benchmarking, <i>Balanced Scorecard</i> ,EVA ,Análise da cadeia de valor, Custeio multidimensional.	Custeio por Absorção, Custeio Variável, Orçamento Anual, Análise de ponto de equilíbrio, Análise por Centros de Responsabilidade, <i>Benchmarking</i> , Custeio multidimensional.
Oyadomari et al. (2008)	<i>Balanced Scorecard</i> , Planejamento Estratégico, Lucro por Ação, Resultado por segmento, Fluxo de Caixa, Valor de Mercado, EBITDA, EVA, Lucro Residual ou Econômico, EBIT ROCE/ROI, RSPL, Margem EBITDA, DIVIDA/EBITDA, DIVIDA/PL.	Planejamento Estratégico, Fluxo de Caixa, Valor de Mercado, EBITDA, Resultado por segmento.
Teixeira et al.(2011)	Análise da Cadeia de Valor, Análise da Teoria das Restrições, Análise por Centro de Responsabilidade, <i>Balanced Scorecard</i> , <i>Benchmarking</i> (externo), <i>Benchmarking</i> (interno), Custeio ABC, Custeio de Ciclo de Vida, Custeio <i>Kaizen</i> , Custeio Meta, Custeio Padrão, Custeio por Absorção, Custeio RKW, Custeio Variável, EVA, Orçamento Anual, Orçamento de Capital, Planejamento Estratégico, Ponto de Equilíbrio, Preço de Transferência, Sistema de Informação Gerencial.	Análise por centro de responsabilidade, custeio por absorção, orçamento anual e sistema de informação gerencial.

Fonte: Elaborado pela autora com base na revisão de literatura (2013).

Assim, embora tais benefícios sejam conhecidos dos gestores, a utilização reduzida dos instrumentos modernos de Contabilidade Gerencial pode ser explicado por alguns fatores restritivos demonstrados nos estudos, tais como: falta de conhecimento e especialização dos envolvidos no processo, postura conservadora dos gerentes, altos custos envolvidos e falta de novas tecnologias.

Nesta ótica, buscando entender esse distanciamento entre os artefatos demonstrados pela literatura contemporâneos e as ferramentas utilizadas nessas empresas, pesquisas evidenciaram os fatores que influenciam o uso de determinados instrumentos pelas organizações. Tais pesquisas utilizaram-se de teorias organizacionais como arcabouço teórico conforme evidencia-se a seguir.

3 AS TEORIAS ORGANIZACIONAIS E OS FATORES QUE INFLUENCIAM O USO DE ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

As pesquisas na área de Contabilidade, na primeira metade do século XX, foram direcionadas para o “como fazer”. Ainda em seu estágio inicial, buscava-se o estado da arte em relação a métodos e modelos contábeis. No entanto, o surgimento de novas tecnologias, aliado aos paradigmas emergentes provenientes da internacionalização da economia, fez com que a Contabilidade evoluísse do campo técnico para análise com fundamentação científica (REIS; PEREIRA, 2007).

Nesse contexto, observa-se que os estudos na área de Contabilidade Gerencial passaram a utilizar teorias de outras disciplinas como base teórica. Corroborando com o exposto, Aguiar e Guerreiro (2008) afirmam que, diante da ausência de uma estrutura teórica que suporte o desenvolvimento de pesquisas empíricas, a Contabilidade Gerencial busca apoio principalmente na Teoria Econômica e nas Teorias Organizacionais.

Horngren (1986) ressalta que a Teoria Econômica consolidou-se entre as décadas de 1950 e 1960, quando a pesquisa contábil gerencial passou a buscar pelas ‘melhores’ práticas, as quais permitiam a obtenção de informações a um custo zero e de fácil acesso, em um ambiente de absoluta certeza e, portanto, permitindo a maximização do lucro.

No entanto, Frezatti (2005) critica o fato de se utilizar a Teoria Econômica como base para estudos da Contabilidade Gerencial, ao afirmar que os benefícios dos seus artefatos podem ser menos evidentes do que outras alternativas, uma vez que são qualitativos e indiretos em termos econômicos. Para o autor, os investimentos exigem o comprometimento de recursos, e escolher entre alternativas concorrentes pode ser difícil, já que os benefícios quantitativos de determinadas alternativas não são claros. Isto acontece porque a entidade sabe o quanto ela terá de pagar por estas ferramentas, mas talvez não se tenha uma percepção clara dos prováveis benefícios econômicos.

Ittner e Larcker (2002) também rejeitam o fato de que a abordagem econômica seja a única que deva ser utilizada em pesquisas da área contábil, ressaltando que a tomada de decisão não é privilégio da racionalidade econômica e sugerindo que o desenvolvimento de estudos interdisciplinares relativos à Contabilidade Gerencial merece maior aprofundamento.

Nesta ótica, outros paradigmas, além do econômico, passaram a ser discutidos como úteis para o entendimento dos sistemas de Contabilidade Gerencial (BAXTER; CHUA, 2003), e, dessa forma, os autores passaram a defender a utilização de abordagens organizacionais como suporte teórico para estudos na área.

A abordagem organizacional refere-se à perspectiva de análise da organização sob o ponto de vista de uma teoria explicativa, constituindo-se como um alicerce para a compreensão das entidades, explicando o seu *modus operandi* (ESPEJO *et al.* 2009).

Para Reis e Pereira (2007), a área de estudos organizacionais vem fornecendo uma base teórica consistente para estudos na área de Contabilidade Gerencial, especialmente dos processos de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial.

Com base no exposto, a presente seção irá evidenciar as duas teorias organizacionais utilizadas para embasar os estudos na área de Contabilidade Gerencial: Teoria Contingencial e Teoria Institucional e as pesquisas empíricas que tomaram como base essas teorias para verificar os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial nas organizações.

3.1 TEORIA CONTINGENCIAL

Esta abordagem teve origem no final da década de 1950 e início da de 1960, constituindo-se, segundo Donaldson (1999), na mais ampla corrente isolada de ciência normal no estudo da estrutura organizacional.

Para Wright, Kroll e Parnell (2007, p. 29), a Teoria da Contingência existe a partir da crença de que organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradual, exigindo uma mudança organizacional concomitante.

Acrescenta-se ainda que esta abordagem contempla a organização como um sistema aberto, interagindo com o ambiente e outros fatores contingenciais, tais como ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia, tamanho entre outros. Tais fatores direcionariam a tomada de decisão, protegendo a organização da incerteza por meio da realização da homeostase, ou seja, o ato de desenvolver sua própria autorregulação, buscando o equilíbrio diante dos fatores influenciadores (STONER; FREEMAN, 1985).

Nesta ótica, a abordagem contingencial se caracteriza por apresentar a influência existente entre os fatores contingenciais e a estrutura da organização. Para Bertero (1998), a abordagem contingencial procura responder qual a melhor forma de organizar. Assim, nessa teoria a resposta não está no desenvolvimento de uma estrutura única, e sim na variação dessa estrutura de acordo com a influência que as variáveis contingenciais exercem sobre ela.

Nesse contexto, preconiza-se nessa teoria o princípio da não existência do “*the best way*”, segundo o qual se acredita que não há nada absoluto em termos de técnicas de gestão e que, portanto, não existe o modelo de decisão que seja aplicável a toda e qualquer organização. O que deve ser considerado é a combinação de fatores, que, ajustados, indicariam a decisão a ser tomada (DONALDSON, 1999).

Dessa forma, no estudo da Teoria da Contingência Estrutural foram destacados alguns fatores contingenciais, dentre eles a estratégia, o tamanho, a incerteza e a tecnologia.

A influência desses fatores sobre a estrutura obedece a um ciclo de adaptação. Assim, a empresa está em um estado de adequação, no entanto ocorre a mudança do fator de contingência, tornando a empresa inadequada. A partir desse momento, a estrutura sofre um processo de adaptação estrutural adequando-se a esse novo fator. Donaldson (1999) afirma que existe uma adequação entre cada contingência e um ou mais aspectos da estrutura organizacional, de forma que a adequação afeta positivamente o desempenho e a inadequação afeta negativamente.

Complementarmente, Donaldson (1999) indica que a tarefa da pesquisa contingencial consiste em identificar o fator ou fatores contingenciais aos quais cada aspecto da estrutura organizacional precisa adequar-se.

A Teoria da Contingência, na visão de Bertero (1998), explica boa parte da literatura envolvendo gestão estratégica, mudança e transformação organizacional. Nesta ótica, várias pesquisas em organizações de características diferentes foram e vêm sendo realizadas com o intuito de provar a ligação dos fatores contingenciais internos e externos à mudança da estrutura organizacional. Os estudos desenvolvidos possuem em sua maioria cunho positivista e apresentam visões diferentes que, ao mesmo tempo, complementam-se, auxiliando na formação dessa teoria. Destacam-se alguns estudos pioneiros, como os de Burns

e Stalker (1961), Woodward (1958), Lawrence e Lorsh (1976), Perow (1967) e Thompson (1976).

Burns e Stalker (1961) foram os responsáveis pelos estudos que deram origem à abordagem contingencial. Nesses estudos, foram analisados aspectos da abordagem clássica (modelo mecânico) e humanista (modelo orgânico) nas organizações, concluindo-se que os mesmos podem coexistir dentro de uma estrutura organizacional, dependendo das condições ambientais. Assim, o modelo mecânico, caracterizado pelo monopólio do conhecimento, pela divisão de tarefas e pela estrutura mecanicista, seria eficaz em organizações com um ambiente estável; já o modelo orgânico, que se caracteriza pela cooperação espontânea, seria mais indicado para organizações que possuem o ambiente instável, marcado por mudanças tecnológicas e de mercado (BURNS; STALKER, 1961).

Partindo do mesmo princípio de estrutura mecanicista e orgânica, Woodward (1958) apresentou um estudo que relacionava o fator tecnologia com as mudanças nas estruturas organizacionais. Assim, esse estudo determinava que, à medida que a tecnologia avança, leva primeiro a uma estrutura mais mecanicista e, depois, a uma estrutura mais orgânica (DONALDSON, 1999).

Lawrence e Lorsh (1976) foram os primeiros a utilizar o termo “teoria da contingência”. Desenvolveram um estudo que observava que a organização e seu ambiente estão em estado mútuo, interagindo continuamente. Para Lawrence e Lorsh (1976), à medida que os sistemas crescem de tamanho, diferenciam-se em partes, e o funcionamento dessas partes separadas deve ser integrado para que o sistema inteiro seja viável. Assim, ele caracteriza essas partes em subsistemas e os define em estratégico, operacional, humano e administrativo. Pode-se destacar também que, para os autores, as organizações que apresentam maior desempenho são aquelas capazes de estabelecer um equilíbrio entre diferenciação e integração, adaptando esse equilíbrio às condições ambientais (VASCONCELOS, 2004).

Perow (1967) e Thompson (1976) desenvolveram teorias destacando a tecnologia do conhecimento e as inovações como sendo aspectos contingenciadores das estruturas organizacionais. Nesse contexto, esta abordagem passou a ser utilizada em diversas pesquisas, inclusive para embasar os estudos na área de Contabilidade, mais especificamente na Contabilidade Gerencial.

A teoria da contingência passou a ser adotada em pesquisas aplicadas à Contabilidade Gerencial a partir da metade da década de 1970, partindo do pressuposto de que não há sistemas contábeis universalmente apropriados que sejam igualmente aplicados a todas as organizações em todas as circunstâncias (OTLEY, 1980, p. 413).

Molinari e Guerreiro (2004) acrescentam que a teoria da contingência parte do princípio que não existe um modelo de Contabilidade Gerencial que se adapte a todas as organizações, uma vez que as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade por conta da influência de determinados tipos de ocorrências.

Adicionalmente, Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) comentam que, sob a influência da abordagem contingencial, mudanças nas práticas contábeis podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas, ou seja, a partir da consideração de variáveis contingentes. Práticas contábeis, financeiras ou gerenciais, implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização, podem ser descontinuadas ou não exercer o propósito para o qual foram inicialmente concebidas.

Espejo (2008) ressalta que a teoria da Contingência refere-se à influência de variáveis tecnológicas, ambientais e estratégicas, afetando a estrutura organizacional e seu controle gerencial, inclusive os padrões de utilização de artefatos contábeis para a tomada de decisão. Nesta ótica, evidenciam-se a seguir os estudos empíricos que buscaram verificar os fatores contingenciais que influenciam os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados nas organizações.

3.1.1 Estudos empíricos acerca da influência dos fatores contingenciais no uso de artefatos de Contabilidade Gerencial

Partindo do pressuposto de que não existe uma estrutura única de Contabilidade Gerencial que supra a necessidade de todas as empresas, e que são os fatores contingenciais que determinam a utilização de determinadas técnicas, alguns estudos nacionais e internacionais tomaram como base a Teoria da Contingência Estrutural para investigar os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial (REID; SMITH, 2000; BOUWENS; ABERNETHY, 2000; SHARMA, 2002; HALDMA; LAATS, 2002; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; WIDENER, 2004; MOLINARI; GUERREIRO, 2004; CINQUINI; TENUCCI, 2006; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; ESPEJO; FREZATTI,

2008; GONZAGA *et al.*, 2010; ANDRADE; TEIXEIRA; FORTUNATO, 2010; GONÇALVES; SILVA, 2010; JUNQUEIRA; FREZATTI, 2011).

Na Escócia, Reid e Smith (2000) desenvolveram um estudo com 150 pequenas empresas, com o intuito de analisar a associação entre a ocorrência de contingências específicas e a introdução de técnicas de Contabilidade Gerencial. Considerou-se como fatores contingentes a ocorrência de uma grave crise de liquidez, escassez de financiamento para fins estratégicos e a inovação, que, segundo os autores, correspondem respectivamente a contingências de mercado, organização e tecnologia. As ferramentas gerenciais analisadas se constituem em métodos de avaliação de capital (retorno sobre o investimento, renda residual, taxa interna de retorno, *payback*) e em métodos de gestão de custos (custeio baseado em atividades, *just in time*, precificação estratégica, preço de transferência, análise de valor). Os resultados demonstraram que a ocorrência destes três fatores contingenciais estavam associados somente à adoção do custeio baseado em atividades, do *just in time* e da análise de valor, embora se esperasse que houvesse evidência de correlação entre os métodos de avaliação de capital e a contingência ‘crise financeira’.

Bouwens e Abernethy (2000) verificaram a existência de relação por interdependência entre a customização e quatro características do Sistema de Contabilidade Gerencial: escopo, integração, agregação e tempestividade.

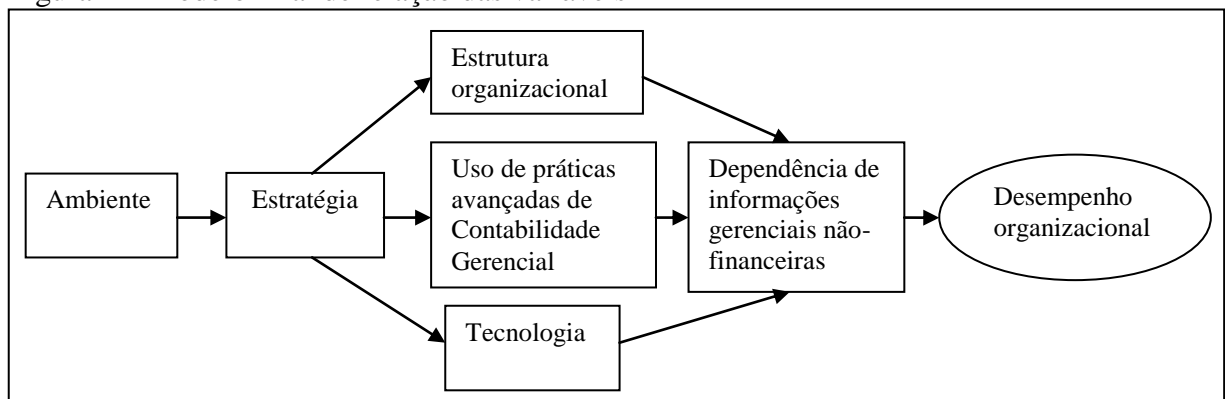
Em um estudo com 106 empresas do setor hoteleiro na Austrália, Sharma (2002) investigou a relação entre a incerteza ambiental, mensurado pelas variáveis “turbulência”, “mercado competitivo” e “imprevisibilidade”, o tamanho, a estrutura e o uso do orçamento. O autor considerou no estudo o uso do orçamento sob cinco perspectivas: comunicação, controle, avaliação de desempenho, frequência de previsão e extensão de previsão. Os resultados revelaram que o tamanho, a estrutura e as dimensões de incerteza ambiental apresentaram efeitos diferentes para cada uso do orçamento:

- O tamanho influencia o uso do orçamento para comunicação, controle e avaliação de desempenho;
- A estrutura apresentou associação apenas com o controle e avaliação de desempenho
- A turbulência apresentou relacionamento significativo e positivo com a comunicação, frequência de previsão e extensão de previsão;
- O mercado competitivo apresentou associação com a frequência de previsão e extensão da previsão;
- A imprevisibilidade apresentou relação significativa apenas com a o uso do orçamento para a comunicação (SHARMA, 2002, p. 19-21).

Em análise a 62 indústrias de grande porte localizadas na Estônia, Haldma e Laats (2002) constataram que as mudanças nas práticas de Contabilidade Gerencial estão associadas a mudanças no ambiente organizacional e contábil, considerados como contingências externas, assim com também estão relacionadas a transformações na tecnologia e nos aspectos organizacionais, definidos como contingências internas.

Além de analisar os fatores contingenciais ambiente e tecnologia, conforme verificado por Haldma e Laats (2002), Baines e Langfield-Smith (2003) examinaram também as relações entre os fatores estratégia e estrutura como antecedentes para a mudança na Contabilidade Gerencial de empresas australianas. Os resultados indicam que um ambiente cada vez mais competitivo resultou em um foco maior em estratégias de diferenciação. Este, por sua vez, influenciou mudanças na estrutura organizacional, tecnologia e uso de práticas avançadas de Contabilidade Gerencial. Estas três mudanças ocasionaram uma maior dependência de informações não financeiras de Contabilidade Gerencial que levou à melhoria do desempenho organizacional, conforme modelo final definido pelo estudo (Figura 2).

Figura 2 – Modelo final de relação das variáveis



Fonte: Adaptado de Baines e Langfield-Smith (2003).

Diferentemente dos estudos apresentados que realizaram pesquisas quantitativas com várias unidades de análise, Molinari e Guerreiro (2004) evidenciaram a influência das contingências na Contabilidade Gerencial, através de um estudo de caso no Banco do Brasil. Identificaram como contingência os prejuízos consecutivos em dois anos apresentados pela instituição financeira. Esse fator levou ao processo de mudanças no sistema de Contabilidade Gerencial da organização e, conseqüentemente, à melhoria do desempenho da organização. Salientam-se algumas das mudanças na Contabilidade Gerencial evidenciadas pelos autores:

- Centralização do controle orçamentário e da avaliação de desempenho empresarial;
- O sistema de contabilidade gerencial passa ser fortemente integrado com o processo de gestão;
- As unidades organizacionais passam a ser caracterizadas como centros de resultados e a avaliação de desempenho é fundamentada no desempenho realizado em relação ao planejado;
- É eliminado o processo de custeio de produto baseado em critérios de rateio e adotado o método do custeio direto com a introdução do conceito de margem de contribuição;
- Os produtos financeiros e o desempenho de agências são mensurados com base no conceito de preço de transferência de recursos financeiros;
- É incorporado o conceito de risco na avaliação de resultados dos produtos;
- É introduzida a avaliação de rentabilidade de clientes como base nos novos conceitos (MILIONARI; GUERREIRO, 2004, p.7-8).

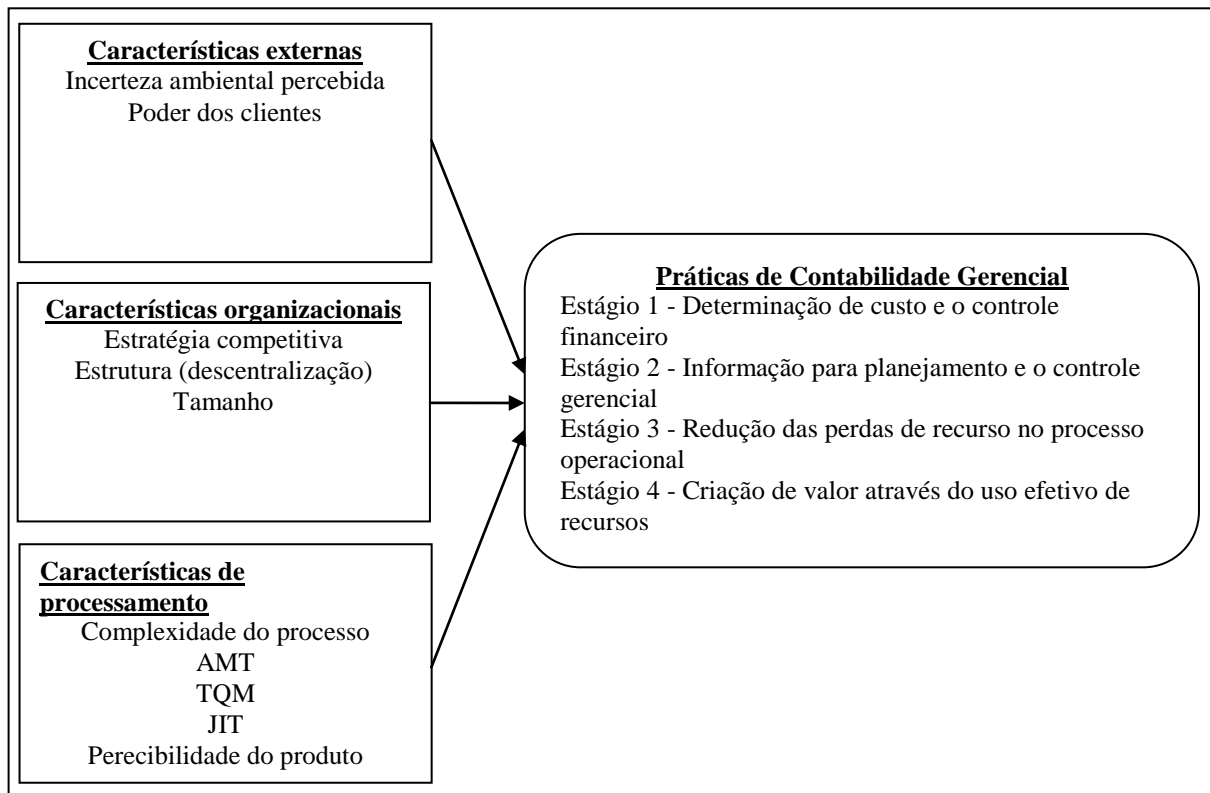
Widener (2004) utilizou uma variável não observada nos estudos anteriores, o uso de estratégias de capital humano, para investigar sua ligação com o *desing* dos Sistemas de Controle Gerencial. Partiu-se do pressuposto de que esta variável influenciava positivamente o uso de controles não tradicionais e negativamente a utilização de controles tradicionais. No entanto, a análise dos dados confirmou apenas a hipótese de influência positiva aos controles não tradicionais.

Analisando as técnicas de Contabilidade Gerencial Estratégica em empresas italianas, Cinquini e Tenuci (2006) verificaram a correlação entre a adoção destas técnicas e as variáveis tamanho da empresa e estratégia competitiva (estudada pelas variáveis missão, padrão, e posicionamento). Na análise, apenas o posicionamento estratégico e, fracamente, missão estratégica parecem desempenhar um papel contingente no uso das técnicas de CGE.

No Brasil, Espejo e Frezatti (2008) analisaram 122 indústrias paranaenses de médio e grande porte com a finalidade de compreender a relação entre os atributos do orçamento (componentes e as razões de uso), as variáveis contingências (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e desempenho (orçamentário e organizacional). A análise de dados demonstrou uma significativa relação entre variáveis contingenciais internas (estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e os atributos do sistema orçamentário. Além disso, destaca-se que o estudo também revelou que o ambiente influencia muito mais diretamente as demais variáveis contingenciais do que os atributos do sistema orçamentário, não sendo antecedente direto desse fator, constatação essa semelhante à observada por Baines e Langfield-Smith (2003). Além disso, observou-se uma influência significativa entre a adoção dos atributos do sistema orçamentário e o desempenho.

Em estudo com as maiores indústrias do Reino Unido, Abdel-Kader e Luther (2008) examinaram o impacto de 10 fatores contingenciais no nível de sofisticação das práticas de Contabilidade Gerencial, conforme demonstrado na Figura 3. Para determinar esses níveis, as empresas foram categorizadas em quatro grupos de acordo com os estágios de evolução da Contabilidade Gerencial determinados pelo IFAC. Os resultados obtidos indicaram que os diferentes níveis de evolução da Contabilidade Gerencial são explicadas pela incerteza ambiental, poder do cliente, descentralização, tamanho, tecnologia de produção avançada (AMT), gestão da qualidade total (TQM) e *just in time* (JIT).

Figura 3 – Características da empresa e suas relações com as práticas de Contabilidade Gerencial



Fonte: Adaptado de Abdel-Kader e Luther (2008).

Em análise somente ao artefato *Balanced Scorecard*, Gonçalves e Silva (2010) buscaram investigar como determinados fatores contingenciais contribuem para a efetividade do BSC implantado. Os resultados demonstraram que, conforme cresce o nível de pressão competitiva e o tamanho da empresa, mais sofisticado é o BSC. Da mesma forma, percebe-se que os objetivos específicos em termos financeiros (melhoria da lucratividade, produtividade etc.), as demandas externas dos grupos controladores, bem como a determinação e o

envolvimento da alta gestão são fatores que sugerem uma tendência a um BSC mais desenvolvido.

Assim como Cinquini e Tenuci (2005), Andrade, Teixeira e Fortunato (2010) investigaram a influência das variáveis “estratégia” e “tamanho da empresa” na utilização de práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE). No entanto, as constatações de ambos os estudos apresentaram-se divergentes. Enquanto Cinquini e Tenuci (2005) constataram influência somente da abordagem estratégica ‘posicionamento’, os resultados de Andrade, Teixeira e Fortunato (2010) demonstraram que as abordagens estratégicas estudadas sobre três aspectos (padrão, missão e posicionamento) e o tamanho da organização afetam positivamente a utilização de práticas de CGE. Adicionalmente, confirmaram-se as hipóteses do estudo, constatando-se que a utilização desses artefatos é maior em empresas com estratégia prospectora do que em empresas com estratégia defensora ou analítica; com estratégia de construção, se comparado com organizações com estratégia de colheita ou de manutenção; e com estratégia de diferenciação do que nas empresas com estratégia de liderança em custos.

Gonzaga *et al.* (2010) investigou se há associação entre o tamanho (representado por meio do Ativo Total) e a utilização das ferramentas gerenciais que compõe o Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG). Os resultados encontrados demonstraram evidências de tal relação, apenas para algumas ferramentas da Contabilidade Gerencial, tais como: planejamento estratégico, orçamento, benchmarking, *balanced scorecard*, preço de transferência, custeio padrão, custeio por absorção e custeio variável. Para outras ferramentas, como valor econômico adicionado, teoria das restrições, custeio meta e custeio por absorção, não foram encontradas evidências indicando associação com tamanho.

Também em análise ao SCG, Junqueira e Frezatti (2011) investigaram os efeitos diretos e interativos do ambiente e dos fatores contingenciais internos – estratégia, estrutura, tecnologia da informação e estágio do ciclo de vida organizacional no perfil deste sistema, bem como o efeito deste no desempenho organizacional. Não foi constatada nenhuma influência desses fatores no SCG quando analisadas as empresas do estudo em um grupo único. No entanto, com a análise de dois grupos separados (indústrias e empresas comerciais e de serviços) obtiveram-se os seguintes resultados:

- O ambiente influencia diretamente os fatores contingenciais internos à empresa, com exceção do estágio do ciclo de vida;
- Observou-se influência direta do ambiente nos atributos do SCG para as empresas comerciais e de serviços;
- Há associação direta entre os fatores contingenciais internos, exceto o estágio do CVO, e o SCG da organização;
- Existe relação entre artefatos do SCG e o desempenho organizacional (JUNQUEIRA; FREZATTI, 2011, p. 14).

O Quadro 4 apresenta uma síntese dos principais resultados obtidos pelos estudos empíricos evidenciados anteriormente.

Quadro 4 – Estudos empíricos baseados na Teoria Contingencial que abordam os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial

Autoria	Principais Resultados
Reid e Smith (2000)	A ocorrência dos fatores contingenciais grave crise de liquidez, escassez de investimentos para fins estratégicos e a inovação estavam associados à adoção do custeio baseado em atividades, do <i>just in time</i> e da análise de valor.
Bouwens e Abernethy (2000)	Existe relação por interdependência entre a customização e quatro características do Sistema de Contabilidade Gerencial: escopo, integração, agregação e tempestividade.
Sharma (2002)	O tamanho, a estrutura e as dimensões de incerteza ambiental apresentaram efeitos diferentes para cada uso do orçamento, nas perspectivas de comunicação, controle, avaliação de desempenho, frequência de previsão e extensão de previsão.
Haldma e Laats (2002)	As mudanças nas práticas de Contabilidade Gerencial estão associadas a mudanças no ambiente organizacional e contábil (contingência externa) e a transformações na tecnologia e nos aspectos organizacionais (contingências internas).
Baines e Langfield-Smith (2003)	Um ambiente cada vez mais competitivo resultou em um foco maior em estratégias de diferenciação. Esta estratégia influenciou mudanças na estrutura organizacional, tecnologia e uso de práticas avançadas de Contabilidade Gerencial.
Molinari e Guerreiro (2004)	A contingência "prejuízos consecutivos" em dois anos apresentados pela instituição financeira levou ao processo de mudanças no sistema de Contabilidade Gerencial da organização, e consequentemente à melhoria do desempenho da organização.
Widener (2004)	O uso de estratégias de capital humano apresentou influência positiva à adoção de Sistemas de Controle Gerencial não tradicionais.
Cinquini e Tenuci (2006)	Apenas as variáveis estratégica: posicionamento estratégico e, fracamente, missão estratégica desempenharam um papel contingente no uso das técnicas de Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE).
Espejo e Frezatti (2008)	A análise de dados demonstrou uma significativa relação entre variáveis contingenciais internas (estratégia, estrutura, tecnologia e porte) e os atributos do sistema orçamentário.
Abdel-Kader e Luther (2008)	Os diferentes níveis de evolução da Contabilidade Gerencial são explicadas pela incerteza ambiental, poder do cliente, descentralização, tamanho, tecnologia de produção avançada (AMT), gestão da qualidade total (TQM) e <i>just in time</i> (JIT).
Gonçalves e Silva (2010)	Conforme cresce o nível de pressão competitiva e o tamanho da empresa, mais sofisticado é o BSC.

Andrade, Teixeira e Fortunato (2010)	As abordagens estratégicas estudadas sobre três aspectos (padrão, missão e posicionamento) e o tamanho da organização afetam positivamente a utilização de práticas de CGE.
Gonzaga et al. (2010)	Existe uma associação entre o tamanho e a utilização das seguintes ferramentas Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG): planejamento estratégico, orçamento, <i>benchmarking</i> , <i>balanced scorecard</i> , preço de transferência, custeio padrão, custeio por absorção e custeio variável.
Junqueira e Frezatti (2011)	Há associação direta entre os fatores contingenciais internos, exceto o estágio do CVO, e o SCG da organização, bem como existe relação entre artefatos do SCG e o desempenho organizacional.

Fonte: Elaborado pela autora com base na revisão de literatura (2013).

Percebe-se, através dos estudos apresentados, que as características e as práticas de Contabilidade Gerencial são influenciadas principalmente por cinco fatores contingenciais: ambiente, estrutura, tamanho, estratégia e tecnologia. Da mesma forma, estes fatores também estão associados à mudança e/ou sofisticação do Sistema de Contabilidade Gerencial.

Em relação ao fator contingencial externo ‘ambiente’, observam-se divergências nos resultados das pesquisas. Alguns autores concluíram uma associação direta com a Contabilidade Gerencial. No entanto, outros estudos evidenciaram que o ambiente relaciona-se diretamente com as variáveis contingenciais internas e, indiretamente, com os artefatos de Contabilidade Gerencial.

Outro aspecto a ser discutido refere-se à diversidade nas variáveis utilizadas para estudar cada um desses fatores. Aguiar e Frezatti (2007) criticam tal fato, afirmando que tais pesquisas poderiam reduzir a falta de uniformidade na mensuração das variáveis, ao buscar a operacionalização de construtos a partir de estudos anteriores, com o intuito de validar e consolidar tais construtos.

A estrutura, por exemplo, foi estudada nas dimensões grau de descentralização, centralização X descentralização, execução de tarefas por equipes, gestão participativa, níveis hierárquicos, estrutura funcional e divisional, enquanto o tamanho foi medido por variáveis como receita, ativo total, número de empregados e faturamento operacional bruto.

As variáveis posicionamento, missão e padrão; diferenciação, custo e qualidade; busca de alta qualidade do produto/serviço; suporte ao cliente do produto/serviço; desenvolvimento de características únicas do produto/serviço e investimento em pesquisa e desenvolvimento foram utilizadas para medir o construto estratégia.

Observou-se o fator ambiente estudado por diferentes dimensões, como: incerteza ambiental, competitividade, poder dos clientes, nível de complexidade, restrições legais, políticas e econômicas. O construto tecnologia foi analisado através da inovação, tecnologia de produção, tecnologia da informação, gestão *just-in-time* e gestão da qualidade total.

Nesta ótica, a análise, utilizando dimensões semelhantes para medir os fatores contingenciais, permitiria uma melhor comparação entre os achados de pesquisa (AGUIAR; FREZATTI, 2007). Adicionalmente, poderia fortalecer a Teoria Contingencial como base para explicar as características e estruturas da Contabilidade Gerencial.

Após analisar os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial através dos estudos baseados na Abordagem Contingencial, analisam-se, na subseção que segue, os estudos respaldados na Teoria Institucional.

3.2 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional investiga como as práticas e os padrões adquirem condições de valores e são legitimados nas estruturas sociais, em outras palavras, como são institucionalizadas entidades, estruturas, atividades e práticas (FREITAS, 2005).

Selznick (1972) afirma que institucionalização é um fenômeno que ocorre em uma organização ao longo do tempo, refletindo sua história particular, os agentes internos e externos que se relacionaram com a empresa, e a maneira como esta se adaptou ao ambiente.

Scott (1995) destaca que a teoria institucional reflete transformações ocorridas na área dos estudos organizacionais, especialmente a partir de meados dos anos 60, período caracterizado por trabalhos orientados sob a perspectiva de sistemas abertos. Para o autor, esta abordagem difere das teorias clássicas em organizações quanto ao modo como é tratado o conceito de ambiente, não mais definido como entidade externa à organização.

Assim, esta abordagem apresenta um enfoque mais acentuado em atributos ambientais ligados ao relacionamento interorganizacional. Dessa forma, destaca-se por considerar variáveis ambientais que envolvem aspectos simbólicos sob a forma de elementos sociais e culturais, e que atuam em conjunto com a dimensão econômica e material (SCOTT, 1995).

Outra característica desta teoria está relacionada à utilização de uma única organização e seus parceiros mais próximos para estudos que envolvam populações, comunidades e campos organizacionais (SCOTT, 1995).

Machado-da-Silva e Gonçalves (1998) acrescentam que esta abordagem sofre influência de corpos teóricos originários da ciência política, da sociologia e da economia, buscando agregar em suas proposições a ideia de instituições e de padrões, de comportamento, de normas de valores, de crenças e de pressupostos, dos quais fazem parte indivíduos, grupos e organizações.

Considerando as diversas raízes filosóficas que esta teoria apresenta, acrescenta-se que esta pode ser dividida em três vertentes: Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - NIE), Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - OIE) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS) (BURNS; SCAPENS, 2000).

A Nova Economia Institucional, na visão de Ankarloo e Palermo (2004, p. 413), “[...] explica instituições capitalistas utilizando o ferramental neoclássico”. Assim, a NIE retoma a preocupação com temas relacionados ao comportamento de atores individuais, como a racionalidade limitada e o oportunismo, além de outros que também influenciam o comportamento das instituições, como os custos de transação, relações contratuais, estruturas de governança e direitos de propriedade (WILLIAMSON, 2000).

Assim, a NIE foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. O ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas. Este ambiente exerce uma grande influência no comportamento das organizações econômicas. Essas podem ser consideradas como grupos de indivíduos envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações com o mercado (GUERREIRO *et al.*, 2005).

A Velha Economia Institucional realiza estudos sobre as relações entre indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que, após um processo de mudança, possa ser institucionalizada (REIS, 2008).

Dessa forma, segundo a ótica da OIE, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões (GUERREIRO *et al.*, 2005).

Segundo Burns (2000), a instituição consiste na forma de pensar ou agir de algo que prevalece, permanece e que está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Assim, as instituições desenvolvem-se pelo processo de rotinização da atividade humana.

Já a Nova Sociologia Institucional, na visão de Hussain e Hoque (2002), busca explicações sobre as formas pelas quais as organizações legitimam-se perante atores externos, através de uma rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais. Nesse sentido, características isomórficas configuram o objeto da NIS.

O isomorfismo, por sua vez, constitui-se no fenômeno pelo qual as organizações se estruturam a partir das exigências do seu ambiente (REIS, 2008). Para Freitas (2005), o isomorfismo consiste na busca da homogeneidade de estruturas, processos e ações no âmbito das organizações. E é a partir deste isomorfismo que as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e obtêm recursos.

O processo de isomorfismo se desenvolve, na visão de DiMaggio e Powel (1991), por intermédio de três mecanismos distintos: coercitivo, normativo e mimético. O coercitivo se dá quando organizações são submetidas a pressões externas, formais ou informais, vindas de outras organizações das quais são dependentes ou em virtude de expectativas culturais da sociedade em que a organização está inserida. O normativo é diretamente proveniente do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade à atividade por ela desenvolvida. Por último, o mecanismo mimético ocorre em função da incerteza, que compele as organizações a buscarem padrões de estruturação e atuação em outras organizações.

Nesta ótica, estudos relacionados à Contabilidade Gerencial são realizados utilizando principalmente as vertentes: velha economia institucional e nova sociologia institucional (BURNS; SCAPENS, 2000).

Para Burns (2000), a Teoria Institucional tem sido aplicada na área contábil que orienta a abordagem normativa da Contabilidade Gerencial, caracterizando-a como uma

instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina amplamente aceita de forma inquestionável pelos gestores e encarregados de sua prática.

Guerreiro (2006) defende ainda que o enfoque institucional fornece uma perspectiva alternativa para o estudo das práticas da Contabilidade Gerencial, induzindo o pesquisador a uma análise detida na natureza das práticas vigentes na empresa. Para o autor, a Contabilidade Gerencial deve ser estudada como um produto de processos institucionais que dão coerência e significado para o comportamento da organização.

Assim, evidenciam-se a seguir alguns estudos empíricos que analisam o processo de institucionalização da Contabilidade Gerencial, bem como algumas variáveis que influenciam na utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial pelas organizações.

3.2.1 Estudos empíricos acerca das variáveis que influenciam o processo de institucionalização da Contabilidade Gerencial e de seus artefatos.

Pesquisas têm analisado aspectos ligados à Contabilidade Gerencial e seus artefatos, utilizando-se da Abordagem Institucional como aparato teórico (ZAN, 2006; REZENDE *et al.*, 2006; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; KLAN; LIMA JR.; BEUREN, 2006; LUKKA, 2007; OYADOMARI *et al.*, 2008; REIS, 2008; SANTOS; ALMEIDA, 2008; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; SHARMA; LAWRENCE; LOWE, 2010; SEAL, 2010).

Considerando o setor econômico, como fator cultural-cognitivo institucionalizante, Zan (2006) averiguou se esta variável é causadora do uso, conjunto ou individual, de alguns artefatos contábil-gerenciais em 2.281 empresas listadas na Revista Maiores e Melhores. Os resultados apontaram que apenas o EVA apresentou diferença setorial significativa no seu uso, embora os artefatos no conjunto também possuíram a característica de setorização no uso. Observou-se ainda uma análise individual de cada um dos artefatos sob a ótica setorial, conforme segue:

- Retorno sobre o patrimônio líquido: o setor de serviços financeiro foi o que mais utilizou este artefato, enquanto o setor de serviços públicos foi o que menos utilizou.
- ABC/ABM: o setor de telecomunicações foi o que menos utilizou tal artefato na amostra, enquanto o setor de serviços diversos foi o que mais utilizou. É notável que o setor de telecomunicações foi o terceiro que mais utilizou artefatos como um todo, o que pode denotar uma característica setorial de não aplicação do artefato.

- EVA: o comércio foi o que menos utilizou EVA; no outro extremo, e novamente líder na utilização de um artefato, aparece o setor de serviços diversos. No cômputo geral, serviços diversos foi o setor que mais utilizou artefatos de Contabilidade Gerencial na amostra.
- MVA: telecomunicações foi o setor que mais utilizou este artefato, os setores comércio e serviços públicos ficaram empatados com a menor soma de postos. Sob a ótica do uso de artefatos de Contabilidade Gerencial, estes dois setores são os menos sofisticados.
- BSC: Novamente o setor de serviços financeiros foi o que mais utilizou os artefatos e o comércio o que menos utilizou.

Analisando somente o artefato sistema orçamentário em uma organização paraestatal, Rezende *et al.* (2006) buscaram identificar e analisar os fatores determinantes do processo de institucionalização desse sistema. Observam-se os fatores identificados segundo cada estágio de institucionalização no estudo através do Quadro 5.

Quadro 5 - Fatores Determinantes do Processo de Institucionalização

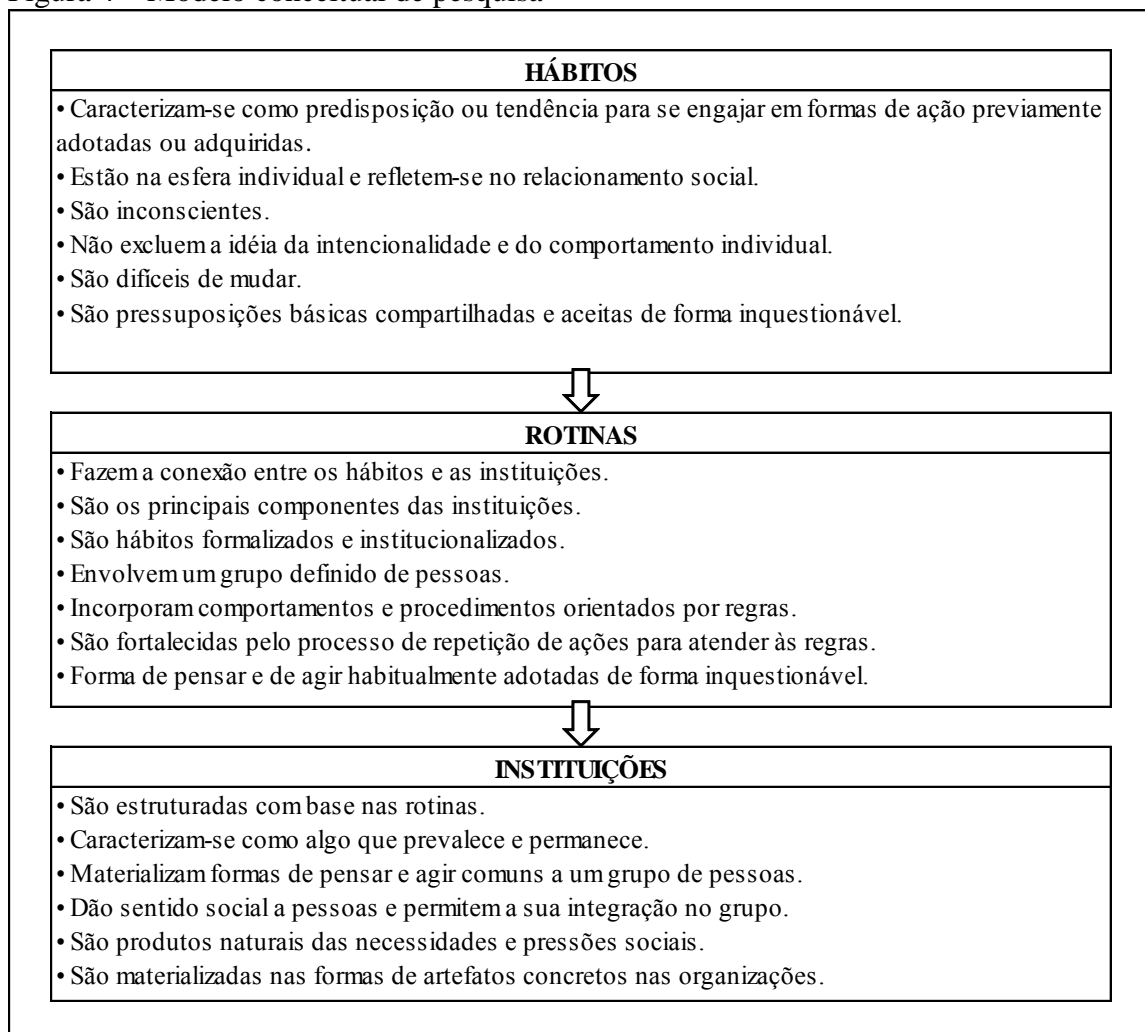
Etapas do Processo de Institucionalização	Fatores Institucionais	Fatores Inibidores / Motivadores Identificados no Caso
Habitualização (pré-institucionalização)	Forças do Mercado	Necessidade de maximização dos recursos. Competitividade
	Legislação	Mudança na legislação referente ao sistema de repasse
	Mudanças tecnológicas	Mudanças na diretoria regional Remanejamento constante dos gestores
Objetificação (Semi-Institucionalização)	Monitoramento organizacional	Consenso dos gestores Evidências de outras unidades do SESC ou organizações privadas
	Teorização	Utilização de pesquisadores/consultores externos
Sedimentação (Institucionalização Total)	Impactos positivos	Percepção do valor acrescentado pela nova metodologia em termos de desempenho e controle das atividades
	Resistência de grupo	Reduzida resistência por parte dos agentes envolvidos direta ou indiretamente no processo
	Defesa de grupo de interesse	Existência de muitos grupos favoráveis à mudança

Fonte: Rezende *et al.* (2006).

Também através de um estudo de caso, Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), dentro de um período de dois anos, buscaram estudar os hábitos e rotinas existentes e surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços em uma empresa brasileira familiar de médio porte. Observa-se o modelo teórico adotado pelos autores na Figura 4. O caso estudado evidenciou que o sucesso da implementação de um novo modelo gerencial está diretamente associado à capacidade da empresa de trocar velhos hábitos por novos hábitos. Da mesma forma, foi necessário conceber estratégias para enfrentar o desafio de mudanças dos velhos hábitos e rotinas e estruturar as novas instituições, dentre as

quais se podem citar: uso de sistemas, ou seja, automação dos cálculos de preços e custos dos produtos, eliminando os procedimentos manuais e pessoais; a realização de treinamento como objetivo de propiciar capacitação cognitiva sobre o emprego dos novos conceitos; e a realização de reuniões de reflexão e motivação a partir do entendimento dos diferentes impactos dos antigos e dos novos conceitos sobre a lucratividade dos produtos e da empresa; e treinamento específico nos *softwares* implementados.

Figura 4 – Modelo conceitual de pesquisa



Fonte: Guerreiro, Pereira e Rezende (2006).

Ainda em análise à questão dos hábitos e rotinas da Contabilidade Gerencial, Klan, Lima Jr. e Beuren (2006) observaram as mudanças nos hábitos e rotinas da Contabilidade Gerencial em decorrência da cultura organizacional, nas empresas de Santa Catarina classificadas nos níveis 1 e 2 de Governança Corporativa. Segundo os autores, a cultura organizacional é caracterizada por valores, regras e recursos compartilhados, e pode ser descrita fora do tempo e espaço como uma configuração de propriedades

institucionalizadas da própria organização. Os resultados revelaram que essas mudanças são mais acentuadas em empresas cuja cultura organizacional é mais receptiva aos processos de alterações, e menos perceptíveis em empresas com cultura organizacional mais conservadora.

Lukka (2007) realizaram um estudo de caso, com o intuito de analisar o papel das regras e rotinas na mudança da Contabilidade Gerencial. Os resultados sugerem que o desempenho adequado do *controller* em sua função, impulsionado pelas rotinas informais flexíveis e bem desenvolvidas, e podem desempenhar um papel importante na legitimação das regras. Os autores concluíram ainda que não são apenas as regras formais que têm potencial para influenciar as rotinas informais, o contrário também pode acontecer. Os autores afirmam ainda que, a fim de compreender completamente a mudança na Contabilidade Gerencial, é preciso examinar muito além dos limites dos sistemas de regras formais (como os projetos de Contabilidade Gerencial sugerido e vendido pela indústria de consultoria) e demandar mais atenção às rotinas informais das organizações.

Santos e Almeida (2008) fizeram um levantamento dos resultados das pesquisas brasileiras sobre práticas de contabilidade de custos e as interpretaram sob o enfoque da OIE. Os resultados indicaram que a prática contábil gerencial pode ser melhor entendida como o resultado de processos (evolutivos) em que os hábitos e rotinas empreendidos dão coerência e significado à conduta organizacional por procedimentos institucionalizados convertendo-se com o tempo em uma parte aceita da atividade organizacional, inquestionável.

Ao contrário da maioria dos artigos evidenciados que realizaram suas pesquisas com uma unidade de análise, Oyadomari *et al.* (2008) desenvolveram um estudo com 35 empresas que abriram capital no período de 2004 a 2007, com o intuito de verificar a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial. Os resultados sugerem que os isomorfismos miméticos, representados pela comparação com empresas do setor quando da adoção dos artefatos gerenciais e a credibilidade de tais artefatos, e o coercitivo, identificado pela solicitação de acionistas e imposição de órgãos reguladores, exerceram influência na adoção de artefatos gerenciais pelas empresas. No Quadro 6, expõe-se a diferença entre as três dimensões de isomorfismo utilizadas no estudo.

Quadro 6 – As três dimensões dos mecanismos isomórficos

	Mecanismo coercitivo	Mecanismo mimético	Mecanismo normativo
Motivações	Há punição	Resposta às incertezas - copiar os melhores artefatos	Socialização do conhecimento - profissão
Base para aceitação	Obrigatoriamente aceito	Moralmente correto	Tecnicamente aceito
Formas de transmissão do conhecimento	Leis e normas	Consultorias Divulgação de empresas benchmarks	Livros Empresas de recrutamento Escolas

Fonte: Oyadomari *et al.* (2008).

Com enfoque na Velha Economia Institucional, e utilizando-se de um estudo de caso em uma instituição financeira, Reis (2008) examinou a influência do discurso organizacional nos níveis de institucionalização de novas práticas. Verificou-se que existe uma associação positiva entre a concordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial e a concordância com o discurso econômico. Dessa forma, os indivíduos classificados como mais aderentes ao discurso econômico encontram-se associados positivamente entre um nível de associação forte e médio, enquanto que os indivíduos classificados como aderentes ao discurso social apresentaram associação positiva com um nível de institucionalização fraco.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) observaram que a posição hierárquica da área responsável pela Contabilidade Gerencial (no caso estudado, a Controladoria), bem como as ações promovidas por este setor, constituem-se em um elemento importante de pressão institucional, contribuindo para a institucionalização da Contabilidade Gerencial na organização e a consequente mudança nos artefatos utilizados. No estudo, a área responsável pela contabilidade gerencial do Banco, que inicialmente criada como um departamento, ganhou legitimidade na organização passando a fazer parte da diretoria colegiada, fato este que colaborou para a Institucionalização da Contabilidade Gerencial.

Através da realização de um estudo em uma empresa de telecomunicações, por um período de seis anos, Sharma, Lawrence e Lowe (2010) objetivaram analisar a introdução de práticas de gestão da qualidade total (TQM) tomando como base a Teoria Institucional. Os autores observaram que o principal fator que influenciou a introdução das rotinas de TQM na organização foi a contratação de consultores, caracterizando o isomorfismo mimético. Acrescenta-se ainda que estes tiveram o papel de fornecer treinamento para os funcionários sobre a ferramenta. Verificou-se ainda que a internalização de conceitos como o “foco no cliente” e “serviço de qualidade” foi lenta e inconsistente. Isso ocorreu devido ao fato de que, após a privatização, a organização manteve um monopólio no fornecimento de serviços de

telefonica, o que dificultou que a administração e os funcionários apresentassem uma cultura de negócio.

Seal (2010) verificou a influência do discurso gerencial na aplicação de três ferramentas gerenciais: ROI, VBM e SMA em uma organização. O autor presume que o discurso gerencial apresenta-se como o elo de ligação entre a teoria e a prática através da interação entre ação, texto e instituições. Para o autor, algumas ações gerenciais geram textos que se tornam parte dos discursos nas organizações, os quais são legitimados por pesquisadores da área de negócios e consultores. Os resultados observados para cada ferramenta são evidenciados no Quadro 7. O autor conclui ainda que a transferência de conceitos da teoria à prática e da prática à teoria é um processo “longe de ser perfeito”, e ainda apresenta alguns motivos desta dificuldade:

Os gerentes seniores podem continuar a rejeitar conceitos acadêmicos se de alguma forma eles ameaçarem seus interesses ou podem de forma imprudente adotar conceitos teóricos com pouca compreensão dos riscos[...]. Da mesma forma, falta por parte da academia um maior “engajamento construtivo”, no qual acadêmicos compreendam melhor os problemas dos profissionais e respeitem o papel que estes podem desempenhar na produção de conhecimento gerencial (SEAL, 2010, p.108).

Quadro 7 – Comparações entre o ROI, VBM e SMA

Técnicas de Contabilidade Gerencial	Fonte do texto / ação	Fazem parte do discurso gerencial?	Institucionalizado?	Impacto na prática?
Retorno sobre o Investimento (ROI)	Compreensão Organizacional	Sim	Sim	Alta
Gestão Baseada em Valor (VBM)	Academia / consultores	Sim	Não	Moderada
Contabilidade Gerencial Estratégica (SMA)	Academia	Não	Não	Insignificante

Fonte: Seal (2010).

No Quadro 8, observa-se uma síntese dos principais resultados dos estudos que utilizam a Teoria Institucional como aparato teórico e que foram apresentados anteriormente.

Verifica-se que os estudos em relação às práticas de Contabilidade Gerencial respaldados pela Teoria Institucional, ao contrário dos embasados na Teoria da Contingência, apresentam-se, na maioria das pesquisas, através de estudos de caso. Isso acontece devido esta abordagem apresentar variáveis mais subjetivas, exigindo um nível de investigação mais aprofundado nas organizações.

Quadro 8 – Estudos empíricos baseados na Teoria Institucional que abordam os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial

Autoria	Principais Resultados
Zan (2006)	Considerando o setor econômico, como fator institucionalizante, observou-se que apenas o EVA apresentou diferença setorial significativa no seu uso, embora os artefatos no conjunto também possuíssem a característica de setorização no uso.
Rezende <i>et al.</i> (2006)	As forças de mercado, a legislação, as mudanças tecnológicas, o monitoramento organizacional e a teorização apresentaram-se como fatores institucionalizantes do sistema orçamentário.
Guerreiro, Pereira e Rezende (2006)	O processo de implementação de um novo modelo de custos e preços em uma empresa está diretamente associado à capacidade da empresa de trocar velhos hábitos por novos hábitos.
Klan, Lima Jr. e Beuren (2006)	As mudanças nos hábitos e rotinas da Contabilidade Gerencial são mais acentuadas em empresas cuja cultura organizacional é mais receptiva aos processos de alterações, e menos perceptíveis em empresas com cultura organizacional mais conservadora.
Lukka (2007)	O desempenho adequado do controller em sua função, impulsionado pelas rotinas informais flexíveis e bem desenvolvidas, podem desempenhar um papel importante na legitimação da regras e rotinas de Contabilidade Gerencial.
Oyadomari <i>et al.</i> (2008)	Os isomorfismos mimético, representado pela comparação com empresas do setor quando da adoção dos artefatos gerenciais e a credibilidade de tais artefatos, e o coercitivo, identificado pela solicitação de acionistas e imposição de órgãos reguladores, exerceram influência na adoção de artefatos gerenciais pelas empresas.
Reis (2008)	Verificou-se, em uma análise do discurso organizacional nos níveis de institucionalização de novas práticas, que existe uma associação positiva entre a concordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial e a concordância com o discurso econômico.
Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008)	A posição hierárquica da área responsável pela Contabilidade Gerencial bem como as ações promovidas por este setor constitui-se em um elemento importante de pressão institucional, contribuindo para a institucionalização da Contabilidade Gerencial na organização e a consequente mudança nos artefatos utilizados.
Sharma, Lawrence e Lowe (2010)	O principal fator que influenciou a introdução das rotinas práticas de gestão da qualidade total na organização, foi a contratação de consultores, caracterizando o isomorfismo mimético.
Seal (2010)	Das três ferramentas analisadas: ROI, VBM e Contabilidade Gerencial Estratégica, o fator "discurso gerencial" só influenciou a institucionalização do ROI.

Fonte: Elaborado pela autora com base na revisão de literatura (2013).

Variáveis como a legislação e imposição de órgãos reguladores, solicitação de acionistas, utilização de pesquisadores e consultores, utilização de ferramentas por outras empresas, credibilidade dos artefatos, desempenho do *controller*, posição hierárquica e função exercida pela Controladoria, resistência e internalização de conceitos por parte dos agentes envolvidos, capacidade da empresa em absorver novos hábitos, cultura organizacional e discurso organizacional são apresentadas pelos estudos acima, como responsáveis pela

institucionalização da Contabilidade Gerencial e de seus artefatos. Variáveis estas que representam características que envolvem a relação da organização com os atores externos e com indivíduos no interior das organizações, conforme preconizado pelas vertentes institucionais: Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional.

Os estudos evidenciados demonstraram também, através desses fatores, o motivo pelo qual, em muitos casos, os artefatos apresentados pela academia como as melhores soluções para os problemas gerenciais não são utilizados na prática.

Guerreiro (2006) afirma que, na prática, os sistemas de Contabilidade Gerencial não incorporam, necessariamente, as ferramentas denominadas pela teoria como modernas ou melhores para o contexto atual, mas sim os conceitos que estejam em linha com as expectativas dos indivíduos e em conformidade com as normas sociais de comportamento aceitável na empresa e que se convertam em hábitos e rotinas amplamente aceitos pelos indivíduos da organização.

Quadro 9 – Síntese dos construtos observados nos estudos respaldados pela Teoria Contingencial e Institucional

Teoria	Construtos	Estudos
Contingencial	Estratégia	Baines e Langfield-Smith (2003); Widener (2004); Cinquini e Tenuci (2006); Andrade, Teixeira e Fortunato (2010).
	Ambiente /Mercado	Reid e Smith (2000); Haldma e Laats (2002); Sharma (2002); Baines e Langfield-Smith (2003); Abdel-Kader e Luther (2008); Gonçalves e Silva (2010).
	Tecnologia	Reid e Smith (2000) ; Baines e Langfield-Smith (2003).
	Tamanho	Cinquini e Tenuci (2006); Abdel-Kader e Luther (2008); Andrade, Teixeira e Fortunato (2010); Gonzaga <i>et al.</i> (2010).
	Estrutura	Baines e Langfield-Smith (2003); Sharma (2002).
Institucional	Relação Organização e agentes externos	Rezende <i>et al.</i> (2006); Lukka (2007); Oyadomari <i>et al.</i> (2008); Sharma, Lawrence e Lowe (2010); Seal (2010).
	Relação Organização e agentes internos	Rezende <i>et al.</i> (2006); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006); Klan, Lima Jr. e Beuren (2006); Reis (2008); Sharma, Lawrence e Lowe (2010); Seal (2010).

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Nesta ótica, sob perspectivas diferentes, os estudos buscam verificar os fatores que exercem influência sobre a Contabilidade Gerencial e a utilização de seus artefatos, seja evidenciando a influência de variáveis como estratégia, ambiente, tecnologia, tamanho e estrutura (Teoria Contingencial). Seja através de variáveis que descrevem características dos

agentes internos e externos e seu relacionamento com a organização (Teoria Institucional), conforme pode ser observado no Quadro 9.

Após apresentar o referencial teórico que servirá de base para a consecução do estudo, evidenciam-se na seção seguinte os procedimentos metodológicos utilizados para a consecução dos propósitos da pesquisa, bem como a definição das hipóteses e modelo teórico do estudo.

4. METODOLOGIA

Nesta seção, descreve-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo, evidenciando a tipologia da pesquisa, a seleção da população, a técnica de coleta de dados utilizada, o tratamento estatístico e critérios para a análise dos dados, bem como a definição das hipóteses e modelo teórico de pesquisa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Para Martins e Teófilo (2007, p. 37), a “ciência busca captar a realidade e a metodologia trata de como isso pode ser alcançado”. Dessa forma, a metodologia pauta-se em uma sequência de procedimentos e critérios sistemáticos que auxiliam na consecução dos objetivos propostos (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Nesta ótica, Ruiz (2002) menciona que os procedimentos representam as várias formas peculiares a que está subordinado cada objeto de pesquisa nas diversas formas do método.

Ressaltando a importância da elaboração da metodologia, Demo (2000) afirma que esta consiste no principal instrumento da pesquisa, estando interligada à competência durante a elaboração de um trabalho científico. No entanto, esclarece ainda que a metodologia é apenas o caminho que indica a finalidade última da ciência que é a pesquisa, e que, portanto, não se deve sacrificar a criatividade por conta da técnica ou do apego de um método.

Asti Vera (1983) afirma que a metodologia permite-nos uma compreensão dos métodos e técnicas que provaram seu valor na prática da pesquisa, no entanto ela não assegura o sucesso da mesma.

Collis e Hussey (2005) diferenciam metodologia e métodos, em que a primeira trata, de modo geral, a pesquisa que está sendo aplicada, desde sua base teórica até a coleta e análise dos dados, enquanto o segundo refere-se às diversas formas de coletar e analisar os dados.

Dessa forma, tomando como base a taxonomia apresentada por Raupp e Beuren (2004) como aplicável à Contabilidade, a presente pesquisa caracteriza-se como descritiva,

quanto aos objetivos, quantitativa em relação à forma de abordagem do problema e bibliográfica e *survey*, quanto aos procedimentos, conforme evidenciado no Quadro 10.

Quadro 10 – Tipologias de pesquisa

Tipologias de pesquisa		
Quanto aos objetivos	Quanto à abordagem do problema	Quanto aos procedimentos
Pesquisa Exploratória Pesquisa Descritiva Pesquisa Explicativa	Pesquisa Qualitativa Pesquisa Quantitativa	Estudo de caso Levantamento ou survey Pesquisa Experimental Pesquisa Documental Pesquisa Participante

Fonte: Adaptado de Raupp e Beuren (2004).

Na concepção de Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. No caso da presente pesquisa, trata-se da descrição dos artefatos utilizados pelas empresas cearenses, das características das empresas e do setor responsável pelas informações contábil-gerenciais, bem do relacionamento entre tais variáveis.

Complementando o conceito anterior, Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Raupp e Beuren (2004) também ressaltam que este tipo de pesquisa configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira, nem tão aprofundada como a segunda.

Da mesma forma, a pesquisa concentra-se ainda em uma abordagem quantitativa, tendo em vista que a análise dos dados coletados será realizada utilizando-se de técnicas estatísticas, com vistas a determinar os fatores que influenciam os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados. Roesch (2006) acrescenta ainda que o estudo caracteriza-se como quantitativo se o seu propósito implica em medir associações ou causa-efeito entre variáveis, ou ainda avaliar o resultado de algum sistema ou projeto.

Richardson *et al.* (2008) destacam a importância do método quantitativo, uma vez que o mesmo representa a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretações, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências realizadas.

Ademais, o presente estudo foi realizado mediante *survey*, que, segundo May (2004), mede fatos, atitudes ou comportamentos, visando a descrever ou explicar as características ou opiniões de uma população através da utilização de uma amostra. Para tanto, as respostas devem ser passíveis de serem categorizadas e quantificadas.

Cooper e Schindler (2003) afirmam que a utilização da *survey* como metodologia tem por objetivo obter informações confidenciais, que, no caso da presente pesquisa, dizem respeito aos artefatos de Contabilidade Gerencial, fatores contingenciais e características do setor responsável por essas práticas na empresa.

Após caracterizar a pesquisa, descreve-se a seguir a seleção da população da pesquisa.

4.2 POPULAÇÃO DA PESQUISA

Colauto e Beuren (2004) destacam que a população se constitui em uma totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo.

Nesta ótica, a população inicial da pesquisa foi composta pelas 100 maiores empresas do estado do Ceará listadas pelo Prêmio Delmiro Gouveia, ano base 2011. A escolha destas empresas se deu por se tratarem de empresas que têm representatividade na economia do Estado.

Quadro 11 – População inicial da pesquisa

ORDEM	EMPRESA
1	COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ
2	GRENDENE S.A.
3	VULCABRÁS/AZALÉIA CALÇADOS E ARTIGOS ESPORTIVOS S.A.
4	M. DIAS BRANCO S/A IND. E COM. DE ALIMENTOS
5	EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
6	VICUNHA TÊXTIL S/A
7	TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S.A.
8	NORSA REFRIGERANTES LTDA
9	AÇO CEARENSE INDUSTRIAL LTDA
10	J MACÊDO S/A
11	COMPANHIA DE ÁGUA E ESGOTO DO CEARÁ
12	UNIMED DE FORTALEZA COOP DE TRAB MÉDICO LTDA
13	CONSTRUTORA MARQUISE SA
14	NEW LAND VEÍCULOS LTDA
15	MARCOSA S/A MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
16	GRANDE MOINHO CEARENSE S/A

ORDEM	EMPRESA
17	EXPRESSO GUANABARA S/A
18	COMPANHIA DE ALIMENTOS DO NORDESTE
19	ESMALTEC S/A
20	COMPANHIA DE GÁS DO CEARÁ - CEGÁS
21	DAKOTA NORDESTE S/A
22	HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA
23	CBL ALIMENTOS S/A
24	MARISOL INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
25	CASA PIO CLÇADOS LTDA
26	TRANSNORDESTINA LOGÍSTICA S/A
27	CGTF - CENTRAL GERADORA TERMELÉTRICA FORTALEZA S.A
28	EIT - EMPRESA INDUSTRIAL TÉCNICA S/A
29	ECOFOR AMBIENTAL S/A
30	DURAMETAL S A
31	METALGRAFICA CEARENSE S/A
32	MAKRO ENGENHARIA LTDA
33	PELAGIO OLIVEIRA SA
34	CEARÁ DIESEL S/A
35	BONS VENTOS GERADORA DE ENERGIA
36	VIAÇÃO URBANA LTDA
37	GERARDO BASTOS S/A PNEUS E PEÇAS
38	ENGEXATA ENGENHARIA LTDA
39	SAGANOR SA NORDESTE AUTOMÓVEIS
40	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS FARTURA S/A
41	TINTAS HIDRACOR S/A
42	CIA BRASILEIRA DE RESINAS - RESIBRAS
43	CONSTRUTORA SAMARIA LTDA
44	SERVIS SEGURANÇA LTDA
45	FUJITA ENGENHARIA LTDA
46	INSTITUTO DO CÂNCER DO CEARÁ
47	MAJELA HOSPITALAR LTDA
48	COTECE S/A
49	UNITÊXTIL - UNIÃO INDUSTRIAL TEXTIL S/A
50	CONSTRUTORA COLMÉIA S/A
51	FAE - FERRAGENS E APARELHOS ELÉTRICOS S/A
52	CASCAJU AGROINDUSTRIAL S/A
53	SMAFF NORDESTE VEÍCULOS LTDA
54	CONPANHIA INDUSTRIAL DE ÓLEOS DO NORDESTE - CIONE
55	CEQUIP IMPORTAÇÃO E COM LTDA
56	CARBOMIL QUÍMICA S/A
57	CR EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA
58	INDÚSTRIA NAVAL DO CEARÁ
59	MACIEL CONSTRUÇÕES E TERRAPLANAGENS LTDA
60	MICROSOL TECNOLOGIA S/A
61	CONSTRUTORA GRANITO LTDA.
62	PB CONSTRUÇÕES LTDA
63	AVINE COMERCIAL E AVÍCOLA DO NORDESTE LTDA.
64	CEMEC CONSTRUÇÕES ELETROMECÂNICAS S/A
65	VOUGA VEÍCULOS E PEÇAS LTDA
66	CONSTRUTORA BETA S/A
67	LIBRA-LIGAS DO BRASIL S/A

ORDEM	EMPRESA
68	D R LIGENRIE IND. E COM. S/A
69	DUCOCO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A
70	CAPTAR SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA
71	ITAUEIRA AGROPECUÁRIA S/A
72	LOTIL ENGENHARIA LTDA
73	SANGATI BERGA S/A
74	ORGANIZAÇÃO GUIMARÃES LTDA
75	EPOCA ENGENHARIA IMPORTAÇÃO COM. LTDA
76	COSAMPA PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA
77	FIOTEX INDUSTRIAL S/A
78	TÊXTIL UNIÃO S/A
79	ÔMEGA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA
80	TRANA CONSTRUÇÕES LTDA
81	CIA DA GESTÃO DE RECUR. HÍDRICOS DO ESTADO DE CEARÁ
82	NORMATEL ENGENHARIA LTDA
83	EÓLICA BEBERIBE S/A
84	COMPANHIA DE INTEGRAÇÃO DO CEARÁ - CEARÁPORTOS
85	MERCURIUS ENGENHARIA S/A
86	TUBOARTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
87	CONSTRUTORA CHC LTDA
88	COMPANHIA DOCAS DO CEARÁ
89	ODONTO SYSTEM PLANOS ODONTOLÓGICOS LTDA
90	CONSTRUTORA BORGES CARNEIRO LTDA
91	FANOR FACULDADES NORDESTE S/A
92	MARINA DE IRACEMA PARK S/A
93	MISSISSIPI INDUSTRIA DE CALÇADOS S/A
94	AQUIRAZ INVESTIMENTOS TURÍSTICOS S/A
95	MECESA EMBALAGENS S/A
96	ABC DISTRIBUIDORA S/A
97	COPA ENGENHARIA S/A
98	RANCO EMBALAGENS S/A
99	BEATRIZ TÊXTIL S/A
100	SKYSERV LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA

Fonte: Delmiro Economia e Negócios (2011).

No Quadro 11, observam-se as 100 empresas listadas no prêmio, por ordem de classificação. Destas, seis empresas pertencem ao setor de agronegócio, 16 ao setor de comércio, 36 ao de serviços e, por fim, 42 fazem parte do setor industrial.

Ressalta-se que a pesquisa foi aplicada com 86 empresas, uma vez que uma delas, a Pelagio Oliveira S/A, foi comprada pela M. Dias Branco S/A, sendo incorporada em setembro de 2012, quando a Controladoria passou a ser centralizada na empresa compradora. Outras seis possuíam o setor responsável pelas informações contábeis centralizada em outra empresa pertencente à população. E, por fim, 7 se recusaram a participar da pesquisa.

Adicionalmente, acrescenta-se que 56 responderam o questionário, constituindo assim a amostra da pesquisa.

4.3 COLETA DE DADOS

A coleta de dados da pesquisa se deu por meio de questionário estruturado. Collis e Hussey (2005) ressaltam que este método de coleta de dados consiste em uma lista de perguntas cuidadosamente estruturadas, escolhidas após a realização de vários testes, com o intuito de extrair respostas confiáveis de uma amostra escolhida.

Complementarmente, Colauto e Beuren (2004) afirmam que o questionário é constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador. Roesh (2006) esclarece ainda que esta é a técnica mais utilizada quando se trata de pesquisa quantitativa.

Acrescenta-se que, antes da aplicação do questionário, foi realizado um pré-teste com os responsáveis pelas informações contábil-gerenciais de três organizações, duas delas empresas que possuem características semelhantes às empresas pesquisadas e uma empresa constante na população. O objetivo da realização deste é verificar a existência de falhas e de dificuldades no entendimento das questões, e corrigi-las antes de aplicar com as demais empresas em análise.

Easterby-Dmith, Thorpe e Lowe (1991) reconhecem a importância da aplicação do pré-teste antes do instrumento ser aplicado definitivamente e acrescentam que este é útil para o pesquisador averiguar se as questões são compreensíveis, se a sequência das questões está adequada, se há condições de analisar os dados e se os resultados têm sentido.

A aplicação do questionário foi realizada junto ao gerente da área responsável pelas informações contábil-gerenciais na organização (Controladoria ou área afim). Um primeiro contato com a empresa foi feito por telefone para identificar o respondente, apresentar os propósitos da pesquisa e verificar se o mesmo estava disposto a participar. Caso positivo, foram propostas duas alternativas como forma de resolução do questionário: aplicação do questionário *in loco* ou questionário enviado por e-mail.

Das empresas participantes da pesquisa, apenas 5 aceitaram responder pessoalmente na empresa e as demais preferiram o envio do questionário *online*. Este, por sua

vez, foi aplicado utilizando-se de uma ferramenta *web* de pesquisa “enquete fácil.com” e através do *link*: <http://www.enquetefacil.com/RespWeb/Qn.aspx?EID=1404957>.

O referido questionário foi estruturado em quatro blocos, apresentando 16 questões em sua maioria com perguntas fechadas, com exceção de 3 questões referentes à caracterização da empresa e do respondente. Os quadros 12, 13 e 14 apresentam detalhes dos blocos 2, 3 e 4 do questionário, evidenciando os objetivos específicos a que eles atendem, os construtos observados, as variáveis utilizadas para determinar cada construto e os autores utilizados como referência para construir as questões.

O bloco 1 tratou das informações referentes à empresa e ao respondente. Para tal, utilizaram-se 6 questões, das quais 3 apresentam perguntas abertas, para identificação da empresa, do respondente e da receita operacional bruta da organização no ano base de 2011. Da mesma forma, têm-se 3 perguntas fechadas, com resposta de escala categórica, para identificação do cargo e da formação do respondente.

O bloco 2 atende ao objetivo de identificar os artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pela empresa. Estes estão divididos em três grupos: instrumentos de gestão de custos (sete artefatos); ferramentas de planejamento e controle (quatro artefatos) e filosofias e modelos de gestão (seis artefatos). Esta divisão se deu com o intuito de agrupar ferramentas com características semelhantes.

Quadro 12 – Bloco 2: Artefatos de Contabilidade Gerencial

Bloco	Objetivo Específico	Construto	Variáveis	Referencial teórico
2	Identificar os artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas.	Artefatos de Contabilidade Gerencial	Gestão de custos: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades, Custeio Padrão, Custeio Meta, Custeio <i>Kaisen</i> , Análise custo-volume-lucro. Planejamento e controle: Planejamento estratégico, Orçamento, ROI, EVA . Filosofias e modelos de gestão: <i>Just in Time</i> , Teoria das Restrições, <i>Balanced Scorecard</i> , <i>Benchmarking</i> , Gestão Baseada em Valor, Gestão Baseada em Atividades.	Chenhall e Langfield-Smith (1998); Sulamain, Ahmad e Alwi (2004); Soutes (2006); Teixeira <i>et al.</i> (2011).

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Para verificar os artefatos utilizados, estabeleceram-se afirmações que indicavam a realização destes. Assim, caso a empresa realizasse tal atividade que representa o artefato, marcaria a opção “sim”, caso contrário marcaria “não”.

Complementarmente, para a classificação dos artefatos em tradicionais e modernos, utilizaram-se os estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Sulamain, Ahmad e Alwi (2004), Soutes (2006) e Teixeira *et al.* (2011), sendo consideradas tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, orçamento, custo-padrão, análise custo-volume-lucro e retorno sobre o investimento. Ademais, determinou-se como modernos: custeio baseado em atividades (ABC), *target costing*, custeio *kaisen*, *just in time*, valor econômico agregado (EVA), gestão baseada em valor (VBM), planejamento estratégico, *balanced scorecard*, *benchmarking*, teoria das restrições e gestão baseada em atividades.

Por sua vez, o bloco 3 buscou caracterizar três fatores contingenciais internos das organizações (estratégia, estrutura organizacional e tecnologia), utilizando-se de questões com perguntas fechadas e respostas com escala do tipo *likert* de 7 pontos.

Quadro 13 – Bloco 3: Fatores contingenciais internos

Bloco	Objetivo Específico	Construto	Variáveis	Referencial teórico
3	Analisar os fatores contingenciais internos das organizações.	Estratégia	Eficiência produtiva, imagem superior ao da concorrência, custos e preços de venda inferiores ao da concorrência, produtos/serviços de alta qualidade, pesquisa e desenvolvimento, suporte ao cliente, características únicas do produto/serviço.	Porter (1986); Baines e Langfield-Smith (2003) e Espejo (2008).
		Estrutura Organizacional	Delegação de autoridade para: desenvolvimento de novos produtos/serviços, contratação e demissão de pessoal, aprovação de investimentos significativos, alocações orçamentárias e decisões de preços de produtos/serviços.	Gordon e Narayanan (1984).
		Tecnologia	<i>E-commerce</i> , Gerenciamento da relação com o cliente - CRM, Sistemas Integrados de Gestão – ERP, Troca de dados de forma eletrônica – EDI e Gerenciamento da cadeia de suprimentos – SCM.	Junqueira e Frezatti (2011); Mantovani (2012).

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Para determinar a estratégia das empresas, foram estabelecidas oito afirmações, em que o respondente iria evidenciar o grau de importância de cada estratégia para a

organização, utilizando a escala de 1-7, onde 1 equivale a “sem importância” e 7 “muito importante”.

O construto “estrutura organizacional” foi medido através do grau de descentralização de autoridade, ou seja, em que nível certas decisões são delegadas aos gerentes de cada uma das áreas da empresa. A medida foi realizada através de cinco itens, cada um representando uma decisão. Assim, para cada decisão, utilizou-se uma escala de 1 a 7, onde 1 significa nenhuma delegação e 7 delegação total.

Por fim, o bloco 4 trata das características da área responsável pelas informações contábil-gerenciais ou pela Contabilidade Gerencial na empresa, em que se verificam a existência deste setor, a sua denominação e características quanto à posição hierárquica e função. Para isto, apresenta questões fechadas de escala nominal e categórica.

Quadro 14 – Bloco 4: Características da área responsável pelas informações contábil-gerenciais

Bloco	Objetivo Específico	Construto	Variáveis	Referencial teórico
4	Caracterizar o setor responsável pelas informações contábil-gerenciais nas empresas	Identificação da unidade organizacional	Existência do setor e denominação	Catelli (2001); Soutes (2006); Borinelli e Rocha (2007) e Atkinson <i>et al.</i> (2011).
		Posição hierárquica	Órgão de <i>staff</i> , faz parte da diretoria colegiada, subordinado a diretoria.	
		Função	Assessora a diretoria e os gestores nas decisões em nível estratégico e operacional, e na elaboração do planejamento, avalia o desempenho econômico-financeiro e não financeiro da organização, controla o cumprimento das metas planejadas.	

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Da mesma forma, com o intuito de verificar a função do setor, utilizou-se de escala *likert* de sete pontos para mensurar seis itens, cada um representando uma função. Para cada função, utilizou-se uma escala de 1-7 que indicaria o grau que esta é exercida na empresa, onde 1 equivale a “não exerce” e 7 “exerce plenamente”.

4.4 ANÁLISE DOS DADOS

No tratamento dos dados da pesquisa, utilizaram-se as seguintes técnicas estatísticas de análise multivariada: estatística descritiva, teste de Alfa de Cronbach, análise

fatorial e modelagem de equações estruturais. Hair *et al.* (2005) definem a análise multivariada como um conjunto de métodos estatísticos que permitem a análise simultânea de múltiplas variáveis em um único relacionamento ou conjunto de relações. A modelagem de equações estruturais foi realizada utilizando-se o *software* SPSS AMOS 21.0, e para as demais análises utilizou-se o *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) na versão 19.0.

Através da estatística descritiva, buscou-se descrever a população e as variáveis analisadas na pesquisa, aplicando-se a distribuição de frequência e média. Collis e Hussey (2005) afirmam que, além de constituir em técnicas que objetivam descrever os dados, a estatística descritiva é útil também para resumir e apresentar os dados em tabelas, quadros, gráficos e outras formas diagramáticas, permitindo, assim, que padrões e relações sejam visualizados.

Com o intuito de verificar a unidimensionalidade e confiabilidade dos construtos “função”, “estratégia”, “estrutura organizacional” e “tecnologia da informação”, realizou-se o Teste Alfa de Cronbach e a análise fatorial. O Alfa de Cronbach consiste em uma forma de estimar a confiabilidade de um questionário aplicado em uma pesquisa. Assim, ele mede a correlação entre respostas através da análise do perfil das respostas dadas pelos respondentes. Sendo calculado a partir da variância dos itens individuais e das covariâncias entre os itens (HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010; FREITAS; RODRIGUES, 2005).

A análise fatorial, por sua vez, consiste, segundo Fávero *et al.* (2009, p. 235), em uma técnica multivariada de interdependência que busca sintetizar as relações observadas entre um conjunto de variáveis inter-relacionadas, buscando identificar fatores comuns. Kumar e Dillon (1987) afirmam que um conjunto de itens é ou não unidimensional se um modelo de fator único dá a necessária e suficiente informação para determinar as correlações entre os itens no conjunto.

Assim, analisaram-se a matriz de correlação, o teste Alfa de Cronbach, o Teste de KMO e Bartlett, a carga fatorial e a comunalidade das variáveis, para definir quais delas iriam compor o modelo.

Posteriormente, foi realizada a modelagem de equações estruturais, com a finalidade de testar as hipóteses de pesquisa e o modelo teórico. Hair *et al.* (2005) afirmam

que esta técnica tem sido utilizada com o objetivo de: fornecer um método direto para lidar com múltiplas relações simultaneamente, avaliar as relações de âmbito geral e fornecer uma transição da análise exploratória para a análise confirmatória.

4.5 HIPÓTESES DE PESQUISA E MODELO TEÓRICO

Alguns estudos nacionais e internacionais têm sido realizados com o intuito de identificar os fatores que influenciam o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial nas organizações, em que muitos destes estão respaldados na Teoria Contingencial e Institucional.

As pesquisas que tomam com base a Abordagem Contingencial partem do pressuposto de que não há uma estrutura única de Contabilidade Gerencial que supra a necessidade de todas as empresas, e que são os fatores contingenciais que determinam a utilização de determinadas técnicas em detrimento de outras.

Já os estudos baseados na Teoria Institucional sugerem que os artefatos são utilizados pelas empresas a partir do momento em que eles se tornam institucionalizados, estando em conformidade com as expectativas dos indivíduos e com as normas sociais de comportamento aceitável na empresa (GUERREIRO, 2006).

Através das pesquisas que tomaram como base essas duas teorias, construíram-se as seguintes hipóteses a serem testadas no estudo:

H_1 : Os fatores contingenciais internos influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses;

H_2 : A função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais influencia a utilização de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses.

Nesta ótica, foi com base nos estudos que se evidenciam as variáveis “estratégia”, “estrutura organizacional” e “tecnologia da informação” como fatores contingencias que influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, bem como a função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais como variável institucionalizante da utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, que as sub-hipóteses foram formuladas e o modelo da pesquisa foi construído. Ressalta-se que, nesta pesquisa, na formulação das sub-

hipóteses a serem testadas, os artefatos foram segregados em dois grupos: artefatos tradicionais e modernos.

A seguir, evidenciam-se os construtos analisados na presente pesquisa, a justificativa para a escolha destes construtos e as sub-hipóteses definidas.

4.5.1 Estratégia

A estratégia está relacionada aos planos da alta administração para alcançar resultados consistentes, com a missão, visão e demais objetivos da organização (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2000). Assim, pode-se conceituar estratégia como a direção e o escopo de uma organização no longo prazo, que obtém vantagem competitiva em um ambiente em constante mudança (JOHNSON; SCHOLLES; WHINTTINGTON, 2007, p. 45).

Estudos constataram que a estratégia da organização influencia a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2008; ANDRADE; TEIXEIRA; FORTUNATO, 2010; JUNQUEIRA; FREZATTI, 2011).

Chenhall (2003) afirma que certos artefatos de Contabilidade Gerencial serão mais adequados a determinadas estratégias. Corroborando com o exposto, Baines e Langfield-Smith (2003) constataram que a mudança para uma estratégia de diferenciação resulta no aumento do uso de práticas de Contabilidade Gerencial avançadas.

Para medir a estratégia, optou-se por utilizar na pesquisa as estratégias determinadas por Porter (1986), que propõe duas estratégias competitivas para superar os concorrentes: liderança em custo e diferenciação. A liderança em custo está relacionada à produção de custos inferiores ao da concorrência, exigindo da empresa investimento sustentado de capital, experiência em engenharia de processo e sistemas de produção de baixo custo, e a diferenciação ocorre quando a empresa compete com produtos exclusivos e diferenciados da concorrência, em qualidade e funcionalidade.

Nesta ótica, propõem-se as seguintes sub-hipóteses a serem testadas, decorrentes da hipótese H1:

H1a: A estratégia de liderança em custos influencia a utilização de artefatos tradicionais.

H1b: A estratégia de liderança em custos influencia a utilização de artefatos modernos.

H1c: A estratégia de diferenciação influencia a utilização de artefatos tradicionais.

H1d: A estratégia de diferenciação influencia a utilização de artefatos modernos.

4.5.2 Estrutura Organizacional

Lawrence e Lorsch (1967) referem-se à estrutura, genericamente, como a forma em que a organização é diferenciada e integrada. A diferenciação está relacionada à medida que os gerentes das subunidades se responsabilizam pelas decisões destas unidades, enquanto que a integração é definida como a medida que as subunidades agem de acordo com as metas organizacionais. Os mecanismos para alcançar diferenciação envolvem a descentralização de autoridade, enquanto que a integração envolve regras, procedimentos operacionais, comissões.

Abernethy e Bouwens (2005) verificaram que a descentralização da tomada de decisão é um fator que contribui para a implementação eficaz de inovações contábeis. Da mesma forma, Abdel-Kader e Luther (2008) concluíram que empresas que são descentralizadas adotam mais práticas sofisticadas de Contabilidade Gerencial do que as firmas caracterizadas como centralizadas.

Adicionalmente, outras pesquisas destacaram a estrutura como fator determinante no uso de artefatos de Contabilidade Gerencial (GERDIN, 2005; CORREIA, 2010; FREZATTI; JUNQUEIRA, 2011), o que embasou a formulação das seguintes sub-hipóteses de pesquisa, resultante de H1:

H1e: A estrutura organizacional influencia a utilização de artefatos tradicionais.

H1f: A estrutura organizacional influencia a utilização de artefatos modernos.

Para caracterizar a estrutura da empresa, utiliza-se o conceito de descentralização abordado por Lawrence e Lorsch (1967).

4.5.3 Tecnologia

A tecnologia tem sido demonstrada com um dos fatores contingenciais internos que influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial. Tais estudos mensuram esse construto, caracterizando-o tanto pela tecnologia da produção da organização (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; ESPEJO; FREZATTI, 2008) como pela tecnologia da informação (HYVONEN, 2007; ESPEJO; FREZATTI, 2008; JUNQUEIRA; FREZATTI, 2011). Na presente pesquisa, observa-se a tecnologia da informação das empresas para caracterizar a tecnologia.

Assim, têm-se as seguintes sub-hipóteses de pesquisa, que advém de H1:

H1g: A tecnologia da informação influencia a utilização de artefatos tradicionais.

H1h: A tecnologia da informação influencia a utilização de artefatos modernos.

A importância da Tecnologia da Informação para as organizações é inegável, tanto na sua operacionalização quanto na sua estratégia competitiva. Atualmente, a utilização da TI como arma competitiva tem recebido grande atenção por parte dos executivos das organizações (ALBERTIN; MOURA, 1995).

4.5.4 Função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) concluíram que as ações promovidas pela área de Controladoria da empresa estudada (área responsável pelas informações contábil-gerenciais) influenciaram nas mudanças nos artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados.

Christensen e Demski (2003) e Abernethy e Bouwens (2005) observaram que a participação da Contabilidade na tomada de decisão estratégica provoca uma maior valorização dos investimentos relacionados a artefatos de Contabilidade Gerencial, bem como uma maior utilização de artefatos modernos.

A partir dos estudos evidenciados, entende-se que a função exercida pela área responsável pelas informações contábil-gerenciais, independentemente de ser esta uma Controladoria ou Contabilidade, influencia o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial.

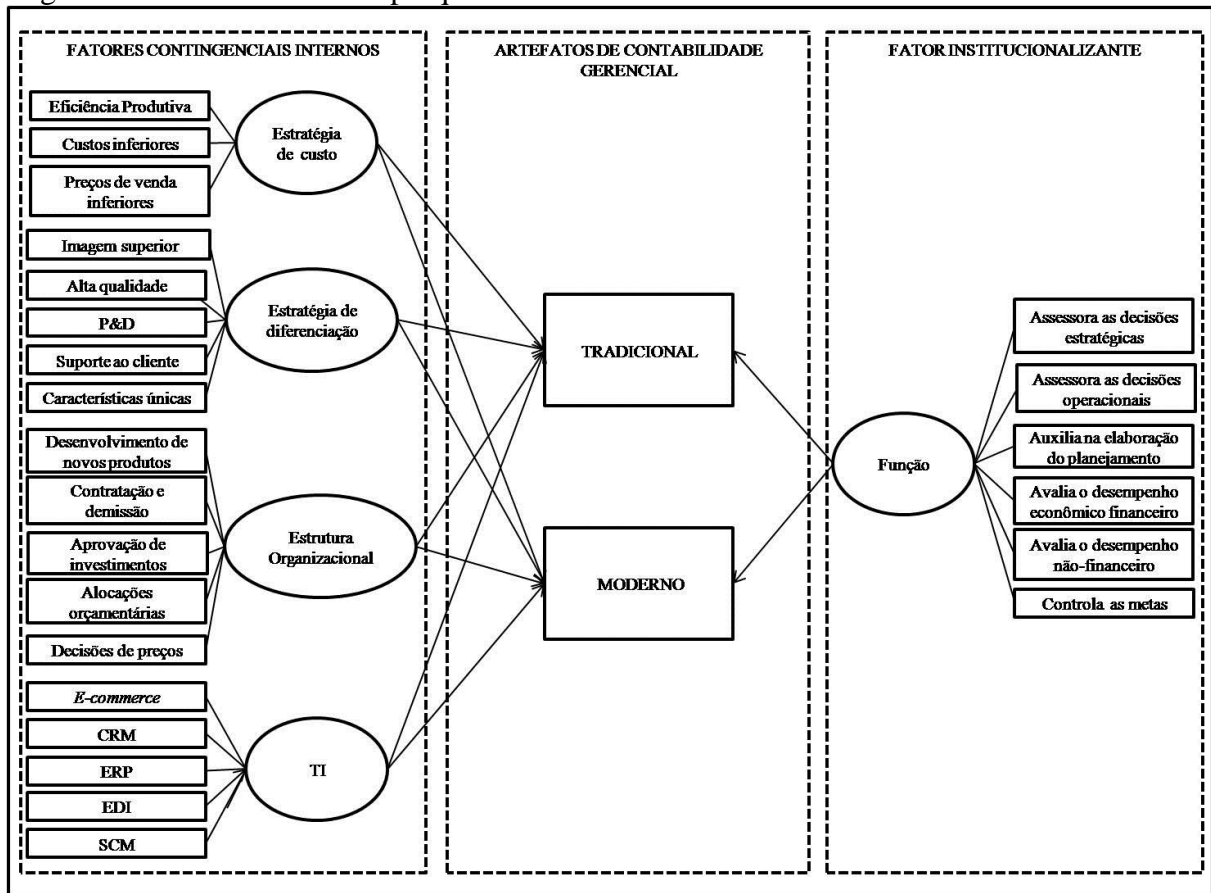
Nesta ótica, determinaram-se as hipóteses, resultantes de H2, conforme segue:

H2a: A função da área responsável pela Contabilidade Gerencial influencia a utilização de artefatos tradicionais.

H2b: A função da área responsável pela Contabilidade Gerencial influencia a utilização de artefatos modernos.

Nesta ótica, a Figura 5 evidencia o modelo teórico da pesquisa.

Figura 5 - Modelo teórico da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora (2013).

Ao lado esquerdo, têm-se os fatores contingenciais internos “estratégia” (liderança em custos e diferenciação), “estrutura organizacional” e “tecnologia da informação”, bem como as variáveis utilizadas para medir cada um deles. As setas que ligam esses fatores aos artefatos de Contabilidade Gerencial indicam a influência desses construtos na utilização de artefatos tradicionais e modernos e referem-se às sub-hipóteses H1a, H1b, H1c, H1d, H1e, H1f, H1g e H1h demonstradas anteriormente.

Ao lado direito, têm-se o fator institucionalizante “função” e as variáveis utilizadas para medir tal construto. Da mesma forma que nos fatores contingenciais, as setas que ligam esse fator aos artefatos de Contabilidade Gerencial indicam a influência desse construto na utilização de artefatos tradicionais e modernos e dizem respeito às sub-hipóteses H2a e H2b.

Nesse sentido, com o intuito de atender aos objetivos da pesquisa e testar as hipóteses mencionadas e o modelo proposto, evidencia-se, na seção que segue, a análise dos resultados.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, evidencia-se a análise dos resultados, em que se apresenta a análise descritiva dos dados, bem como a confiabilidade e unidimensionalidade dos construtos. Da mesma forma, demonstra-se também a análise da modelagem de equações estruturais.

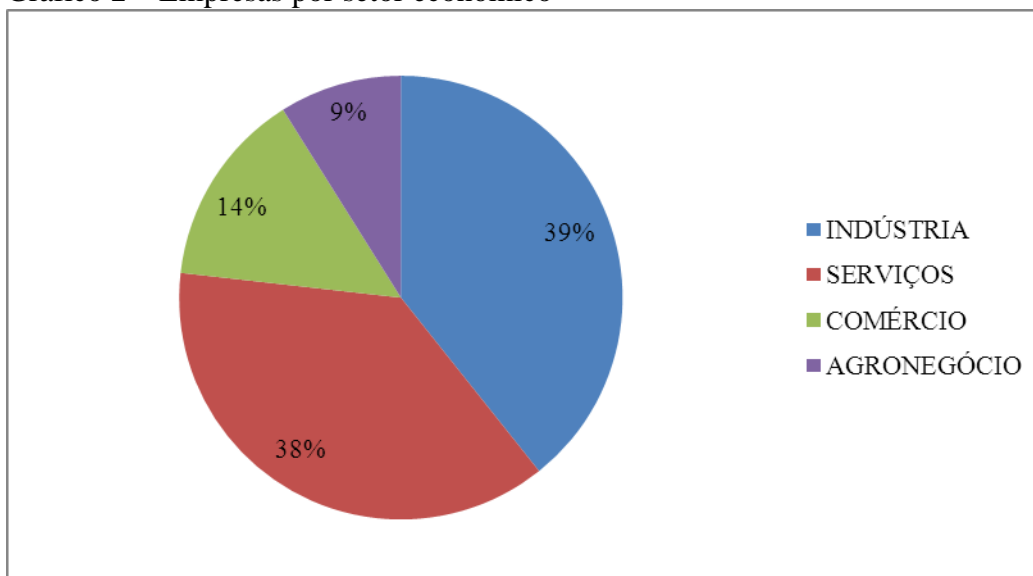
5.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

A seguir, apresenta-se a análise descritiva referente ao perfil das empresas e dos respondentes, às características da área responsável pelas informações contábil-gerenciais, aos artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas organizações e aos fatores contingenciais internos.

5.1.1 Perfil das empresas e dos respondentes

O Gráfico 2 evidencia o perfil das empresas participantes da pesquisa, quanto ao setor econômico. Das 56 empresas da amostra, observa-se a predominância das indústrias e prestadoras de serviços, representando juntas 77%. O restante é formado por 8 empresas pertencentes ao ramo de comércio e cinco ao setor de agronegócio.

Gráfico 2 – Empresas por setor econômico



Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Caracterizam-se ainda as empresas da amostra quanto ao porte, medido pela Receita Operacional Bruta. Nesta ótica, considerando a classificação de tamanho das empresas utilizada pelo Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES (2013) em

microempresa, pequena, média, média-grande e grande empresa, podem-se enquadrar as organizações participantes da pesquisa nas três últimas categorias, conforme evidenciado na Tabela 2. A partir da análise desta tabela, percebe-se uma concentração das empresas no grupo “grande empresa”.

Tabela 2 – Classificação das empresas de acordo com a Receita Operacional Bruta

Classificação	Receita operacional bruta anual	Quantidade de Empresas
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	18
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	17
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões	21

Fonte: Adaptado de BNDES (2013).

Caracterizou-se o perfil dos respondentes (Tabela 3), através de três variáveis: cargo, curso de formação e nível de formação. Tais informações permitem avaliar se os respondentes possuem o perfil profissional necessário para a resolução do questionário.

Tabela 3 – Perfil dos respondentes

	Frequência	%	% acumulado
Cargo			
Contador	24	42,9%	42,9%
<i>Controller</i>	12	21,4%	64,3%
Gerente	9	16,1%	71,4%
Diretor	4	7,1%	87,5%
Outro	7	12,5%	100,0%
Curso de Formação			
Ciências Contábeis	44	78,6%	78,6%
Administração	5	8,9%	87,5%
Direito	2	3,6%	91,1%
Economia	1	1,8%	92,9%
Outro	4	7,1%	100,0%
Nível de Formação			
Mestrado (concluído ou em andamento)	7	12,5%	12,5%
Especialização	32	57,1%	69,6%
Ensino superior completo	15	26,8%	96,4%
Ensino superior incompleto	1	1,8%	98,2%
Outro	1	1,8%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Em relação ao cargo ocupado, percebe-se uma maior frequência dos cargos de contador e *controller* (64,5 %), seguidos por cargos de gerência. Os outros cargos destacados também estão, em sua maioria, ligados aos cargos anteriores. São eles: assistente de

controladoria, coordenador de custos, coordenador fiscal, analista de desenvolvimento logístico, analista de contabilidade e analista de relações com investidores.

Observa-se ainda o curso de Ciências Contábeis como a principal formação (graduação) dos respondentes, representando 78,6%. Os demais cursos evidenciados são, em sua maioria, formados por áreas afins tais como: Administração, Direito, Economia, bem como Atuária, Gestão Financeira, Gestão Turística e Hoteleira, cursos esses que não constavam nas opções do questionário, mas foram evidenciados. A única graduação que se distanciou das demais áreas foi a de Engenharia Civil, destacada por um respondente.

No que concerne ao nível de formação, verifica-se a predominância de nível de pós-graduação *stricto* (mestrado) e *lato sensu* (especialização), representado 69,6%. Apenas um respondente ainda não concluiu o curso superior.

Nesta ótica, de acordo com o que foi evidenciado, considera-se que os respondentes apresentam um perfil profissional satisfatório para a participação da pesquisa, uma vez que se destacam por possuírem cargos gerenciais ligados a Contabilidade, Contabilidade Gerencial ou Administração, graduação no curso de Ciências Contábeis ou áreas afins e formação em nível de pós-graduação.

5.1.2 Caracterização da área responsável pelas informações contábil-gerenciais

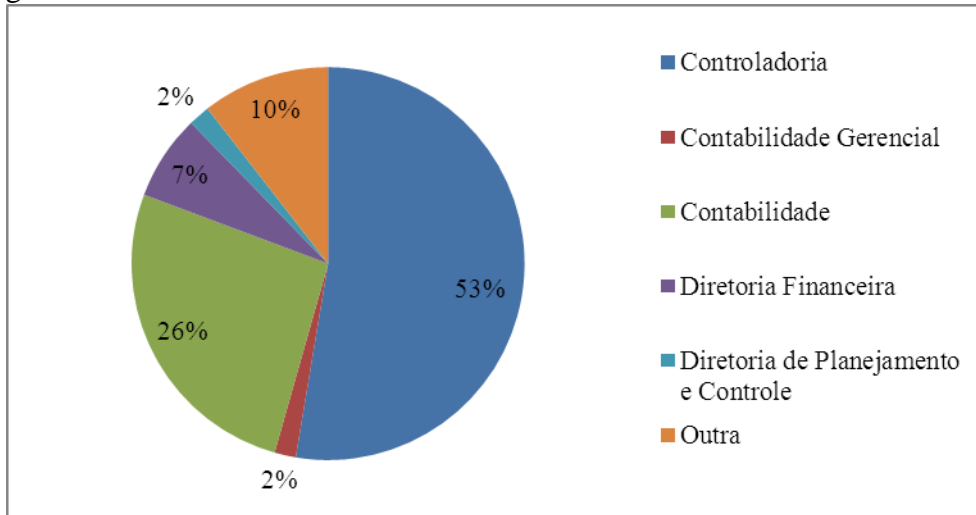
Nesta subseção, caracterizam-se a denominação, posição hierárquica e função da unidade responsável pela Contabilidade Gerencial nas organizações cearenses.

Verifica-se no Gráfico 3 a predominância da Controladoria como área responsável pela Contabilidade Gerencial nas empresas. Tal resultado mostra-se divergente em relação ao estudo de Oliveira e Ponte (2006), que constatou que a maioria das entidades fechadas de Previdência Complementar do Nordeste não conta com essa unidade em sua estrutura organizacional, e que as atividades do *controller* são desempenhadas pela área de Contabilidade. Esta, por sua vez, apresentou-se somente em segundo lugar neste estudo, com 27% das empresas.

A unidade Contabilidade de Custos, também disposta no questionário, não foi evidenciada pelas empresas. Da mesma forma, outras unidades foram destacadas pelos

respondentes, tais como Gerência Industrial, Diretoria de Planejamento e Relações com Investidores, Coordenadoria Financeira e CSC- Centro de Serviço Compartilhado.

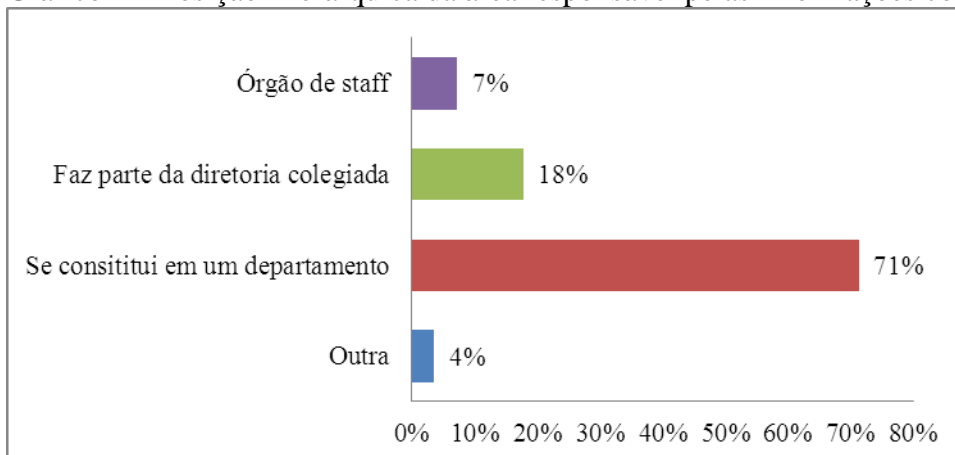
Gráfico 3 – Denominação da unidade organizacional responsável pelas informações contábil-gerenciais



Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Concernente à posição hierárquica desta unidade (Gráfico 4), observa-se que a minoria, apenas 7% das empresas, apresenta-se como órgão de *staff*, ou seja, fora da pirâmide hierárquica da organização, não estando subordinado nem mesmo à diretoria, o que lhe confere maior autonomia na execução de suas atividades. Da mesma forma, destaca-se que a maioria das unidades ocupa a mesma posição hierárquica que os demais departamentos da empresa.

Gráfico 4 – Posição Hierárquica da área responsável pelas informações contábil-gerenciais



Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Resultado semelhante foi observado por Borinelli e Rocha (2007) em análise às unidades que exercem função de Controladoria, em que 73% atuavam como órgãos de linha e 17% como órgãos de *staff*.

Acrescenta-se ainda que, em apenas uma das empresas pesquisadas, a área responsável pela Contabilidade Gerencial não ocupa nenhuma posição na estrutura organizacional por se tratar de um serviço terceirizado.

A Tabela 4 demonstra o grau em que as funções analisadas são desempenhadas pelo órgão responsável pelas informações contábil-gerenciais. Esse índice foi calculado através de média das respostas que variavam de 1 a 7, conforme se verifica na Tabela 5.

Tabela 4 – Índice de realização das funções pela área responsável pela Contabilidade Gerencial

Função	Índice de realização
Assessora a diretoria e os gestores em decisões de nível estratégico	6,1
Assessora os gestores nas decisões de nível operacional	5,5
Auxilia na elaboração do planejamento	5,8
Avalia o desempenho econômico-financeiro da organização	6,3
Avalia o desempenho não financeiro da organização	5,0
Controla o cumprimento das metas planejadas	5,5

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Assim, observa-se que todas as funções apresentaram índice igual ou superior a cinco. Tal fato fica evidente pelo nível de respostas nos extremos de utilização (6 e 7), indicando alto grau de realização dessas atividades. As funções de avaliação de desempenho econômico financeiro, de assessoramento das decisões de nível estratégico e auxílio na elaboração do planejamento foram as que apresentaram maior nível de realização.

Tabela 5 – Função da unidade responsável pela Contabilidade Gerencial

	1	2	3	4	5	6	7	TOTAL
Assessora a diretoria e os gestores em decisões de nível estratégico	1,8%	-	3,6%	8,9%	5,4%	25,0%	55,4%	100,0%
Assessora os gestores nas decisões de nível operacional	3,6%	-	3,6%	16,1%	21,4%	25,0%	30,4%	100,0%
Auxilia na elaboração do planejamento	5,4%	1,8%	-	12,5%	8,9%	21,4%	50,0%	100,0%
Avalia o desempenho econômico-financeiro da organização	1,8%	-	-	7,1%	5,4%	26,8%	58,9%	100,0%
Avalia o desempenho não-financeiro da organização	5,4%	5,4%	7,1%	16,1%	21,4%	21,4%	23,2%	100,0%
Controla o cumprimento das metas planejadas	5,4%	10,7%	-	3,6%	14,3%	21,4%	44,6%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Já o controle das metas planejadas foi a atividade que obteve um maior percentual (16,1%) nos extremos 1 e 2, que indicam nenhuma e pouca realização dessa função. Acrescenta-se ainda que a avaliação de desempenho não financeiro apresentou percentuais distribuídos em todos os níveis de realização, e por isso obteve o menor índice.

Nesta ótica, ressalta-se que o assessoramento nas decisões de nível estratégico prevalece se comparado com as de nível operacional, o que era esperado por se tratar de uma área na empresa que resguarda informações estratégicas.

Da mesma forma, as empresas desempenham em maior grau, a avaliação de desempenho financeiro, do que a de desempenho não financeiro, demonstrando que as empresas ainda não estão dando a importância necessária aos indicadores não financeiros.

Neste sentido, pode-se inferir que a unidade que responde pelas informações contábil-gerenciais nas organizações cearenses, em geral, denomina-se Controladoria e constitui-se em um departamento. Da mesma forma, auxilia os gestores na elaboração do planejamento, nas decisões de nível estratégico e operacional, bem como avalia o desempenho financeiro e não financeiro e controla as metas planejadas.

5.1.3 Artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas organizações cearenses

Nesta subseção, evidenciam-se os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas organizações cearenses. Na Tabela 6, observam-se os 18 artefatos analisados descritos por ordem decrescente de uso, a frequência de utilização e os itens do questionário referentes a cada um deles. Verifica-se que 11 artefatos obtiveram grau de utilização acima de 50%. Dentre eles, destacam-se a teoria das restrições, orçamento, *just in time* e *benchmarking*, ocupando as três primeiras posições do *ranking*.

Em relação ao uso das filosofias de gestão “teoria das restrições” e “*just in time*”, observa-se divergência concernente aos resultados de estudos anteriores. Os estudos de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010) e Gonzaga *et al.* (2010) apresentaram respectivamente 52% e 21,74% de utilização da teoria das restrições. Esse percentual apresenta-se ainda menor nos estudos de Teixeira *et al.* (2011), com 14%, e Hughes e Gjerde (2003), com 4% de uso. Essa diferença pode estar relacionada ao modo como o foi identificado a utilização desse artefato em cada estudo.

Tabela 6 – Ranking de utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial

Ranking	Artefatos	Questões	Frequência	%
1º	Teoria das Restrições	9b	51	91,10%
2º	Orçamento	8b	50	89,30%
2º	<i>Just in Time</i>	9a	50	89,30%
3º	<i>Benchmarking</i>	9d	47	83,90%
4º	Planejamento Estratégico	8a	45	80,40%
5º	Análise custo-volume-lucro	7g	41	73,20%
6º	Retorno sobre o Investimento	8c	40	71,40%
7º	Custeio por Absorção	7a	35	62,50%
7º	Custeio Variável	7b	35	62,50%
8º	Custeio Baseado em Atividades	7c	30	53,60%
9º	Custeio Padrão	7d	29	51,80%
10º	Custeio <i>Kaisen</i>	7f	24	42,90%
10º	Valor Econômico Agregado	8d	24	42,90%
10º	Gestão Baseada em Valor	9e	24	42,90%
10º	Gestão Baseada em Atividades	9f	24	42,90%
11º	Custeio-meta	7e	17	30,40%
11º	<i>Balanced Scorecard</i>	9c	17	30,40%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Já os resultados relacionados ao orçamento e *benchmarking* mostraram-se consistentes com pesquisas anteriores, apresentando-se nessas pesquisas como um dos artefatos mais utilizados. Souza, Lisboa e Rocha (2003) afirmam que a elaboração de planos orçamentários é uma prática adotada por quase 100% das empresas. Da mesma forma, a pesquisa de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011) com as 500 maiores empresas do caderno Melhores e Maiores da Revista Exame de 2005 e as organizações indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, evidencia um índice de utilização de 85% para a ferramenta *benchmarking*.

Por outro lado, verifica-se que seis artefatos ocupam as duas últimas posições do ranking – resultado esse que se mostra convergente às pesquisas de Soutes (2006), Teixeira *et al.* (2011), que evidenciaram estes artefatos como os de menor grau de utilização nas empresas.

Em relação ao custeio *kaisen*, Soutes (2006) observou um nível de uso em 33%, enquanto que Teixeira *et al.* (2011) constatou índice de utilização de 3% entre as 200 maiores empresas do Estado do Espírito Santo, no ano de 2008.

Da mesma forma, na pesquisa de Oyadomari *et al.* (2008), a medida de criação de riqueza EVA também ficou na 10ª posição quanto à ordem decrescente de utilização, com um índice de 20% de uso. Esta ferramenta apresentou um percentual de utilização de 18,4% no estudo de Souza, Lisboa e Rocha (2003).

Cabello, Parisi e Oliveira (2007) constataram que 45% das empresas listadas nos níveis diferenciados de Governança Corporativa e Novo Mercado adotam o modelo de Gestão Baseada em Valor, enquanto que a pesquisa de Coad (1999) evidenciou que 54,7% das organizações não utilizam a Gestão Baseada em Atividades.

Concernente ao *Balanced Scorecard*, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) relatam níveis diferentes de utilização nas empresas dos países asiáticos com baixos índices de uso (13%) entre empresas da Malásia e percentuais mais altos de utilização (40%) em empresas da Índia. Os resultados da pesquisa de Frezatti (2005) indicam baixo nível de aderência entre a prática e a teoria, ficando na faixa de 15%.

Chenhall e Langfield-Smith (1998) consideram o custeio meta como emergente e relatam que, segundo os pesquisados, os benefícios percebidos em relação a essa ferramenta são irrisórios, o que justifica a baixa utilização. Guilding, Cravens e Tayles (2000) informaram que 45% dos seus entrevistados afirmaram utilizar este artefato em suas decisões estratégicas, enquanto que Szychta (2002) indica que apenas 3,3% das empresas polonesas utilizam esse instrumento.

Além de analisar o grau de utilização dos artefatos em um único grupo, verificou-se também o uso desses artefatos agrupados em tradicionais e modernos, conforme se observa nas Tabelas 7 e 8.

Tabela 7 – Utilização de artefatos tradicionais

	Sim	%	Não	%	Total	%
Custeio por Absorção	35	61,8%	21	38,2%	56	100%
Custeio Variável	35	63,6%	21	36,4%	56	100%
Custeio Padrão	29	52,7%	27	47,3%	56	100%
Análise custo-volume-lucro	41	74,5%	15	25,5%	56	100%
Orçamento	50	89,1%	6	10,9%	56	100%
ROI	40	72,7%	16	27,3%	56	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Ressalta-se que, assim como nos estudos de Sulamain, Ahmad e Alwi (2004) e Frezatti (2005), observou-se nesta pesquisa uma predominância no uso de artefatos tradicionais em relação aos modernos, uma vez que todas as ferramentas tradicionais, com exceção do custeio padrão, apresentam percentual de utilização acima de 60%.

Já em relação aos artefatos modernos, percebe-se que seis artefatos apresentam-se com percentual de uso abaixo de 50%, tais artefatos se caracterizaram como os que obtiveram os menores percentuais de utilização de acordo com o ranking apresentado na Tabela 6.

No entanto, ressalta-se ainda que neste grupo estão os três artefatos que ocuparam as três primeiras posições do ranking: teoria das restrições, *just in time* e *benchmarking*, o que contribuiu para que a diferença de utilização entre os artefatos tradicionais e contemporâneos não fosse tão acentuada como se esperava.

Adicionalmente, observa-se que as ferramentas tradicionais são utilizadas pelas empresas de uma forma mais homogênea, uma vez que possui uma menor distância entre a ferramenta com maior uso (50) e a com menor utilização (29), ao passo que as ferramentas contemporâneas possuem uma utilização mais heterogênea, havendo uma maior distância entre o mais utilizado (51 empresas) e o que possui menor quantidade de uso (17 empresas).

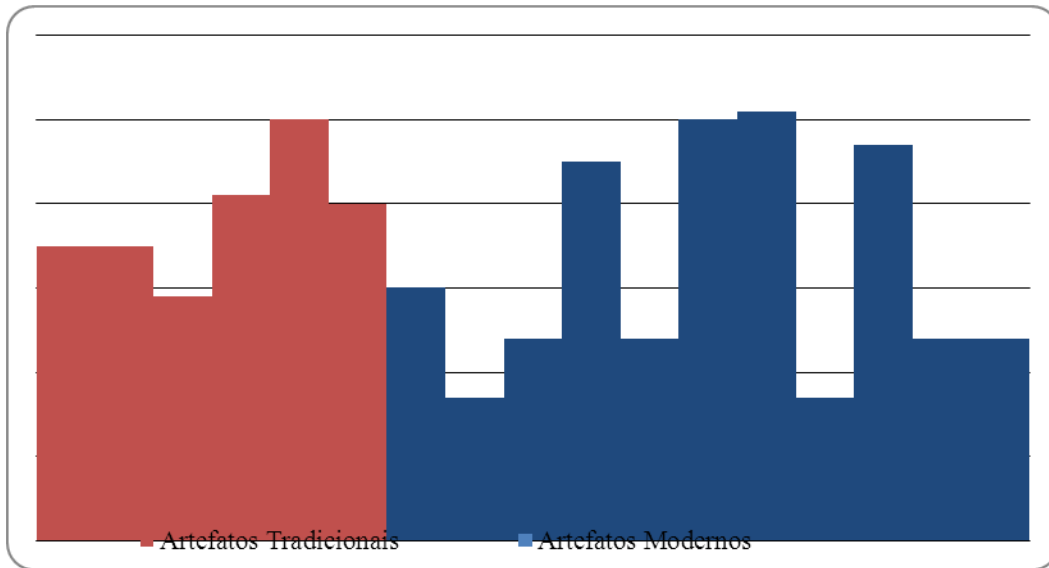
Tabela 8 – Utilização de artefatos modernos

	Sim	%	Não	%	Total	%
ABC	30	54,5%	26	45,5%	56	100%
Custeio-meta	17	30,9%	39	69,1%	56	100%
Custeio <i>Kaisen</i>	24	43,6%	32	56,4%	56	100%
Planejamento Estratégico	45	80,0%	11	20,0%	56	100%
EVA	24	43,6%	31	56,4%	55	100%
JIT	50	89,1%	6	10,9%	56	100%
TOC	51	90,9%	5	9,1%	56	100%
<i>Balanced Scorecard</i>	17	30,9%	39	69,1%	56	100%
<i>Benchmarking</i>	47	83,6%	9	16,4%	56	100%
VBM	24	45,5%	32	54,5%	56	100%
ABM	24	45,5%	32	54,5%	56	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Nesta ótica, a análise do Gráfico 5 permite visualizar as evidências das Tabelas 4 e 5, de que os artefatos tradicionais são mais utilizados pelas empresas, embora alguns modernos superem a utilização dos tradicionais. Além disso, as ferramentas menos utilizadas estão no grupo dos artefatos modernos.

Gráfico 5 – Comparação entre o uso de artefatos modernos e tradicionais nas empresas cearenses



Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Da mesma forma, percebe-se que os artefatos tradicionais são utilizados de maneira mais uniforme, ao passo que os artefatos modernos possuem uma utilização mais heterogênea, conforme foi evidenciado anteriormente.

5.1.4 Fatores contingencias internos

A seguir, faz-se a análise descritiva dos fatores contingenciais internos: estratégia, estrutura e tecnologia da informação.

A Tabela 9 demonstra o índice de importância de cada estratégia para as organizações. Nota-se que a maioria das estratégias, exceto a estratégia de fornecer preços de venda inferiores, possui um grau de importância maior que cinco.

Tabela 9 – Grau de importância da estratégia

Estratégia	Índice de importância
Buscar eficiência produtiva.	6,3
Apresentar uma imagem superior ao da concorrência.	5,6
Apresentar custos inferiores ao da concorrência.	5,6
Apresentar preços de venda inferiores ao da concorrência.	4,9
Fornecer produtos/serviços de alta qualidade.	6,6
Investir em pesquisa e desenvolvimento.	5,4
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço.	5,8
Desenvolver características únicas do produto/serviço	5,4

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Da mesma forma, percebe-se que as empresas dão maior importância às estratégias de fornecer produtos ou serviços de alta qualidade e de buscar eficiência produtiva, ambas apresentando alto percentual de respostas nos extremos de importância 6 e 7, obtendo 94,7% e 80,4% respectivamente, conforme evidencia-se na Tabela 10.

Tabela 10 – Frequências para o construto “Estratégia”

	1	2	3	4	5	6	7	TOTAL
Eficiência produtiva	3,6%	1,8%	-	1,8%	12,5%	14,3%	66,1%	100%
Imagem superior	5,4%	-	3,6%	8,9%	21,4%	19,6%	41,1%	100%
Custos inferiores	1,8%	1,8%	5,4%	8,9%	25,0%	19,6%	37,5%	100%
Preços de venda inferiores	7,1%	1,8%	8,9%	16,1%	25,0%	25,0%	16,1%	100%
Qualidade	3,6%	-	-	-	1,8%	17,9%	76,8%	100%
Pesquisa e Desenvolvimento	1,8%	1,8%	10,7%	14,3%	12,5%	25,0%	33,9%	100%
Suporte ao cliente	5,4%	1,8%	3,6%	5,4%	8,9%	26,8%	48,2%	100%
Características únicas	1,8%	5,4%	1,8%	17,9%	19,6%	19,6%	33,9%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Por outro lado, as empresas indicam que as estratégias de apresentar preços de venda inferiores, investir em pesquisa e desenvolvimento e desenvolver características únicas do produto ou serviço são menos importantes que as demais. Tais variáveis apresentam 17,8%, 14,3% e 9% respectivamente quando considerados os extremos 1, 2 e 3 que indicam nenhuma e pouca importância dessas estratégias para a empresa.

Tabela 11 – Índice de delegação de autoridade

Estrutura	Índice de delegação
Desenvolvimento de novos produtos/serviços	4,30
Contratação e demissão de pessoal	4,79
Aprovação de investimentos significativos	3,13
Alocações orçamentárias	4,29
Decisões de preços de produtos/serviços	3,73

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A estrutura organizacional, por sua vez, foi medida pelo índice de delegação de autoridade dada aos gerentes das diversas áreas, indicando o nível de descentralização das decisões evidenciadas. Observando a Tabela 11, percebe-se que, ao contrário do comportamento do construto “estratégia”, todas as variáveis apresentaram índices inferiores a 5, indicando que as empresas ainda centralizam muitas de suas decisões.

A contratação e demissão de pessoal e as alocações orçamentárias apresentam-se como as variáveis em que o gestor possui maior poder de decisão. Isso fica evidente ao

observar a Tabela 12, onde esses dois fatores estão com 41 e 35,7 pontos percentuais nos níveis de delegação 6 e 7, indicando alta delegação.

Tabela 12 – Frequências para o construto “Estrutura Organizacional”

	1	2	3	4	5	6	7	TOTAL
Desenvolvimento de novos produtos/serviços	14,3%	3,6%	16,1%	14,3%	19,6%	19,6%	12,5%	100%
Contratação e demissão de pessoal	8,9%	5,4%	5,4%	16,1%	23,2%	25,0%	16,1%	100%
Aprovação de investimentos significativos	26,8%	17,9%	16,1%	14,3%	10,7%	8,9%	5,4%	100%
Alocações orçamentárias	12,5%	8,9%	12,5%	19,6%	10,7%	21,4%	14,3%	100%
Decisões de preços de produtos/serviços	16,1%	8,9%	23,2%	16,1%	14,3%	16,1%	5,4%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Adicionalmente, ressalta-se que a aprovação de investimentos significativos e as decisões de preço de produtos ou serviços são as de menor delegação aos gerentes, apresentando altos percentuais (44,7% e 25%) nos extremos que indicam nenhuma e pouca delegação. Assim, destaca-se que tais decisões mencionadas envolvem diretamente entrada e saída de recursos financeiros, o que pode ser um motivo para que tais decisões apresentem-se mais centralizadas.

As variáveis relacionadas à tecnologia da informação apresentaram os menores índices (Tabela 13), se comparado com os dois construtos anteriores, demonstrando que não é dada a devida importância a essa área e que a mesma ainda precisa ser desenvolvida nas empresas cearenses.

Tabela 13 – Nível de realização da tecnologia da informação

Tecnologia da Informação	Índice de realização
<i>E-commerce</i>	2,25
Sistema Integrado de Gestão com foco no cliente - CRM	4,13
Sistemas Integrados de Gestão – ERP	5,95
Troca de dados de forma eletrônica – EDI	2,89
Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos – SCM	2,59

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A prática de TI que apresenta menor nível de realização é o *e-commerce*, em que se observa que 71,4% das empresas não vendem seus produtos e serviços pela internet. No entanto, vale ressaltar que parte das empresas que fazem parte da amostra, tais como hospitais e organizações da construção civil, possuem atividades que normalmente não permitem fazer uso do *e-commerce*.

Adicionalmente, a prática de integrar as atividades associadas aos fluxos de bens ou serviços, de informações e recursos com os de seus fornecedores e/ou cliente (SCM), apresenta-se com 57,1 pontos percentuais nos níveis que indicam nenhuma e pouca realização.

Tabela 14 – Frequências para o construto “Tecnologia da Informação”

	1	2	3	4	5	6	7	TOTAL
<i>E-commerce</i>	71,4%	-	5,4%	3,6%	3,6%	7,1%	8,9%	100%
Sistema Integrado de Gestão com foco no cliente (CRM)	19,6%	5,4%	7,1%	23,2%	17,9%	8,9%	17,9%	100%
Sistemas Integrados de Gestão - ERP	5,4%	-	1,8%	10,7%	8,9%	16,1%	57,1%	100%
Troca de dados de forma eletrônica - EDI	46,4%	3,6%	10,7%	14,3%	10,7%	7,1%	7,1%	100%
Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos - SCM	44,6%	12,5%	8,9%	19,6%	5,4%	5,4%	3,6%	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Ademais, observa-se que a ERP caracteriza-se como a única prática que apresentou nível de realização acima de cinco, o que pode ser confirmado pelo percentual (73,2) de respostas que indicam alta realização dessa atividade nas organizações. Da mesma forma, ressalta-se que nos estudos de Espejo (2008) e Mantovani (2012) essa ferramenta também apresentou-se como uma das mais utilizadas pelas empresas.

5.2 ANÁLISE DA UNIDIMENSIONALIDADE E CONFIABILIDADE DOS CONSTRUTOS

Realizou-se a análise da unidimensionalidade para cada um dos construtos envolvidos na pesquisa: função do setor responsável pela Contabilidade Gerencial, estratégia, estrutura organizacional e tecnologia da informação, com o intuito de verificar quais variáveis iriam compor o modelo. Esta foi feita utilizando-se do Teste Alfa de Cronbach e da análise fatorial, conforme segue.

5.2.1 Função da área responsável pela Contabilidade Gerencial

Na Tabela 15, verificam-se as correlações entre as variáveis do construto função. Observa-se que o item “avalia o desempenho não financeiro” possui correlações muito baixas com as demais variáveis do construto, sendo a maioria dos valores abaixo de 0,3. Além disso, esta variável possui correlação Item-total também abaixo do desejável, de apenas 0,245. Hair *et al.* (2005) indicam que a correlação inter-itens mínima seja de 0,30, enquanto a correlação item-total mínima seja de 0,50.

Ressalta-se que a correlação item-total permite determinar o grau em que cada variável (item) está relacionada à soma total dos pontos (pontuação total) obtidos pelos demais itens que avaliam a dimensão a que este item pertence (FREITAS; ARICA, 2008).

Tabela 15 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Função”

	Assessora as decisões estratégicas	Assessora as decisões operacionais	Auxilia na elaboração do planejamento	Avalia o desempenho econômico financeiro	Avalia o desempenho não financeiro	Controla as metas
Assessora as decisões estratégicas	1,000	0,560	0,510	0,672	0,024	0,463
Assessora as decisões operacionais	0,560	1,000	0,660	0,465	0,302	0,524
Auxilia na elaboração do planejamento	0,510	0,660	1,000	0,376	0,153	0,614
Avalia o desempenho econômico financeiro	0,672	0,465	0,376	1,000	0,147	0,533
Avalia o desempenho não financeiro	0,024	0,302	0,153	0,147	1,000	0,298
Controla as metas	0,463	0,524	0,614	0,533	0,298	1,000
Correlação Item-Total	0,584	0,707	0,647	0,590	0,245	0,682
Alfa de Cronbach se o item for excluído	0,766	0,763	0,747	0,769	0,844	0,737

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Apresenta-se na Tabela 16 o teste de KMO e Bartlett após a exclusão do item mencionado anteriormente. Percebem-se um KMO de 0,765 e um nível de significância do teste de esfericidade de Bartlett ($p\text{-value} = 0,000$) que indicam correlação entre as variáveis e, segundo Fávero *et al.* (2009), permitem a utilização da análise fatorial.

Tabela 16 – Teste de KMO e Bartlett do Construto “Função”

Medida de Adequação da Amostra de Kaiser-Meyer-Olkin		0,765
Teste de Esfericidade de Bartlett	Qui quadrado aproximado	120,406
	Gl	10
	Sig.	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Observa-se na Tabela 17 que todas as variáveis apresentam comunalidade acima de 50%, mostrando que boa parte das variâncias é explicada pelos fatores comuns. Hair *et al.*

(2005) afirmam que, como regra geral, apenas indicadores com comunalidades acima de 0,50 devem ser mantidos.

Tabela 17 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto “Função”

	Comunalidade	Carga Fatorial
Assessora as decisões estratégicas	0,653	0,812
Assessora as decisões operacionais	0,659	0,808
Auxilia na elaboração do planejamento	0,637	0,798
Avalia o desempenho econômico financeiro	0,581	0,788
Controla as metas	0,621	0,763

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Adicionalmente, percebe-se que as variáveis possuem elevadas cargas fatoriais, acima de 0,76, superior ao mínimo recomendado por Hair *et al.* (2005) para uma amostra de 50. Tal fato comprova a unidimensionalidade do construto função.

5.2.2 Estratégia

De acordo com o que foi observado no modelo inicial, esse construto foi subdividido em dois construtos menores, levando em consideração as definições de Porter (1986). São eles: estratégia de liderança em custos e diferenciação. Dessa forma, demonstra-se, a seguir, a análise de cada um deles.

Nota-se, na Tabela 18, que as variáveis do grupo “liderança em custos” possuem baixa correlação entre elas, havendo também correlação baixa e negativa entre preço de venda e eficiência produtiva. Da mesma forma, observaram-se baixas correlações item-total, inferiores ao recomendado de 0,5.

Tabela 18 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Estratégia de custos”

	Eficiência produtiva	Custo	PV	Corrected Item-Total Correlation	Alfa de Cronbach se o item for excluído
Eficiência produtiva	1,000	,180	-,182	-,016	,528
Custo	,180	1,000	,362	,432	-,437 ^a
PV	-,182	,362	1,000	,121	,304

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Complementarmente, apresentou-se um Alfa de Cronbach de 0,286, bem abaixo do aceitável de 0,7, e, mesmo que fosse excluída a variável “eficiência produtiva”, ainda assim o construto apresentaria um valor de apenas 0,528. Tal fato revela que este construto não se mostrou confiável, invalidando sua inclusão no modelo.

Tabela 19 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Estratégia de diferenciação”

	Imagem	Qualidade	P&D	Suporte	Características únicas	Correlação Item-Total	Alfa de Cronbach se o item for excluído
Imagem	1,000	,488	,245	,457	,449	,529	,757
Qualidade	,488	1,000	,254	,617	,490	,621	,737
PD	,245	,254	1,000	,509	,299	,422	,791
Suporte	,457	,617	,509	1,000	,505	,711	,691
Características únicas	,449	,490	,299	,505	1,000	,572	,742

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na Tabela 19, demonstram-se as correlações do construto estratégia de diferenciação. Observam-se correlações iter-item e correlação item-total abaixo do recomendado para a variável “pesquisa e desenvolvimento”. Acrescenta-se ainda que a exclusão da mesma ocasiona uma elevação do Alfa de Cronbach de 0,785 para 0,791, ocasionando um aumento na consistência interna da escala. Complementarmente, ressalta-se que tal variável também possui comunalidade baixa, de 0,345. Assim, diante dessas constatações a variável P&D foi retirada do construto.

Tabela 20 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Estratégia de diferenciação” após a exclusão de P&D

	Imagem	Qualidade	Suporte	Características únicas	Correlação Item-Total	Alfa de Cronbach se o item for excluído
Imagem	1,000	,488	,457	,449	,555	,764
Qualidade	,488	1,000	,617	,490	,663	,727
Suporte	,457	,617	1,000	,505	,641	,719
Características únicas	,449	,490	,505	1,000	,583	,749

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A Tabela 20 complementa a análise de confiabilidade do construto depois da retirada das variáveis. Nesta ótica, verifica-se que as cinco variáveis mantidas na análise apresentaram correlações inter-item e item-total acima do recomendado. Da mesma forma, percebe-se que, caso algum dos itens fossem excluídos, o Alfa de Cronbach seria reduzido, o que confirma a confiabilidade desse construto com as variáveis apresentadas.

Percebe-se na Tabela 21 que a Medida de Adequação da Amostra de Kaiser-Meyer-Olkin apresentou-se num intervalo de 0,7 – 0,8 e Teste de Esfericidade de Bartlett com nível de significância (p -value = 0,000), permitindo assim a utilização da análise fatorial.

Tabela 21 – Teste de KMO e Bartlett do Construto “Estratégia de diferenciação”

Medida de Adequação da Amostra de Kaiser-Meyer-Olkin		,784
Teste de Esfericidade de Bartlett	Qui quadrado aproximado	64,567
	Gl	6
	Sig.	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Complementarmente, verifica-se, na Tabela 22, que todas as variáveis apresentam valores do fator comum (comunalidade) superiores a 0,5, corroborando com os dados apresentados anteriormente de que estes cinco itens devem ser mantidos no construto.

Tabela 22 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto “Estratégia de diferenciação”

	Comunalidade	Carga Fatorial
Imagem	,557	,828
Qualidade	,686	,822
Suporte	,676	,767
Características únicas	,588	,746

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Ademais, os itens possuem cargas fatoriais elevadas. Tal fato somado ao Alfa de Cronbach superior ao aceitável de 0,700 garante a unidimensionalidade do construto Estratégia de Diferenciação, ou seja, o fato de que as variáveis estão medindo um único fator.

5.2.3 Estrutura Organizacional

Em relação ao construto “estrutura organizacional”, percebe-se nas correlações evidenciadas na Tabela 23 que a variável “Contratação e Demissão”, ao contrário das demais, possui correlação iter-item e item-total abaixo do desejado.

Tabela 23 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Estrutura Organizacional”

	Desenvolvimento de novos produtos	Contratação e demissão	Aprovação de investimentos	Alocações orçamentárias	Preços de produtos/serviços
Desenvolvimento de novos produtos	1,000	,524	,459	,490	,547
Contratação e demissão	,524	1,000	,312	,288	,392
Aprovação de investimentos	,459	,312	1,000	,726	,656
Alocações orçamentárias	,490	,288	,726	1,000	,656
Preços de produtos/serviços	,547	,392	,656	,656	1,000

Correlação Item-Total	,634	,455	,691	,692	,729
Alfa de Cronbach se o item for excluído	,805	,851	,789	,788	,779

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Complementarmente, caso esse item fosse excluído, a confiabilidade interna do construto aumentaria de 0,837 para 0,851. O inverso ocorre com as outras variáveis que, se retiradas, causariam uma redução no Alfa de Cronbach. Portanto, decidiu-se excluir esse item e rodar a fatorial novamente.

Após a retirada da variável “Contratação e Demissão”, observa-se na Tabela 24 que todos os itens apresentaram correlações acima do desejável de 0,3 para correlações entre itens e 0,5 para correlações totais. No entanto, o alfa de Cronbach do construto aumentaria para 0,864 caso a variável “desenvolvimento de novos produtos” fosse retirada.

Tabela 24 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Estrutura Organizacional” após a exclusão de Contratação e Demissão

	Desenvolvimento de novos produtos	Aprovação de investimentos	Alocações orçamentárias	Preços de produtos/serviços
Desenvolvimento de novos produtos	1,000	,459	,490	,547
Aprovação de investimentos	,459	1,000	,726	,656
Alocações orçamentárias	,490	,726	1,000	,656
Preços de produtos/serviços	,547	,656	,656	1,000
Correlação Item-Total	,561	,729	,743	,737
Alfa de Cronbach se o item for excluído	,864	,794	,787	,791

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Assim, mesmo com esse dado que indica uma possível exclusão, deve-se ter cautela antes de retirar a variável, uma vez que esta apresenta comunalidade satisfatória, embora próxima do limite de 0,5 e carga de fator desejável para o tamanho da amostra, conforme se observa na Tabela 25.

Tabela 25 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto “Estrutura Organizacional”

	Comunalidade	Carga Fatorial
Desenvolvimento de novos produtos	,530	,728
Aprovação de investimentos	,743	,862
Alocações orçamentárias	,759	,871
Preços de produtos/serviços	,745	,863

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

No entanto, com a análise fatorial, observou-se também que esse item possui cargas fatoriais satisfatórias tanto no construto “estrutura organizacional”, como no construto “estratégia”, apresentando correlações com esses dois fatores, não podendo assim constar no modelo. Dessa forma, aliando tal motivo à análise do Alfa de Cronbach, decidiu-se retirá-lo do construto.

A Tabela 26 evidencia que as correlações Alfa de Cronbach, comunalidades e cargas fatoriais apresentaram-se superiores aos valores aceitáveis depois da exclusão do item “desenvolvimento de novos produtos”. Nesta ótica, o Alfa de Cronbach no valor de 0,864 e as cargas fatoriais obtidas pelas variáveis garantem a unidimensionalidade do construto.

Tabela 26 – Correlações, Alfa de Cronbach, comunalidades e cargas fatoriais das variáveis do construto “Estrutura Organizacional” após a exclusão de desenvolvimento de novos produtos

	Aprovação de investimentos	Alocações orçamentárias	Preços de produtos/serviços
Aprovação de investimentos	1,000	,726	,656
Alocações orçamentárias	,726	1,000	,656
Preços de produtos/serviços	,656	,656	1,000
Correlação Item-Total	,760	,760	,706
Alfa de Cronbach se o item for excluído	,791	,792	,841
Comunalidade	,804	,805	,750
Carga Fatorial	,897	,897	,750

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Ademais, o Teste de KMO demonstrou um valor de 0,732 se enquadrando na classificação de Fávero *et al.* (2009) como adequação média, bem como o teste de esfericidade Bartlett apresentou um nível de significância ($p\text{-value} = 0,000$), o que corrobora a utilização da análise fatorial.

5.2.4 Tecnologia da Informação

Com a análise da matriz de correlações do construto TI (Tabela 27), pode-se perceber que duas variáveis, *e-commerce* e ERP, possuem correlações baixas com os demais itens do construto, assim como também apresentam reduzidas correlações item-total. Esses resultados somados às baixas comunalidades de 0,337 e 0,299, respectivamente levaram a decisão de retirada dos dois itens.

Tabela 27 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Tecnologia da Informação”

	<i>Ecommerce</i>	CRM	ERP	EDI	SCM	Correlação Item-Total	Alfa de Cronbach se o item for excluído
<i>Ecommerce</i>	1,000	,345	,124	,307	,378	,390	,745
CRM	,345	1,000	,415	,415	,380	,536	,686
ERP	,124	,415	1,000	,322	,234	,363	,743
EDI	,307	,415	,322	1,000	,749	,634	,645
SCM	,378	,380	,234	,749	1,000	,634	,653

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Após a exclusão, obteve-se uma evolução na confiabilidade interna do construto de 0,742 para 0,778. As correlações entre os itens e total apresentam-se dentro do aceitável. Adicionalmente, caso algumas das variáveis fossem excluídas, ocorreria uma diminuição do Alfa de Cronbach, conforme se verifica na Tabela 28.

Tabela 28 – Matriz de correlações e Alfa de Cronbach para as variáveis do construto “Tecnologia da Informação” após a retirada das variáveis “e-commerce” e “ERP”

	CRM	EDI	SCM	Correlação Item-Total	Alfa de Cronbach se o item for excluído
CRM	1,000	,656	,444	,632	,680
EDI	,656	1,000	,515	,690	,615
SCM	,444	,515	1,000	,526	,792

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Ademais, ressalta-se que foi obtido um KMO de 0,667, considerado razoável segundo a classificação de Fávero *et al.* (2009). Da mesma forma, apresentou-se Teste de Esfericidade de Bartlett significativo a nível de 1%, permitindo assim a utilização da análise fatorial.

Tabela 29 – Comunalidade e carga fatorial das variáveis do construto “Tecnologia da Informação”

	Comunalidade	Carga Fatorial
CRM	,719	,880
EDI	,774	,848
SCM	,588	,767

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Outros dois aspectos que confirmam a continuação das variáveis supracitadas são a comunalidade e a carga fatorial, observados na Tabela 29. Os itens obtiveram uma comunalidade acima de 0,5. De acordo com Hair *et al.* (2005), devem ser mantidos apenas os indicadores com comunalidades superiores a 50%.

Em relação à carga fatorial, os valores obtidos pelas variáveis apresentam-se acima do intervalo de 0,7 a 0,75, valores indicados por Hair *et al.* (2005) como ideais para a amostra do estudo. Dessa forma, o Alfa de Cronbach obtido e os resultados da análise fatorial indicam a unidimensionalidade do construto Tecnologia da Informação.

Quadro 15 – Variáveis por construto

CONSTRUTOS	VARIÁVEIS
Função da área responsável pela Contabilidade Gerencial	Decisões de nível estratégico
	Decisões de nível operacional
	Elaboração do Planejamento
	Avaliação de desempenho econômico-financeiro
	Controle das metas
Estratégia de Diferenciação	Imagem
	Qualidade
	Suporte
	Características únicas
Estrutura Organizacional	Aprovação de investimentos
	Alocações orçamentárias
	Preços de produtos/serviços
Tecnologia da informação	CRM
	EDI
	SCM

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Em suma, de acordo com a análise do Alfa de Cronbach e da fatorial, determinaram-se as variáveis que irão compor cada um dos construtos (Quadro15), e consequentemente irão constar no modelo evidenciado a seguir.

5.3 ANÁLISE DA MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

Com o intuito de testar as hipóteses de pesquisa, aplicou-se a modelagem de equações estruturais. Para isto, utilizou-se como base o modelo teórico apresentado na metodologia, bem como as variáveis determinadas pela análise de confiabilidade e unidimensionalidade de cada construto.

Como as variáveis tradicional e moderno, foram medidas através de variável “dummy” e os construtos estratégia de diferenciação, estrutura, tecnologia da informação e função foram medidas utilizando-se escala do tipo *likert* de 7 pontos, houve a necessidade de tratar os construtos tradicional e moderno para rodar o modelo.

Assim, a variável observada artefatos de Contabilidade Gerencial do tipo tradicional, que foi coletada a partir de uma questão de múltipla escolha com 6 subitens referentes aos seguintes artefatos: custeio por absorção, custeio variável, ROI, custeio padrão, análise CVL e orçamento, foi tratada como escala de Likert de 7 pontos, na qual a ausência de todos os artefatos representada o valor mínimo (1) e a presença de todos o valor máximo (7). Os valores intermediários foram obtidos por interpolação geométrica.

Procedeu-se da mesma forma em relação à variável “artefatos modernos de Contabilidade Gerencial”, no qual a ausência dos 11 artefatos modernos representava o valor mínimo (1) e a presença de todos o valor máximo (7). Os valores intermediários também foram obtidos por interpolação geométrica.

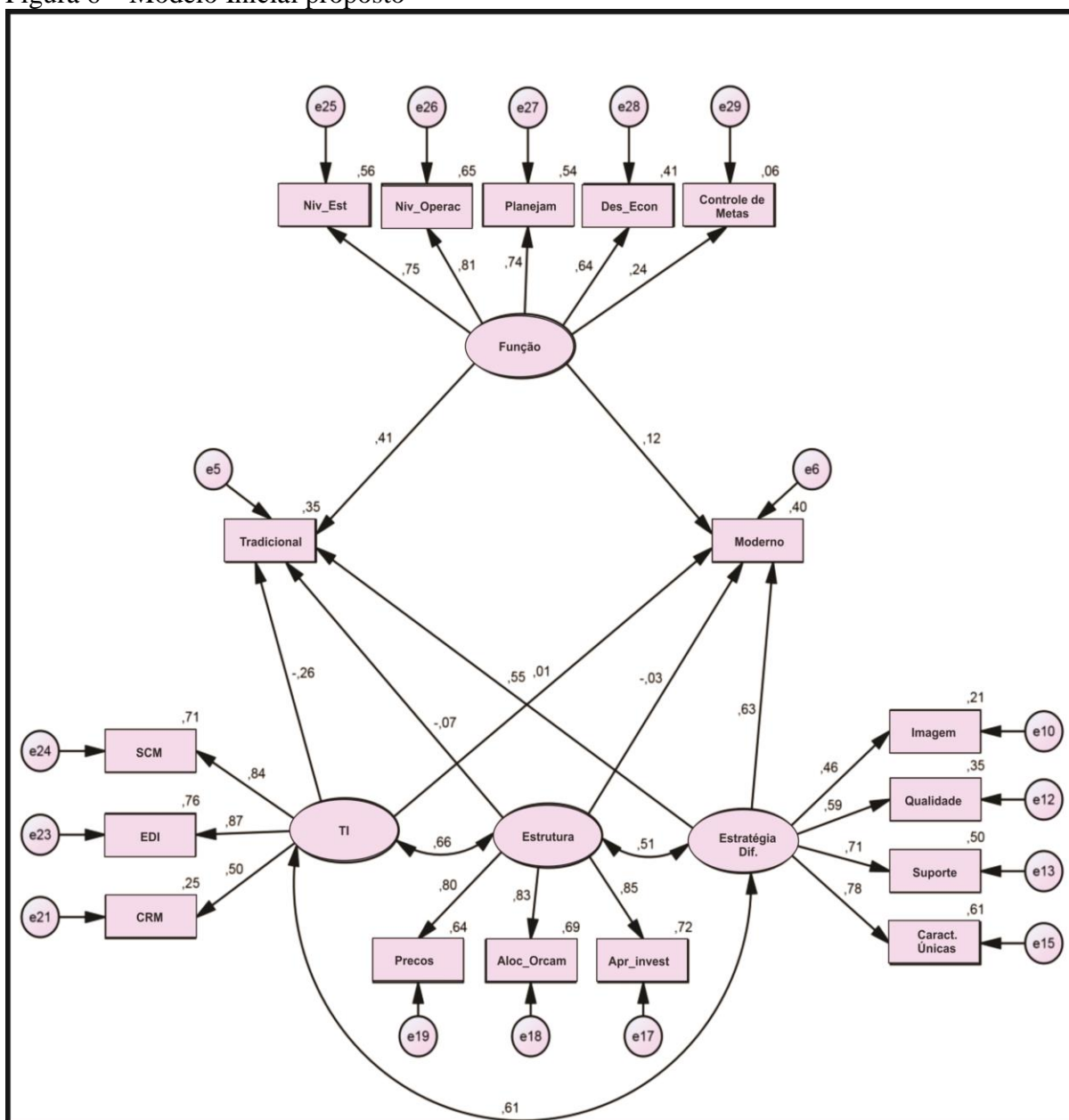
A Figura 6 evidencia o modelo inicial processado. Tem-se o artefato tradicional e moderno como variáveis dependentes. Os construtos da pesquisa – estratégia de diferenciação, estrutura, tecnologia da informação e função – apresentam-se como variáveis causa. As setas que saem destas variáveis para as dependentes indicam a influência dos construtos nos artefatos.

Adicionalmente, as setas saindo dos construtos e apontando para as variáveis de cada um sugerem que estas se caracterizam como reflexivas, indicando, por exemplo, que os itens SCM, EDI e CRM refletem a tecnologia da informação.

Observam-se ainda as covariâncias, demonstradas pelas setas de duas pontas fazendo a ligação entre os fatores contingenciais internos, em que se verificam cargas satisfatórias entre a estratégia de diferenciação e a TI, de 0,61 ($p\text{-value} = 0,004$), entre a Estratégia de diferenciação e a estrutura, de 0,51 ($p\text{-value} = 0,010$) e entre a estrutura e a TI com correlação de 0,66 ($p\text{-value} = 0,001$).

Concernente à análise dos relacionamentos entre os construtos e suas variáveis, demonstram-se as cargas, níveis de significância e a confiabilidade individual das variáveis na Tabela 30. Ressalta-se que o modelo não apresentou o teste t e o $p\text{-value}$ das variáveis “controle das metas”, “suporte”, “preços de produtos/serviços” e “SCM”, e por isso a análise destas será realizada com base nas cargas de regressão.

Figura 6 – Modelo Inicial proposto



Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Percebe-se uma baixa relação do construto função com a variável “controle de metas” com carga de regressão de 0,24 e, portanto, abaixo do mínimo de 0,5. Pode-se observar ainda que as outras relações, embora fossem superiores a 0,5, também não se apresentaram significativas. Dessa forma, decidiu-se retirar somente a variável que apresentou baixa carga e verificar a influência desta exclusão sobre as demais variáveis desse construto.

Em relação à variável “imagem” do construto “estratégia de diferenciação”, observa-se que mesmo apresentando uma relação significativa a nível de 0,05 apresenta carga

de apenas 0,458, e índice de confiabilidade individual baixo, de 0,21, demonstrando assim a necessidade de sua exclusão.

As demais variáveis apresentaram-se com cargas superiores a 50% e significativas. Nesta ótica, não se observou nenhuma necessidade de alteração nos construtos “estrutura” e “tecnologia da informação”.

Tabela 30 - Cargas, níveis de significância e a confiabilidade individual das variáveis pertencentes a cada construto

Construtos	Variáveis	Modelo Inicial	
		Cargas (t)*	Confiabilidade individual
FUNÇÃO	Decisões de nível estratégico	0,747 (1,489)	0,558009
	Decisões de nível operacional	0,806 (1,616)	0,649636
	Elaboração do Planejamento	0,737 (1,579)	0,543169
	Avaliação de desempenho econômico-financeiro	0,641 (1,472)	0,410881
	Controle das metas	0,237	0,056169
ESTRATÉGIA	Imagem	0,458 (3,074**)	0,209764
	Qualidade	0,594 (3,935 ***)	0,352836
	Suporte	0,71	0,5041
	Características únicas	0,781 (4,058***)	0,609961
ESTRUTURA	Aprovação de investimentos	0,847 (6,266***)	0,717409
	Alocações orçamentárias	0,829 (6,251***)	0,687241
	Preços de produtos/serviços	0,8	0,64
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	CRM	0,503 (3,633***)	0,253009
	EDI	0,873 (6,921***)	0,762129
	SCM	0,842	0,708964

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

p-Valor: ***p<0,001; **p<0,05; *p<0,1

Complementarmente, analisam-se os relacionamentos entre as variáveis causa e as dependentes, conforme se pode observar na Tabela 31. Verifica-se uma baixa influência, de apenas 0,12, da função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais na utilização de artefatos modernos; tal valor não se apresenta significativo. Adicionalmente, observou-se uma influência razoável de 0,41, porém também não significativa, na utilização de ferramentas tradicionais de Contabilidade Gerencial.

No que diz respeito à estratégia de diferenciação, esta influencia tanto a utilização de artefatos tradicionais em 0,55 significativo a 5%, como o uso de artefatos contemporâneos, em 0,63, com significância a nível de 1%.

A tecnologia da informação se comportou de forma semelhante à função, apresentando influência muito baixa, de 0,005, e não significativa em relação aos artefatos

modernos. Já em relação aos artefatos tradicionais, tem-se uma relação inversa, de 0,26 também não significativa.

Tabela 31 – Relação entre as variáveis causa e as dependentes

Variável causa	Variável dependente	Cargas (t*)
Função	Tradicional	0,406 (1,414)
Função	Moderno	0,12 (0,789)
Estratégia de diferenciação	Tradicional	0,548 (2,505**)
Estratégia de diferenciação	Moderno	0,634 (2,861**)
Estrutura	Tradicional	-0,068 (-0,321)
Estrutura	Moderno	-0,027 (-0,136)
Tecnologia da Informação	Tradicional	-0,262 (-1,148)
Tecnologia da Informação	Moderno	0,005 (0,025)

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Legenda: p-valor: ***p<0,001; **p<0,05; *p<0,1

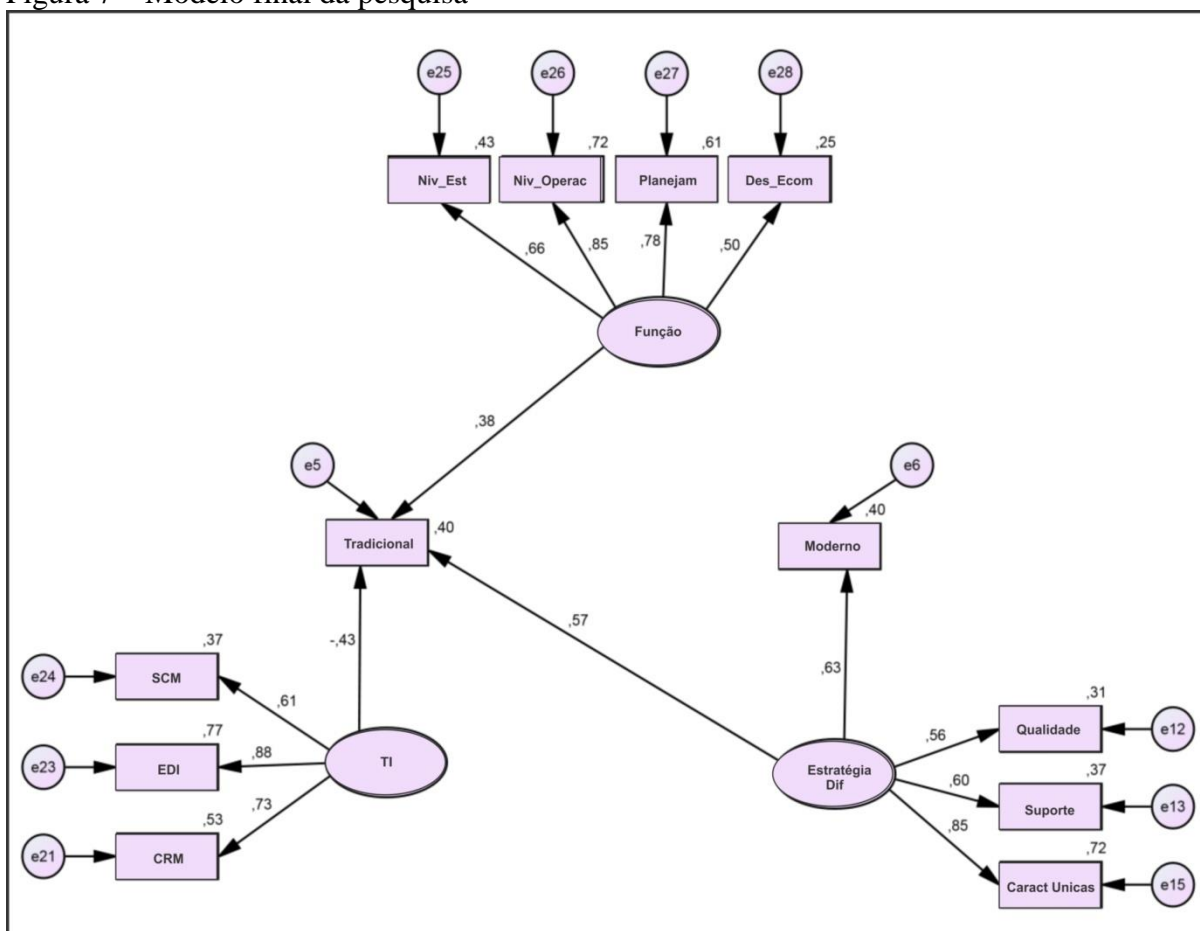
Ao contrário da estratégia, a estrutura apresentou baixas influências e não significativas, tanto na utilização de artefatos tradicionais como na de artefatos contemporâneos, apresentando cargas negativas de 0,07 e 0,03 respectivamente.

Nesta ótica, diante das análises efetuadas, verifica-se que o modelo necessita de ajustes. Assim, com base na relação entre as variáveis causa e reflexivas, retirou-se da variável “função” o item “controle de metas”, e o item “imagem” da variável “estratégia de diferenciação”.

No que concerne às influências dos construtos nos artefatos de Contabilidade Gerencial, decidiu-se retirar do modelo somente as relações que apresentaram as menores cargas e não se mostraram significativas, para assim verificar o comportamento nos demais relacionamentos. Assim, a variável “estrutura” foi excluída do modelo, embora tenha apresentado alto relacionamento com suas variáveis reflexivas. Da mesma forma, as relações da função e tecnologia da informação com os artefatos modernos foram eliminadas do modelo. Tais mudanças resultaram em um novo modelo representado pela Figura 7.

Vale salientar que, uma vez que o construto “estrutura” foi retirado, eliminaram-se também as covariâncias entre os construtos “estratégia de diferenciação” e “tecnologia da informação”, por apresentarem índices de modificações acima de 10 (12,75), sugeridos pelo AMOS, de forma que os índices de ajustamento do modelo final apresentou melhores resultados com a exclusão.

Figura 7 – Modelo final da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Dessa forma, observa-se que, neste novo modelo, todas as relações entre os construtos e as variáveis apresentam-se em um valor igual ou superior a 0,50 e em nível de significância ($p\text{-value} = 0,000$), conforme se pode observar na Tabela 32, significando que as variáveis refletem cada um desses construtos. Vale salientar ainda que o modelo não apresentou o teste t e o $p\text{-value}$ das variáveis “decisões de nível estratégico”, “suporte” e “EDI”.

Além do Alfa de Cronbach analisado na subseção anterior, para conferir a confiabilidade dos construtos, também se faz necessário analisar os indicadores: confiabilidade composta e variância média extraída. Segundo Hair *et al.* (2005), a confiabilidade composta deve ser superior a 0,7, enquanto que a variância média extraída deve exceder o valor de 0,5 para cada construto.

Assim, percebe-se na Tabela 32 que os valores obtidos pelos construtos superam os parâmetros indicados por Hair *et al.* (2005), o que configura a confiabilidade dos construtos apresentados no modelo final.

Tabela 32 – Análise da Confiabilidade dos construtos do modelo.

FUNÇÃO	Cargas (t)*	Confiabilidade individual	Confiabilidade composta = 0,87
			Variância média extraída = 0,62
			Erros padronizados
Decisões de nível estratégico	0,659	0,434281	0,341
Decisões de nível operacional	0,849 (4,727***)	0,720801	0,151
Elaboração do Planejamento	0,779 (4,601***)	0,606841	0,221
Avaliação de desempenho econômico-financeiro	0,502 (4,476***)	0,252004	0,498
ESTRATÉGIA DE DIFERENCIAÇÃO	Cargas (t)*	Confiabilidade individual	Confiabilidade composta = 0,80
			Variância média extraída = 0,58
			Erros padronizados
Qualidade	0,556 (3,446***)	0,309136	0,444
Suporte	0,604	0,364816	0,396
Características únicas	0,848 (3,940***)	0,719104	0,152
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	Cargas (t)*	Confiabilidade individual	Confiabilidade composta = 0,86
			Variância média extraída = 0,68
			Erros padronizados
CRM	0,731 (5,442***)	0,534361	0,269
EDI	0,878	0,770884	0,122
SCM	0,61 (4,229***)	0,3721	0,39

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Legenda: p-Valor: ***p<0,001; **p<0,05; *p<0,1

Complementarmente à análise de confiabilidade do construto, devem-se verificar ainda alguns índices que determinam a aceitação ou não do modelo final. Na Tabela 33, observam-se os índices analisados, bem como uma comparação entre os valores que se deve obter, segundo parâmetros indicados por Hair *et al.* (2005) para cada índice e os valores apresentados pela pesquisa.

Tabela 33 – Índices de adequação do modelo final

Índice	RMSEA (p>0,05)	GFI	TLI	CFI	χ^2/gl
Referência	< 0,08	$\geq 0,80$	$\geq 0,90$	$\geq 0,80$	< 5
Pesquisa	0,084 (p=0,140)	0,843	0,9	0,923	1,388

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Os índices RMSEA e GFI constituem-se em medidas de ajuste absoluto que, de acordo com Hair *et al.* (2005), indicam o grau em que o modelo de medida construído

(estrutural e de mensuração) prediz a matriz de covariância. Assim, ressalta-se que o GFI apresentou valores dentro dos parâmetros estabelecidos.

Já o RMSE, que representa a qualidade de ajuste esperada caso o modelo fosse estimado na população (HAIR *et al.*, 2005), obteve valor de 0,084, um pouco acima do máximo indicado de 0,08. No entanto, cabe ressaltar que esse valor está no intervalo de confiança observado no modelo de 0,020 a 0,129, da mesma forma que apresenta uma significância dentro do parâmetro observado na Tabela 32, o que valida essa medida de adequação absoluta. Adicionalmente, de acordo com Kelloway (1998), podem-se aceitar valores de RMSEA de até 0,10.

Da mesma forma, observa-se que há adequação em relação às medidas de ajuste comparativo, TLI e CFI, uma vez que elas também se apresentam dentro dos padrões definidos. Tais medidas visam à comparação do modelo estimado com um modelo teórico nulo.

Analisa-se também a medida de ajuste parcimonioso, χ^2/gf também denominada como CMIN/DF. Hair *et al.* (2005) enfatizam que este índice apresenta a diferença entre as matrizes observada e estimada. Quanto maior o valor do qui-quadrado em relação aos graus de liberdade, maior será esta diferença, sendo aceitáveis valores menores que 5, numa medida mais tolerante, mas preferencialmente menores que 2, que é a medida mais robusta. Logo, observa-se que no modelo proposto atende-se a este último parâmetro, obtendo um valor de 1,388.

Dessa forma, observa-se que o modelo obedeceu aos parâmetros dos indicadores demonstrados de ajustamento absoluto, comparativo e parcimonioso, o que configura a aceitação do modelo final proposto.

Por fim, faz-se uma análise geral do modelo final desta pesquisa com o intuito de verificar a aceitação e rejeição das hipóteses do estudo. Devem-se aceitar somente as relações entre as variáveis causas e dependentes que forem significativas. Observa-se que a função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais, refletida pela participação nas decisões de nível estratégico e operacional, na elaboração do planejamento e na avaliação de desempenho econômico-financeiro, influencia a utilização de artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial. Tal relação apresentou-se positiva e significativa a nível de 5%,

conforme se observa na Tabela 34, o que comprova a aceitabilidade da hipótese H2a – A função influencia a utilização de artefatos tradicionais.

Em relação à tecnologia da informação, representada pelo uso das ferramentas CRM, SCM e EDI, observou-se que o modelo apresenta uma relação inversamente proporcional com a utilização de artefatos tradicionais, o que indica que quanto mais avançada for a tecnologia da informação na empresa, menor será a utilização de ferramentas tradicionais de Contabilidade Gerencial. Tal fato corrobora com o esperado, embora também se esperasse uma influência positiva na utilização de artefatos modernos, o que não foi possível concluir com a análise dos dados.

Dessa forma, em virtude dessa relação significativa a 0,05, pode-se afirmar também que foi confirmada a seguinte hipótese: H1g – A tecnologia da informação influencia a utilização de artefatos tradicionais.

Tabela 34 – Análise das hipóteses testadas pelo modelo final

Variável causa	Variável dependente	Hipóteses	Coeficiente	t-Valor	p-Valor	Aceita / Rejeita
					(grau de significância)	
Função	Tradicional	H2a	0,383	2,309	**	Aceita
Estratégia	Tradicional	H1c	0,575	2,411	**	Aceita
Estratégia	Moderno	H1d	0,633	3,724	***	Aceita
Tecnologia da Informação	Tradicional	H1g	-0,435	0,188	**	Aceita

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Legenda: p-Valor: ***p<0,001; **p<0,05; *p<0,1

A estratégia de diferenciação também apresentou relação com os artefatos tradicionais, superando o coeficiente apresentado pelos construtos mencionados anteriormente, e apresentando grau de significância a nível de 0,05. Logo, aceita-se a hipótese a seguir: H1c – A estratégia de diferenciação influencia a utilização de artefatos tradicionais.

Nesta ótica, acrescenta-se que a variável dependente “tradicional” apresenta r^2 de 0,40, demonstrando que a função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais, a tecnologia da informação e a estratégia de diferenciação explicam 40% da utilização de artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial.

Vale ressaltar que a estratégia de diferenciação foi a única variável que influenciou a utilização de artefatos modernos, apresentando o maior coeficiente dentre os

relacionamentos observados, e também com a maior significância ($p\text{-value} = 0,000$) – resultado este que corrobora com o estudo de Baines e Langfield-Smith (2003).

Adicionalmente, observa-se que a variável dependente “moderno” possui r^2 de 0,40, indicando que somente a estratégia de diferenciação explica 40% da utilização de ferramentas contemporâneas de Contabilidade Gerencial.

Nesta ótica, depreende-se que o fato da empresa possuir uma estratégia voltada para o fornecimento de produtos/serviços de alta qualidade, suporte ao cliente e desenvolvimento de características únicas desses produtos/serviços influencia na utilização de artefatos modernos, o que permite confirmar a seguinte hipótese: H1d – A estratégia de diferenciação influencia a utilização de artefatos modernos.

Em suma, o modelo confirmou a influência da função, estratégia e tecnologia da informação na utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, podendo assim também aceitar as duas hipóteses principais do estudo: H1 – Os fatores contingenciais internos influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses; e H2 – A função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais influencia a utilização de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses. Isso corrobora os estudos de Reid e Smith (2000), Christensen e Demski (2003), Baines e Langfield-Smith (2003), Widener (2004), Abernethy e Bouwens (2005), Cinquini e Tenuci, (2006), Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), Andrade, Teixeira e Fortunato (2010), Gonzaga et al. (2010) e Junqueira e Frezatti (2011).

Na seção seguinte, evidenciam-se as conclusões da pesquisa, bem como as recomendações para estudos posteriores.

6. CONCLUSÃO

Com vistas a tentar compreender os motivos pelos quais há o distanciamento entre os artefatos demonstrados pela literatura como modernos e os utilizados pelas organizações, este estudo buscou analisar os fatores que influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses, segundo o Prêmio Delmiro Gouveia. Para consecução do objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

1. Caracterizar a área responsável pelas informações contábil-gerenciais nas empresas.
2. Identificar os artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas.
3. Analisar os fatores contingenciais internos das organizações.

A partir da análise dos dados, foi possível traçar o perfil das empresas e dos respondentes da pesquisa. As empresas em sua maioria são indústrias e de grande porte. Em relação aos respondentes, observou-se que estes apresentam um perfil profissional satisfatório para a participação da pesquisa, uma vez que se destacam por possuírem cargos gerenciais ligados a Contabilidade, Contabilidade Gerencial ou Administração, graduação no curso de Ciências Contábeis ou áreas afins e formação em nível de pós-graduação.

No que concerne ao primeiro objetivo específico, pode-se inferir que esta unidade, em geral, denomina-se Controladoria e constitui-se em um departamento. Da mesma forma, exerce as funções de auxiliar os gestores na elaboração do planejamento e controlar as metas planejadas, assessora nas decisões de nível operacional, mas desempenha em maior grau o auxílio nas decisões estratégicas, bem como prevalece a avaliação de desempenho financeiro em relação ao não financeiro.

Em relação ao segundo objetivo específico, pode-se destacar uma predominância de uso de artefatos tradicionais em relação aos modernos, embora essa diferença tenha se apresentado bem menor do que o esperado e do que foi observado na maioria dos estudos anteriores nacionais e internacionais. Essa proximidade entre os dois grupos ocorreu principalmente pelo fato de que três artefatos modernos (teoria das restrições, *just in time* e

benchmarking) se destacaram entre os mais utilizados. No entanto, as ferramentas que apresentaram menor grau de utilização também se constituem como contemporâneas, o que indica que esse grupo apresentou-se heterogêneo quanto ao índice de uso, ao contrário dos artefatos tradicionais que são utilizados de maneira mais uniforme.

No que diz respeito ao terceiro objetivo específico, em relação à estratégia, percebeu-se que as empresas dão maior importância às estratégias de fornecer produtos ou serviços de alta qualidade e buscar eficiência produtiva. Por outro lado, as empresas consideram as estratégias de apresentar preços de venda inferiores, investir em pesquisa e desenvolvimento e desenvolver características únicas do produto ou serviço como menos importantes que as demais.

Quanto à estrutura, verificou-se que as empresas ainda centralizam muitas de suas decisões. Decisões que envolvem a contratação e demissão de pessoal e as alocações orçamentárias apresentaram-se como as que o gestor possui maior poder de decisão. No entanto, ressalta-se que a aprovação de investimentos significativos e as decisões de preço de produtos ou serviços são as de menor delegação aos gerentes. Tal fato pode ser explicado devido essas decisões envolverem diretamente entrada e saída de recursos financeiros.

No que tange à tecnologia da informação, observou-se que não é dada a devida importância a essa área e que a mesma ainda precisa ser desenvolvida nas empresas cearenses. Acrescenta-se ainda que o ERP destacou-se como ferramenta de maior utilização, enquanto que o *e-commerce* apresentou-se como a atividade de menor realização. Em relação a este último, ressalta-se que não é inerente da atividade de algumas empresas da amostra vender produtos/serviços na internet, o que pode ter influenciado o reduzido percentual apresentado.

Em relação aos fatores que influenciaram o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial, observou-se que a função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais, refletida pela participação nas decisões de nível estratégico e operacional, na elaboração do planejamento e na avaliação de desempenho econômico-financeiro, influencia a utilização de artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial.

Adicionalmente, a tecnologia da informação, representada pelo uso das ferramentas “CRM”, “SCM” e “EDI”, apresentou uma relação inversamente proporcional com a utilização de artefatos tradicionais. Isso indica que quanto mais avançada for a

tecnologia da informação na empresa, menor será a utilização de ferramentas tradicionais de Contabilidade Gerencial, o que corrobora com o esperado.

Acrescenta-se também que o fato de a empresa possuir uma estratégia voltada para o fornecimento de produtos/serviços de alta qualidade, suporte ao cliente e desenvolvimento de características únicas desses produtos/serviços influencia na utilização de artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial.

Dessa forma, de acordo com as constatações destacadas acima, pode-se atestar o cumprimento do objetivo principal da pesquisa, uma vez que se analisaram os fatores “função”, “estratégia” e “tecnologia da informação” que, no estudo, influenciaram a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial.

Adicionalmente, o modelo final proposto permitiu a aceitação das sub-hipóteses H1c, H1d, H1g e H2a. Da mesma forma, pode-se também aceitar as hipóteses principais do estudo. Confirma-se assim a hipótese H1, que afirma que os fatores contingenciais internos influenciam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses, uma vez que se verificou que o fator contingencial estratégia influenciou os artefatos tradicionais e modernos, bem como o fator tecnologia influenciou o uso de artefatos tradicionais. Também se aceita a hipótese H2, que indica que a função da área responsável pelas informações contábil-gerenciais influencia a utilização de Contabilidade Gerencial nas 100 maiores empresas cearenses, sendo essa influência restrita aos artefatos tradicionais.

Acrescenta-se como limitação da pesquisa o fato de a análise dos resultados estarem baseados na percepção dos respondentes do questionário; a amostra reduzida de 56 empresas, embora tenha uma grande representatividade em relação à população; e a existência de outros fatores que podem influenciar a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial e que não foram abordados no estudo.

Por fim, sugere-se que pesquisas futuras: a) analisem diferentes fatores que poderiam influenciar o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial; e b) realizem estudos em outros estados da região Norte-Nordeste a fim de verificar similaridades e diferenças, uma vez que as pesquisas nacionais concentram-se com empresas da região Sul-Sudeste.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, p. 2-27, mar. 2008.
- ABERNETHY, M. A.; BOUWENS, J. Determinants of accounting innovation implementation. **Abacus**, v. 41, p. 217–239, 2005.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistemas de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.
- _____; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Universo contábil**, v. 4, n. 3, p. 06-24, jul./set. 2008.
- ALBERTIN, A. L.; MOURA, R. M. Administração de informática e seus fatores críticos de sucesso no setor bancário privado nacional. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 5, p. 22-29, set./out. 1995.
- ANDRADE, L. C. M.; TEIXEIRA, A. J. C.; FORTUNATO, G. X. Determinantes para a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial estratégica: um estudo empírico em entidades sem fins lucrativos. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. CD-ROM.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANKARLOO, D.; PALERMO, G. Anti-Williamson: a Marxian critique of new institutional economics. **Cambridge Journal of Economics**, v. 28, n.3, p. 313-429, 2004.
- ANTHONY, R. N. **Management Accounting**. Homewood Irwin, 1966.
- ASTI VERA, Armando. **Metodologia da pesquisa científica**. 7. ed. Porto Alegre: Globo, 1983.
- ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kim. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 675-698, 2003.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL - BNDES. **Porte de empresa**. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research – whence and

whither. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 97-126, 2003.

BERTERO, C. O. Nota técnica: teoria da contingência estrutural. *In*: CLEGG, S.; C. HARDY, C.; NORD, W. (Org.). **Handbook dos estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1998.

BORINELLI, Márcio Luiz; ROCHA, Welington. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7., 2007, São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

BOUWENS; Jan, ABERNETHY, Margaret A. The consequences of customization on management accounting system design. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p.221-24, 2000.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 13, p. 566-596, 2000.

_____; SCAPENS, R. W. Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25. mar., 2000.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

CABELLO, O. G.; PARISI, C.; OLIVEIRA, A. B. S. Análise das práticas de gestão baseada em valor nas empresas inseridas nos níveis diferenciados de governança corporativa e novo mercado da Bovespa. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7., 2007, São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 7-8, p. 836-863, 2008.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v.28, p. 127–168, 2003.

_____; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.

CHRISTENSEN, J. A.; DEMSKI, J.S. **Accounting theory**: an information content perspective. New York: McGraw-Hill, Irwin, 2003.

CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. Strategic Management Accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **Munich Personal RePEc Archive**, n. 212, out., 2006.

COAD, A. F. Some survey evidence on the learning and performance orientation of management accountants. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 109-135, 1999.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

COLLIS, J; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORREIA, Rorildo Barbosa. **Ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão: uma investigação nas empresas baianas**. 2010. 236p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.

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

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DELMIRO ECONOMIA & NEGÓCIOS. **Maiores empresas do Ceará 2011**, Fortaleza, dez. 2011.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. (eds). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.; C. HARDY, C.; NORD, W (Org.). **Handbook dos estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

EASTERBY-SMITH, M.; THORPE, R.; LOWE, A. **Management Research: an Introduction**, London: Sage, 1991.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada**. 2008. 220p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____. *et al.* Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 25 – 43, jan./abr. 2009.

_____; FREZATTI, Fábio. A Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32, 2008, Rio de Janeiro **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

FÁVERO, Luiz Paulo *et al.* **Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união**. 2005. 235p. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

FREITAS, A. L. P.; RODRIGUES, S. G.; A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. *In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 12, 2005, Bauru. **Resumos...** Bauru: SIMPEP, 2005.

_____; ARICA, Gudelia Morales de. A auto-avaliação de IES: um modelo para a avaliação das disciplinas curriculares segundo a percepção do corpo discente. **Revista Iberoamericana de Educación**. n. 44, v. 7, jan. 2008.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.

FREZATTI, Fábio *et al.* Análise Crítica da Contabilidade Gerencial no Brasil sob a Ótica dos Professores de Pós-Graduação Stricto Sensu da Área. **Brazilian Business Review – BBR**, v. 6, n.3, p. 282 – 298, set./dez. 2009.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, A. B. de; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 44, p. 09 – 22, mai./ago. 2007.

GERDIN, Jonas. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 99-126, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, R. C. M. G; SILVA, L. P. Influência nos Níveis de Sofisticação de Implantação do Balanced Scorecard: estudo de casos. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 2, p. 44-64, abr./jun., 2010.

GONZAGA, Rosimere Pimentel *et al.* Associação entre práticas de Contabilidade Gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS*, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. CD-ROM.

GORDON, A. L.; NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GRANDE, Jefferson Fernando; BEUREN, Ilse Maria. Mudanças de Práticas de Contabilidade Gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa

familiar. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 8, n. 2, p. 133-145, abr./jun. 2011.

GUERREIRO, Reinaldo. A abordagem institucional na contabilidade gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, n. 40, p. 3 – 6, jan./abr., 2006.

_____. *et al.* O entendimento da Contabilidade gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. **Organização & Sociedade**, v.12 , n.35, out./dez. 2005.

_____.; CORNACHIONE JR, Edgard B.; SOUTES, Dione Olesczuk. **A Utilização de Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**, 34., 2010, Rio de Janeiro **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. CD-ROM.

_____.; FREZATTI, F., CASADO, T.. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos de psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, p.7-21. set. 2006.

_____.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para Avaliação do Processo de Institucionalização da Contabilidade Gerencial. **O&S**, v.15, n.44, jan./mar. 2008.

_____.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 113-135, 2000.

HAIR, J. F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALDMA, Toomas; LÄÄTS, Kertu. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 379–400, 2002.

HESFORD, *et al.* Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, Christopher; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael (Org.). **Handbook of management accounting research**. Amsterdam: Elsevier, 2007.

HYVONEN, Johanna. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 343–366, 2007.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um Estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, p. 85 -103, jun. 2010.

HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1986.

_____; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HUGHES, S.B.; GJERDE, K.A. Paulson. "Do Different Cost Systems Make a Difference?". **Management Accounting Quarterly**, v. 5, n. 1, p. 22-30, 2003.

HUSSAIN, M. M.; HOQUE, Z. Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, p. 162-183. 2002.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. Relatório revisado em março de 1998.

ISIDORO, Claudinei *et al.* Estágio evolutivo da contabilidade gerencial nas cooperativas agropecuárias do Brasil. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CBC, 2011. CD-ROM.

ITTNER, C.; LARCKER, D. Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349–410, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 38, p. 07 – 19, mai./ago. 2005.

JOHNSON, G; SCHOLLES, K; WHITTINGTON, R. **Explorando a estratégia corporativa**. Porto Alegre: Bookman, 2007.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JUNQUEIRA, Emanuel; FREZATTI, Fábio. **Perfil do Sistema de Controle Gerencial das Empresas Brasileiras**. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO*, 35., 2011, Rio de Janeiro **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. CD-ROM.

KELLOWAY, E. K. **Using LISREL for structural equation modeling: A researcher's guide**. Thousand Oaks: Sage Publications, 1998.

KLAN, Roberto Carlos; LIMA JR, Reinaldo de; BEUREN, Ilse Maria. Mudanças nos Hábitos e Rotinas da Contabilidade Gerencial nas Empresas de Governança Corporativa de Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 67-89, jul./ set. 2006.

- KUMAR, A; DILLON, W. Some further remarks on measurement – Structure interaction and unidimensionality. **Journal of Marketing Research**, v. 24, p. 483-444, 1987.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and environment: managing differentiation and integration**. Boston: Harvard Press, 1976.
- LOUDERBACK, J. G.; HOLMEN, J.; DOMINIAK, G. **Managerial accounting**. 9. ed. Cincinnati: South-Western College Publisher, 2000.
- LUKKA, Kari. Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 76–101, 2007.
- MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro A. Nota técnica; a teoria institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C; NORD, W. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1998.
- MANTOVANI, Cláudio Roberto. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial focados no cliente: um estudo com empresas brasileiras sob a perspectiva da Teoria da Contingência**. 2012. 128p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THÉOPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MATTOS, Marinei Abreu; FREITAG, Viviane da Costa; STARKE JUNIOR, Paulo Cesar. Os Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: CBC, 2010. CD-ROM.
- MAY, Tim. **Pesquisa social: questões, métodos e processos**. Tradução: Carlos Alberto Silveira Netto Soares. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.
- MAXIMIANO, A.C.A. **Introdução à administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MERCHANT, Kenneth A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 116-120, 2010.
- MOLINARI; S. K. R.; GUERREIRO, R. **Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2004. CD-ROM.
- OLIVEIRA, Liliam Rodrigues de; PONTE, Vera Maria Rodrigues. O papel da Controladoria nos fundos de pensão. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 5, p. 97-114, jan./jun., 2006.
- OTLEY, D. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu *et al.* Adoção de artefatos de contabilidade gerencial e práticas de relações com investidores nas empresas que abriram capital no período de 2004 a 2007: um estudo sob a ótica da Teoria Neo-Institucional. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 15, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba: CBC, 2008. CD-ROM.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81 – 98, 2009.

PERROW, Charles. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, v.32, p.191-208, apr. 1967.

PORTER, M. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In: BEUREN, Ilse Maria et al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2004.

REID, Gavin C.; SMITH, Julia A. The impact of contingencies on management accounting system development. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 427–450, 2000.

REIS, Luciano Gomes dos. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. 2008. 196p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____; PEREIRA, Carlos Alberto. Uma Análise das Contribuições das Teorias Organizacionais para o Estudo da Contabilidade Gerencial. *In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 7, 2007, São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.

REZENDE, Amaury José *et al.* Mudança de Prática de Contabilidade Gerencial em uma Organização Paraestatal: Uma Análise Institucional sob a Ótica de Tolbert e Zucker. *In: Encontro de Administração Pública e Governança - ENAPG*, 2, 2006, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro. CD-ROM.

RICHARDSON, Roberto Jarry *et al.* **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROESCH, S. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Ademilson Rodrigues dos; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma revisão do status da prática de contabilidade de custos no cenário brasileiro: evidências empíricas de pesquisas regionais e nacionais interpretadas sob o enfoque da Velha Economia Institucional (OIE). *In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 8, 2008, São Paulo. **Anais...**São Paulo: USP, 2008. CD-ROM.

SCOTT, W. R. **Organizations: rational, natural, and open systems**. 3. ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1995.

SEAL, Will. Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 95–109, 2010.

SELZNICK, P. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: FGV, 1972.

SHARMA, Divesh S. The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 101–130, 2002.

SHARMA, Umesh; LAWRENCE, Stewart; LOWE, Alan. Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company. **Management Accounting Research**, v. 21, p.251–264, 2010.

SOUTES, Dione O. Artefatos de Contabilidade Gerencial e a discriminação de seu uso através de indicadores contábeis. *In: Congresso Brasileiro de Custos*, 15, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba: CBC, 2008. CD-ROM.

_____. **Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

_____; ZEN, Maria José de C. M. de. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO*, 31, 2007, Rio de Janeiro **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. CD-ROM.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 32, p. 40 - 57, mai./ago. 2003.

STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. E. *Administração*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

SULAMAIN, M. bt.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 4, n. 19, p. 493-508, 2004.

SZYCHTA, A. The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. **Management Accounting Research**, n. 13, p. 401-418, 2002.

TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo *et al.* A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review – BBR**, v. 8, n.3, p. 108 – 127, jul./set. 2011.

THOMPSON, James D. **Dinâmica organizacional**: fundamentos sociológicos da teoria administrativa. Tradução: Meyer Gert. São Paulo: McGraw Hill do Brasil, 1976.

VASCONCELOS, Flávio C. Racionalidade, autoridade e burocracia: as bases da definição de um tipo organizacional pós-burocrático. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 2, p. 199-220, mar./abr. 2004.

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

WILLIAMSON, O. The new institutional economics: taking stock looking ahead. **Journal of Economic Literature**, v. 38, n. 3, p. 595-613, 2000.

WOODWARD, Joan. **Management and technology**. London: Her Majesty's Stationary Office, 1958.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2007.

ZAN, Adriano. O Uso de Instrumentos de Contabilidade Gerencial no Brasil sob a Ótica da Teoria Institucional. *In*: Congresso Brasileiro de Custos, 13, 2006, Belo Horizonte. **Anais...**Belo Horizonte: CBC, 2006.

APÊNDICE - Questionário aplicado junto aos gestores da área responsável pelas informações contábil-gerenciais nas empresas cearenses.

Bloco 1 – Informações sobre a empresa e o respondente

- 1) Nome da empresa: _____
- 2) Receita operacional bruta em 2011: _____
- 3) Nome do respondente: _____
- 4) Cargo na empresa:
- a) () Conselheiro
 - b) () Presidente
 - c) () Diretor
 - d) () Gerente
 - e) () *Controller*
 - f) () Contador
 - g) () Estagiário
 - h) () Outro. Qual? _____
- 5) Qual a sua formação?
- a) () Ensino superior incompleto
 - b) () Ensino superior completo
 - c) () Especialização
 - d) () Mestrado (concluído ou em andamento)
 - e) () Doutorado (concluído ou em andamento)
 - f) () Outra. Qual? _____
- 6) Indique o curso de sua formação (graduação), mesmo que este ainda esteja em andamento:
- a) () Ciências Contábeis
 - b) () Administração
 - c) () Economia
 - d) () Engenharia da Produção
 - e) () Direito
 - f) () Outra. Qual? _____

Bloco 2 – Artefatos de Contabilidade Gerencial

Para cada um dos itens, indique se a empresa utiliza ou não as práticas relacionadas aos artefatos de Contabilidade Gerencial.

7) Indique se empresa utiliza ou não as práticas descritas abaixo, relacionadas aos artefatos de gestão de custos.

	Sim	Não
a) O custo do produto é calculado utilizando-se o método de Custeio por Absorção		
b) Utiliza-se o método de Custeio Variável para tomar decisões que envolvem o custo do produto/serviço.		
c) A empresa utiliza o Custeio Baseado em Atividades, alocando os custos das atividades aos produtos / serviços, através de direcionadores de custos.		
d) A empresa utiliza o Custeio Padrão como ferramenta de planejamento e controle de custos.		

e) Determina-se o custo que o produto deve apresentar (custo-meta) com base no preço de mercado, e o esforço para não ultrapassar tal custo se dá na fase de planejamento do produto/serviço.		
f) Determina-se o custo que o produto deve apresentar com base no preço de mercado, e o esforço para não ultrapassar tal custo se dá na fase de fabricação do produto ou realização do serviço.		
g) A empresa utiliza-se das ferramentas margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança e/ou alavancagem operacional para tomar decisões relacionadas a custo, volume e/ou preços.		

8) Indique se empresa utiliza ou não as práticas descritas abaixo, relacionadas aos artefatos de planejamento e controle.

	Sim	Não
a) A empresa elabora planejamento estratégico.		
b) A empresa elabora orçamento.		
c) O índice econômico- financeiro Retorno sobre o Investimento (ROI) é utilizado pela empresa.		
d) A empresa utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar seu desempenho econômico.		

9) Indique se empresa utiliza ou não as práticas descritas abaixo, referentes às filosofias e modelos de gestão:

	Sim	Não
a) A empresa trabalha com a filosofia de melhoria contínua dos processos, minimização dos estoques e aceleração da entrega do produto ao cliente.		
b) Para melhorar a capacidade produtiva do sistema, a empresa identifica os seus gargalos (restrições) e implementa medidas para superá-los.		
c) A empresa utiliza o <i>Balanced Scorecard</i>		
d) A empresa compara seu desempenho e/ou suas práticas com outras empresas do mesmo setor (<i>Benchmarking</i>).		
f) A empresa adota um sistema de gerenciamento orientado para a criação de valor para o acionista.		
g) A empresa utiliza as informações geradas pelo método de Custeio Baseado em Atividades para aperfeiçoamento do processo de produção e inovação.		

Bloco 3 – Fatores contingenciais internos

Para cada um dos itens, marque a opção que melhor caracteriza sua empresa em relação a cada fator, utilizando as escalas de 1 a 7 e caso não se aplique, utilize 0.

10) Indique o grau de importância de cada estratégia para a organização.
Escala: 1 = pouco importante; 7 = muito importante.

	1	2	3	4	5	6	7
a) Buscar eficiência produtiva							
b) Apresentar uma imagem superior ao da concorrência							
c) Apresentar custos inferiores ao da concorrência							
d) Apresentar preços de venda inferiores ao da concorrência							
e) Fornecer produtos/serviços de alta qualidade							
f) Investir em pesquisa e desenvolvimento							
g) Oferecer suporte ao cliente do produto / serviço.							
h) Desenvolver características únicas do produto/serviço							

11) Indique o nível de delegação de autoridade aos gerentes de cada uma das áreas da sua empresa.

Escala: 1 = pouca delegação; 7 = delegação total.

	1	2	3	4	5	6	7
a) Desenvolvimento de novos produtos/serviços							
b) Contratação e demissão de pessoal							
c) Aprovação de investimentos significativos							
d) Alocações orçamentárias							
e) Decisões de preços de produtos/serviços							

12) Indique o grau de realização das práticas relacionada à tecnologia da informação empregada na empresa.

Escala: 1 = realiza pouco; 7 = realiza intensamente.

	1	2	3	4	5	6	7
a) A empresa vende produtos e/ou serviços pela internet (<i>e-commerce</i>).							
b) A empresa possui um sistema integrado de gestão com foco no cliente (CRM).							
c) A empresa possui um sistema de informação que integra todos os demais sistemas (ERP - Sistemas Integrados de Gestão).							
d) A empresa integra seus sistemas computacionais com os de seus fornecedor e/ou clientes (EDI - Troca de dados de forma eletrônica).							
e) A empresa integra as atividades associadas aos fluxos de bens ou serviços, de informações e recursos com os de seus fornecedor e/ou clientes (SCM - Gerenciamento da cadeia de suprimentos).							

Bloco 4 - Características da área responsável pelas informações contábil-gerenciais

13) Existe uma unidade organizacional responsável pelas informações contábil-gerenciais na empresa?

a) () Sim

b) () Não

14) Qual a denominação dessa unidade organizacional?

a) () Controladoria

b) () Contabilidade Gerencial

c) () Contabilidade

d) () Diretoria Financeira

e) () Diretoria de Planejamento e Controle

f) () Contabilidade de Custos

g) () Outro. Qual? _____

15) Assinale a alternativa que melhor indica a posição hierárquica desse setor em sua empresa:

a) () Órgão de staff (fora da pirâmide hierárquica da organização).

b) () Faz parte da diretoria colegiada, sendo subordinado apenas à presidência.

- c) () É subordinado a diretoria e está na mesma posição hierárquica que os demais departamentos da empresa.
- d) () Outro. Qual? _____

16) A questão a seguir está relacionada a função da unidade responsável pelas informações contábil-gerenciais na organização. Marque 0, caso não seja função do setor, e utilize a escala de 1 a 7, para determinar a medida em que essa função é exercida.

Escala: 1 = exerce pouco; 7 = exerce plenamente.

	1	2	3	4	5	6	7
a) Assessora a diretoria e os gestores em decisões de nível estratégico							
b) Assessora os gestores nas decisões de nível operacional							
c) Auxilia na elaboração do planejamento							
d) Avalia o desempenho econômico-financeiro da organização							
e) Avalia o desempenho não-financeiro da organização							
f) Controla o cumprimento das metas planejadas							