

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UFPR: MESTRADO
E DOUTORADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS GERENCIAIS
DE INDÚSTRIAS PARANANSES

LUCIANA KLEIN

CURITIBA

2014

LUCIANA KLEIN

**A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS GERENCIAIS
DE INDÚSTRIAS PARANANSES**

CURITIBA

2014

LUCIANA KLEIN

**A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS GERENCIAIS
DE INDÚSTRIAS PARANANSES**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade pelo Programa Pós-Graduação em Contabilidade: Mestrado e Doutorado - Área de Concentração Contabilidade e Finanças - Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

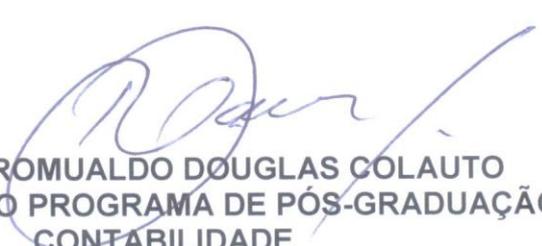
Orientador: Lauro Brito de Almeida, Dr. EAC/FEA/USP

CURITIBA

2014

“A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS GERENCIAIS DAS INDÚSTRIAS PARANAENSES”

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



PROF. DR. ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO
COORDENADOR DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
PRESIDENTE



PROF. DR. JORGE EDUARDO SCARPIN
MEMBRO



PROF. DR. ERNANI OTT
MEMBRO

Dedico essa dissertação aos meus pais, por sempre estarem ao meu lado, apoiando minhas decisões.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por ter me proporcionado a vida, e por me conduzir desde então. Por me oferecer dia a pós dia momentos que me fazem agradecer por ter a oportunidade de viver. Mas neste momento quero agradecer em especial por haver me guiado nesta etapa, por ter coloca profissionais capazes e amigos leais em meu caminho. Peço que eu continue tendo a sabedoria suficiente para saber o melhor caminho a ser seguido, e dedicação para trilha-lo da melhor forma.

Agradeço os meus pais, Lebino e Ereci, não apenas por estarem comigo na finalização desta etapa, mas por terem acreditado em mim, confiado e me apoiado no momento que decidi em iniciar a vida acadêmica. Meu muito obrigado por me proverem ao longo de minha vida, seja emocionalmente ou financeiramente. Por todo o carinho dedicado, pela compreensão, mas principalmente pelos valores morais a mim passados, por meio de conselhos ou pelos numerosos exemplos de vida. Todos estes pontos foram imprescindíveis para que eu pudesse galgar este passo tão importante em minha vida.

Agradeço ao Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida, pelo privilégio de tê-lo como orientador ao longo desta etapa, por todos os ensinamentos, pelo apoio, pelos conselhos, pela parceria que trilhamos. Obrigada por acreditar não apenas neste projeto, mas por acreditar em mim, que seria possível desenvolve-lo. Graças a sua influencia, acredito que por meio de uma visão critica e disposição podemos ajudar a melhorar a sociedade através da pesquisa, que ambas necessitam caminhar de mãos dadas, e por isto expresso minha gratidão.

Agradeço ao Prof. Dr. Ernani Ott e ao Prof. Dr. Jorge Eduardo Scarpin pelas valorosas contribuições oferecidas para o aprimoramento desta dissertação. Agradeço ao Prof. Pós-Dr Romualdo Douglas Colauto, Prof^a Dr^a Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida, Prof. Dr. Paulo Mello Garcias, e a Prof^a Dr^a Ilse Maria Beuren pelos ensinamentos oferecidos nas disciplinas e projetos de pesquisa. Também agradeço ao Prof. Ms. Jackson Sandrini e ao Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida pelo apoio e confiança ao longo do Estágio Docência.

Agradeço aos meus colegas Adriana Casavechia Fragali, Alessandro Lepchak, André Junior de Oliveira, Claudineia Kudlawicz, Flávio Luiz Lara, Josilene da Silva Barbosa, Stella Maris Lima Altoé, pelas parcerias no desenvolvimento dos diversos projetos de pesquisa realizados durante o mestrado. Estendo este agradecimento não aos colegas que tive o prazer de conviver, mas aos grandes amigos que fui abençoada em encontrar neste programa de pós-

graduação, Adriana Casavechia Fragali, Alessandro Lepchak, André Junior de Oliveira, Josilene da Silva Barbosa, Stella Maris Lima Altoé, Susana Cipriano Dias Raffaelli, Pedro Ylunga Costa da Silva, Silvia Consoni, Henrique Portulhak, Hugo Dias Amaro, Ivan Oliveira de Vieira Mendes, Odirlei Acir Tedesco, Daiana Bragueto Martins, e Oscar Lopes da Silva, meu muitíssimo obrigada.

Agradeço aos amigos que encontrei nesta nova cidade, que além de me agradecer com uma linda amizade, me proporcionaram todo o apoio, principalmente emocional, para não fraquejar e finalizar esta etapa. Tenho certeza que estas amizades apesar de breves serão eternas, que a proximidade de hoje ou a distância de amanhã apenas as fortalecerão, porque amigos assim são para sempre, muito obrigada Renata Lucia Grunennvaldt, Annye Desiree Bastos Palasio de Moraes, e Francieli Traesel.

Agradeço a quem deixei em minha cidade natal, mas que apesar da distância sempre estiveram ao meu lado, que me apoiaram do momento que embarquei nessa nova caminhada até hoje, que o carinho foi dado através das longas conversas que tivemos para matar a saudade, que me compreenderam quando não tinha tempo nem para jogar uma conversa fora, que me acalmaram quando necessitei, que me entenderam quando não tinha mais palavras para descrever a saudade que sentia, que até hoje estão ao meu lado, meu eterno obrigado a eles: Fábio Willian Nascimento, Márcia Klein, Cristiane Klein, Gabriele Kottwitz, e Iriana Gonçalves.

Agradeço também a todos os respondentes desta pesquisa, que dispuseram de seu valioso tempo a responder o questionário, e conseqüentemente me ajudar, meu muito obrigado.

RESUMO

Ao longo das últimas décadas presenciamos o desenvolvimento de artefatos de contabilidade gerencial, tanto por praticantes como acadêmicos. As diferentes técnicas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas com o objetivo de melhorar a gestão das organizações. No entanto, a despeito da oferta e dos fatores que influenciam a demanda por essas novas técnicas gerenciais, estudos concluem que a absorção destas pelas empresas pode ser considerada baixa. Nesse sentido, umas das abordagens notoriamente utilizadas para tentar explicar a variação da adoção de diferentes práticas de contabilidade gerencial é a Teoria Contingencial. Esta abordagem preconiza que não há uma estrutura única para todas as organizações em todas as circunstâncias, que no decorrer do tempo a estrutura organizacional se modifica adaptando-se as contingências, da mesma forma as práticas gerenciais evoluem a fim de dar suporte a estrutura organizacional. A evolução das práticas gerenciais foi estabelecida pela *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1998. O presente estudo, portanto, possui como finalidade analisar se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – conforme definido pela IFAC 1998 - pelas indústrias paranaenses e as características empresariais (externas e organizacionais). A população deste estudo compreende as empresas paranaenses cadastradas em 2012 na FIEP-Federação das Indústrias do Estado do Paraná. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário previamente formulado, aplicado aos *controllers* ou equivalentes. Para análise dos dados utilizou-se técnicas estatísticas de análise multivariada, mais especificamente, análise de *clusters* e *Kruskal-Wallis*. Os resultados apresentados fornecem uma indicação de que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais ainda são mais utilizadas do que as técnicas mais sofisticadas, no entanto, os resultados indicam uma leve mudança no cenário gerencial, apesar de que as práticas consideradas tradicionais prevaleçam, as empresas que utilizam práticas sofisticadas representam um número considerável da amostra (39%). Em relação as cinco hipóteses apresentadas na dissertação, os resultados apontam que para a amostra da presente pesquisa, apenas a estratégia organizacional adotada, liderança em custos ou diferenciação, influenciam na adoção de práticas gerenciais mais sofisticadas, e diferentemente de outros estudos, a incerteza ambiental, a estrutura organizacional, o porte e o poder dos clientes não determinam a adoção de práticas gerenciais consideradas mais sofisticadas.

Palavras-chave: Práticas gerenciais; Teoria contingencial; Industrias paranaenses.

ABSTRACT

Over the past few decades we have witnessed the development of management accounting articles, both by practitioners and academics. The various techniques of management accounting have been developed with the aim of improving the management of organizations. However, despite the offer and the factors that influence the demand for these new management techniques, researches have concluded that absorption by these companies can be considered low. In this regard, one of the approaches notoriously used to try to explain the variation of adopting different practices of management accounting is the Contingency Theory. This approach calls for there is no single structure for all organizations in all circumstances; that over time the organizational structure changes in order to be adapted to contingencies, in the same way, management practices move in order to support the organizational structure. The evolution of management practices was established by the International Federation of Accountants (IFAC) in 1998. The present study, therefore, has as purpose to analyze whether there is a relationship between the adoption of management accounting practices - as defined by IFAC 1998 - by Paraná industries and business characteristics (external and organizational). The study population included Paraná companies registered in 2012 in FIEP - Federation of Industries of the State of Paraná. The data collection instrument used was a pre-formulated questionnaire applied to controllers or equivalent. For data analysis, more specifically, we used statistical techniques of multivariate cluster analysis and Kruskal - Wallis. The present results provide an indication that the traditional management accounting practices are even more used than the more sophisticated techniques, however, the results indicate a slight change in managerial scenario, although considered traditional practices excel, companies which use sophisticated practices represent a considerable number of the sample (39%). Regarding five hypotheses presented in the dissertation, the results indicate that for the sample of this survey, only the organizational strategy adopted, cost leadership or differentiation, influence the adoption of more sophisticated management practices , unlike other studies , environmental uncertainty, organizational structure, the size and power of the customers do not determine the adoption of more sophisticated management practices considered.

Keywords: Management practices; Contingency theory; Paranenses industries.

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 – Evolução das Práticas Gerenciais..... | 36 |
| Quadro 2 – Principais Pesquisas Seminais da Teoria da Contingência | 38 |
| Quadro 3 – Constructos e Variáveis das Práticas Gerenciais..... | 47 |
| Quadro 4 – Constructos e Variáveis dos Fatores Contingenciais Externos | 48 |
| Quadro 5 – Constructos e Variáveis dos Fatores Organizacionais | 49 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 – Setor Industrial da Amostra..... | 52 |
| Tabela 2 – Tempo de Atuação no Mercado | 52 |
| Tabela 3 – Cargos dos Respondentes | 53 |
| Tabela 4 - Tempo de Atuação na Função..... | 53 |
| Tabela 5 - Frequência de Utilização das Práticas Relacionadas ao Orçamento..... | 54 |
| Tabela 6 - Frequência de Utilização das Práticas Relacionadas a Avaliação de Desempenho..... | 55 |
| Tabela 7 – Frequência de Utilização das Práticas Relacionadas ao Sistema de Custeio | 56 |
| Tabela 8 - Frequência de Utilização das Práticas Relacionadas a Análise Estratégica..... | 57 |
| Tabela 9 - Frequência de Utilização das Práticas Relacionadas a Informação para Tomada de Decisão..... | 58 |
| Tabela 10 – Análise Descritiva do Uso e da Importância das Práticas Gerenciais | 60 |
| Tabela 11 - Análise Descritiva das Variáveis do Constructo Incerteza Ambiental | 61 |
| Tabela 12 - Análises descritivas das Variáveis do Constructo Estrutura..... | 62 |
| Tabela 13 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Estratégia..... | 63 |
| Tabela 14 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Porte | 64 |
| Tabela 15 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Poder dos Clientes..... | 64 |
| Tabela 16 - Médias das Práticas Gerenciais de Acordo com os Estágios de cada Empresa | 65 |
| Tabela 17 - Classificação das Empresas Utilizando Análise de Agrupamento Hierárquico | 66 |
| Tabela 18 - Teste <i>Kruskal-Wallis</i> para o Constructo Incerteza Ambiental..... | 68 |
| Tabela 19 - Teste <i>Kruskal-Wallis</i> para o Constructo Estrutura..... | 69 |
| Tabela 20 - Comparação Múltipla das Médias do Constructo Estrutura | 70 |
| Tabela 21 - Comparação Múltipla das Médias do Constructo Estrutura | 71 |
| Tabela 22 - Teste <i>Kruskal-Wallis</i> para o Constructo Estratégia | 72 |
| Tabela 23 - Comparação Múltipla das Médias do Constructo Estratégia | 73 |

| | |
|--|----|
| Tabela 24 - Teste <i>Kruskal-Wallis</i> para o Constructo Porte..... | 74 |
| Tabela 25 - Comparação Múltipla das Médias do Constructo Porte..... | 74 |
| Tabela 26 - Teste <i>Kruskal-Wallis</i> para o Constructo Poder dos Clientes | 75 |
| Tabela 27 - Comparação Múltipla das Médias do Constructo Poder dos Clientes | 76 |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 - Estrutura da dissertação | 18 |
| Figura 2 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial | 21 |
| Figura 3 – Fatores contingenciais e as práticas gerenciais | 45 |
| Figura 4: Relação entre as técnicas estatísticas | 51 |
| Figura 5 – Estratégia adotada pelos respondentes..... | 63 |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 12 |
| 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA..... | 14 |
| 1.2 OBJETIVOS..... | 15 |
| 1.2.1 Objetivo Geral | 15 |
| 1.2.2 Objetivos Específicos | 15 |
| 1.2 JUSTIFICATIVA..... | 16 |
| 1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA | 17 |
| 1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO | 18 |
| 2 MARCO TEÓRICO-EMPÍRICO E DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES DE PESQUISA | 19 |
| 2.1 ASPECTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL..... | 19 |
| 2.1.1 Evolução da Contabilidade Gerencial segundo a IFAC | 19 |
| 2.1.2 Práticas de Contabilidade Gerencial..... | 22 |
| 2.1.2.1 Orçamento..... | 22 |
| 2.1.2.2 Avaliação de Desempenho..... | 25 |
| 2.1.2.3 Métodos de Custeio..... | 27 |
| 2.1.2.4 Análise Estratégica..... | 30 |
| 2.1.2.5 Informações para Tomada de Decisões | 32 |
| 2.1.3 Práticas x Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial..... | 35 |
| 2.2 TEORIA CONTINGENCIAL..... | 36 |
| 2.2.1 Teoria Contingencial e Práticas Gerenciais..... | 40 |
| 2.2.1.1 Incerteza e Grau de Centralização | 40 |
| 2.2.1.2 Estratégia | 41 |
| 2.2.1.3 Porte..... | 43 |
| 2.2.1.4 Fatores Específicos da Indústria | 44 |
| 3 METODOLOGIA | 45 |
| 3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA..... | 45 |

| | |
|---|-----------|
| 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA..... | 45 |
| 3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA E COLETA DE DADOS | 46 |
| 3.4 PRÉ-TESTE | 49 |
| 3.5 TRATAMENTO DOS DADOS..... | 50 |
| 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES | 52 |
| 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES..... | 52 |
| 4.2 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL..... | 53 |
| 4.2.1 Orçamento | 53 |
| 4.2.2 Avaliação de Desempenho | 54 |
| 4.2.3 Sistemas de Custeio..... | 55 |
| 4.2.4 Análise Estratégica | 57 |
| 4.2.5 Informações para a Tomada de Decisão..... | 57 |
| 4.3 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E OS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS..... | 59 |
| 4.4 FATORES CONTINGENCIAIS | 61 |
| 4.4.1 Classificação das Empresas Quanto aos Estágios Evolutivos..... | 64 |
| 4.4.2 Estágios Evolutivos e Fatores Contingenciais..... | 67 |
| 4.4.2.1 Incerteza Ambiental..... | 67 |
| 4.4.2.2 Estrutura | 69 |
| 4.4.2.3 Estratégia | 72 |
| 4.4.2.4 Porte..... | 73 |
| 4.4.2.5 Fatores Específicos da Indústria | 75 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 77 |
| REFERÊNCIAS | 80 |
| APÊNDICE | 88 |

1 INTRODUÇÃO

Ao longo das últimas décadas presenciamos o desenvolvimento de artefatos de contabilidade gerencial, tanto por praticantes como acadêmicos. Oyadomari *et al.* (2008) em sua investigação, listam, entre outros, a Gestão da Qualidade Total (*Total Quality Management*), Gestão Baseada em Valor (*Value Based Management*), Organização de Aprendizagem (*Learning Organization*), organização orientada na estratégia, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Econômica (Gecon), *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Meta e Teoria das Restrições.

Para Gerdin (2005), o ambiente de inovações tecnológicas requer que as empresas se adaptem a essas novas tecnologias e formas de gestão, portanto, há a necessidade de se projetar um sistema de contabilidade gerencial congruente com estas novas exigências. No entanto, historicamente, parece não existir um alinhamento entre inovações tecnológicas e inovações em contabilidade gerencial.

Green e Amenkhien (1992) identificaram em suas investigações na década de 1990, que existe um descompasso significativo entre inovações em manufatura e inovações na contabilidade gerencial. Embora mudanças estejam ocorrendo, as empresas em grande extensão continuam a se apoiar em modelos contábeis desatualizados. Na mesma década, Bright *et al.* (1992) investigaram a adoção de avançadas técnicas de custeio, e afirmam que pode-se observar que muitas empresas estão ainda ativamente trabalhando na introdução e desenvolvimento do que muitos observadores poderiam caracterizar como sistemas de custeio tradicionais.

Nessa linha de pesquisa, Frezatti (2004) e Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) sugerem a existência de um aparente paradoxo quanto à prática da contabilidade gerencial. Este paradoxo decorre do fato de que, apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo e do rol de novas técnicas e procedimentos à disposição dos gestores, tem-se observado, na prática, um baixo grau de adoção dos novos artefatos.

Com respeito às novas técnicas, Abdel-Kader e Luther (2008) afirmam que estas afetam todo o processo da contabilidade gerencial (planejamento, controle, tomada de decisão e comunicação) passando de um papel “simples” de determinação de custos e controle financeiro, para um papel mais “sofisticado” na criação de valor, disponibilizando aos usuários relatórios que suportem decisões com foco na melhor utilização dos recursos. Para os autores, essas novas técnicas foram concebidas para apoiar as modernas tecnologias e novos processos de gestão, tais

como gestão da qualidade total (TQM) e just-in-time (JIT), na busca de uma vantagem competitiva para enfrentar o desafio da concorrência global.

O pressuposto é que se as empresas estão inseridas e atuando em ambiente de inovações tecnológicas, utilizando modernas tecnologias e processos de gestão, então, naturalmente deveriam ser induzidas à adoção de artefatos mais avançados de contabilidade gerencial. Investigando esse descompasso, Tillema (2005) menciona que a baixa utilização de técnicas sofisticadas pode depender das circunstâncias em que estas técnicas estão sendo usadas. Portanto, origina-se a necessidade de adotar uma perspectiva da teoria da contingência para explicar este fenômeno.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2008) investigaram a adoção de novas práticas num contexto de mudanças nas práticas contábeis. Para os autores, estas mudanças podem ser entendidas considerando as variáveis contingências e o contexto vigente quando de sua implementação. As práticas contábeis, financeiras ou gerenciais implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização, podem ser descontinuadas ou deixar de atender ao propósito para o qual foram inicialmente concebidas.

Para Otley (1980), a utilização da teoria contingencial na investigação em contabilidade gerencial decorre da influência simultânea de três fatores. O primeiro fator tem origem nas investigações conduzidas nas décadas de 1960/1970, cujos achados foram contraditórios para o mesmo problema de pesquisa em diferentes organizações. O segundo fator foi o próprio desenvolvimento da perspectiva da contingência na teoria das organizações, como a abordagem dominante na década de setenta. Por fim, o terceiro fator é relacionado à mudança de postura dos pesquisadores, os quais se conscientizaram da importância do contexto organizacional no estudo dos sistemas de contabilidade. Portanto, a ocorrência simultânea desses fatores provocou nos pesquisadores a transição de uma abordagem universal para uma abordagem contingencial na investigação em contabilidade gerencial.

Os fatores contingenciais, para Haldma e Lääts (2002), geralmente são divididos em dois grupos: (i) fatores internos e (ii) fatores externos. Os fatores externos indicam as características do ambiente externo no nível dos negócios e as práticas aceitas de contabilidade. Por sua vez, os fatores ambientais impactam nas características internas da organização e nas práticas de contabilidade gerencial. Os fatores contingenciais internos são determinados pelos aspectos organizacionais, tecnologia e estratégia. Portanto, é esperado que as características do mercado consumidor, as pressões político-sociais, visão dos gestores, proprietários e acionistas moldem o cenário empresarial, com profundos reflexos nas práticas gerenciais. Esse conjunto de fatores

deveria conduzir as empresas à adoção das mais modernas práticas de contabilidade gerencial em nosso país.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

As diferentes técnicas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas com o objetivo de melhorar a gestão das organizações. No entanto, a despeito da oferta e dos fatores que influenciam a demanda por essas novas técnicas gerenciais, estudos concluem que a absorção destas pelas empresas pode ser considerada baixa (GRANDLUND; LUKKA, 1998). No cenário brasileiro, com relação às novas técnicas gerenciais, os achados das pesquisas sugerem que a adoção de práticas de contabilidade gerencial não acompanha o mesmo ritmo das mudanças presentes no cenário dos negócios brasileiros (MOSSAMBANI, 2000; SOUZA, 2003; BARBOSA, 2004; FREZATTI, 2004; MACHADO; SOUZA, 2006). As pesquisas internacionais apresentam resultados semelhantes, como destacam Askarany (2004), na Austrália; Cinquini (1999), na Itália; Abdel-Kader e Luther (2004), no Reino Unido. A baixa adoção destes artefatos desencadeia a chamada “estabilidade da Contabilidade Gerencial” (SOUTES, 2006).

Diante disso, os pesquisadores da contabilidade gerencial podem se utilizar de conceitos próprios das teorias organizacionais e de outras áreas do conhecimento em substituição à pura racionalidade econômica para melhor compreender o processo de escolha das práticas que operacionalizam as informações gerenciais que servem de base para a tomada de decisões. Ittner e Lacker (2002) apontam que o estudo de teorias alternativas que tragam um maior número de variáveis de análise para a compreensão da contabilidade gerencial ainda merece maior atenção por parte dos pesquisadores, visto que a racionalidade econômica limita o entendimento dos processos organizacionais por não ser a única teoria que respalda o processo decisório nas entidades. Na mesma linha, para Reis e Pereira (2007) os estudos relativos a associações entre a contabilidade gerencial e as teorias organizacionais auxiliam na compreensão de fenômenos intraorganizacionais. Nesse sentido, umas das abordagens notoriamente utilizadas para tentar explicar a variação da adoção de diferentes práticas de contabilidade gerencial é a Teoria Contingencial.

A abordagem contingencial é uma vertente das teorias organizacionais que contempla a organização como um sistema aberto, interagindo com o ambiente e outros fatores contingenciais tais como tecnologia, estrutura, estratégia, 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).

Esta abordagem preconiza que não há uma estrutura única para todas as organizações em todas as circunstâncias, mas que cada estrutura organizacional é uma resposta a um conjunto de contingências (DONALDSON, 1999). Portanto no decorrer do tempo a estrutura organizacional se modifica adaptando-se as contingências, da mesma forma as práticas gerenciais evoluem a fim de dar suporte a estrutura organizacional. A evolução das práticas gerenciais foi estabelecida pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1998, onde quatro estágios foram definidos, para os quais são descritos o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial.

Considerando o exposto, a questão de pesquisa que orienta esse estudo é: **Há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – conforme definido pelo IFAC 1998 - e as características empresariais em indústrias paranaenses?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é investigar se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – conforme definido pelo IFAC 1998 - por indústrias paranaenses e as características empresariais (externas e organizacionais).

1.2.2 Objetivos Específicos

Considerando a questão de pesquisa e o objetivo geral, no contexto da pesquisa e amostra, são objetivos específicos:

- a) Identificar os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados nas empresas paranaenses;
- b) Classificar os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados nas empresas paranaenses conforme os estágios evolutivos definidos pela IFAC 1998;
- c) Identificar se os *controllers* de empresas que percebem maior grau de incerteza ambiental adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que os *controllers* de empresas que percebem menor incerteza ambiental;
- d) Identificar se os *controllers* de empresas caracterizadas como descentralizadas adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que os *controllers* de empresas caracterizadas como centralizadas;

- e) Identificar se os *controllers* de empresas que utilizam uma estratégia de diferenciação adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que os *controllers* de empresas que fazem uso uma estratégia de liderança de custo;
- f) Identificar se nas grandes empresas são adotadas práticas gerenciais mais sofisticadas do que nas pequenas empresas;
- g) Identificar se o nível de sofisticação das práticas gerenciais difere entre as empresas de acordo com o poder de seus clientes.

1.2 JUSTIFICATIVA

Nas últimas duas décadas foi desenvolvida e disponibilizada uma vasta literatura sobre “modernas” teorias e instrumentos de contabilidade gerencial. No entanto, tem sido muito baixo o grau de adoção dessas técnicas tanto internacionalmente como no Brasil. Por isso, especificamente, em termos de cenário brasileiro, é pertinente pesquisar as práticas de contabilidade gerencial adotadas e os possíveis fatores explicativos, para que não se incorra na antiga tese da relevância perdida da contabilidade gerencial, preconizada por Johnson e Kaplan (1987).

Considerando ainda o fato de não haver nada absoluto e imutável nas empresas e que há inúmeros fatores com possibilidade de alterar a realidade das organizações, o estudo das características que influenciam a adoção de diferentes práticas em diferentes estágios evolutivos se torna necessária. Nesse sentido, Guerra (2007) expõe que a melhor forma de gerir as organizações é analisar profundamente as características empresarias e as situações que se apresentam para elas.

Em relação à abordagem contingencial, há que se considerar que as pesquisas capturam a percepção dos respondentes em determinado espaço de tempo e os achados não são imutáveis. Nesse contexto, há fatores sociais e estruturais interferindo na organização, na visão de Morgan (1996) um organismo vivo. Portanto, novas pesquisas são necessárias para melhorar o poder explicativo da relação teoria-prática na contabilidade gerencial. Assim, com uma perspectiva diferente, as investigações visam delinear uma evolução das práticas ante o modelo da IFAC sob os aspectos contingenciais.

A base conceitual desta investigação é o estudo *Management Accounting Concepts* publicado pela IFAC em 1998, que estabelece as fases evolutivas da Contabilidade Gerencial. Cada fase evolutiva compreende um conjunto de práticas de contabilidade gerencial, o foco e contexto no qual acontece. Portanto, os achados desta pesquisa possibilitam, além de identificar

as práticas adotadas pelas indústrias paranaenses, analisar se os fatores contingenciais influenciam a opção por esta ou aquela prática de contabilidade gerencial.

Esta investigação é uma pesquisa empírica, na qual os sujeitos da pesquisa são as indústrias paranaenses cadastradas em 2012 na FIEP – Federação Industrial do Estado do Paraná. Ittner e Larcker (2002) entendem que pesquisa de campo pode ser o único modo para a compreensão das relações entre as variáveis e as consequências das práticas em contabilidade gerencial. Para Merchant e Van der Stede (2006), as pesquisas, em sua abordagem metodológica, ainda que sejam estudos de caso, estando presentes os componentes de estudos empíricos, viabilizam aos pesquisadores o desenvolvimento de uma compreensão profunda dos múltiplos fatores ambiental, organizacional e individual que podem afetar o desenho, implementação e/ou eficácia das práticas contábeis gerenciais estudadas.

1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Neste estudo, As práticas de Contabilidade Gerencial, referem-se a artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções, estando ancoradas conceitualmente no documento *Management Accounting Concepts* editado pela *International Federation of Accountants* (IFAC), em 1998, e em linhas gerais aborda a evolução da contabilidade gerencial nos seguintes estágios: (i) Determinação de custos e controle financeiro (pré-1950), (ii) Fornecimento de informações para gestão do planejamento em controle (até 1965); (iii) Redução dos desperdícios de recursos nos processos do negócio; e (iv) Criação de valor por meio da efetiva utilização dos recursos.

As categorias de características empresariais examinadas neste estudo são: características externas (incerteza ambiental, poder dos clientes) e as características organizacionais (estratégia competitiva, estrutura, tamanho).

O foco desta pesquisa são as indústrias paranaenses cadastradas em 2012 na FIEP, investigando aquelas que possuem número de funcionários superior a 99. Esse é o critério adotado pelo SEBRAE- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, para classificar empresas de médio e grande portes em se tratando de indústria, sendo que microempresas são aquelas que possuem até 19 pessoas ocupadas, e empresas de pequeno porte são as que possuem de 20 a 99 pessoas ocupadas (SEBRAE, 2007).

Foi selecionado um respondente por empresa, sendo responsável respectivamente pela controladoria ou área afim. Ressalta-se, portanto, que os objetos de pesquisa em estudo são compreendidos a partir da ótica dos *controllers* ou equivalentes.

1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação está estruturada da seguinte forma: No primeiro capítulo estão estabelecidas a contextualização do problema e a questão de pesquisa a ser investigada, bem como os objetivos, justificativa e a delimitação da pesquisa.

Em seguida se desenvolve o marco teórico-empírico como base para as discussões e pesquisa de campo. Portanto, inicialmente apresentam-se alguns conceitos de contabilidade gerencial, as práticas gerenciais e sua evolução. Em seguida apresentam-se os conceitos da abordagem contingencial, seus princípios, estudos pioneiros e recentes, que respaldam o desenvolvimento das hipóteses pesquisadas.

O tópico seguinte aborda a Metodologia do trabalho, indicando os procedimentos e pesquisa de campo a ser realizada. Após a apresentação da Metodologia, dispõe-se a análise dos dados das entrevistas e posterior discussão dos mesmos, conforme as teorias indicadas no marco teórico-empírico. Na sequência são apresentadas, as considerações finais do estudo. Ao final, encontram-se as referências utilizadas na presente dissertação, seguidas dos apêndices.

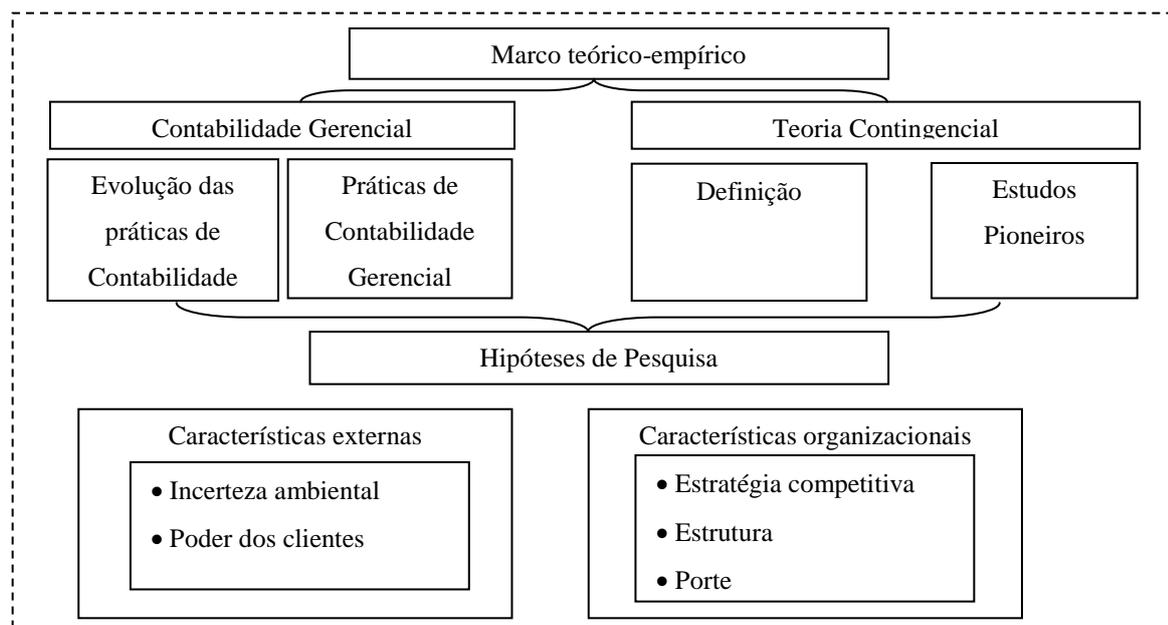


Figura 1 - Estrutura da dissertação

Fonte: elaborada pela autora

2 MARCO TEÓRICO-EMPÍRICO E DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES DE PESQUISA

2.1 ASPECTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

É usual nos livros textos de contabilidade gerencial os autores enunciarem aspectos que a diferenciam da contabilidade financeira. Para Iudícibus (1998), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque diferenciado de várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados em outras áreas da contabilidade. Portanto, para o autor, a contabilidade gerencial é provedora de informações para os usuários internos sob uma perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico e/ou forma de apresentação e classificação diferenciada, para subsídio no processo de tomada de decisão dos gerentes das entidades.

A contabilidade gerencial, quanto à sua finalidade, afirma Anthony (1979, p. 17), “[...] preocupa-se com a informação contábil útil à decisão”. Anderson, Needles e Cadwell (1989), com uma visão mais detalhada, afirmam que a contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. Para os autores, a informação quantitativa financeira subsidia os gestores nas decisões, na alocação e uso apropriado de recursos e a consequente prestação de contas (*accountability*).

Atkinson *et al.* (2000) enfatizam que a Contabilidade gerencial, além das tradicionais informações financeiras, deve também produzir e disponibilizar informações não-financeiras operacionais, formatadas de acordo com as necessidades dos usuários para, entre outras, orientar decisões operacionais e de investimentos. Horngren, Foster e Datar (2000) também pontuam a complementaridade entre as informações financeiras e não-financeiras e sua finalidade de auxiliar os gestores no processo decisório para atingir os objetivos da organização.

2.1.1 Evolução da Contabilidade Gerencial segundo a IFAC

A contabilidade gerencial, assim como outras áreas ligadas às ciências econômicas, apresentou evolução mudando seu foco e objetivo, bem como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões dentro da empresa.

Em março de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1) descrevendo o campo da atividade organizacional conhecido como contabilidade gerencial. Este

documento foi desenvolvido na forma de estrutura conceitual (*conceptual framework*) e apresenta: (i) objetivos; (ii) tarefas; (iii) e parâmetros da contabilidade gerencial.

Uma das principais contribuições do documento publicado pela IFAC se encontra na sua segunda seção, intitulada *Evolution and Change in Management Accounting*. Nela são relatadas a evolução e mudanças na contabilidade gerencial, com a definição de quatro estágios, para os quais são descritos o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial.

A IFAC descreve a contabilidade gerencial antes de 1950 como “uma atividade *técnica* necessária para o alcance dos objetivos organizacionais”. Seu foco foi principalmente orientado para a determinação do custo do produto. A tecnologia de produção era relativamente simples, com produtos passando por uma série de processos distintos. Os custos trabalhistas e materiais eram facilmente identificáveis e os processos de fabricação eram regidos principalmente pela velocidade das operações manuais. Assim, a mão de obra direta forneceu uma base natural para a atribuição de despesas gerais aos produtos individuais. O foco sobre os custos do produto foi suplementado por orçamentos e controle financeiro dos processos de produção.

Os fatores que influenciaram o desenvolvimento de práticas gerenciais neste período foram: (1) a forte posição econômica dos países ocidentais que incentivaram a demanda internacional por seus produtos; (2) a concorrência relativamente fraca; (3) a baixa atenção à qualidade; (4) a pouca inovação em produtos ou processos de produção; (5) a produção em grande escala. Assim, a gestão estava preocupada principalmente com assuntos internos, especialmente a capacidade de produção. O uso de tecnologias de orçamento e contabilidade de custos foi predominante neste período. No entanto, a disseminação de informações de custo era incipiente, e seu uso para a gestão de tomada de decisões mal explorada (ASHTON *et al.*, 1995).

O segundo estágio desenrolou-se entre 1950 e 1965, sendo que seu principal foco eram as informações para o planejamento e controle gerencial. Neste estágio a contabilidade gerencial é descrita pela IFAC não como “uma atividade gerencial, mas como um órgão de *staff*”, ou seja, tratava-se de um papel de apoio, que tinha por objetivo principal fornecer informações de contabilidade gerencial para o planejamento e controle de processos gerenciais. A análise decisória e os métodos de contabilidade por responsabilidade foram desenvolvidos. Esta fase é caracterizada pelo processo de fabricação e análise interna da empresa.

O terceiro estágio foi marcado pela tentativa de redução do desperdício de recursos, devido à recessão mundial na década de 1970, ocorrida após o choque do preço do petróleo e o aumento da competição global no início de 1980. As companhias começaram a procurar melhorar a qualidade, reduzir os custos, e o tempo, por meio do uso da robótica e dos processos controlados por computador. Assim, a utilização de sistemas de informação tornou-se um

aspecto importante para uma gestão eficaz (ASHTON *et al.*, 1995). A competição global induziu as empresas a adotar novas técnicas de produção e de gestão, e ao mesmo tempo controlar os custos, muitas vezes através da “redução do desperdício de recursos usados nos processos empresariais” (IFAC, 1998). Em muitos casos houve a necessidade de capacitação dos funcionários, a fim de aumentar a capacidade de produção de informações gerenciais para a tomada de decisão. O desafio para os contadores gerenciais foi garantir informações adequadas para apoiar os gestores e funcionários em todos os níveis (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

Na década de 1990 em todo o mundo a indústria continuou a enfrentar a incerteza e os avanços sem precedentes em tecnologias de produção e de processamento de informação (ASHTON *et al.*, 1995). Por exemplo, o desenvolvimento da internet e tecnologias associadas levaram ao aparecimento de *E-commerce*. Isso aumentou ainda mais e destacou o desafio da concorrência global. O foco dos contadores gerenciais foi transferido para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos. Isto era para ser alcançado através do “uso de tecnologias que examinam os drivers de valor do cliente, valor para o acionista e inovação organizacional” (IFAC, 1998). Portanto, as empresas começaram a implementar os métodos de contabilidade gerencial que avaliam o valor econômico. O diagrama ilustrativo dos quatro estágios definidos pelo IMA é apresentado a seguir (figura 2).

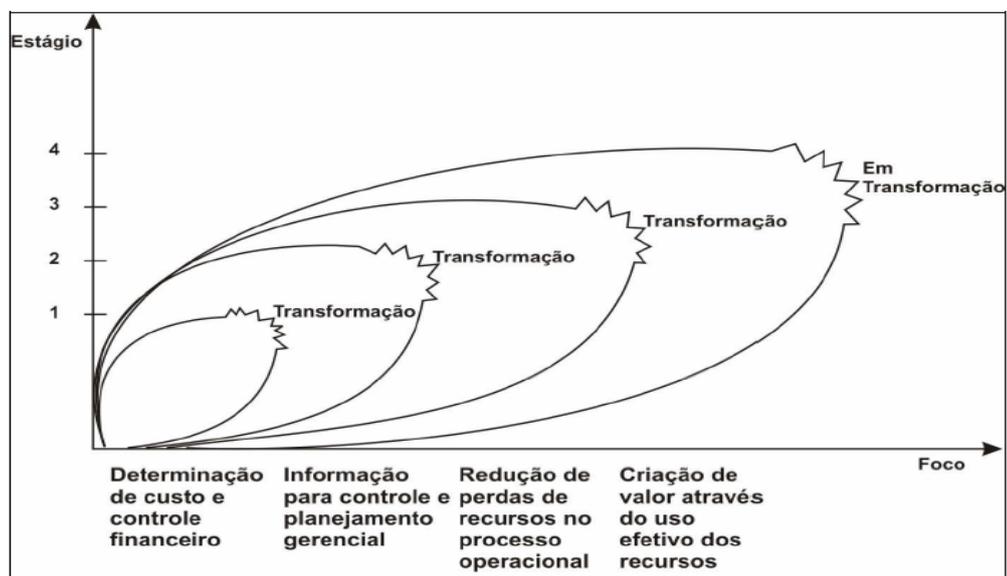


Figura 2 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Fonte: Adaptado do IMA 1 (1998).

A diferença fundamental entre o segundo estágio e os estágios 3 e 4 é a mudança de foco de fornecimento de informações para a gestão de recursos, na forma de redução de resíduos (Fase 3) e criação de valor (Fase 4). No entanto, o foco na prestação de informações do segundo estágio é reformulado nos estágios 3 e 4. A informação torna-se um recurso, juntamente com

outros recursos organizacionais, há um foco mais claro na redução de resíduos (tanto em termos físicos e financeiros) para alavancar recursos para a criação de valor. Assim, a contabilidade gerencial é vista nos estágios 3 e 4 como “parte integrante do processo de gestão, com informações disponíveis em tempo real aos gestores, dessa forma, a linha de distinção entre funcionários e gestores torna-se turva” (IFAC, 1998). O uso de recursos (incluindo informações) para criar valor é visto como parte integrante do processo de gestão das organizações.

2.1.2 Práticas de Contabilidade Gerencial

A adoção, utilização e desenvolvimento da contabilidade gerencial é um ciclo, de certa forma alinhado às demandas, contextos e práticas gerenciais. Nesse sentido, os gestores têm a sua disposição uma variedade de ferramentas de contabilidade gerencial. Cada ferramenta fornece um ou mais tipos de informação de contabilidade gerencial, e considerando a variedade existente de ferramentas, pode desse modo, apoiar, capacitar e encorajar os gestores no processo de tomada de decisões (FREZATTI; AGUIAR; REZENDE, 2007). As práticas de contabilidade gerencial consideradas nesta pesquisa foram divididas em: [i] orçamento, [ii] avaliação de desempenho, [iii] método de custeio, [iv] análise estratégica e [v] informação para tomada de decisão.

2.1.2.1 Orçamento

A administração financeira consiste na análise e no controle de recursos financeiros utilizados nos processos das organizações com a função de garantir o atendimento de seus objetivos. Neste sentido, Gitman (2004, p.16) destaca que o “[...] objetivo da administração financeira está ligado ao objetivo da empresa: maximização de seu lucro e de seus acionistas. Sua função é criar mecanismos de análise e controle, para orientar e influenciar nas tomadas de decisão que resultem em maior retorno financeiro para a empresa”.

Portanto, a administração financeira deve garantir o controle dos recursos financeiros para que consiga manter controle total da saúde financeira das organizações e, com isso, assegurar as informações necessárias para que os administradores consigam tomar decisões eficazes, que venham a garantir vantagens competitivas sobre seus concorrentes (COSTA; MORITZ; MACHADO, 2007).

Braga (1989, p. 23) afirma que “a função financeira compreende um conjunto de atividades relacionadas com a gestão dos fundos movimentados por todas as áreas da empresa”.

Logo, a administração financeira está baseada no uso de técnicas de análise e de planejamento para tornar possível o controle e a administração da troca de fundos entre as pessoas e as organizações.

Uma das técnicas de planejamento financeiro utilizada pelas organizações é a elaboração e a implementação do planejamento e do controle de resultados, definidos por muitos autores como a elaboração e a implantação do orçamento.

Horngren (1985) conceitua o orçamento como uma expressão quantitativa formal dos planos da administração, em termos físicos ou financeiros ou ambos. Welsch (1996, p. 21) define o planejamento e controle de resultados como um “enfoque sistemático formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”. Os orçamentos, segundo Zdanowicz (1984, p. 22) são “uma técnica para o planejamento sistemático, que visa resguardar a segurança dos negócios das empresas, além de proporcionar ao administrador informações e dados para comparações frequentes entre os resultados obtidos e os valores e quantidades esperados”.

Frezatti (2006, p. 44), define o orçamento como “um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que a *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrada”. Depreende-se do exposto que o orçamento é a base das organizações diante da competitividade, abertura de mercados e a necessidade constante de adaptação ao mercado. Lunkes (2003) explica que o plano orçamentário pode ser utilizado com inúmeros propósitos como: direcionador de planejamento na comunicação e coordenação, da alocação de recursos, do gerenciamento do desempenho, e no controle do desempenho como base para incentivos e remuneração variável.

Para Hansen e Mowen (2003, p.246), “o orçamento quando usado para o planejamento é uma forma de traduzir as metas e estratégias de uma organização em termos operacionais”. O objetivo do orçamento é quantificar o plano de ação, forçando os gestores a planejarem suas operações, alinhando os objetivos do departamento com as demais áreas da organização, possibilitando, ainda, que o gestor venha a identificar e corrigir possíveis falhas no desenvolvimento do processo de decisão.

Outro ponto fundamental é a adoção de práticas orçamentárias relacionadas ao controle, pois permite um controle mais efetivo das fontes à disposição das empresas, se tornando um bom meio de alocar recursos escassos. No que diz respeito a recursos escassos, o orçamento pode ser utilizado para controle de custos, possibilitando uma avaliação entre os custos orçados e os efetivamente realizados (HANSEN; MOWEN, 2003).

Desde sua origem em empresas privadas, em 1919, o processo orçamentário passou por diversas fases. Segundo Lunkes (2003), na primeira fase do orçamento predominou o orçamento empresarial com a projeção dos recursos baseada na estrutura organizacional. É um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período. Frezatti (2006) complementa afirmando que o orçamento empresarial é um produto do planejamento estratégico que atuará como alerta aos gestores, indicando se o plano é eficaz. É um plano financeiro e cronológico, normalmente para um ano, que visa implementar a estratégia escolhida.

Para Lunkes (2003), a segunda fase privilegiou o orçamento contínuo que tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte. Segundo o autor, o passo seguinte foi o surgimento do orçamento de base zero com a projeção dos dados em pacotes de decisão como se as operações estivessem começando da estaca zero e a necessidade de justificar os gastos. Para Pyhrr (1981), o orçamento de Base-Zero é um processo funcional de planejamento e controle operacional, segundo o qual cada gestor deve justificar todas as solicitações de dotações orçamentárias em detalhe, a partir do ponto zero, para serem avaliadas por análises sistemáticas e classificadas por ordem de importância em diferentes etapas operacionais.

A quarta etapa apresenta o orçamento flexível em destaque com a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividade. O orçamento flexível é projetado para cobrir uma gama de atividades, portanto, pode ser usado para estimar custos a qualquer nível de atividade (LUNKES, 2003). No mesmo sentido, Garrison, Noreen e Brewer (2013) afirmam que o orçamento flexível leva em consideração como as mudanças nas atividades afetam os custos. Um orçamento flexível é uma estimativa do que deveriam ter sido as receitas e os custos, dado o nível de atividade do período atual.

Posteriormente surgiu o orçamento por atividades como uma extensão do custeio baseado por atividades, com projeção dos recursos nas atividades e o uso de direcionadores de custos para estimar e controlar a carga de trabalho e recursos. O orçamento por atividades usa a informação sobre os direcionadores de custos no planejamento e no processo de avaliação (LUNKES, 2003). Para Eldenburg e Wolcott (2007), o orçamento baseado em atividades utiliza contas de custos de atividades e os direcionadores de custos a elas relacionados para prever os custos das atividades individuais. Nas empresas que utilizam esse sistema elabora-se um orçamento para cada atividade. Finalmente, o *beyond budgeting* utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial (LUNKES, 2003).

2.1.2.2 Avaliação de Desempenho

A avaliação de desempenho pode ter vários significados em função do sentido atribuído ao termo “avaliação” e do contexto relativo ao “desempenho”, objeto dessa avaliação (CATELLI *et al.*, 1999). Para o autor, avaliar desempenho significa julgar ou atribuir um conceito diante de expectativas pré-estabelecidas. Por outro lado, “o termo “avaliação” refere-se ao ato ou efeito de se atribuir valor, sendo que “valor” pode ser entendido num sentido qualitativo (mérito, importância) ou num sentido quantitativo (mensuração)” (CATELLI *et al.*, 1999, p.190).

No contexto empresarial, o desempenho assume dimensões variadas quando se relaciona às suas áreas de responsabilidade, às suas funções organizacionais, aos seus aspectos operacionais econômicos e financeiros, às atividades planejadas e realizadas, ou a empresa como um todo.

Dessa forma, o processo de gestão da empresa, consubstanciado nas fases de planejamento, execução e controle, requer avaliações desses desempenhos, como um requisito para o exercício do controle, que interage com as demais fases do processo. Neste contexto, avaliar o desempenho passa a ser um meio para se tomar decisões adequadas, constituindo-se num processo complexo que agrega as características informativas essenciais para se avaliar adequadamente um desempenho e as condições para se integrar ao processo de gestão, no seu ciclo planejamento-execução-controle (CATELLI *et al.*, 1999).

As empresas podem lançar mão de diversos sistemas de mensuração que permitem avaliar o desempenho do negócio, tanto financeiros, quanto não-financeiros. No entanto, um sistema de mensuração de desempenho, para obter resultados favoráveis, precisa definir categorias de medição. Os modelos encontrados na literatura de gestão apresentam, com mais frequência, as seguintes categorias de medição (financeiras, clientes, processos internos, pessoas, *stakeholders*, econômico, social, ambiental, ativos intangíveis, capital intelectual) (KAPLAN; NORTON, 1997; BITITCI *et al.*, 1997; SVEIBY; 1998; NEELY; ADAMS, 2001; ELKINGTON, 2001). Para a definição das categorias de medição, é necessário considerar os objetivos estratégicos da organização, além de manter um equilíbrio frente às medidas financeiras (tradicionais) e não financeiras (FLAPPER *et al.*, 1996; GARENGO; BIAZZO; BITITCI, 2005).

Para Ross, Westerfield e Jordan (1998) os indicadores financeiros tradicionais são agrupados nas seguintes categorias: (I) medidas de liquidez (liquidez corrente, índice de liquidez seca e índice de caixa) cuja finalidade é medir a capacidade da empresa de pagar suas contas em curto prazo; (II) medidas de solvência em longo prazo (índice de endividamento geral, cobertura

de juros e cobertura de caixa) que buscam medir a capacidade da empresa de saldar suas obrigações em longo prazo; (III) medidas de gestão de ativos ou giro (giro de estoques, giro de contas a receber e giro do ativo total) que objetivam determinar a eficiência ou intensidade com que a empresa utiliza seus ativos para gerar vendas; (IV) medidas de rentabilidade (margem de lucro, taxa de retorno do ativo e taxa de retorno do capital próprio), cuja finalidade consiste em medir a eficiência com que a empresa usa seus ativos e administra suas operações; (V) medidas de valor de mercado que incluem índice preço/lucro e preço/valor patrimonial.

A medida de rentabilidade considerada mais adequada para medir o desempenho da empresa, do ponto de vista de Martins (2001) é a RSPL (Rentabilidade do Patrimônio Líquido), embora possua a desvantagem de misturar os desempenhos financeiros e operacionais dificultando as comparações com outras empresas, bem como uma análise de tendência. Ao passo que para Matarazzo (2003), a RSPL aponta qual a taxa de rendimento do capital próprio que pode ser comparada com a de outros rendimentos alternativos no mercado e, portanto, avaliar se a empresa oferece rentabilidade superior ou inferior às opções disponíveis.

Convém evidenciar que em função da complexidade dos negócios a contabilidade gerencial ganhou outros modelos de avaliação de desempenho para suprir as deficiências dos modelos tradicionais. Incorporaram-se, então, modelos de avaliação de desempenho baseados em criação de valor, capazes de sintetizar todas as considerações essenciais relativas à rentabilidade, ao risco e ao custo de oportunidade dos acionistas. Conforme sustenta Martins (2001), as medidas de maximização do valor expressam criação de riqueza por um empreendimento, embora também se originem nas demonstrações contábeis. O *Economic Value Added* (EVA) e o *Market Value Added* (MVA), além da *Shareholder Value Added* (SVA), *Cash Value Added* (CVA) e *Total Shareholder Return* (TSR), são exemplos de medidas de valor (MARTINS, 2001). Fundamentam-se na premissa de que focar no valor suplanta o propósito de cobrir custos explícitos detectados nas vendas e incorpora o entendimento e cálculo dos custos implícitos, como o custo de oportunidade.

O reconhecimento das limitações das tradicionais medidas financeiras impulsionou o desenvolvimento de sistemas de avaliação que analisavam o desempenho da empresa de modo mais amplo, não envolvendo apenas indicadores de desempenho financeiro, mas também indicadores não-financeiros. Dentre as tentativas de sistematização do processo de avaliação do desempenho empresarial de modo mais amplo, está o modelo *Balanced Scorecard* (BSC),

Kaplan e Norton (1992) desenvolveram o *Balanced Scorecard* (BSC) como uma forma de integração de medidas financeiras e não-financeiras. Portanto as medidas financeiras como o lucro residual e o EVA, podem ser incluídas no *Balanced Scorecard* (BSC). Desta forma, as

medidas financeiras estarão alinhadas com um modelo de avaliação de desempenho empresarial que tem por objetivo transformar estratégias da empresa em efetivas ações para o negócio. Eldenburg e Wolcott (2007, p.640) consideram o BSC “um método formal de incorporar medidas de desempenho tanto financeiras quanto não financeiras nos sistemas gerenciais”, ou seja, uma forma de integração entre várias medidas de avaliação de desempenho. Segundo Kaplan e Norton (1992) o modelo deve ser avaliado a partir de quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento.

A necessidade de avaliar o desempenho das empresas de forma comparativa e sistemática, procurando identificar e atuar nos fatores de sucesso e de insucesso, fez com que se desenvolvesse uma nova ferramenta de gestão conhecida por *Benchmarking*. O *benchmarking* é um processo de busca de melhoria contínua, e isso ocorre por meio da comparação de fatores como produto, serviço ou práticas gerenciais. A comparação normalmente é feita entre empresas concorrentes reconhecidas como líderes em seus segmentos, com a finalidade de buscar melhorias da performance e da competitividade de uma empresa. A utilização do *Benchmarking* permite identificar aquilo que a empresa tem de melhor, ou seja, “melhor do melhor”. Sua finalidade está direcionada para que a empresa possa alcançar níveis de superioridade frente aos seus concorrentes, tornando-se, assim, mais competitiva no mercado em que atua (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004). No entanto, o uso excessivo desse tipo de prática, pode aumentar o risco da organização perpetuar uma mentalidade interna de que a empresa para bem funcionar deve somente copiar as melhores práticas de seus concorrentes, o que pode inibir o desenvolvimento da sua capacidade de inovação (CARPENTER; RUDGE, 2003).

2.1.2.3 Métodos de Custeio

Métodos de custeio referem-se à forma como os custos são apropriados aos objetos de custos. Martins (2001, p.41) define o método de custeio simplesmente como “o método de apropriação dos custos”. Assim, existem variações nos métodos de custeio: custeio por absorção, custeio direto ou variável, e custeio baseado em atividades, entre outros.

O custeio por absorção e o custeio variável são considerados clássicos, tendo como ponto comum a preocupação com a administração dos custos indiretos, e como ponto de divergência as informações gerenciais (MAUAD; PAMPLONA, 2002). Para Martins (2001, p.41-42), o método por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Padoveze (2000) ressalta que em uma análise histórica este método de custeio é mais utilizado em razão dos critérios de inventários do que em função das necessidades gerenciais das empresas. Martins (2001) ainda destaca que este método, além de ser um dos mais antigos métodos de custeio, é o único aceito para fins fiscais, considerando que a legislação brasileira o reconhece e valida como prática contábil aceita pelo imposto de renda para mensuração de custos. No entanto, o custeio por absorção apresenta algumas fragilidades, como o tratamento simplório e arbitrário dispensado ao rateio dos custos indiretos, impactando assim na apuração do custo unitário. A arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só será aceita por não haver alternativas melhores (MARTINS, 2001).

Além disto, como o custo fixo corresponde ao custo da estrutura para se produzir algo, a sua imputação como custo de produção impacta na apuração do custo unitário, provocando variação de acordo com o volume produzido. Entretanto, aumentar os estoques sem que haja demanda de vendas futuras pode aumentar os custos de armazenamento, manuseio, financiamento e obsolescência (WARREN *et al.*, 2001). Esta é uma das principais críticas ao custeio por absorção, ou seja, que o mesmo cria incentivos para os gestores superproduzirem para minimizar o impacto dos custos fixos no custo total, construindo assim estoques desnecessários, aumentando os custos de estocagem (ZIMMERMAN, 1997).

Segundo Mauad e Pamplona (2002), em meados de 1936, um novo sistema de custeio foi desenvolvido a fim de atender as necessidades das organizações com relação à tomada de decisão, denominado custeio direto. Este surge como uma solução alternativa ou complementar, devido a tratar somente dos custos variáveis. Para Martins (2001, p.216), o custeio direto ou variável é aquele em que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Da mesma forma Horngren, Foster e Datar (2000) afirmam que o custeio direto ou variável é um método no qual todos os custos variáveis são considerados custos inventariáveis. Assim, os custos fixos são excluídos dos custos inventariáveis. Sendo custos do período em que ocorreram. Dessa forma, pode-se concluir que este sistema só considera como custo do produto os custos variáveis utilizados no processo produtivo, sendo assim, os custos fixos são considerados como se fossem despesas do período, pois estes custos independem do volume de produção. Entretanto, mesmo em nível de relatórios internos o uso do custeio variável tem sido criticado. Staubus (1963, p. 64) defende a ideia de que o custeio direto, como uma técnica de custeamento do produto e avaliação de estoques, não é apropriado, por três motivos: 1) a

debilidade do custo histórico como base para avaliação de ativos; 2) a ausência de fundamentação para não aceitar custos fixos; e 3) o insucesso do custeio direto na distinção entre desperdícios e utilização da capacidade produtiva durante o período.

Procurando atenuar as críticas aos sistemas tradicionais, surgiram os métodos considerados “modernos” de custeio, como o custeio baseado em atividade - ABC (*Activity-Based Costing*). Kaplan e Cooper (1998, p.94) definem o custeio baseado em atividades como

[...] um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.

Padoveze (2000) destaca que o custeio baseado em atividades atribui primeiro os custos para as atividades, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades, e depois das atividades de cada produto. O custeio baseado em atividades é fundamental no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos. Martins (2001, p.93) complementa que o “ABC direciona os recursos indiretos às atividades e aloca, então, os custos das atividades aos produtos e serviços (objetos de custo) através de direcionadores de atividades”. As atividades consomem os recursos e estes são alocados aos objetos de custos.

O sistema de custeio baseado em atividades, segundo Martins (2001), opera com três formas de alocação dos custos: alocação direta, faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades; rastreamento, feito com base na identificação da relação entre a atividade e a geração dos custos; e rateio, realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Para o rastreamento dos custos o sistema utiliza os direcionadores de custos ou *cost drivers*, que é a causa que determina a ocorrência de uma atividade, ele é a verdadeira causa básica dos custos. Nakagawa (1994, p.74) define *cost driver* como

[...] uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos.

Martins (2001, p.93) considera que o ABC “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Esta redução das distorções se deve por este método de custeio utilizar direcionadores, os quais são ligações entre os recursos e as atividades. Como qualquer outro método de custeio, o ABC possui restrições, Kaplan e Anderson (2007) declaram que uma das restrições ao uso do ABC se deve ao elevado custo de implantação e a dificuldade de manter o sistema atualizado.

Em conjunto com os métodos de custeio, as empresas podem adotar diferentes estratégias de gestão de custos, como o *target costing* e os custos de qualidade. Para Martins (2001, p.240),

o *target costing* parte da seguinte premissa “qual o custo máximo suportável de forma a atingir o retorno desejável”. Sob a ótica de Sakurai (1997, p. 27), *target costing* é “um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto”.

Portanto, o *target costing* parte basicamente do (preço-alvo) que o mercado está praticando, ou seja, o preço que o consumidor está disposto a pagar, sendo que o “departamento de marketing determina quais as características e preços para os produtos que são aceitáveis pelos consumidores” (HANSEN; MOWEN, 2003, p.659).

Em relação aos custos de qualidade, Hansen e Mowen (2003, p.515) explicam que os mesmos “existem porque a má qualidade existe, ou pode existir”. Os custos de qualidade, seriam os custos da utilização de atividades que auxiliam na redução ou extinção das falhas. Os autores complementam, ainda, que os custos de qualidade estão associados a duas categorias de atividades relacionadas diretamente com a qualidade: atividade de controle e atividade de falha. As atividades de controle são aquelas realizadas com o objetivo de prevenir ou detectar a má qualidade, nesta categoria estão inseridas as atividades de prevenção e avaliação. Quanto à segunda categoria, as atividades de falha, são aquelas executadas ou realizadas em reação a má qualidade e, quando utilizada pela empresa, esta ação provoca diretamente o custo de falha.

2.1.2.4 Análise Estratégica

Com a aceleração do processo de internacionalização das empresas, o advento de novas e complexas operações financeiras, e a massificação dos investimentos nacionais e internacionais, a atmosfera dos negócios reestruturou-se, desafiando a contabilidade a prover informações para os gestores que levem em consideração não apenas o ambiente interno, mas também as variáveis do ambiente externo (GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004). A abordagem da contabilidade para os eventos externos da organização é denominada de “contabilidade gerencial estratégica”.

O termo “contabilidade gerencial estratégica” foi cunhado por Simonds em 1981. O autor do termo define a contabilidade gerencial estratégica como: “a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia do negócio” (SIMONDS, 1981, p.26, *apud* GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 116).

Horngren, Foster e Datar (2000) definem como um dos objetivos da contabilidade gerencial estratégica o fornecimento de informações para a formulação das estratégias gerais e

dos planos de longo prazo, que incluem desenvolvimento de novos produtos e investimentos em ativos intangíveis (marcas, patentes ou recursos humanos).

Para Grzeszezszyn e Ferreira (2004), a abordagem estratégica da contabilidade gerencial considera que a informação contábil, como avaliação de informações sobre a concorrência, fornecedores, clientes e até mesmo aos consumidores sob diferentes ângulos, pode vir a ser fonte de vantagem competitiva.

Embora o entendimento do que venha a ser contabilidade gerencial estratégica dentre a maioria dos estudiosos tenha aspectos comuns (foco no ambiente externo, no marketing, nos competidores), historicamente, parece não existir um consenso entre as definições de contabilidade gerencial estratégica. Coad (1996) *apud* Guilding, Cravens e Tayles (2000, p. 116) comenta que “contabilidade gerencial estratégica é um campo emergente do qual os limites são desconhecidos e, ainda, não há visão unificada do que é ou como pode desenvolver-se. A literatura existente no campo é discordante e desarticulada”.

Shank e Govindarajan (1997) abordam que mesmo com uma literatura extensa e em expansão sobre o conceito de gestão estratégica de custos, as ideias refletidas no conceito receberam uma atenção insuficiente nos mais destacados periódicos de pesquisa em contabilidade, nos principais livros didáticos ou no conteúdo dos currículos de graduação e de pós-graduação.

O desacordo não aparece apenas na literatura, mas também no ambiente empresarial. No estudo realizado por Guilding, Cravens e Tayles (2000) que objetivou verificar a utilização de 12 práticas de contabilidade gerencial estratégica em 314 grandes empresas da Nova Zelândia, do Reino Unido e dos Estados Unidos, os autores concluem que, apesar das empresas reconhecerem potencial benéfico na utilização destas práticas, a maioria das práticas avaliadas não eram utilizadas. No Brasil, Grzeszezszyn e Ferreira (2004) verificaram a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica em 19 médias e grandes empresas do sul e sudeste do Brasil. Foi constatada uma compreensão do significado do termo contabilidade gerencial estratégica, no entanto, com um uso menos intenso.

Em relação às práticas de contabilidade gerencial estratégica, Cravens e Guilding (2001) afirmam que a escolha destas envolve certo grau de subjetividade, mas segundo os autores as práticas obrigatoriamente possuem um foco externo ou são voltadas para o futuro. Em um estudo anterior, Guilding, Cravens e Tayles (2000) determinaram os seguintes parâmetros para discernir as práticas de contabilidade gerencial estratégica: a) orientação para o mercado ou ambiental; b) enfoque sobre competidores; e c) orientação para o futuro de longo prazo.

As práticas de contabilidade gerencial estratégica podem ser inúmeras e variadas, as mais recorrentes são: i) análise da concorrência, ii) análise da posição competitiva, iii) análise da cadeia de valor, e a iv) análise do ciclo de vida. Em relação à análise da concorrência, Porter (2007, p.84) afirma que a mesma “consiste em uma análise de cada concorrente significativo existente ou em potencial, e pode ser usada como um importante ponto de partida para prever as condições futuras”.

Ao tratar da análise da posição competitiva, Guilding (1999, p. 584) afirma que é uma “[...] a análise da posição do competidor dentro da indústria pela apreciação e monitoração de tendências em vendas, participação de mercado, volume, custo por unidade e retorno sobre as vendas”. Para Simmonds (1986) *apud* Guilding, Cravens, Tayles (2000) consiste em uma observação dos gastos, da tendência nas vendas e do retorno sobre as vendas, bem como volume e custo por unidade. Pode identificar como os competidores estão se comportando em relação ao mercado, provendo informações relacionadas à estratégia do competidor.

Outra análise voltada à estratégia é a análise da cadeia de valor, Hansen e Mowen (2003) definem-na como a identificação e as explorações de ligações internas e externas com o objetivo de fortalecer a posição estratégica de uma empresa. Consiste em investigar a inter-relação com a análise dos custos e outros fatores de ordem financeira ou não. Shank e Govindarajan (1997) propõem uma abordagem para custeio que se fundamenta na análise da cadeia de valor. Consideram que a análise da cadeia de valor deve começar com o fornecedor do fornecedor e avançar para o cliente do cliente, entendendo a empresa como parte de uma cadeia maior do setor econômico. Essa percepção torna-se relevante na medida em que possibilita a redução dos custos para a empresa, bem como acresce valor para o cliente ao longo das atividades da cadeia de valor.

Por fim, a análise do ciclo de vida consiste em atribuir custos ao longo da existência do produto. Segundo Grzeszeszyn e Ferreira (2004), na análise do ciclo de vida do produto, em vez de avaliarem-se os custos anualmente, avalia-se o período de tempo relativo às fases do produto. Essas podem incluir projeto, introdução, crescimento, maturidade e declínio. Os autores ainda comentam que este tipo de análise possibilita informações importantes como a determinação de preços.

2.1.2.5 Informações para Tomada de Decisões

Um dos objetivos declarados da Contabilidade Gerencial trata da geração de informações úteis e adequadas para a tomada de decisão interna (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). A

importância da informação é ressaltada por Bodnar e Hopwood (1990) ao afirmarem que o valor da informação deriva do impacto que ela oferece nas decisões a serem tomadas, pois para obter as informações, as organizações apresentam certos custos para isso, e se determinadas informações não provocam impacto algum na tomada de decisão, é sinal que essa informação representou um impacto negativo para o gestor. Os autores afirmam ainda que para as informações serem úteis aos gestores elas devem apresentar as seguintes características: i) Exatas – as informações devem apresentar-se de forma correta e refletindo a realidade; ii) Atualizadas – devem estar constantemente sendo atualizadas; iii) Rápidas – as informações devem ser disponibilizadas em tempo hábil; iv) Perfeitas – devem apresentar-se o mais representativo quanto possível; v) Relevantes – a maior necessidade das informações.

Abdel-Kader e Luther (2004) afirmam que para decisões regulares ou de curto prazo, os contadores gerenciais podem usar a análise do custo-volume-lucro, a análise da rentabilidade dos serviços prestados, análise da rentabilidade do cliente e o controle de estoques.

Para Morse e Roth (1986) *apud* Callado *et al.* (2007) a análise da relação custo-volume-lucro é uma técnica utilizada para analisar os impactos causados pelas alterações dos volumes de produção nos custos, nas receitas e nos lucros da organização. Essa técnica é exaustivamente utilizada no planejamento pelo fato de responder perguntas como: A que volume de operações as receitas e os custos se igualam? Que lucro vai ser obtido caso a empresa apresente um acréscimo de 10% no volume de vendas? Que volume é necessário para a empresa apresentar um lucro de R\$ 50.000,00?

Para Horngrem (2000) essa análise é uma das responsabilidades primordiais da administração, uma vez que o conhecimento dos padrões de comportamento dos custos, venha a trazer esclarecimentos úteis para o planejamento e para o controle das atividades a curto e longo prazo. A análise do custo-volume-lucro, auxilia os gestores a entender a inter-relação entre as variáveis envolvidas, focalizando as interações entre os seguintes elementos: preço dos produtos; volume ou nível de atividade; custo variável; custo fixo total e *mix* dos produtos vendidos, margem de contribuição e o ponto de equilíbrio (PADOVEZE, 1994; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

O foco da análise da rentabilidade do cliente está configurado em avaliar aqueles clientes que são mais rentáveis. Desta forma, os gestores podem identificar seus alvos, ou seja, mais precisamente seus mercados e aumentar seus lucros (HANSEN; MOWEN, 2003). Para Fleury *et al.* (2000), a análise de rentabilidade dos clientes abre possibilidades de cunho estratégico, no sentido de que permite: a) melhorar o atendimento aos clientes altamente rentáveis: procedimentos como promoções, brindes, verbas publicitárias, dentre outros, poderiam ser

direcionados a estes clientes, propiciando aumento de faturamento, bem como a fidelização destes; b) conhecer o custo dos serviços disponibilizados ao cliente e tentar cobrar pelos mesmos; c) ofertar descontos promocionais nas operações com clientes aos quais é possível servir com custos menores; d) tentar atrair clientes que proporcionam grandes lucros aos concorrentes.

Outra fonte de informação que pode ser utilizada para a tomada de decisões regulares ou de curto prazo são os controles de estoques (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004). Segundo Lenard e Roy (1995), o controle de estoques é estudado desde 1913 com Harris, ao introduzir a fórmula do lote econômico de compra. Para uma organização, a otimização do fluxo de materiais é de vital importância, pois os estoques representam grande parte dos seus custos logísticos. Além disso, a produção tem um ritmo que não deve ser interrompido e o custo de manutenção dos estoques representa capital parado que poderia estar sendo utilizado para outros fins. Krever *et al.* (2003) demonstram em seu estudo que um gerenciamento eficiente de estoques balanceia a disponibilidade de produtos, o nível de serviços e os custos de manutenção.

Para as decisões de investimento, os contadores gerenciais podem utilizar análises da taxa contábil de retorno e período, fluxos de caixa descontado, entre outros. Também informações sobre os fatores não-financeiros, tais como qualidade da produção, flexibilidade de processos e prazos de entrega podem afetar projetos de investimento de capital (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

A taxa de retorno contábil é um dos métodos tradicionais de cálculo do retorno sobre o investimento (MILGRAM; SPECTOR; TREGGER, 1999). Harcourt (1965, p. 69) define a taxa de retorno contábil como “a relação entre o lucro contábil anual com a média dos valores de abertura e fechamento da contabilidade.” O *payback* é definido por Brigham (1999) como sendo o número esperado ou exigido de anos para recuperar o investimento original, e segundo Yard (2000), muitas vezes *payback* é utilizado como um primeiro dispositivo de rastreio, ou seja, o método é utilizado para verificar quais investimentos são rentáveis e quais não são rentáveis. Os investimentos que não podem ser classificados em nenhuma destas categorias são analisados com base no fluxo de caixa descontado.

A avaliação realizada pelo método do Fluxo de Caixa Descontado se baseia na teoria de que o valor de um negócio depende do fluxo de benefícios futuros, descontados para um valor presente por meio de uma taxa de desconto apropriada e que reflita os riscos inerentes aos fluxos estimados para o período analisado (DAMODARAN, 1999; BRIGHAM; GAPENSKI; EHRHARDT, 2006). Para a sua análise podem se considerar dois modelos: valor presente líquido (VPL) e a taxa interna de retorno (TIR). Para Gitman (1997), o valor presente líquido é

uma técnica sofisticada de análise de orçamento de capital, descontando os fluxos de caixa mediante uma taxa de desconto, custo de capital ou custo de oportunidade como retorno mínimo que deve ser obtido no projeto. O retorno mínimo ou taxa mínima de atratividade é a taxa de juros mínima utilizada em um projeto de investimento para ser atrativo. A TIR é definida por Weston e Brigham (2000, p.536) como “a taxa de desconto que iguala o valor presente das entradas de caixa esperado de um projeto ao valor presente de suas saídas esperadas de caixa”.

Em relação às análises de riscos, Abdel-Kader e Luther (2004) sugerem que os contadores gerenciais utilizem técnicas como simulação computacional para análises “*what-if*”. Nugus (2009) define a análise “*what-if*” ou análise de sensibilidade como a técnica de fazer perguntas específicas sobre o resultado de uma mudança ou de uma série de alterações nos pressupostos de um modelo ou um plano de negócios. A análise permite que o usuário altere os pressupostos sobre os dados de entrada para recalcular um modelo para verificar qual o impacto dessas mudanças em valores de saída.

2.1.3 Práticas x Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

Abdel-Kader e Luther (2008) segregam os artefatos entre os estágios evolutivos apresentados anteriormente, ressaltando que essa segregação não determina que cada artefato esteja vinculado especificamente ao estágio evolutivo em que foi classificado, e que não sejam utilizados nos demais estágios de evolução. Como descrito, estas etapas são fases de evolução e, como tais, não é possível precisar onde se encerra um estágio e se inicia o outro.

| Estágio evolutivo | Práticas utilizadas |
|---|--|
| Determinação dos custos e controle financeiro | <ul style="list-style-type: none"> • Taxa de alocação dos custos indiretos de produção • Utilização do orçamento para controle de custos e despesas • Orçamento flexível • Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras • Avaliação dos grandes investimentos de capital com base no <i>payback</i> e/ou na taxa de retorno contábil. |
| Informação para planejamento e controle gerencial | <ul style="list-style-type: none"> • Separação entre os custos variáveis e fixos • Taxas departamentais para alocação dos indiretos de produção • Regressão e/ou técnicas de curva de aprendizagem • Orçamento para o planejamento • Orçamento para análise de sensibilidade • Orçamento de longo prazo • Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas com operações • A análise de custo-volume-lucro para os principais produtos • Análise de rentabilidade de produtos • Modelos de controle de estoque • Avaliação de investimentos de capital com base no método de fluxo de caixa descontado • Previsão de longo prazo |

| Estágio evolutivo | Práticas utilizadas |
|--|--|
| Redução de perdas de recursos em processos organizacionais | <ul style="list-style-type: none"> • Custeio baseado em atividades • Orçamento baseado em atividades • Custeio de qualidade • Orçamento base zero • Avaliação de desempenho com base em medida não-financeira (s) relacionada aos funcionários • Avaliação de risco de projetos de investimento de capital por meio de análise de probabilidade ou simulação • Análise de sensibilidade “e se” para avaliação de projetos para investimento de capital |
| Criação de valor através do uso efetivo dos recursos | <ul style="list-style-type: none"> • Custeio alvo • Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionada com clientes • Avaliação de desempenho com base no lucro residual ou valor econômico agregado • Benchmarking • Análise de rentabilidade de clientes • Na avaliação de investimentos de capital, os aspectos não-financeiros são documentados e relatados • Cálculo e utilização de custo de capital no fluxo de caixa desconto para as principais avaliações de investimento • Análise de retorno do acionista • Análise da indústria • Análise da posição competitiva • Análise da cadeia de valor • Análise do ciclo de vida do produto • As possibilidades de integração de cadeias de valor com fornecedores e/ou clientes • Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes |

Quadro 1 – Evolução das práticas gerenciais

Fonte: adaptado de Abdel-Kader e Luther, 2008.

2.2 TEORIA CONTINGENCIAL

A palavra contingência significa algo incerto ou eventual que pode suceder ou não. Segundo Donaldson (1999) a abordagem contingencial parte da ideia de que não existem princípios universais ou soluções ótimas globais (*no one best way*), mas, pelo contrário, os sistemas de gestão e organização dependem do contexto onde estão integrados. Enfatiza que não há nada de absoluto nas organizações. Tudo é fortuito e casual. Por outro lado, com esta teoria ocorre o deslocamento da “visão” de organização como sistema endógeno para exógeno, sendo encarados como marcantes o ambiente e as implicações ambientais sobre a dinâmica organizacional, destacando que são as características ambientais que condicionam as estruturas organizacionais.

Pode-se considerar, com base em Chiavenato (2004), que as variáveis ambientais são variáveis independentes enquanto as variáveis organizacionais são variáveis dependentes, dentro uma relação funcional, em vez de uma relação de causa e efeito. Esta relação do tipo “se...então”, pode levar ao alcance eficaz dos objetivos da organização. Em contraste com a Teoria Geral de Sistemas, que se situa num nível elevado de abstração e, por conseguinte, não é

indicada para orientações práticas, a perspectiva contingencial fornece um compromisso que torna possível chegar, através de um nível razoável de abstração, a desfechos operacionais. Assim, refere Chiavenato (2004, p.713), que “a visão contingencial é, no final de contas orientada para sugerir delineamentos organizacionais e ações gerenciais [...] mais apropriadas para situações específicas”.

Junqueira (2010) comenta que a teoria da contingência modificou a visão existente de que seria possível desenvolver um sistema de controle gerencial ideal e universal. O autor comenta ainda que a teoria da contingência tem como pressuposto de que organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradual, exigindo uma mudança organizacional concomitante.

O ambiente pode ser dividido em ambiente geral e ambiente de tarefa (CHIAVENATO, 1985). O ambiente geral ou macro ambiente é o ambiente genérico e comum a todas as organizações, afetando-as diretamente ou indiretamente. Por sua vez o ambiente dito de tarefa ou de operações é aquele que se encontra adjacente e é específico a cada organização, Pereira (2007) explica que não é fácil para uma organização conhecer o seu ambiente de tarefa, uma vez que o mesmo é consequência de opções e escolhas. É difícil ser captado integralmente, dado não depender do conhecimento da organização sobre o que esta entende por ambiente de tarefa, mas da composição diferenciada do ambiente.

A ambiguidade que se produz na organização acerca do seu ambiente é a incerteza de saber quais as ameaças ou oportunidades do ambiente, e de como evitá-las ou alcançá-las (CHIAVENATO, 2004). Portanto, nesse contexto, as organizações precisam identificar suas próprias formas de como se estruturar e se organizar alinhadas as suas especificidades, necessidades, procederem a ajustes e responderem adequadamente às demandas ambientais e atingirem seus objetivos (HAMPTON, 1990; DONALDSON, 1999).

A origem da Teoria Contingencial está fundamentada em investigações sobre a eficácia dos modelos de estruturas organizacionais em determinados tipos de indústrias. Os pesquisadores, isoladamente, investigaram se as organizações eficazes em determinados tipos de indústrias seguiam os pressupostos da Teoria Clássica da Administração, como a divisão do trabalho, a amplitude de controle, a hierarquia de autoridade etc. Os achados dessas pesquisas, surpreendentemente conduziram a uma nova concepção de organização: a estrutura de uma organização e o seu funcionamento são dependentes da interface com o ambiente externo. Em outros termos, não há uma única e melhor forma de organizar *the best way* (o melhor caminho) (CHIAVENATO, 2004).

Datam do final da década de 1950 e início de 1960 as publicações das pesquisas sobre Teoria Contingencial. O Quadro 2 apresenta as principais contribuições das pesquisas precursoras da Teoria da Contingência.

| Autor | Ano | Principais Contribuições |
|--|-------------|--|
| Joan Woodward | 1958 e 1965 | <ul style="list-style-type: none"> • Realizou o primeiro estudo abordando a administração das contingências das organizações. • Analisou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional (1965). |
| Tom Burns e George M. Stalker | 1961 | <ul style="list-style-type: none"> • Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações. • Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações desde o estável ao instável. • Consideraram as organizações como sistema mecanicista ou sistema orgânico. |
| Alfred Chandler Jr. | 1962 | <ul style="list-style-type: none"> • Analisou as relações entre estratégias e estrutura organizacional. |
| James David Thompson | 1967 | <ul style="list-style-type: none"> • Analisou a interação das questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações. |
| Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch | 1967 | <ul style="list-style-type: none"> • Observaram a necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente. • A diferenciação entre as organizações decorre da diferenciação do mercado em que atuam. |
| Charles Perrow 1967 | | <ul style="list-style-type: none"> • Analisou as interações entre tecnologia e estrutura organizacional, aprimorando os estudos de Joan Woodward. • Analisou o nível de variabilidade nas organizações, que é dependente do nível de conhecimento dos problemas e dos processos administrativos. |
| Larry Greiner | 1972 | <ul style="list-style-type: none"> • Associou o estágio do CVO com a estrutura organizacional. |

Quadro 2 – Principais pesquisas seminais da teoria da contingência

Fonte: adaptado de Oliveira (2008, p. 291-292).

Apesar do termo Teoria da Contingência ter sido utilizado pela primeira vez somente em 1967, o trabalho de Joan Woodward de 1958, “*Management and Technology*”, pode ser considerado o trabalho seminal da abordagem contingencial (JUNQUEIRA, 2010). A autora analisou 100 indústrias inglesas, classificando-as em três grupos de tecnologia de produção: i) produção unitária ou oficina; ii) produção em massa ou mecanizada; iii) produção em processo ou automatizada (DONALDSON, 1999).

Tom Burns e G. M. Stalker, nos anos 1960, relacionaram a estrutura de uma organização com as condições do ambiente externo. Esses pesquisadores estudaram diversas empresas inglesas e escocesas e, em seu trabalho *Management of Innovation* (1961) identificaram dois tipos de estruturas organizacionais: 1) a mecanicista; e 2) a orgânica. Em contraposição a essas duas formas de estrutura, dois tipos de ambientes foram caracterizados: 1) o estável; e 2) o dinâmico. Os estudos revelaram que a estrutura mecanicista era mais comumente encontrada em organizações operando em ambientes estáveis, enquanto as empresas operando em ambiente dinâmico tendiam a ser organizadas em estruturas orgânicas (DONALDSON, 2001; CHIAVENATO, 2004).

Em seu trabalho clássico, *Strategy and Structure* (1962), Chandler desenvolveu um estudo em que demonstrou como as escolhas estratégicas de uma organização estão relacionadas com o desenvolvimento de sua estrutura organizacional. Baseado na comparação de quatro estudos de caso de empresas americanas de grande porte (*Du Pont, General Motors, Standard Oil Co., Sears Roebuck & Co.*), concluiu que as mudanças na estrutura organizacional são conduzidas por mudanças de estratégia que, por sua vez, estão associadas a mudanças no ambiente externo da organização. O estudo também concluiu que as organizações pesquisadas passaram por um processo histórico com quatro fases distintas: i) acumulação de recursos; ii) racionalização do uso dos recursos; iii) continuação do crescimento; e iv) racionalização do uso dos recursos em expansão (CHIAVENATO, 2004).

Thompson foi um dos primeiros a desenvolver as bases da Teoria Contingencial, por meio da união e ampliação de estudos anteriores. Em 1967 publicou a obra *Organizations in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*, onde declara que a tarefa e a tecnologia são as contingências que mais influenciam a estrutura organizacional. Além disso, categorizou os estudos anteriores, classificando-os em “sistema fechado” e “sistema aberto”. Os estudos agrupados na primeira categoria analisavam a incerteza, observando variáveis controláveis e as correlacionando com o alcance dos objetivos organizacionais. Já as pesquisas classificadas no segundo grupo incluíam a incerteza, e reconheciam que a organização era influenciada pelo ambiente externo. Thompson inovou ao integrar propostas relacionadas aos dois tipos de sistemas (DONALDSON, 1999).

Paul Lawrence e Jay Lorsch, na década de 1960, consideravam que organizações funcionando em ambiente complexo adotavam um maior grau de diferenciação e integração em comparação com as empresas que atuavam em ambiente mais simples. Nesse contexto, a ênfase é colocada na compreensão das relações entre organizações e seus ambientes, sendo aquelas consideradas sistemas abertos que são mais bem compreendidas como processos contínuos em lugar de coleções de partes (CHIAVENATO, 2004).

Perrow (1967) desenvolveu o trabalho intitulado “*A framework for the comparative analysis of organizations*”, onde constatou que a tecnologia é contingente à estrutura da organização, estando relacionada com todas as suas atividades (DONALDSON, 1999). Para ele, a tecnologia não se refere ao *hardware* ou a disposição de equipamento, mas o processamento cognitivo envolvido na execução de uma tarefa.

Em 1972, Greiner publicou seu estudo intitulado “*Evolution and Revolution as Organizations Grow*”, onde enfatiza que a idade e o porte influenciam a estrutura organizacional. O estudo indica que as organizações passam por cinco estágios no decorrer de

seu ciclo de vida organizacional. Em seu estudo, o autor conclui que primeiramente a organização passa por um período relativamente calmo de crescimento, denominado evolução, que culminará em um período mais rápido de turbulência chamado de revolução. Sendo que os períodos de crise acontecem em momentos determinantes em cada fase, e a evolução da empresa para o próximo estágio depende de uma revolução bem-sucedida (JUNQUEIRA, 2010).

2.2.1 Teoria Contingencial e Práticas Gerenciais

A abordagem contingencial parte dos pressupostos de que não há uma melhor maneira de se organizar, e nem todas as maneiras de organizar são igualmente eficazes. Portanto, as práticas gerenciais podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas e influenciadas pelas variáveis contingentes. Nesse contexto, são desenvolvidas cinco hipóteses de pesquisa - enquanto respostas tentativas – com a finalidade de testar se as variáveis contingentes influenciam na adoção de diferentes práticas gerenciais nos estágios evolutivos definidos pela IFAC.

2.2.1.1 Incerteza e Grau de Centralização

A incerteza ambiental é considerada um fator contingencial externo à organização. A incerteza pode ser compreendida como o nível de incerteza associado ao ambiente da organização, ou ainda como o nível de incerteza que os participantes e grupos da organização percebem nos seus ambientes (DUCAN, 1972). Para Galbraith (1973), a incerteza pode ser definida como uma variável ou categoria que condiciona a organização como dependente do seu ambiente. Portanto, quanto maior o nível de incerteza, maior será a quantidade de informações necessárias para lidar com essa incerteza (GALBRAITH, 1977). Gul e Chia (1994) explicam que quando a incerteza ambiental é baixa, a gestão é capaz de fazer previsões relativamente precisas sobre o mercado, enquanto que quando a incerteza é alta a gestão pode necessitar de informações adicionais para lidar com as complexidades do ambiente.

Com o aumento das necessidades de informações oportunas e tempestivas, as organizações tendem a desenvolver os seus sistemas de contabilidade gerencial, utilizando práticas gerenciais contemporâneas que fornecem este tipo de informação (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; TILLEMA, 2005; BOULIANNE, 2007; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Portanto, considerado o contexto, a hipótese de pesquisa enunciada é:

H1. *As empresas que percebem maior grau de incerteza ambiental adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas que percebem menor incerteza ambiental.*

A incerteza ambiental tem grande influencia na estrutura da organização, seja centralizada ou descentralizada. Os achados das pesquisas de Gul e Chia (1994) e Chia (1995) sugerem que para uma organização em ambiente com elevada incerteza, uma estrutura descentralizada é necessária, e, conseqüentemente, um sistema de contabilidade gerencial mais sofisticado. Nesse contexto, para Chong e Chong (1997) relatórios mais sofisticados ajudam a reduzir a incerteza e melhoram a tomada de decisão gerencial.

Para Donaldson (1999, p.107-108) as tarefas executadas em ambiente de baixa incerteza são mais eficazes numa estrutura centralizada, mais simples, e permitem uma coordenação mais eficiente e de baixo custo. Mas quando uma organização aumenta o leque e a complexidade de seus produtos e serviços, ou amplia a sua abrangência territorial, aumenta também a sua complexidade estrutural e o seu grau de descentralização. À medida que o tamanho aumenta, a estrutura compacta, simples e centralizada é substituída por uma burocracia, que permite a descentralização através do controle dos funcionários pela formalização (regras). Quando a organização aumenta os seus produtos e/ou serviços ou aumenta sua abrangência territorial, aumenta também sua complexidade estrutural e o grau de descentralização. Assim, uma segunda hipótese pode ser enunciada:

H2. *As empresas caracterizadas como descentralizadas adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas caracterizadas como centralizadas.*

2.2.1.2 Estratégia

A estratégia impacta a estrutura organizacional. Conforme Chenhall (2006), a estratégia é um meio pelo qual os gestores são influenciados pela natureza do ambiente externo, os mecanismos estruturais, cultura e controle para tomar decisões. Os gestores têm escolhas estratégicas pela posição que suas organizações ocupam em determinados ambientes. Na concepção de Frezatti *et al.* (2009), estratégias decorrem de uma análise integrada da entidade e correspondem a definir como os recursos serão alocados para atingir certo objetivo. Segundo Abdel-Kader e Luther (2008), três taxonomias genéricas têm sido empregadas para estudar a relação estratégia e sistema de controle gerencial: Miles e Snow (1978) estratégia defensiva, prospectora, analética ou reativa; Gupta e Govindarajan (1984) estratégia de construção,

colheita, manutenção, ou renúncia; e Porter (1980) estratégia de diferenciação, liderança no custo total, ou enfoque.

O estudo desenvolvido por Abernethy e Guthrie (1994) constatou que sistemas de contabilidade gerencial sofisticados tem um efeito mais positivo sobre o desempenho em empresas que adotam uma estratégia prospectora do que em empresas que adotam uma estratégia defensiva. Da mesma forma os estudos empíricos de Langfield-Smith (1997) e Chenhall (2003) concluíram que diferentes sistemas de contabilidade gerencial serão mais adequados para estratégias particulares, por exemplo, as estratégias de defensivas, colheita e liderança de custo não necessitam de sofisticados sistemas de informação, em contra partida as estratégias prospectora, de construção e de diferenciação requerem sistemas mais sofisticados.

De acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998), uma empresa que adota a política de foco exclusivo, por exemplo, na qualidade do produto, adota uma política de diferenciação, enquanto uma empresa que adota uma política de foco exclusivo em preço baixo adota uma política de custo. Entretanto, o ponto central é que políticas de diferenciação e de custo podem ser adotadas conjuntamente. Nesse sentido, uma empresa pode ter uma política de fornecer um produto de qualidade com preço baixo ou baixo custo de produção com diversidade de *mix* e volume de produtos.

Em outra pesquisa, Baines e Langfield-Smith (2003) concluíram que as organizações bem sucedidas estão mudando em direção a estratégias de diferenciação, além de que não há relação direta entre a estrutura organizacional, tecnologia e práticas gerenciais avançadas, as mudanças nesses fatores seriam respostas às mudanças de estratégia. A estratégia competitiva baseada na diferenciação leva a um aumento do uso de práticas avançadas e, conseqüentemente, a uma maior confiança nas informações contábeis não-financeiras, que levou à melhoria do desempenho organizacional.

A estratégia competitiva também foi examinada por Anderson e Lanen (1999), como uma variável mediadora da relação contingente entre a concorrência externa e práticas gerenciais. Os resultados apontaram diferenças nas estratégias competitivas e no cenário internacional, como possíveis explicações para as diferenças nas práticas gerenciais adotadas. Três áreas foram examinadas: planejamento e controle, mensuração e avaliação de desempenho, e gestão de custos. Os autores atribuíram as mudanças nas práticas gerenciais às diferenças estratégias adotadas por empresas nacionais e internacionais. A seguinte hipótese foi usada para testar a relação entre estratégia e as práticas gerenciais:

H3. *As empresas que utilizam a estratégia de diferenciação adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas que fazem uso de estratégia de liderança em custo.*

2.2.1.3 Porte

O porte organizacional é um fator importante que pode afetar a estrutura organizacional. Nesse sentido, Chenhall (2003) afirma que o tamanho das empresas oferece maior oportunidade para expansão das operações, o que requer maior controle por meio da utilização das ferramentas gerenciais, além de que as grandes organizações possuem mais recursos, portanto podem adotar práticas gerenciais mais sofisticadas, diferentemente das pequenas organizações, como afirmam Abdel-Kader e Luther (2008). Os autores ainda complementam que passar de práticas gerenciais consideradas simples para práticas mais sofisticadas requer recursos, além de especialistas para a implementação, sendo acessível apenas para grandes organizações.

No mesmo sentido, Dávila e Foster (2007) apontam que o tamanho das empresas está associado com a adoção das ferramentas da contabilidade gerencial, e que as empresas maiores podem oferecer a estrutura necessária para o desempenho de cada ferramenta implantada. Em seu estudo Dávila e Foster (2007) encontraram relação positiva entre o tamanho das empresas e a presença das ferramentas gerenciais que compõem o SCG.

Os resultados encontrados no estudo realizado por Gonzaga (2010) demonstram que maiores ativos estão positivamente associados a uma maior quantidade e intensidade de uso de ferramentas na estrutura do Sistema de Controle Gerencial, principalmente a algumas ferramentas como: *benchmarking*, orçamento, *balanced scorecard*, custeio padrão, planejamento estratégico, custeio por absorção, preço de transferência 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.

Frezatti (2005) explica que as grandes empresas possuem menor diferença entre o que é previsto pela teoria e as escolhas referentes a estrutura do SCG de fato realizadas (FREZATTI, 2005). Ademais, estas empresas estão associadas a uma maior utilização de algumas ferramentas em específico, como orçamento e ferramentas de controle mais sofisticadas (CHENHALL, 2003). Considerando o exposto, a quarta hipótese considerada é:

H4. *As grandes empresas adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as pequenas e médias empresas.*

2.2.1.4 Fatores Específicos da Indústria

Outro fator contingente está relacionado ao poder exercido pelos clientes da organização. Segundo Abdel-Kader e Luther (2008) as empresas que enfrentam altos níveis de poder dos clientes estão em maior risco, portanto contam com maiores incentivos para utilizar práticas gerenciais sofisticadas, a fim de melhorar o seu controle e seus processos de tomada de decisão, com o intuito de manter seus clientes satisfeitos. Ou, ainda, essas empresas podem ter linhas de produtos relativamente simples, ou confiar em uma cadeia de valor estabelecida, ou ainda podem confiar na fidelidade de seus clientes, dessa forma dão menos ênfase às práticas gerenciais (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Portanto, a próxima hipótese foi usada para testar a relação entre poder dos clientes e as práticas gerenciais:

H5. O nível de sofisticação das práticas gerenciais difere entre as empresas de acordo com o poder de seus clientes.

3 METODOLOGIA

3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA

A abordagem utilizada neste estudo é a perspectiva contingencial. A escolha desta perspectiva deve-se ao fato de que tal teoria auxilia na compreensão dos fenômenos intra-organizacionais das entidades. Esta abordagem preconiza que não há uma estrutura única para todas as organizações em todas as circunstâncias, mas que cada estrutura organizacional é uma resposta a um conjunto de contingências. Desta maneira, caracteriza-se o desenho da pesquisa conforme a Figura 3.

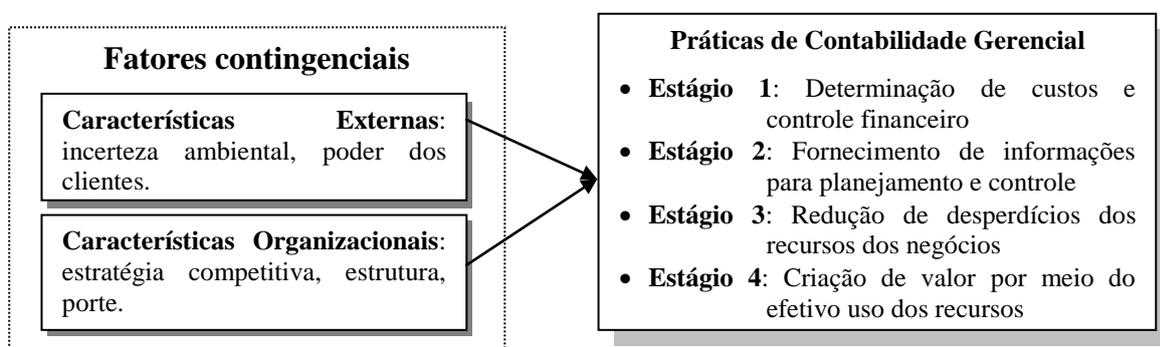


Figura 3 – Fatores contingenciais e as práticas gerenciais

Fonte: adaptado de Abdel-Kader e Luther, 2008.

Portanto, esta pesquisa parte do pressuposto que a organização adota diferentes práticas gerenciais em diferentes estágios evolutivos em resposta a contingências externas (incerteza ambiental, poder dos clientes) e organizacionais (estratégia competitiva, estrutura, tamanho).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população deste estudo é composta pelas indústrias paranaenses cadastradas em 2012 na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP). O critério utilizado nesta etapa da investigação para selecionar as empresas por porte é o definido pelo SEBRAE (2013). O critério SEBRAE (2013) classifica as empresas por porte de acordo com o número de funcionários, como segue: (i) microempresas são as que empregam até 19 pessoas e (ii) empresas de pequeno porte são as com número de empregados no intervalo de 20 a 99 pessoas. Portanto, para os propósitos desta pesquisa, foram selecionadas as empresas com número de funcionários superior a 99. Desta forma, a população dessa pesquisa compreende 1.162 indústrias paranaenses cadastradas na FIEP com mais de 99 funcionários.

Para a determinação da amostra, inicialmente foram identificadas as indústrias que se enquadravam na população, após os questionários foram enviados a cada empresa, a qual direcionava ao *controller* (ou equivalente). Assim, a amostra utilizada pode ser definida como uma amostra não-probabilística e por conveniência, formada por 23 indústrias das quais foram recebidos questionários devidamente respondidos.

3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA E COLETA DE DADOS

O instrumento de pesquisa utilizado para a coleta dos dados foi um questionário estruturado (apêndice 01). Todas as variáveis foram estruturadas baseando-se em instrumentos utilizados em estudos realizados anteriormente e adaptados à realidade das práticas de contabilidade gerencial do Brasil. O período de coleta de dados ocorreu de 18 de novembro de 2013 a 10 de janeiro de 2014.

Como mencionado, o questionário utilizado para a coleta dos dados empíricos é estruturado em três partes: a primeira parte inclui questões relacionadas com as práticas gerenciais; a segunda parte contém questões que mediram o grau de incerteza ambiental, o grau de centralização, orientação estratégica e porte empresarial; e a terceira parte contém informações demográficas sobre o entrevistado.

Em relação às práticas gerenciais, foi solicitado aos entrevistados avaliarem a frequência de uso das 38 práticas gerenciais – Quadro 3 -, divididas em: sistemas de custeio, orçamento, avaliação de desempenho, informação para tomada de decisão e avaliação estratégica.

| Bloco | Constructo | Variável | Referencias | Questões |
|---------------------|-------------------------|--|-----------------------------|-----------------------|
| Práticas Gerenciais | Orçamento | <ul style="list-style-type: none"> • Orçamento para o planejamento • Orçamento para controle de custos e despesas • Orçamento baseado em atividades • Orçamento para análise de sensibilidade • Orçamento flexível • Orçamento base zero • Orçamento de longo prazo | Abdel-Kader e Luther (2008) | 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7. |
| | Avaliação de desempenho | <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras. • Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionada com clientes • Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas com operações • Avaliação de desempenho com base em medida não-financeira (s) relacionada aos funcionários • Avaliação de desempenho com base no lucro residual ou valor econômico agregado • Benchmarking | Abdel-Kader e Luther (2008) | 8, 9, 10, 11, 12, 13. |

| | | | |
|-----------------------------------|--|-----------------------------|---|
| Sistemas de custeio | <ul style="list-style-type: none"> • Separação entre os custos variáveis e fixos • Taxa de alocação dos custos indiretos de produção • Taxas departamentais para alocação dos indiretos de produção • Custeio baseado em atividades • Custeio alvo • Custeio de qualidade • Regressão e/ou técnicas de curva de aprendizagem | Abdel-Kader e Luther (2008) | 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20. |
| Avaliação estratégica | <ul style="list-style-type: none"> • Previsão de longo prazo • Análise de retorno do acionista • Análise da indústria • Análise da posição competitiva • Análise da cadeia de valor • Análise do ciclo de vida do produto • As possibilidades de integração de cadeias de valor com fornecedores e/ou clientes • Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes | Abdel-Kader e Luther (2008) | 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28. |
| Informação para tomada de decisão | <ul style="list-style-type: none"> • A análise de custo-volume-lucro para os principais produtos • Análise de rentabilidade de produtos • Análise de rentabilidade de clientes • Modelos de controle de estoque • Avaliação de investimentos de capital com base no método de fluxo de caixa descontado • Avaliação dos grandes investimentos de capital com base no <i>payback</i> e/ou na taxa de retorno contábil. • Na avaliação de investimentos de capital, os aspectos não-financeiros são documentados e relatados • Avaliação de risco de projetos de investimento de capital por meio de análise de probabilidade ou simulação • Análise de sensibilidade “e se” para avaliação de projetos para investimento de capital • Cálculo e utilização de custo de capital no fluxo de caixa desconto para as principais avaliações de investimento | Abdel-Kader e Luther (2008) | 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38. |

Quadro 3 – Constructos e variáveis das práticas gerenciais

Fonte: elaborado pela autora

Em relação as variáveis contingenciais utilizadas nesta pesquisa, estas foram adaptadas de estudos conduzidos por Miles e Snow (1978), Gordon e Narayanan (1984), Govindarajan e Fisher (1990), Dean e Snell (1996), Krumwiede (1998), Snell e Dean (1992) adaptado por Sim e Killough (1998), Abdel-Kader e Luther (2008).

Na coleta dos dados relativos aos constructos contingenciais, o procedimento foi:

- (i) Constructo incerteza ambiental, utilizou-se treze assertivas de sete pontos, onde os respondentes foram solicitados a indicar a previsibilidade dos ambientes externos das empresas (fornecedores, clientes e agências reguladoras), em relação a mudanças de preços, alterações de qualidade e introdução de novos produtos/serviços de fornecedores e concorrentes a demanda por produtos existentes e a demanda por novos produtos pelos

clientes. Em relação às agências reguladoras ou governamentais, investigou-se a previsibilidade de mudanças na regulamentação de preços, leis, práticas financeiras, *marketing* e políticas trabalhistas.

- (ii) Com relação ao constructo poder dos clientes, optou-se por utilizar quatro assertivas intervalares de sete pontos, onde os respondentes indicaram a percentagem das vendas aos três maiores clientes, a percentagem das vendas utilizando a própria marca, o quão difícil seria encontrar negócios alternativos se algum cliente buscasse outro fornecedor e, ainda, se a empresa possuiu alguma influência para alterar os contratos com seus clientes (Quadro 4).

| Bloco | Constructo | Variável | Referencias | Quest |
|---------------------------------|---------------------|--|-----------------------------|-------|
| Fatores Contingenciais externos | Incerteza ambiental | Fornecedores (mudanças de preços, alterações na qualidade, introdução de novos materiais e componentes) Concorrentes (mudanças de preços, alterações na qualidade, introdução de novos produtos) Clientes (demanda por produtos existentes, demanda por novos produtos) Agências reguladoras (Mudanças nas regulamentações sobre preços, mudanças nos regulamentos sobre normas de produtos, Mudanças nas regulamentações sobre as práticas financeiras, Mudanças nas regulamentações sobre métodos de marketing, Mudanças nas leis/ políticas trabalhistas). | Miles e Snow (1978) | Q-03 |
| | Poder dos clientes | Porcentagem aproximada do total de vendas deriva dos três maiores clientes. Porcentagem aproximada do total de vendas é vendida sob a sua própria marca. Dificuldade que haveria em encontrar negócios alternativos se o seu principal cliente opta para outro fornecedor. Poder que a empresa tem para alterar os contratos com seus clientes. | Abdel-Kader e Luther (2008) | Q-05 |

Quadro 4 – Constructos e variáveis dos fatores contingenciais externos

Fonte: elaborado pela autora

- (iii) Com relação ao constructo estratégia competitiva, buscou-se identificar se a estratégia é direcionada para a diferenciação ou para o baixo custo, ou seja, questionou-se a percentagem das vendas que é destinada a alcançar o menor custo em relação aos concorrentes, e que percentagem das vendas tem como foco principal a busca de qualidade do produto/serviço, suporte ao cliente, inovação do produto/serviço, e se prioriza a imagem da marca.
- (iv) A escolha metodológica em relação ao constructo estrutura, foi pautada pela análise da delegação de autoridade. Utilizou-se igualmente de escala intervalar para mensurar cinco itens presentes no questionário que avaliam o nível de delegação, permitindo separar as empresas em instituições com maior ou menor nível de centralização. Para tanto, os respondentes indicaram o grau de autoridade delegada aos principais executivos para tomar decisões relacionadas com a desenvolvimento de novos produtos, a contratação e demissão

de pessoal, seleção de novos investimentos, alterações de preços, precificação de novos produtos e definição do orçamento.

- (v) Quanto ao porte organizacional, identificou-se essa variável pelo faturamento operacional bruto anual, em 2012, em categorias distintas, podendo classificar a empresa do respondente em microempresa, pequena empresa, média empresa ou grande empresa (BNDES, 2013), conforme Quadro 5:

| Bloco | Constructo | Variável | Referencias | Quest |
|--|------------------------|--|-----------------------------|-------|
| Fatores Contingenciais Organizacionais | Estratégia competitiva | Estratégia de baixo custo (o foco dominante é o de alcançar baixo custo em relação aos concorrentes) Diferenciação (o foco principal é a criação de recursos, atendimento ao cliente, imagem de marca e/ ou desempenho). | Govindaraja e Fisher (1990) | Q-02 |
| | Estrutura | É delegado o desenvolvimento de novos produtos/ serviços. A contratação e demissão de pessoal administrativo Seleção de novos investimentos. Preços de novos produtos e mudanças significativas em produtos/preços de serviços existentes. Definição do orçamento. | Gordon e Narayanan (1984) | Q-04 |
| | Porte | Receita operacional bruta do ano de 2012. | BNDS (2013) | Q-06 |

Quadro 5 – Constructos e variáveis dos fatores organizacionais

Fonte: elaborado pela autora

Como medida de mensuração da confiabilidade dos constructos analisados adotou-se o coeficiente Alfa de *Cronbach*, considerado por Hair *et al.* (2005) como um indicador de consistência para a análise da confiabilidade de uma escala. Esses autores indicam um intervalo de 0,60 até 0,70 como limites inferiores para aceitação do instrumento de pesquisa. Na presente pesquisa, o Alfa de *Cronbach* calculado para todas as variáveis em análise foi de 0,954, demonstrando a consistência do instrumento de pesquisa.

3.4 PRÉ-TESTE

O pré-teste tem o objetivo de corrigir possíveis falhas no instrumento de coleta de dados (COLLIS; HUSSEY, 2005). Nesse sentido, o pré-teste tem o intuito de testar o instrumento de coleta de dados diante de condições reais da pesquisa, a fim de garantir que aquilo que o pesquisador deseja que seja respondido tenha o mesmo sentido para os entrevistados. Por meio desse processo, verifica-se se existem dificuldades no entendimento das questões, e quando necessário, as questões são reformuladas para que não existam problemas de compreensão do

vocabulário utilizado, além de auxiliar o pesquisador a identificar se o questionário induz o entrevistado a não responder certas questões, que aos seus olhos podem lhe parecer invasivo (LAKATOS; MARCONI, 1991)

Diante de sua importância, foi realizado o pré-teste entre 01 e 10 de novembro de 2013, com três profissionais da área contábil. Por meio do envio do questionário via *email*, de forma geral os respondentes apontaram que o questionário poderia se tornar cansativo e confuso devido a seu tamanho, além de que alguns questionamentos poderiam induzir a uma resposta de “alavancagem de gestão”, no entanto, a fim de proporcionar uma abrangência adequada à pesquisa, optou-se por preservar o número de afirmativas.

Também foram realizadas algumas alterações no enunciado das questões, como sugerido pelos respondentes, aplicando adaptações aos instrumentos de estudos anteriores utilizados como referência. Essa medida teve o intuito de certificar a compreensão das afirmativas pelos respondentes, da forma pela qual a pesquisadora desejava que as mesmas fossem respondidas.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Para realizar a análise dos dados foram utilizadas as técnicas estatísticas análise de *clusters* e *Kruskal-Wallis*. Para análise das 38 práticas de contabilidade gerencial, inicialmente foi calculada a média das respostas em relação a utilização de cada prática, para cada empresa respondente. Em seguida, as pontuações médias foram utilizadas para classificar as empresas individuais em grupos por meio da análise de *cluster*. Coolidge (2000) afirma que a análise de *cluster* é uma técnica estatística que classifica um grande conjunto de objetos em distintos subgrupos com base em variáveis preditivas. Nessa pesquisa foi adotada a abordagem aglomerado hierárquica porque gera grupos não sobrepostos (NORUSIS, 1994). A distância entre cada dois sub-grupos foi medida utilizando o método de Ward. Portanto, para cada empresa uma média foi calculada para o conjunto de práticas gerenciais referentes a cada fase da IFAC: (i) Determinação de custos e controle financeiro (DCCF); (ii) Informação para planejamento e controle (IPC); (iii) Redução de desperdício de recursos (RDR) e (iv) Criação de valor (CV). Após este processo as empresas foram classificadas em *clusters* A, B, C e D.

Para validar a análise de cluster foi efetuada a análise discriminante múltipla nos quatro conjuntos de mapas compostos (DCCF, IPC, RDR e CV) e a classificação derivada da análise de

cluster. Tendo estabelecido a validade desta, o próximo passo envolveu a rotulagem dos *clusters*, considerando o nível de sofisticação das práticas gerenciais (Nível 1, Nível 2, Nível 3 e Nível 4).

Após a classificação, as hipóteses de pesquisa foram testadas por meio do teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis. O teste de Kruskal-Wallis avalia as diferenças entre as médias para determinar se são ou não significativas (GIBBONS, 1993; SIEGEL; CASTELLAN, 1988). O objetivo da aplicação do teste de Kruskal-Wallis é verificar, conforme Figura 4, se as empresas classificadas em diferentes *clusters* apresentavam diferenças estatisticamente significativas para cada hipótese de pesquisa.

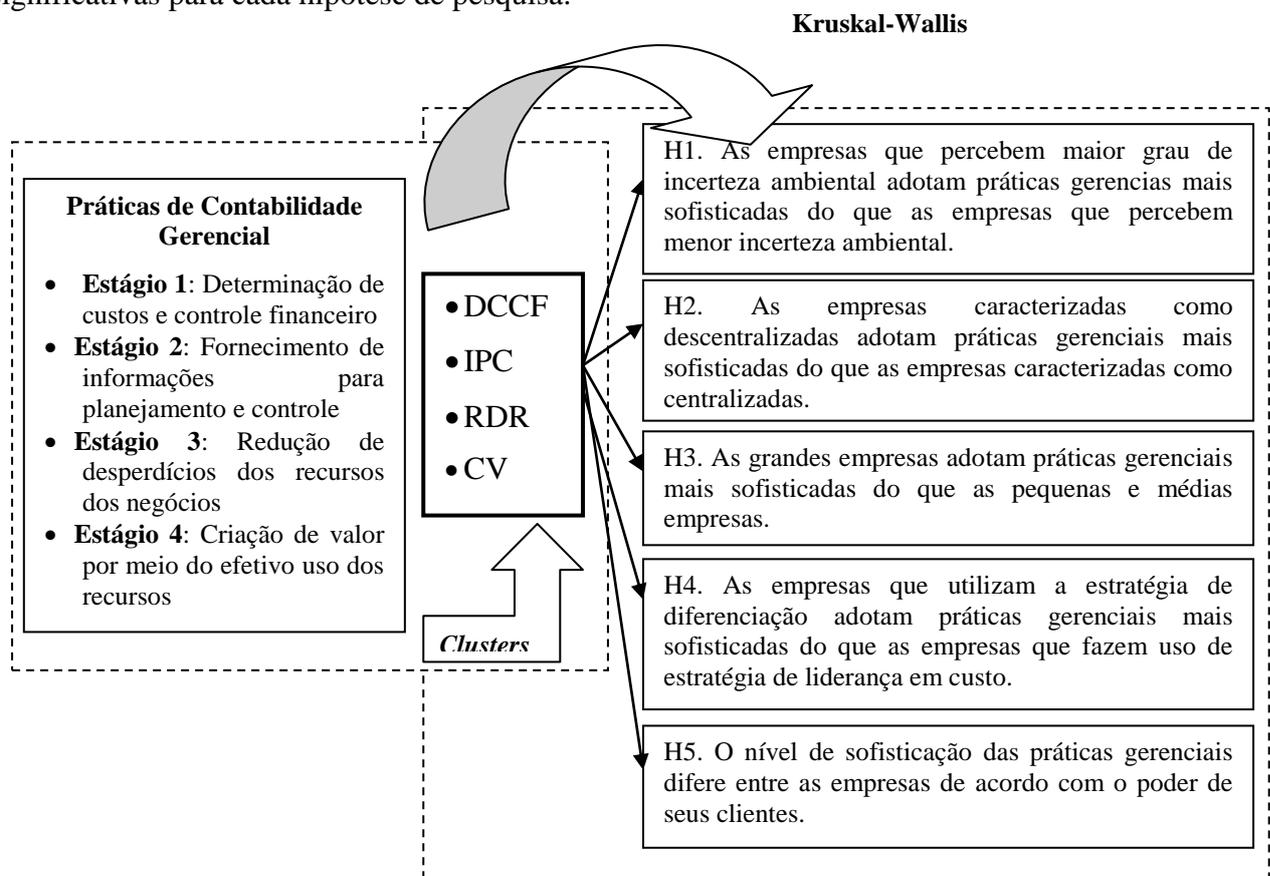


Figura 4: Relação entre as técnicas estatísticas

Fonte: elaborado pela autora

Portanto, primeiramente as empresas foram classificadas em clusters conforme o estágio evolutivo das práticas gerenciais adotadas, em seguida efetuado o teste de Kruskal-Wallis para verificar se havia diferença estatisticamente significativa entre os quatro clusters em relação as hipóteses de pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Dos 23 casos válidos da amostra, observou-se quanto ao setor empresarial em que as empresas atuam, que os setores de alimentos e agroindustriais representam 47,8% da amostra. Por outro lado os setores de alumínio, construção pesada, energia, holding, matérias de uso hospitalar, de móveis, serviços e tecnologia contam com uma empresa em cada setor, totalizando 34,4%. As indústrias madeireiras e de eletrodomésticos respectivamente possuem dois casos cada na amostra, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Setor Industrial da amostra

| Setor Industrial | Frequência | % | % Cumulativo |
|---|-------------------|--------------|---------------------|
| Agroindustrial | 5 | 21,7 | 21,7 |
| Alimentício | 6 | 26,1 | 47,8 |
| Alumínio | 1 | 4,3 | 52,2 |
| Construção pesada | 1 | 4,3 | 56,5 |
| Energia | 1 | 4,3 | 60,9 |
| Holding | 1 | 4,3 | 65,2 |
| Indústria de eletrodomésticos | 2 | 8,7 | 73,9 |
| Indústria madeireira | 2 | 8,7 | 82,6 |
| Material para uso em medicina e odontologia | 1 | 4,3 | 87,0 |
| Móveis de aço e madeira | 1 | 4,3 | 91,3 |
| Serviços | 1 | 4,3 | 95,7 |
| Tecnologia - automação comercial | 1 | 4,3 | 100,0 |
| Total | 23 | 100,0 | 100,0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação ao tempo que as empresas atuam no mercado, apenas uma empresa possui menos de 10 anos de atuação no mercado. Sendo que 21,7% atuam entre 10 e 20 anos, 17,4% até 30 anos e 56,5% estão no mercado há mais de 40 anos. Esses dados indicam que as empresas que compõem a amostra são sólidas e com grande experiência mercadológica, fator importante para a consistência e confiabilidade nos achados discutidos nesta investigação.

Tabela 2 – Tempo de atuação no mercado

| Tempo | Frequência | % | % Cumulativo |
|--------------------|-------------------|--------------|---------------------|
| Entre 5 e 10 anos | 1 | 4,3 | 4,3 |
| Entre 10 e 20 anos | 5 | 21,7 | 26,1 |
| Entre 20 e 30 anos | 4 | 17,4 | 43,5 |
| Entre 30 e 40 anos | 5 | 21,7 | 65,2 |
| Entre 40 e 50 anos | 4 | 17,4 | 82,6 |
| Acima de 50 anos | 4 | 17,4 | 100,0 |
| Total | 23 | 100,0 | 100,0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 3 estabelece-se uma das vertentes do perfil dos respondentes, o cargo. Nota-se um predomínio de contadores (34,8%), seguidos por *controllers* (17,4%). Observa-se que grande parte dos respondentes possui cargo de nível decisório, e 87% estão ligados setor de contabilidade ou controladoria, o que contribui para a confiabilidade e consistência dos dados coletados nesta pesquisa.

Tabela 3 – Cargos dos Respondentes

| Cargo | Frequência | % | % Cumulativo |
|-------------------------------------|-------------------|----------|---------------------|
| Analista Contábil | 2 | 8,7 | 8,7 |
| Analista de controladoria | 3 | 13,0 | 21,7 |
| Auxiliar de controladoria | 2 | 8,7 | 30,4 |
| Consultor em controladoria | 1 | 4,3 | 34,8 |
| Contador | 8 | 34,8 | 69,6 |
| <i>Controller</i> | 4 | 17,4 | 87,0 |
| Gerente administrativo e financeiro | 3 | 13,0 | 100,0 |
| Total | 23 | 100,0 | 100,0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Questionou-se também o respondente sobre o tempo de experiência no departamento que exerce a função (Tabela 4), verificando mais especificamente o tempo de preparo deste em sua carreira profissional para exercer a função de *controller* ou equivalente.

Tabela 4 - Tempo de Atuação na função

| Tempo | Frequência | % | % Cumulativo |
|-------------------|-------------------|----------|---------------------|
| Até 1 ano | 4 | 17,4 | 17,4 |
| Entre 1 e 5 anos | 13 | 56,5 | 73,9 |
| Entre 5 e 10 anos | 4 | 17,4 | 91,3 |
| Acima de 10 anos | 2 | 8,7 | 100,0 |
| Total | 23 | 100,0 | 100,0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que 73,9% dos respondentes possuem menos de 5 anos de experiência na função desenvolvida, sendo que 8,7% possuem mais de 10 anos.

4.2 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

4.2.1 Orçamento

A literatura de contabilidade gerencial enfatiza que o orçamento é um elemento essencial para o planejamento e controle das atividades de uma organização (WELSCH, 1996). Portanto, solicitou-se que os respondentes avaliassem o uso e a importância do orçamento para o

planejamento, para o controle de custos e despesas, orçamento baseado em atividades, para análise de sensibilidade, orçamento flexível, base zero, e orçamento de longo prazo (estratégico), Tabela 5.

Tabela 5 - Frequência de utilização das práticas relacionadas ao orçamento

| Importância | | | | Orçamento | Utilização | | | | | |
|-------------|----|----|----|--|------------|----|----|----|----|----|
| n | NI | MI | I | | n | U1 | U2 | U3 | U4 | U5 |
| 23 | 0 | 3 | 20 | Orçamento para o planejamento | 23 | 1 | 1 | 2 | 4 | 15 |
| 23 | 1 | 2 | 20 | Orçamento para controle de custos e despesas | 23 | 1 | 1 | 2 | 2 | 17 |
| 23 | 3 | 9 | 11 | Orçamento baseado em atividades | 23 | 4 | 3 | 6 | 1 | 9 |
| 23 | 1 | 8 | 14 | Orçamento para análise de sensibilidade | 23 | 2 | 1 | 6 | 6 | 8 |
| 23 | 6 | 6 | 11 | Orçamento flexível | 23 | 7 | 0 | 4 | 4 | 8 |
| 23 | 10 | 8 | 5 | Orçamento base zero | 23 | 12 | 2 | 5 | 2 | 2 |
| 23 | 2 | 7 | 14 | Orçamento de longo prazo. | 23 | 4 | 0 | 6 | 5 | 8 |

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados demonstram que o orçamento é “frequentemente” ou “muito frequentemente” utilizado para o planejamento e para o controle de custos e despesas, ou seja, dos 23 casos válidos, 82,6% das empresas os utilizam respectivamente. Sendo considerado “importante” ou “moderadamente importante” por 95% dos respondentes. Pode-se concluir que praticamente todas as empresas utilizam o orçamento para o planejamento e controle.

A proporção de 52% utiliza o orçamento flexível “frequentemente” ou “muito frequentemente” e 48% o consideram “importante”, por outro lado, 30% claramente não estimam seus custos e despesas conforme seu nível de atividade. O orçamento para análise de sensibilidade é considerado muito importante, mas, no entanto, sua aplicação ainda é baixa. O orçamento ABC foi considerado “moderadamente importante” ou “importante” por 87% dos respondentes. No entanto, apenas 43% dos entrevistados estavam utilizando-o “frequentemente” ou “muito frequentemente”. O orçamento base-zero foi considerado pouco importante, e é utilizado por menos de 20% dos respondentes. Em contra partida o orçamento estratégico de longo prazo foi considerado importante por mais de 90% da amostra, mas, sua utilização está na casa dos 50%.

4.2.2 Avaliação de Desempenho

A escolha das medidas para orientar e avaliar o desempenho é um dos desafios enfrentados pelas organizações (CATELLI *et al.*, 1999), sendo que as empresas podem lançar mão de diversos sistemas de mensuração que permitem avaliar o desempenho do negócio. Os mais tradicionais são os financeiros, no entanto por serem largamente criticados, a contabilidade

gerencial ganhou outros modelos de avaliação de desempenho para suprir as deficiências dos modelos tradicionais. Como avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras, outro progresso foi a introdução do custo de capital em diversas medidas financeiras como o lucro residual e o EVA. A integração de medidas financeiras e não-financeiras foi possível com o BSC, e para dizimar problemas e ineficiências, ao comparar o desempenho com o período anterior, o benchmarking foi introduzido. Os entrevistados foram solicitados a avaliar a importância e o uso de cinco grupos de avaliação de desempenho: medidas financeiras, medidas não-financeiras relacionadas respectivamente à clientes, operações e funcionários, EVA e *benchmarks* (Tabela 6).

Tabela 6 - Frequência de utilização das práticas relacionadas a avaliação de desempenho

| Importância | | | | Avaliação De Desempenho | Utilização | | | | | |
|-------------|----|----|----|--|------------|----|----|----|----|----|
| n | NI | MI | I | | n | U1 | U2 | U3 | U4 | U5 |
| 23 | 0 | 6 | 17 | Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras. | 23 | 0 | 2 | 4 | 7 | 10 |
| 23 | 2 | 6 | 15 | Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionada com clientes | 23 | 2 | 2 | 6 | 2 | 11 |
| 23 | 2 | 10 | 11 | Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas com operações | 23 | 3 | 1 | 6 | 2 | 11 |
| 23 | 2 | 7 | 14 | Avaliação de desempenho com base em medida não-financeira (s) relacionada aos funcionários | 23 | 2 | 2 | 4 | 6 | 9 |
| 23 | 7 | 9 | 7 | Avaliação de desempenho com base no lucro residual ou valor econômico agregado | 23 | 7 | 4 | 3 | 4 | 5 |
| 23 | 5 | 8 | 10 | <i>Benchmarking</i> | 23 | 6 | 1 | 4 | 7 | 5 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Como esperado, a maioria dos inquiridos (74%) classificaram as medidas financeiras como “Importante” e o mesmo percentual relatado faz uso frequente dessas medidas. As medidas não-financeiras relacionadas aos clientes, operações e funcionários são claramente muito influentes, sendo consideradas por 91% como “moderadamente importantes” ou “importantes”, mas, sua utilização está na casa dos 50%. Está dicotomia talvez reflita o fato de que, para alguns, medidas não-financeiras são importantes, enquanto para outros o “simbolismo” da medida não-financeira que é importante. Os resultados demonstram também que nem o EVA, nem o *Benchmarking* são muito utilizados, apesar de que 44% dos respondentes considerem o *Benchmarking* como uma ferramenta importante.

4.2.3 Sistemas de Custeio

O custeio por absorção e o custeio variável são considerados os métodos clássicos de mensuração dos custos em ambiente de produção. O custeio por absorção consiste na

apropriação de todos os custos de produção aos objetos de custos. Neste método de custeio, além dos custos diretos, os custos indiretos relativos a manutenção da estrutura de produção são identificados e alocados para todos os objetos de custo. Já o custeio variável foi desenvolvido a fim de atender as necessidades das organizações com relação à tomada de decisão, sendo considerado como uma solução alternativa ou complementar, devido a tratar somente dos custos variáveis (MARTINS, 2001). Procurando atenuar as críticas aos sistemas tradicionais, surgiram os métodos considerados “modernos” de custeio, como o custeio baseado em atividade - ABC (*Activity-Based Costing*). Além disso, custeio alvo e o “custeio de qualidade” foram introduzidos como ferramentas para enfrentar o aumento da concorrência. Para identificar até que ponto os respondentes utilizam o sistema de custeio para fornecer informações de custo mais precisas para fins de tomada de decisão, os entrevistados foram solicitados a indicar quantas vezes e quão importante são as sete técnicas relacionadas aos métodos de custeio (Tabela 7).

Tabela 7 – Frequência de utilização das práticas relacionadas ao sistema de custeio

| Importância | | | | Sistema de Custeio | Utilização | | | | | |
|-------------|----|----|----|--|------------|----|----|----|----|----|
| n | NI | MI | I | | n | U1 | U2 | U3 | U4 | U5 |
| 23 | 3 | 5 | 15 | Separação entre os custos variáveis e fixos | 23 | 3 | 2 | 6 | 3 | 9 |
| 23 | 13 | 5 | 5 | Taxa de alocação dos custos indiretos de produção | 23 | 12 | 1 | 4 | 2 | 4 |
| 23 | 4 | 14 | 5 | Taxas departamentais para alocação dos indiretos de produção | 23 | 7 | 3 | 5 | 4 | 4 |
| 23 | 1 | 12 | 10 | Custeio baseado em atividades | 23 | 4 | 3 | 5 | 5 | 6 |
| 23 | 7 | 9 | 7 | Custeio alvo | 23 | 6 | 5 | 5 | 3 | 4 |
| 23 | 4 | 12 | 7 | Custeio de qualidade | 23 | 6 | 1 | 4 | 6 | 6 |
| 23 | 6 | 9 | 8 | Regressão e/ou técnicas de curva de aprendizagem | 23 | 7 | 1 | 4 | 3 | 8 |

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que 52% das empresas separam “frequentemente” ou “muito frequentemente” os custos variáveis dos fixos para fins de tomada de decisão. A importância desta separação foi reconhecida por 87% dos entrevistados classificando-a como “moderadamente importante” ou “importante”. Por outro lado, apenas um pequeno número de respondentes utiliza uma taxa de alocação de custos indiretos de produção, sua importância também não é percebida. A combinação destes dois achados sugere que o custeio variável é muito mais utilizado do que o custeio por absorção. O custeio ABC é considerado importante e muito importante por 96%, mas, apenas é utilizado “frequentemente” ou “muito frequentemente” por 48% da amostra. Pode-se concluir dessa forma, que apesar dos custeios mais sofisticados serem considerados importantes, a sua utilização ainda é pequena. Da mesma forma o custeio da qualidade é visto como “moderadamente importante” ou “importante”, mas não muito frequentemente calculado. Em relação a Regressão e/ou técnicas de curva de aprendizagem a percepção de importância e utilização ficam divididas.

4.2.4 Análise Estratégica

A contabilidade tem sido desafiada a prover informações para os gestores que levem em consideração não apenas o ambiente interno, mas também as variáveis do ambiente externo, ou seja, informações estratégicas (GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004). Embora o entendimento do que venha a ser contabilidade gerencial estratégica dentre a maioria dos estudiosos tenha aspectos comuns, historicamente, parece não existir um consenso entre as definições de contabilidade gerencial estratégica. Portanto, utiliza-se as características da contabilidade estratégica proposta por Guilding *et al.* (2000). Oito práticas estratégicas foram apresentadas aos entrevistados, que indicaram a frequência com que as utilizam, bem como a sua importância (Tabela 8).

Tabela 8 - Frequência de utilização das práticas relacionadas a análise estratégica

| Importância | | | | Análise Estratégica | Utilização | | | | | |
|-------------|----|----|----|--|------------|----|----|----|----|----|
| n | NI | MI | I | | n | U1 | U2 | U3 | U4 | U5 |
| 23 | 3 | 5 | 15 | Previsão de longo prazo | 23 | 2 | 2 | 4 | 4 | 11 |
| 23 | 11 | 7 | 5 | Análise de retorno do acionista | 23 | 13 | 2 | 2 | 0 | 6 |
| 23 | 10 | 7 | 6 | Análise da indústria | 23 | 12 | 2 | 5 | 1 | 3 |
| 23 | 4 | 7 | 12 | Análise da posição competitiva | 23 | 3 | 4 | 3 | 4 | 9 |
| 23 | 3 | 7 | 13 | Análise da cadeia de valor | 23 | 3 | 6 | 1 | 4 | 9 |
| 23 | 4 | 9 | 10 | Análise do ciclo de vida do produto | 23 | 6 | 4 | 4 | 1 | 8 |
| 23 | 6 | 8 | 9 | As possibilidades de integração de cadeias de valor com fornecedores e/ou clientes | 23 | 6 | 5 | 7 | 3 | 2 |
| 23 | 5 | 9 | 9 | Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes | 23 | 6 | 3 | 7 | 3 | 4 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a previsão de longo prazo e as análises da posição competitiva e da cadeia de valor são “frequentemente” ou “muito frequentemente” utilizadas pelas empresas, 65%, 61%, e 61% respectivamente. Pode-se concluir que as indústrias paranaenses, estão mais interessadas no planejamento de longo prazo convencional e análises competitivas, do que em análises da indústria, do ciclo de vida, retorno do acionista, e de análises contextuais. No entanto, a importância atribuídas, a estas práticas é grande, o que sugere que a utilização destas práticas pode se tornar mais generalizada e frequente.

4.2.5 Informações para a Tomada de Decisão

Um dos objetivos declarados da contabilidade gerencial é o de fornecer informações relevantes para a tomada de decisão interna. Para decisões de curto prazo os contadores podem

utilizar a análise custo-volume-lucro (CVP), análise de rentabilidade dos produtos, análise de rentabilidade dos clientes, e modelos de controle de estoques. Para as relacionadas a investimentos de capital, podem utilizar taxas de retorno contábil, bem como fluxo de caixa descontado. Também informações sobre fatores não-financeiros, como a qualidade da produção a flexibilidade de processos e prazos de entrega. Por fim as análises de risco, tais como análises de probabilidade, análises de sensibilidade (Tabela 9).

Tabela 9 - Frequência de utilização das práticas relacionadas a informação para tomada de decisão

| Importância | | | | Informação para Tomada de Decisão | Utilização | | | | | |
|-------------|----|----|----|---|------------|----|----|----|----|----|
| n | NI | MI | I | | n | U1 | U2 | U3 | U4 | U5 |
| 23 | 1 | 9 | 13 | A análise de custo-volume-lucro para os principais produtos | 23 | 1 | 3 | 5 | 7 | 7 |
| 23 | 2 | 4 | 17 | Análise de rentabilidade de produtos | 23 | 2 | 3 | 1 | 4 | 13 |
| 23 | 5 | 6 | 12 | Análise de rentabilidade de clientes | 23 | 4 | 1 | 8 | 4 | 6 |
| 23 | 1 | 7 | 15 | Modelos de controle de estoque | 23 | 2 | 3 | 5 | 5 | 8 |
| 23 | 2 | 6 | 15 | Avaliação de investimentos de capital com base no método de fluxo de caixa descontado | 23 | 4 | 2 | 4 | 3 | 10 |
| 23 | 4 | 10 | 9 | Avaliação dos grandes investimentos de capital com base no <i>payback</i> e/ou na taxa de retorno contábil. | 23 | 2 | 8 | 5 | 2 | 6 |
| 23 | 3 | 12 | 8 | Na avaliação de investimentos de capital, os aspectos não-financeiros são documentados e relatados | 23 | 2 | 4 | 7 | 5 | 5 |
| 23 | 3 | 11 | 9 | Avaliação de risco de projetos de investimento de capital por meio de análise de probabilidade ou simulação | 23 | 5 | 4 | 6 | 2 | 6 |
| 23 | 10 | 5 | 8 | Análise de sensibilidade “e se” para avaliação de projetos para investimento de capital | 23 | 9 | 4 | 2 | 3 | 5 |
| 23 | 6 | 11 | 6 | Cálculo e utilização de custo de capital no fluxo de caixa desconto para as principais avaliações de investimento | 23 | 6 | 4 | 4 | 5 | 4 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que as análises de custo prazo são as mais utilizadas, ou seja, análise de custo-volume-lucro, rentabilidade de produtos e modelos de controle de estoques são “frequentemente” ou “muito frequentemente” utilizados, com uma frequência de 61%, 74% e 57%, respectivamente, sendo também as técnicas com maior importância atribuída. No que diz respeito às decisões de investimento de capital, 35% dos respondentes utilizam a análise *payback* ou de retorno contábil, e 39% utilizam o fluxo de caixa descontado, no entanto, a importância atribuída é mais significativa, sendo de 83% e 80%.

Em relação a avaliação de investimentos de capital, os aspectos não-financeiros são considerados “importante” ou “moderadamente importante” em 90% das indústrias, mas sua utilização não ultrapassa a casa dos 40%. Em torno de 87% e 56% dos respondentes consideram as análises de risco como “importantes” ou “moderadamente importantes”, em contra partida, a análise de sensibilidade e de probabilidade são utilizadas apenas em 35% das empresas.

4.3 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E OS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS

Em relação as 38 práticas gerenciais apresentadas aos respondentes, e solicitado que de acordo com suas percepções informassem o grau de utilização e a importância atribuída a cada uma delas, observou-se que as práticas “Utilização do orçamento para controle de custos e despesas” e “Orçamento para planejamento” foram as mais utilizadas, apresentando médias de 4,43 e 4,34 em um máximo de 5, sendo seguidas pela “Análise de rentabilidade de produtos” e “Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras”, ou seja, as práticas mais utilizadas estão relacionadas com a determinação de custos e controle financeiro. Em contra partida o artefato menos utilizado é o “Orçamento base zero” com média de 2,13. A “Análise da indústria” e a “Análise de retorno do acionista” também apresentaram médias baixas, 2,17 e 2,30, respectivamente, sendo que estas ultimas são consideradas técnicas modernas sendo associadas à contabilidade gerencial estratégica. Estes dados fornecem uma indicação de que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais ainda são mais utilizadas do que as técnicas mais sofisticadas (Tabela 10).

Outro dado que remete a tal afirmação, é que as práticas relacionadas aos dois primeiros estágios evolutivos apresentam de forma geral médias maiores que as práticas consideradas mais sofisticadas, presentes no terceiro e quarto estágio evolutivo da contabilidade gerencial. Os resultados são congruentes com as pesquisas de Abdel-kader e Luther (2006, 2008), que apresentaram resultados semelhantes ao investigar as práticas utilizadas pelo setor alimentício do Reino Unido.

Em relação a importância atribuída às práticas gerenciais, os resultados se repetem, ou seja, as práticas consideradas mais importantes são as mais utilizadas, da mesma forma as menos importantes também aparecem no *ranking* das menos utilizadas. Em seu estudo, Abdel-kader e Luther (2006) afirmam que as práticas consideradas com maior “importância” do que de “uso” tendem a se tornar mais difundidas e vice-versa. No entanto, observam-se que não existem grandes diferenças entre a importância atribuída e o grau de utilização. Assim, pode-se prever que as práticas gerenciais adotadas pelas empresas respondentes não tendem a se modificar significativamente nos próximos anos, a menos que haja alguma mudança relevante seja em seu ambiente interno ou externo.

Portanto, os resultados desta análise estão alinhados ao aparente paradoxo dos achados das pesquisas de Frezatti (2004) e Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) de que, apesar do rol de novas técnicas e procedimentos à disposição dos gestores, observa-se na prática um baixo grau de adoção dos novos artefatos.

Tabela 10 – Análise descritiva do uso e da importância das práticas gerenciais

| Estágio Evolutivo | Práticas Gerenciais | Utilização | | Importância | |
|---|---|--------------|---------------|-------------|---------------|
| | | Média | Desvio padrão | Média | Desvio padrão |
| 1º | Taxa de alocação dos custos indiretos de produção | 2,7826 | 1,50625 | 2,0435 | ,63806 |
| | Utilização do orçamento para controle de custos e despesas | 4,4348 | 1,12112 | 2,8261 | ,49103 |
| | Orçamento flexível | 3,2609 | 1,68462 | 2,2174 | ,85048 |
| | Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras | 3,9565 | 1,06508 | 2,7391 | ,44898 |
| | Avaliação dos grandes investimentos de capital com base no <i>payback</i> e/ou na taxa de retorno contábil. | 3,0870 | 1,37883 | 2,2174 | ,73587 |
| 2º | Separação entre os custos variáveis e fixos | 3,5652 | 1,44052 | 2,5217 | ,73048 |
| | Taxas departamentais para alocação dos indiretos de produção | 2,3478 | 1,61270 | 1,6522 | ,83168 |
| | Regressão e/ou técnicas de curva de aprendizagem | 3,1739 | 1,69631 | 2,0870 | ,79275 |
| | Orçamento para o planejamento | 4,3478 | 1,11227 | 2,8696 | ,34435 |
| | Orçamento para análise de sensibilidade | 3,7391 | 1,25109 | 2,5652 | ,58977 |
| | Orçamento de longo prazo | 3,5652 | 1,44052 | 2,5217 | ,66535 |
| | Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionadas com operações | 3,7391 | 1,45282 | 2,3913 | ,65638 |
| | A análise de custo-volume-lucro para os principais produtos | 3,6957 | 1,18455 | 2,5217 | ,59311 |
| | Análise de rentabilidade de produtos | 4,0000 | 1,41421 | 2,6522 | ,64728 |
| | Modelos de controle de estoque | 3,6087 | 1,33958 | 2,6087 | ,58303 |
| 3º | Avaliação de investimentos de capital com base no método de fluxo de caixa descontado | 3,5652 | 1,56165 | 2,5652 | ,66237 |
| | Previsão de longo prazo | 3,8696 | 1,35862 | 2,5217 | ,73048 |
| | Custeio baseado em atividades | 3,2609 | 1,45282 | 2,3913 | ,58303 |
| | Orçamento baseado em atividades | 3,3478 | 1,55530 | 2,3478 | ,71406 |
| | Custeio de qualidade | 3,2174 | 1,56544 | 2,1304 | ,69442 |
| | Orçamento base zero | 2,1304 | 1,39167 | 1,7826 | ,79524 |
| | Avaliação de desempenho com base em medida não-financeira (s) relacionada aos funcionários | 3,7826 | 1,31275 | 2,5217 | ,66535 |
| | Avaliação de risco de projetos de investimento de capital por meio de análise de probabilidade ou simulação | 3,0000 | 1,50756 | 2,2609 | ,68870 |
| | Análise de sensibilidade “e se” para avaliação de projetos para investimento de capital | 2,6087 | 1,64425 | 1,9130 | ,90015 |
| | 4º | Custeio alvo | 2,7391 | 1,45282 | 2,0000 |
| Avaliação de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionada com clientes | | 3,7826 | 1,38027 | 2,5652 | ,66237 |
| Avaliação de desempenho com base no lucro residual ou valor econômico agregado | | 2,8261 | 1,58551 | 2,0000 | ,79772 |
| Benchmarking | | 3,1739 | 1,52709 | 2,2174 | ,79524 |
| Análise de rentabilidade de clientes | | 3,3043 | 1,39593 | 2,3043 | ,82212 |
| Na avaliação de investimentos de capital, os aspectos não-financeiros são documentados e relatados | | 3,3043 | 1,25896 | 2,2174 | ,67126 |
| Cálculo e utilização de custo de capital no fluxo de caixa desconto para as principais avaliações de investimento | | 2,8696 | 1,48643 | 2,0000 | ,73855 |
| Análise de retorno do acionista | | 2,3043 | 1,74342 | 1,7391 | ,81002 |
| Análise da indústria | | 2,1739 | 1,46636 | 1,8261 | ,83406 |
| Análise da posição competitiva | | 3,5217 | 1,50362 | 2,3478 | ,77511 |
| 4º | Análise da cadeia de valor | 3,4348 | 1,56165 | 2,4348 | ,72777 |
| | Análise do ciclo de vida do produto | 3,0435 | 1,66456 | 2,2609 | ,75181 |
| | As possibilidades de integração de cadeias de valor com fornecedores e/ou clientes | 2,5652 | 1,27301 | 2,1304 | ,81488 |
| | Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes | 2,8261 | 1,43502 | 2,1739 | ,77765 |

Fonte: Dados da pesquisa

4.4 FATORES CONTINGENCIAIS

Quanto à percepção da incerteza ambiental, observou-se que o ambiente no qual as empresas da amostra estão inseridas, de forma geral está mais para previsível do que imprevisível, ou seja, o ambiente é mais estável do que dinâmico (Tabela 11). Em uma escala de 1, para uma percepção imprevisível, onde as mudanças são difíceis de prever, e 7, para uma percepção de ambiente previsível onde as mudanças são poucas ou com uma grande previsibilidade, as variáveis relacionadas aos fornecedores, concorrentes e clientes foram classificadas como sendo previsíveis. Segundo a percepção dos respondentes as mudanças relacionadas as agências reguladoras são as mais imprevisíveis, com médias entre 3,13 e 3,78.

De acordo com Gul e Chia (1994) quando a incerteza ambiental é baixa, a gestão é capaz de fazer previsões relativamente precisas sobre o mercado, portanto não necessitam de informações adicionais. Dessa forma as empresas não necessitam necessariamente de práticas gerenciais sofisticadas, o que explica em parte a baixa adoção de artefatos gerenciais contemporâneos pelas empresas respondentes.

Tabela 11 - Análise Descritiva das Variáveis do Constructo Incerteza Ambiental

| Construto Incerteza Ambiental | | Média | Desvio padrão |
|--------------------------------------|--|--------------|----------------------|
| Fornecedores | Mudanças de preços dos fornecedores | 4,6087 | 1,46905 |
| | Alterações na qualidade dos materiais e componentes fornecidos | 4,0870 | 1,85651 |
| | Introdução de novos materiais e componentes pelos fornecedores | 4,3913 | 1,72519 |
| Concorrentes | Mudanças de preços dos concorrentes | 4,6087 | 1,30520 |
| | Mudanças na qualidade dos produtos dos concorrentes | 3,6087 | 1,33958 |
| | Introdução de novos produtos pelos concorrentes | 3,7826 | 1,41282 |
| Clientes | Demanda por produtos existentes | 5,1304 | 1,39167 |
| | Demanda por novos produtos | 4,1304 | 1,48643 |
| Governo - Agências Reguladoras | Mudanças nas regulamentações de preços | 3,5217 | 1,47308 |
| | Mudanças nas regulamentações dos produtos | 3,3043 | 1,49042 |
| | Mudanças nas regulamentações de práticas financeiras | 3,3043 | 1,32921 |
| | Mudanças nas regulamentações de marketing | 3,7826 | 1,59421 |
| | Mudanças nas leis/políticas trabalhistas | 3,1304 | 1,54638 |

Fonte: Dados da pesquisa

A incerteza ambiental também influencia a estrutura organizacional adotada pela empresa. Em ambientes onde se percebe menor incerteza ambiental a estrutura tende a ser

centralizada, pois as tarefas executadas em ambiente de baixa incerteza são mais eficazes, mais simples, e permitem uma coordenação mais eficiente e de baixo custo (DONALDSON,1999; GUL; CHIA, 1994; CHIA, 1995).

Na Tabela 12, observa-se as médias do constructo estrutura, mais especificamente tratando-se de delegação de autoridade. Observa-se que o nível de delegação de autoridade é maior no desenvolvimento de novos produtos e, em seguida, na contratação e demissão de pessoas. Ressalta-se que, em relação à precificação de novos produtos e mudanças de preços nos produtos existentes, nas decisões referentes ao orçamento e seleção de novos investimentos é mais centralizada. No entanto, com base nos valores médios das respostas, a análise sugere que as empresas paranaenses investigadas, de modo geral, possuem uma estrutura descentralizada.

Considerando a teoria e a análise das respostas das empresas da amostra pesquisada os achados sugerem que há um descompasso com relação a estrutura organizacional adotada, ou seja, centralizada ou descentralizada. Em tese, quando a incerteza ambiental percebida é baixa, ou seja, o ambiente é estável, a estrutura organizacional adotada é descentralizada. Nesse caso, de estrutura descentralizada, a gestão eficaz da organização demandaria práticas gerenciais mais sofisticadas para subsidiar o processo de tomada de decisão, além de planejamento e controle das atividades.

Tabela 12 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Estrutura

| Constructo Estrutura | Média | Desvio padrão |
|---|--------------|----------------------|
| Delegação de autoridade para desenvolvimento de novos produtos e serviços | 4,6522 | 1,79921 |
| Delegação de autoridade para contratação e demissão de pessoal | 4,7391 | 1,73775 |
| Delegação de autoridade para seleção de novos investimentos | 4,6087 | 1,49967 |
| Delegação de autoridade na precificação/mudanças de preços de produtos | 4,4783 | 1,78044 |
| Delegação de autoridade na definição do orçamento | 4,5652 | 1,56165 |

Fonte: Dados da pesquisa

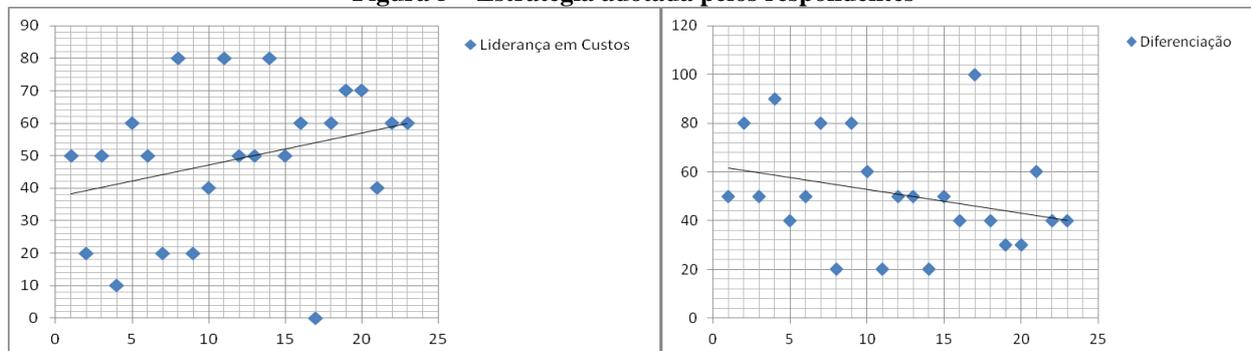
No entanto, Baines e Langfield-Smith (2003) afirmam que não há relação direta entre a estrutura organizacional, tecnologia e práticas gerenciais avançadas, as mudanças nesses fatores seriam respostas às mudanças de estratégia. Nesse sentido, a estratégia competitiva baseada na diferenciação leva a um aumento do uso de práticas avançadas e, conseqüentemente, a uma maior confiança nas informações contábeis não-financeiras, induzindo a melhoria do desempenho organizacional. O constructo estratégia é analisado na Tabela 13.

Tabela 13 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Estratégia

| Estratégia | Média | Desvio padrão |
|---------------------|--------------|----------------------|
| Liderança em Custos | 49,1304 | 22,34300 |
| Diferenciação | 54,0000 | 21,54910 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme detalhado na Tabela 13, a estratégia de diferenciação é a mais adotada, com média de 54%, e a estratégia de liderança em custos 49%. Portanto, esperar-se-ia que as práticas gerenciais adotadas fossem avançadas. No entanto, as políticas de diferenciação e de custo podem ser adotadas conjuntamente, como acontece nas empresas da amostra, onde 95,6% adotam as duas estratégias (Figura 5).

Figura 5 – Estratégia adotada pelos respondentes

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação ao porte, conforme Tabela 14, as empresas estão classificadas de acordo com o critério proposto pelo BNDES (2007). As indústrias de grande porte são as com receita operacional bruta, em 2013, superior a R\$ 300 milhões de reais. Nesta categoria estão, 43,5% (n=10) das empresas pesquisadas. As demais empresas, 17,4% (n=4) são do porte média-grande empresa; 21,7% (n=5) de porte médio; 8,7% (n=2) de pequeno porte e 8,7% (n=2) micro-empresas. Também foi solicitado as empresas pesquisadas que informassem a quantidade de colaboradores, métrica utilizada pelo SEBRAE para classificar o porte das empresas. A métrica proposta pelo SEBRAE classifica como de grande porte as empresas com quantidade de funcionários superior a 99.

Contrariando os achados de Frezatti (2005), de que as grandes empresas possuem menor diferença entre o que é previsto pela teoria e as escolhas referentes a estrutura do SCG, pois mesmo a amostra sendo formada em sua maioria por empresas de grande porte, as práticas gerenciais adotadas são ainda consideradas pela literatura como tradicionais, ou seja, integrantes dos primeiros estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

Tabela 14 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Porte

| Receita Operacional Bruta | Frequência | % | % Cumulativo |
|---|-------------------|----------|---------------------|
| Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões | 2 | 8,7 | 8,7 |
| Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões | 2 | 8,7 | 17,4 |
| Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões | 5 | 21,7 | 39,1 |
| Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões | 4 | 17,4 | 56,5 |
| Maior que R\$ 300 milhões | 10 | 43,5 | 100,0 |
| Total | 23 | 100,0 | 100,0 |

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 15 apresenta as análises descritivas das variáveis do constructo poder dos clientes. Percebe-se que a alteração de contratos é a variável com maior margem de manobra das empresas com média de 4,08%. Pode-se observar ainda que com média de média 3,86%, onde 1 é pouco e 7 é muito, as empresas não possuem grande dificuldade de encontrar clientes caso seu principal cliente opte por outro fornecedor. Além disso, a concentração de vendas nos três maiores clientes possui média baixa 3,60%.

Tabela 15 - Análises Descritivas das Variáveis do Constructo Poder dos Clientes

| Constructo Poder dos Clientes | Média | Desvio padrão |
|---|--------------|----------------------|
| Alteração de contratos | 4,0870 | 1,62125 |
| Negócios alternativos | 3,8696 | 1,86607 |
| Porcentagem de vendas dos três maiores clientes | 3,6087 | 1,61637 |

Fonte: Dados da pesquisa

Portanto, pode-se considerar que as empresas da amostra não sofrem o poder de grandes clientes, dessa forma dão menos ênfase à práticas gerenciais sofisticadas.

4.4.1 Classificação das Empresas Quanto aos Estágios Evolutivos

Para testar as hipóteses de pesquisa, as empresas foram divididas em quatro grupos de acordo com o nível de sofisticação de suas práticas gerenciais. Como afirmado anteriormente, adota-se o modelo de evolução da contabilidade gerencial desenvolvido pela IFAC em 1998, com quatro estágios de evolução:

- Estágio 1: determinação de custos e controlo financeiro (DCCF);
- Estágio 2: Informação para planejamento e controle (IPC);
- Estágio 3: Redução de desperdício de recursos (RDR);
- Estágio 4: Criação de valor através do uso eficaz dos recursos (CV).

Os estágios definidos pela IFAC foram operacionalizados de acordo com a categorização de Abdel-kader e Luther (2006), onde cada uma das 38 práticas gerenciais foram classificadas em um dos quatro níveis de sofisticação, relativos a cada um dos quatro estágios da IFAC. A classificação é apresentada no Quadro 1. Após calcular a média de utilização das práticas de cada estágio para cada empresa, as firmas individuais foram classificadas em grupos usando a análise de cluster. Estes quatro escores foram utilizados para agrupar cada uma das 23 empresas em quatro grupos A, B, C e D. Como resultado de procedimentos de agrupamento, 9 empresas foram classificadas no Cluster A, 5 no Cluster B, 7 no Cluster C, e 2 no Cluster D (Tabela 16)¹.

Tabela 16 - Médias das práticas gerenciais de acordo com os estágios de cada empresa

| Respondente | Estágio 1 | Estágio 2 | Estágio 3 | Estágio 4 | Cluster |
|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|
| 1 | 5 | 4,6666667 | 3,7142857 | 3,8571429 | A |
| 2 | 5 | 4,5 | 3,5714286 | 3,7857143 | A |
| 3 | 3,6 | 4 | 3,2857143 | 3,7857143 | A |
| 4 | 4,4 | 4,5 | 3,7142857 | 4 | A |
| 5 | 3,8 | 4,3333333 | 4,2857143 | 3,5714286 | B |
| 6 | 2 | 3 | 2,5714286 | 2,1428571 | C |
| 7 | 3 | 3,25 | 3,7142857 | 3 | C |
| 8 | 2,8 | 2,1666667 | 1,4285714 | 2 | B |
| 9 | 4,8 | 4,5 | 3,4285714 | 3,2857143 | C |
| 10 | 3 | 2,9166667 | 2,8571429 | 1,5714286 | A |
| 11 | 3,8 | 4,4166667 | 2,5714286 | 4,5 | D |
| 12 | 3,6 | 4,3333333 | 2,7142857 | 2,5 | A |
| 13 | 5 | 5 | 5 | 5 | B |
| 14 | 2,2 | 3 | 2,1428571 | 1,2857143 | B |
| 15 | 3,6 | 2,75 | 2,4285714 | 1,8571429 | B |
| 16 | 1,8 | 1,5833333 | 1,1428571 | 1,5 | C |
| 17 | 3,2 | 3,1666667 | 3,1428571 | 2,4285714 | A |
| 18 | 3,4 | 3,0833333 | 2 | 3,2142857 | D |
| 19 | 3,6 | 3,8333333 | 3,2857143 | 2,7142857 | C |
| 20 | 3 | 3,3333333 | 3,2857143 | 3,5714286 | C |
| 21 | 1,8 | 3 | 3 | 2,6428571 | A |
| 22 | 3,6 | 3 | 3,4285714 | 2,5714286 | A |
| 23 | 4,6 | 4,5 | 3,4285714 | 4 | C |

Fonte: Dados da pesquisa.

O passo seguinte envolveu a rotulagem dos clusters. Isto foi realizado por meio da comparação entre os agrupamentos e os estágio evolutivos da contabilidade gerencial (Estágio 1,

¹ Para validar a análise de cluster, foi realizada a análise discriminante múltipla nos quatro conjuntos de práticas de contabilidade gerencial (DCCF, IPC, RDR e, CV) e a classificação derivada da análise de cluster. Os resultados demonstram que as empresas foram 100% corretamente classificadas nos grupos A, B, C e D.

Estágio 2, etc.) De acordo com a concepção teórica da IFAC em relação a evolução da contabilidade gerencial, as empresas do estágio 1 têm maior ênfase nas práticas relacionadas a DCCF (Determinação de custos e controle financeiro) e menos ênfase nas práticas de outros conjuntos (ou seja, os relativos ao IPC, RDR e CV). No estágio 2 a ênfase recai nas práticas relacionadas a DCCF (Determinação de custos e controle financeiro) e IPC (Informação para o planejamento e controle) e em menor escala nas práticas dos outros dois conjuntos (RDR e CV). No terceiro estágio a ênfase prevalece na DCCF (Determinação de custos e controle financeiro), IPC (Informação para o planejamento e controle) e RDR (Redução do desperdício de recursos) e menos na CV (Criação de valor através do uso eficaz dos recursos). O estágio 4 possui ênfase em todos os quatro conjuntos (Tabela 17).

Tabela 17 - Classificação das empresas utilizando análise de agrupamento hierárquico

| | | CLUSTERS | | | |
|------------------------------------|---------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Número de empresas em cada cluster | | A (n = 9) | B (n = 5) | C (n = 7) | D (n = 2) |
| DCCF | Média | 3,6888889 | 3,48 | 3,2571429 | 3,6 |
| | Desvio Padrão | 1,0154364 | 1,0639549 | 1,1645559 | 0,2828427 |
| IPC | Média | 3,787037 | 3,45 | 3,4285714 | 3,75 |
| | Desvio Padrão | 0,7512849 | 1,1749704 | 1,007413 | 0,942809 |
| RDR | Média | 3,2698413 | 3,0571429 | 2,9795918 | 2,2857143 |
| | Desvio Padrão | 0,3673154 | 1,5138813 | 0,8822843 | 0,404061 |
| CV | Média | 3,015873 | 2,7428571 | 2,8877551 | 3,8571429 |
| | Desvio Padrão | 0,8584646 | 1,5199356 | 0,8550144 | 0,9091373 |
| | | Estágio 4 | Estágio 2 | Estágio 1 | Estágio 3 |

Fonte: Dados da pesquisa

Os *scores* médios de DCCF, IPC, RDR e, CV na Tabela 17 fornece a fundamentação para a rotulagem preliminar dos clusters. Os escores médios das empresas no Cluster C são os mais baixos na maioria dos conjuntos, assim sugere que o Cluster C representa o primeiro estágio da evolução da contabilidade gerencial. Empresas em Cluster B têm maiores escores médios para os conjuntos de práticas DCCF, IPC, RDR, em relação aos escores do Cluster C. Assim, Cluster B pode representar o segundo estágio da evolução da contabilidade gerencial.

Clusters A e D são os Cluster com maiores escores médios em todos os conjuntos comparados aos Clusters B e C. No entanto, comparando os escores médios de ambos os Clusters, pode-se concluir que o Cluster A representa o quarto estágio evolutivo da contabilidade gerencial. Assim, o Cluster D representa o terceiro estágio.

Portanto, os dados da Tabela 17 permitem concluir que das 23 empresas, 30% estão no primeiro estágio, 22% estão no segundo estágio, 9% estão no terceiro estágio e 39% estão no último estágio evolutivo da contabilidade gerencial. Desta forma, os dados apontam que 52% das empresas utilizam práticas gerenciais consideradas tradicionais, e 39% utilizam práticas sofisticadas. Estes resultados indicam uma leve mudança no cenário gerencial, apesar de que as práticas consideradas tradicionais prevalecem. As empresas que utilizam práticas sofisticadas representam um número considerável da amostra. Comparando com os resultados da pesquisa de Abdel-Kader e Luther (2006), esta teoria ganha suporte, pois de acordo com o estudo, 60% das empresas utilizavam práticas consideradas “simples” e apenas 13% empregavam práticas sofisticadas.

4.4.2 Estágios Evolutivos e Fatores Contingenciais

4.4.2.1 Incerteza Ambiental

Estudos como os de Tillema (2005) e Abdel-Kader e Luther (2008), por exemplo, concluem que quanto maior o nível de incerteza, a necessidade de informações oportunas e tempestivas por parte das empresas aumenta. Portanto, tendem a desenvolver sistemas de contabilidade gerencial mais sofisticados, utilizando práticas gerenciais contemporâneas. Sendo assim, é investigado se as empresas que percebem maior grau de incerteza ambiental adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas que percebem menor incerteza ambiental. Realizou-se, portanto, o teste de Kruskal-wallis, a fim de verificar se a incerteza ambiental influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas (Tabela 18).

Observou-se que não há evidência estatística, no estudo em questão, que comprove que exista diferença significativa entre os quatro clusters em relação a influência da incerteza ambiental na adoção de práticas gerenciais. No entanto, ao realizar-se a comparação múltipla das médias (Anexo 1), verifica-se diferença em fatos isolados, como é caso da variável “introdução de novos materiais por parte dos fornecedores”, onde o Estágio 1 apresenta diferença significativa ao Estágio 2. Na variável “mudanças na qualidade dos produtos dos fornecedores” o estágio 2 apresenta diferença do estágio 3, e em relação a variável “demanda por produtos existentes” o estágio 3 difere do estágio 4. Apesar das diferenças significativas em variáveis isoladas, a H1 não pode ser aceita, ou seja, a utilização de práticas gerenciais não está relacionada a percepção de incerteza ambiental.

Tabela 18 - Teste *Kruskal-Wallis* para o Constructo Incerteza Ambiental

| | | Chi-Square | df | Asymp. Sig. | Exact Sig. | Point Probability |
|--------------------------------------|--|------------|----|-------------|------------|-------------------|
| Fornecedores | Mudanças de preços | 2,225 | 3 | 0,527 | 0,565 | 0 |
| | Mudanças na qualidade dos produtos | 4,555 | 3 | 0,207 | 0,211 | 0 |
| | Introdução de novos materiais | 6,635 | 3 | 0,084 | 0,069 | 0 |
| Concorrentes | Mudanças de preços | 2,172 | 3 | 0,538 | 0,57 | 0 |
| | Mudanças na qualidade dos produtos | 1,103 | 3 | 0,776 | 0,802 | 0 |
| | Introdução de novos materiais | 2,221 | 3 | 0,528 | 0,565 | 0 |
| Clientes | Demanda por produtos existentes | 5,2 | 3 | 0,158 | 0,151 | 0 |
| | Demanda por novos produtos | 0,849 | 3 | 0,838 | 0,859 | 0 |
| Governo - Agências Reguladoras | Mudanças nas regulamentações de preços | 1,371 | 3 | 0,712 | 0,744 | 0 |
| | Mudanças nas regulamentações dos produtos | 4,521 | 3 | 0,21 | 0,219 | 0 |
| | Mudanças nas regulamentações de práticas financeiras | 0,276 | 3 | 0,965 | 0,971 | 0 |
| | Mudanças nas regulamentações de marketing | 2,487 | 3 | 0,478 | 0,509 | 0 |
| | Mudanças nas leis/políticas trabalhistas | 2,518 | 3 | 0,472 | 0,501 | 0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados são interessantes. Trabalhos como, por exemplo, de Tillema (2005)² e Abdel-Kader e Luther (2008)³, concluem que a incerteza ambiental percebida é um dos principais fatores que possuem influencia na adoção de práticas gerenciais, pois, quanto maior a incerteza percebida maior a necessidade de utilizar-se de práticas robustas que forneçam informações relevantes e minimizem esta incerteza. Portanto, pode-se inferir que as empresas classificadas no quarto estágio evolutivo utilizam práticas contemporâneas a fim de lidar com diversas contingencias, inclusive a incerteza ambiental.

No entanto, ao voltar para amostra, percebe-se que a mesma é composta em sua maioria por empresas agroindustriais e alimentícias, setores considerados entre os principais da indústria paranaense. O setor alimentício responde por 30% do total comercializado no Estado, e o setor agroindustrial cresce a cada ano como afirma o presidente da Organização das Cooperativas do Paraná (Ocepar), João Paulo Koslovski, “na última década o setor manteve crescimento anual médio de 12% no faturamento. A expansão, aliada ao aumento na oferta de crédito com juros reduzidos, fomentou os investimentos do setor, tanto em infraestrutura quanto no

² Tillema (2005) elaborou um quadro de fatores que explicam a adoção de diferentes práticas gerenciais, a incerteza ambiental foi um fator preponderante, principalmente em empresas com poucos anos de atuação, pois o foco destas estava no operacional e não na gestão, a pesquisa foi realizada em empresas de gás, por meio de estudo de caso.

³ Abdel-Kader e Luther (2008) encontraram diferenças significativas entre os quatro grupos de empresas, em relação as práticas gerenciais adotadas e o nível de incerteza ambiental percebida. No entanto a pesquisa focou apenas no setor de alimentos e bebidas do Reino Unido, onde o cenário relatado tende a baixa competitividade do setor, e foco reduzido na gestão da indústria.

processamento”. Assim pode-se considerar os setores agroindustriais e alimentícios estáveis, dado corroborado quando voltamos à análise descritiva do constructo incerteza ambiental. A estabilidade poderia justificar parcialmente os resultados apontados, ou seja, que a incerteza não interfere na adoção das práticas gerenciais, pois a incerteza percebida é baixa. Assim, pode-se considerar que os resultados são influenciados pela especificidade da amostra.

4.4.2.2 Estrutura

Chenhall (2003) define a descentralização como o grau de autonomia dos gerentes. Segundo o autor, as empresas descentralizadas necessitam utilizar práticas gerenciais mais sofisticadas para fornecer informações relevantes aos gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisões. Sendo assim, optou-se por investigar se as empresas caracterizadas como descentralizadas adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas caracterizadas como centralizadas. Realizou-se, portanto, o teste de Kruskal-wallis, a fim de verificar se o grau de centralização influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas (Tabela 19).

Tabela 19 - Teste *Kruskal-Wallis* para o Constructo Estrutura

| | Chi-Square | df | Asymp. Sig. | Exact Sig. | P. Probability |
|--|------------|----|-------------|------------|----------------|
| Del. de autoridade no desenv. de produtos e serviços | 6,118 | 3 | 0,106 | 0,091 | 0 |
| Delegação de autoridade na contratação e demissão | 3,399 | 3 | 0,334 | 0,355 | 0 |
| Delegação de autoridade na seleção de investimentos | 2,874 | 3 | 0,411 | 0,438 | 0 |
| Delegação de autoridade na precificação | 7,706 | 3 | 0,053 | 0,036 | 0 |
| Delegação de autoridade na definição do orçamento | 3,146 | 3 | 0,37 | 0,394 | 0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a única variável significativa é a Delegação de autoridade para a precificação, as outras variáveis não apresentam evidência estatística que exista diferença significativa entre os quatro clusters em relação a influência do grau de centralização na adoção das práticas gerenciais. Comparações mais detalhadas entre os grupos, revelam que o grupo do estágio 3 apresenta diferença do grupo do estágio 4 em relação a variável “delegação de autoridade no desenvolvimento de produtos e serviços” (Tabela 20).

Tabela 20 - Comparação Múltipla das médias do Constructo Estrutura

| | | | Mean Difference | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | |
|---|----------|----------|-----------------|------------|------|-------------------------|-------------|
| | | | (I-J) | | | Lower Bound | Upper Bound |
| Delegação de autoridade no desenvolvimento de produtos e serviços | Estágio1 | Estágio2 | -2,300000 | 3,567523 | ,527 | -9,76691 | 5,16691 |
| | | Estágio3 | 8,000000 | 4,885032 | ,118 | -2,22449 | 18,22449 |
| | | Estágio4 | -4,333333 | 3,070435 | ,174 | -10,75983 | 2,09316 |
| | Estágio2 | Estágio1 | 2,300000 | 3,567523 | ,527 | -5,16691 | 9,76691 |
| | | Estágio3 | 10,300000 | 5,097523 | ,058 | -,36924 | 20,96924 |
| | | Estágio4 | -2,033333 | 3,398348 | ,557 | -9,14616 | 5,07949 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -8,000000 | 4,885032 | ,118 | -18,22449 | 2,22449 |
| | | Estágio2 | -10,300000 | 5,097523 | ,058 | -20,96924 | ,36924 |
| | | Estágio4 | -12,333333* | 4,762886 | ,018 | -22,30217 | -2,36450 |
| | Estágio4 | Estágio1 | 4,333333 | 3,070435 | ,174 | -2,09316 | 10,75983 |
| | | Estágio2 | 2,033333 | 3,398348 | ,557 | -5,07949 | 9,14616 |
| | | Estágio3 | 12,333333* | 4,762886 | ,018 | 2,36450 | 22,30217 |
| Delegação de autoridade na contratação e demissão | Estágio1 | Estágio2 | -1,942857 | 3,854897 | ,620 | -10,01125 | 6,12553 |
| | | Estágio3 | ,107143 | 5,278535 | ,984 | -10,94096 | 11,15524 |
| | | Estágio4 | -5,698413 | 3,317767 | ,102 | -12,64258 | 1,24575 |
| | Estágio2 | Estágio1 | 1,942857 | 3,854897 | ,620 | -6,12553 | 10,01125 |
| | | Estágio3 | 2,050000 | 5,508143 | ,714 | -9,47867 | 13,57867 |
| | | Estágio4 | -3,755556 | 3,672095 | ,319 | -11,44134 | 3,93023 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -1,07143 | 5,278535 | ,984 | -11,15524 | 10,94096 |
| | | Estágio2 | -2,050000 | 5,508143 | ,714 | -13,57867 | 9,47867 |
| | | Estágio4 | -5,805556 | 5,146551 | ,273 | -16,57741 | 4,96630 |
| | Estágio4 | Estágio1 | 5,698413 | 3,317767 | ,102 | -1,24575 | 12,64258 |
| | | Estágio2 | 3,755556 | 3,672095 | ,319 | -3,93023 | 11,44134 |
| | | Estágio3 | 5,805556 | 5,146551 | ,273 | -4,96630 | 16,57741 |
| Delegação de autoridade na seleção de investimentos | Estágio1 | Estágio2 | ,900000 | 3,896898 | ,820 | -7,25630 | 9,05630 |
| | | Estágio3 | 7,750000 | 5,336047 | ,163 | -3,41848 | 18,91848 |
| | | Estágio4 | -,944444 | 3,353916 | ,781 | -7,96427 | 6,07538 |
| | Estágio2 | Estágio1 | -,900000 | 3,896898 | ,820 | -9,05630 | 7,25630 |
| | | Estágio3 | 6,850000 | 5,568157 | ,234 | -4,80429 | 18,50429 |
| | | Estágio4 | -1,844444 | 3,712105 | ,625 | -9,61397 | 5,92508 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -7,750000 | 5,336047 | ,163 | -18,91848 | 3,41848 |
| | | Estágio2 | -6,850000 | 5,568157 | ,234 | -18,50429 | 4,80429 |
| | | Estágio4 | -8,694444 | 5,202625 | ,111 | -19,58366 | 2,19478 |
| | Estágio4 | Estágio1 | ,944444 | 3,353916 | ,781 | -6,07538 | 7,96427 |
| | | Estágio2 | 1,844444 | 3,712105 | ,625 | -5,92508 | 9,61397 |
| | | Estágio3 | 8,694444 | 5,202625 | ,111 | -2,19478 | 19,58366 |

Fonte: Dados da pesquisa

Também pode-se observar que existe diferença significativa entre os estágios 2 e 3, e estágios 3 e 4 ao analisar a variável Delegação de autoridade na precificação (Tabela 21).

Tabela 21 - Comparação Múltipla das médias do Constructo Estrutura

| | | | Mean Difference | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | |
|---|----------|----------|-----------------|------------|------|-------------------------|-------------|
| | | | (I-J) | | | Lower Bound | Upper Bound |
| Delegação de autoridade na precificação | Estágio1 | Estágio2 | -3,157143 | 3,359322 | ,359 | -10,18828 | 3,87400 |
| | | Estágio3 | 8,642857 | 4,599940 | ,076 | -,98493 | 18,27064 |
| | | Estágio4 | -4,912698 | 2,891244 | ,106 | -10,96414 | 1,13874 |
| | Estágio2 | Estágio1 | 3,157143 | 3,359322 | ,359 | -3,87400 | 10,18828 |
| | | Estágio3 | 11,800000* | 4,800030 | ,024 | 1,75342 | 21,84658 |
| | | Estágio4 | -1,755556 | 3,200020 | ,590 | -8,45328 | 4,94216 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -8,642857 | 4,599940 | ,076 | -18,27064 | ,98493 |
| | | Estágio2 | -11,800000* | 4,800030 | ,024 | -21,84658 | -1,75342 |
| | | Estágio4 | -13,555556* | 4,484924 | ,007 | -22,94261 | -4,16850 |
| | Estágio4 | Estágio1 | 4,912698 | 2,891244 | ,106 | -1,13874 | 10,96414 |
| | | Estágio2 | 1,755556 | 3,200020 | ,590 | -4,94216 | 8,45328 |
| | | Estágio3 | 13,555556* | 4,484924 | ,007 | 4,16850 | 22,94261 |
| Delegação de autoridade na definição do orçamento | Estágio1 | Estágio2 | 3,071429 | 3,880012 | ,438 | -5,04953 | 11,19239 |
| | | Estágio3 | 7,571429 | 5,312925 | ,170 | -3,54865 | 18,69151 |
| | | Estágio4 | -,650794 | 3,339383 | ,848 | -7,64020 | 6,33861 |
| | Estágio2 | Estágio1 | -3,071429 | 3,880012 | ,438 | -11,19239 | 5,04953 |
| | | Estágio3 | 4,500000 | 5,544029 | ,427 | -7,10379 | 16,10379 |
| | | Estágio4 | -3,722222 | 3,696019 | ,327 | -11,45808 | 4,01364 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -7,571429 | 5,312925 | ,170 | -18,69151 | 3,54865 |
| | | Estágio2 | -4,500000 | 5,544029 | ,427 | -16,10379 | 7,10379 |
| | | Estágio4 | -8,222222 | 5,180081 | ,129 | -19,06426 | 2,61981 |
| | Estágio4 | Estágio1 | ,650794 | 3,339383 | ,848 | -6,33861 | 7,64020 |
| | | Estágio2 | 3,722222 | 3,696019 | ,327 | -4,01364 | 11,45808 |
| | | Estágio3 | 8,222222 | 5,180081 | ,129 | -2,61981 | 19,06426 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Estes resultados sugerem que centralização ou a descentralização da estrutura organizacional não está intimamente ligada a adoção das práticas gerenciais consideradas simples ou sofisticadas, ou seja, não necessariamente as empresas classificadas no quarto estágio evolutivo utilizam práticas sofisticadas em decorrência de uma estrutura descentralizada. Desta forma a Hipótese H2 não pode ser suportada.

Este resultado é divergente aos resultados encontrados nas pesquisas de Chia (1995)⁴, e Abdel-Kader e Luther (2008), que encontram significância entre a estrutura organizacional e as práticas adotadas. Além de que ao voltar-se a análise descritiva do constructo estrutura, verifica-se que, de modo geral, as empresas paranaenses pesquisadas possuem uma estrutura descentralizada, o que geraria uma diferença significativa entre a estrutura e os quatro grupos, no entanto esta premissa não se cumpre.

⁴ Chia (1995) Examina os efeitos dos sistemas de contabilidade gerencial em conjunto com a descentralização da tomada de decisão sobre o desempenho gerencial, na Cingapura. Os achados da pesquisa sugere que para uma organização em ambiente com elevada incerteza, uma estrutura descentralizada é necessária, e, conseqüentemente, um sistema de contabilidade gerencial mais sofisticado.

4.4.2.3 Estratégia

Estudos como os de Anderson e Lanen (1999), Baines e Langfield-Smith (2003), e Abdel-Kader e Luther (2008), por exemplo, concluem que a estratégia adotada pelas empresas está intimamente relacionada às práticas gerenciais adotadas, sendo que empresas que utilizam estratégias de diferenciação procuram adotar práticas gerenciais contemporâneas, em contrapartida empresas que optam por estratégias de liderança em custo geralmente utilizam práticas tradicionais. Sendo assim, optou-se por investigar se as empresas que utilizam a estratégia de diferenciação adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas que fazem uso de estratégia de liderança em custo. Realizou-se, portanto, o teste de Kruskal-wallis, a fim de verificar se a estratégia influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas (Tabela 22).

Tabela 22 - Teste *Kruskal-Wallis* para o Constructo Estratégia

| | Chi-Square | df | Asymp. Sig. | Exact Sig. | Point Probability |
|---------------------|------------|----|-------------|------------|-------------------|
| Liderança em Custos | 8,373 | 3 | 0,039 | 0,024 | 0 |
| Diferenciação | 8,373 | 3 | 0,039 | 0,024 | 0 |

Fonte: Dados da pesquisa

Ao analisar os resultados do teste de Kruskal-Wallis (Tabela 22), pode-se observar uma diferença significativa entre os quatro grupos de empresas e sua relação com a estratégia. Comparações mais detalhadas entre os clusters revelam diferenças significativas entre as empresas dos estágios 2 e 4, 3 e 4 para a variável Liderança em custos. Em relação a variável Diferenciação as diferenças residem entre os clusters classificados nos estágios 2 e 4, 3 e 4 (Tabela 23). Estes resultados sugerem que não é relevante a estratégia é utilizada, seja de liderança em custo ou diferenciação, tais resultados podem ser decorrentes do fato de que todas as empresas adotam ambas as estratégias.

Tabela 23 - Comparação Múltipla das médias do Constructo Estratégia

| | | | Mean | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | |
|----------------------------|----------|----------|------------------|------------|------|-------------------------|-------------|
| | | | Difference (I-J) | | | Lower Bound | Upper Bound |
| Liderança em Custos | Estágio1 | Estágio2 | -3,414286 | 3,308850 | ,315 | -10,33979 | 3,51122 |
| | | Estágio3 | -6,214286 | 4,530829 | ,186 | -15,69742 | 3,26885 |
| | | Estágio4 | 5,285714 | 2,847804 | ,079 | -,67481 | 11,24624 |
| | Estágio2 | Estágio1 | 3,414286 | 3,308850 | ,315 | -3,51122 | 10,33979 |
| | | Estágio3 | -2,800000 | 4,727913 | ,561 | -12,69563 | 7,09563 |
| | | Estágio4 | 8,700000* | 3,151942 | ,012 | 2,10291 | 15,29709 |
| | Estágio3 | Estágio1 | 6,214286 | 4,530829 | ,186 | -3,26885 | 15,69742 |
| | | Estágio2 | 2,800000 | 4,727913 | ,561 | -7,09563 | 12,69563 |
| | | Estágio4 | 11,500000* | 4,417540 | ,017 | 2,25398 | 20,74602 |
| | Estágio4 | Estágio1 | -5,285714 | 2,847804 | ,079 | -11,24624 | ,67481 |
| | | Estágio2 | -8,700000* | 3,151942 | ,012 | -15,29709 | -2,10291 |
| | | Estágio3 | -11,500000* | 4,417540 | ,017 | -20,74602 | -2,25398 |
| Diferenciação | Estágio1 | Estágio2 | 3,414286 | 3,308850 | ,315 | -3,51122 | 10,33979 |
| | | Estágio3 | 6,214286 | 4,530829 | ,186 | -3,26885 | 15,69742 |
| | | Estágio4 | -5,285714 | 2,847804 | ,079 | -11,24624 | ,67481 |
| | Estágio2 | Estágio1 | -3,414286 | 3,308850 | ,315 | -10,33979 | 3,51122 |
| | | Estágio3 | 2,800000 | 4,727913 | ,561 | -7,09563 | 12,69563 |
| | | Estágio4 | -8,700000* | 3,151942 | ,012 | -15,29709 | -2,10291 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -6,214286 | 4,530829 | ,186 | -15,69742 | 3,26885 |
| | | Estágio2 | -2,800000 | 4,727913 | ,561 | -12,69563 | 7,09563 |
| | | Estágio4 | -11,500000* | 4,417540 | ,017 | -20,74602 | -2,25398 |
| | Estágio4 | Estágio1 | 5,285714 | 2,847804 | ,079 | -,67481 | 11,24624 |
| | | Estágio2 | 8,700000* | 3,151942 | ,012 | 2,10291 | 15,29709 |
| | | Estágio3 | 11,500000* | 4,417540 | ,017 | 2,25398 | 20,74602 |

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, a H3 pode ser aceita, ou seja, a utilização de práticas gerenciais é influenciada pela estratégia organizacional adotada pela empresa. Os resultados vão ao encontro das pesquisas desenvolvidas por Anderson e Lanen (1999)⁵ e Baines e Langfield-Smith (2003)⁶.

4.4.2.4 Porte

O tamanho de uma empresa é um fator importante que afeta tanto a estrutura como outros mecanismos de controle. Sendo assim, optou-se por investigar se as grandes empresas adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as pequenas e médias empresas. Realizou-se, portanto, o teste de Kruskal-wallis a fim de verificar se a estratégia influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas (Tabela 24).

⁵ Anderson e Lanen (1999), examinaram a estratégia competitiva como uma variável mediadora da relação contingente entre a concorrência externa e práticas gerenciais. Os resultados apontaram diferenças nas estratégias competitivas e no cenário internacional, como possíveis explicações para as diferenças nas práticas gerenciais adotadas. Três áreas foram examinadas: planejamento e controle, mensuração e avaliação de desempenho, e gestão de custos. Os autores atribuíram as mudanças nas práticas gerenciais às diferenças estratégias adotadas por empresas nacionais e internacionais.

⁶ Baines e Langfield-Smith (2003) concluíram que a estratégia competitiva baseada na diferenciação leva a um aumento do uso de práticas avançadas e, conseqüentemente, a uma maior confiança nas informações contábeis não-financeiras, que levou à melhoria do desempenho organizacional.

Tabela 24 - Teste *Kruskal-Wallis* para o Constructo Porte

| | Chi-Square | df | Asymp. Sig. | Exact Sig. | Point Probability |
|-------|------------|----|-------------|------------|-------------------|
| Porte | 1,526 | 3 | ,676 | ,706 | ,000 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados dos testes de *Kruskal-Wallis* não indicam diferença significativa entre os quatro grupos de empresas em relação ao seu tamanho. Além disso, comparação múltipla das médias não revelou uma diferença significativa entre os grupos de empresas (Tabela 25). Por conseguinte a H4 não pode ser aceita, ou seja, a utilização de práticas gerenciais não está relacionada ao porte.

Tabela 25 - Comparação Múltipla das médias do Constructo Porte

| | | Mean | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | |
|----------|----------|------------------|------------|------|-------------------------|-------------|
| | | Difference (I-J) | | | Lower Bound | Upper Bound |
| Estágio1 | Estágio2 | ,971429 | 3,916735 | ,807 | -7,22639 | 9,16925 |
| | Estágio3 | 4,571429 | 5,363210 | ,405 | -6,65390 | 15,79676 |
| | Estágio4 | -1,373016 | 3,370988 | ,688 | -8,42858 | 5,68254 |
| Estágio2 | Estágio1 | -,971429 | 3,916735 | ,807 | -9,16925 | 7,22639 |
| | Estágio3 | 3,600000 | 5,596501 | ,528 | -8,11361 | 15,31361 |
| | Estágio4 | -2,344444 | 3,731000 | ,537 | -10,15352 | 5,46463 |
| Estágio3 | Estágio1 | -4,571429 | 5,363210 | ,405 | -15,79676 | 6,65390 |
| | Estágio2 | -3,600000 | 5,596501 | ,528 | -15,31361 | 8,11361 |
| | Estágio4 | -5,944444 | 5,229108 | ,270 | -16,88909 | 5,00020 |
| Estágio4 | Estágio1 | 1,373016 | 3,370988 | ,688 | -5,68254 | 8,42858 |
| | Estágio2 | 2,344444 | 3,731000 | ,537 | -5,46463 | 10,15352 |
| | Estágio3 | 5,944444 | 5,229108 | ,270 | -5,00020 | 16,88909 |

Fonte: Dados da pesquisa

Este resultado é divergente em relação aos resultados encontrados nas pesquisas de Dávila e Foster (2007)⁷, Abdel-Kader e Luther (2008) e Gonzaga *et al.* (2010)⁸, que demonstram que maiores ativos estão positivamente associados a uma maior quantidade e intensidade de uso de ferramentas gerenciais.

⁷ Dávila e Foster (2007) estudaram a evolução dos sistemas de controle gerencial de 78 empresas, os resultados indicam que o número de funcionários, a presença de capital de risco, operações internacionais, e o tempo de retorno da receita estão associados positivamente com a taxa de adoção sistemas de controle gerencial. Além disso, a taxa de adoção é afetada simultaneamente pelo tamanho da empresa.

⁸ Gonzaga *et al.* (2010) buscou verificar a existência de associação entre tamanho das empresas e utilização das ferramentas da contabilidade gerencial, os resultados apontaram associação entre quantidade/intensidade de uso de ferramentas gerenciais e tamanho das empresas nas observações presentes na amostra analisada.

4.4.2.5 Fatores Específicos da Indústria

Abdel-Kader e Luther (2008) apontaram que o poder do cliente é uma variável importante que pode afetar muitos aspectos das operações de empresas que possuem poucos clientes, ou o faturamento relacionado aos três maiores clientes supera o faturamento relacionado ao restante da carta de clientes. Sendo assim, optou-se por investigar se o nível de sofisticação das práticas gerenciais difere entre as empresas de acordo com o poder de seus clientes. Realizou-se, portanto, o teste de Kruskal-wallis, a fim de verificar se o nível de poder dos clientes influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas (Tabela 26).

Tabela 26 - Teste *Kruskal-Wallis* para o Constructo Poder dos Clientes

| | Chi-Square | df | Asymp. Sig. | Exact Sig. | Point Probability |
|---------------------------------------|------------|----|-------------|------------|-------------------|
| Alteração de Contratos | 1,358 | 3 | 0,715 | 0,742 | 0 |
| Negócios alternativos | 3,534 | 3 | 0,316 | 0,338 | 0 |
| % de vendas dos três maiores clientes | 1,897 | 3 | 0,594 | 0,626 | 0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Observou-se que não houve evidência estatística no estudo em questão, que comprove que exista diferença significativa entre os quatro clusters em relação a influência do poder dos clientes na adoção de práticas gerenciais. Ao realizar a comparação múltipla das médias do constructo poder dos clientes, verifica-se que nenhuma empresa classificada nos clusters de acordo com os estágios evolutivos possui diferença significativa em relação às variáveis. Por conseguinte, a H5 não pode ser aceita, ou seja, a utilização de práticas gerenciais não está relacionada a percepção de poder dos clientes.

Tabela 27 - Comparação Múltipla das Médias do Constructo Poder dos Clientes

| | | | Mean | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | |
|---------------------------------------|----------|----------|------------------|------------|------|-------------------------|-------------|
| | | | Difference (I-J) | | | Lower Bound | Upper Bound |
| Alteração de Contratos | Estágio1 | Estágio2 | 4,071429 | 4,066133 | ,329 | -4,43909 | 12,58194 |
| | | Estágio3 | 1,321429 | 5,567782 | ,815 | -10,33207 | 12,97493 |
| | | Estágio4 | ,182540 | 3,499570 | ,959 | -7,14215 | 7,50722 |
| | Estágio2 | Estágio1 | -4,071429 | 4,066133 | ,329 | -12,58194 | 4,43909 |
| | | Estágio3 | -2,750000 | 5,809972 | ,641 | -14,91041 | 9,41041 |
| | | Estágio4 | -3,888889 | 3,873315 | ,328 | -11,99583 | 4,21805 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -1,321429 | 5,567782 | ,815 | -12,97493 | 10,33207 |
| | | Estágio2 | 2,750000 | 5,809972 | ,641 | -9,41041 | 14,91041 |
| | | Estágio4 | -1,138889 | 5,428566 | ,836 | -12,50101 | 10,22323 |
| | Estágio4 | Estágio1 | -,182540 | 3,499570 | ,959 | -7,50722 | 7,14215 |
| | | Estágio2 | 3,888889 | 3,873315 | ,328 | -4,21805 | 11,99583 |
| | | Estágio3 | 1,138889 | 5,428566 | ,836 | -10,22323 | 12,50101 |
| Negócios alternativos | Estágio1 | Estágio2 | ,271429 | 3,873340 | ,945 | -7,83557 | 8,37842 |
| | | Estágio3 | 9,571429 | 5,303789 | ,087 | -1,52953 | 20,67239 |
| | | Estágio4 | ,460317 | 3,333640 | ,892 | -6,51707 | 7,43771 |
| | Estágio2 | Estágio1 | -,271429 | 3,873340 | ,945 | -8,37842 | 7,83557 |
| | | Estágio3 | 9,300000 | 5,534496 | ,109 | -2,28383 | 20,88383 |
| | | Estágio4 | ,188889 | 3,689664 | ,960 | -7,53367 | 7,91144 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -9,571429 | 5,303789 | ,087 | -20,67239 | 1,52953 |
| | | Estágio2 | -9,300000 | 5,534496 | ,109 | -20,88383 | 2,28383 |
| | | Estágio4 | -9,111111 | 5,171174 | ,094 | -19,93450 | 1,71228 |
| | Estágio4 | Estágio1 | -,460317 | 3,333640 | ,892 | -7,43771 | 6,51707 |
| | | Estágio2 | -,188889 | 3,689664 | ,960 | -7,91144 | 7,53367 |
| | | Estágio3 | 9,111111 | 5,171174 | ,094 | -1,71228 | 19,93450 |
| % de vendas dos três maiores clientes | Estágio1 | Estágio2 | -,142857 | 4,006471 | ,972 | -8,52850 | 8,24278 |
| | | Estágio3 | 6,607143 | 5,486086 | ,243 | -4,87537 | 18,08965 |
| | | Estágio4 | 2,079365 | 3,448221 | ,554 | -5,13784 | 9,29657 |
| | Estágio2 | Estágio1 | ,142857 | 4,006471 | ,972 | -8,24278 | 8,52850 |
| | | Estágio3 | 6,750000 | 5,724722 | ,253 | -5,23198 | 18,73198 |
| | | Estágio4 | 2,222222 | 3,816481 | ,567 | -5,76576 | 10,21021 |
| | Estágio3 | Estágio1 | -6,607143 | 5,486086 | ,243 | -18,08965 | 4,87537 |
| | | Estágio2 | -6,750000 | 5,724722 | ,253 | -18,73198 | 5,23198 |
| | | Estágio4 | -4,527778 | 5,348912 | ,408 | -15,72318 | 6,66762 |
| | Estágio4 | Estágio1 | -2,079365 | 3,448221 | ,554 | -9,29657 | 5,13784 |
| | | Estágio2 | -2,222222 | 3,816481 | ,567 | -10,21021 | 5,76576 |
| | | Estágio3 | 4,527778 | 5,348912 | ,408 | -6,66762 | 15,72318 |

Fonte: Dados da pesquisa

Este dado diverge dos resultados encontrados por Abdel-Kader e Luther (2008), no entanto ao voltar-se à análise descritiva do constructo poder dos clientes, observa-se que as empresas da amostra não sofrem o poder de grandes clientes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As diferentes técnicas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas com o objetivo de melhorar a gestão das organizações. No entanto, a despeito da oferta e dos fatores que influenciam a demanda por essas novas técnicas gerenciais, estudos concluíram que a absorção destas pelas empresas pode ser considerada baixa. Diante disso, os pesquisadores da contabilidade gerencial podem se utilizar de conceitos próprios das teorias organizacionais para melhor compreender o processo de escolha das práticas gerenciais. Uma dessas abordagens é a contingencial, que preconiza que não há uma estrutura única para todas as organizações em todas as circunstâncias. Portanto, a estrutura organizacional se modifica adaptando-se as contingências, da mesma forma as práticas gerenciais evoluem a fim de dar suporte à estrutura organizacional. A evolução dessas práticas gerenciais foi estabelecida pela *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1998.

À luz dessas considerações, a pesquisa em questão buscou analisar se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – conforme definido pela IFAC 1998 - e as características empresariais em indústrias paranaenses (externas e organizacionais). Procurou-se compreender os fatores contingenciais que influenciam a adoção das práticas gerenciais pelas indústrias paranaenses cadastradas na FIEP, sendo que a participação se limitou a 23 empresas da população estabelecida. É relevante observar que as conclusões apresentadas nesse tópico referem-se à amostra em questão, não podendo ser generalizadas fora do escopo de análise, nem temporal, nem espacial.

Em relação aos artefatos de contabilidade gerencial utilizados nas indústrias paranaenses, pode-se concluir que o orçamento é utilizado principalmente para o planejamento e para o controle de custos e despesas, as avaliações de desempenho ainda em sua maioria são baseadas em medidas financeiras, sendo que as medidas não-financeiras relacionadas aos clientes, operações e funcionários são considerados claramente muito influentes, mas sua utilização não espelha a importância atribuída. Em relação ao método de custeios os resultados sugerem que o custeio variável é muito mais utilizado do que o custeio por absorção.

Ainda em relação aos artefatos utilizados, pode-se concluir que as indústrias paranaenses no presente estão mais interessadas no planejamento de longo prazo convencional e análises competitivas, do que em análises da indústria, do ciclo de vida, retorno do acionista e de análises contextuais. No entanto, a importância atribuída a estas práticas é grande, o que sugere que a sua utilização pode se tornar mais generalizada e frequente. Em relação as informações para a

tomada de decisão, observa-se que as análises de curto prazo são as mais utilizadas, e como maior importância atribuída.

Estes dados fornecem uma indicação de que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais ainda são mais utilizadas do que as técnicas mais sofisticadas. De forma analítica, das 23 empresas, 30% estão no primeiro estágio, 22% estão em no segundo estágio, 9% estão no terceiro estágio e 39% estão no último estágio evolutivo da contabilidade gerencial. Desta forma, os dados apontam que 52% das empresas utilizam práticas gerenciais consideradas tradicionais, e 39% utilizam práticas sofisticadas. Esses resultados indicam uma leve mudança no cenário gerencial, apesar de que as práticas consideradas tradicionais prevaleçam, pois as empresas que utilizam práticas sofisticadas representam um número considerável da amostra.

Quanto à Hipótese 1, constatou-se que a incerteza ambiental não influencia diretamente na adoção das práticas gerenciais, sendo que a percepção de uma certa estabilidade ambiental poderia justificar parcialmente os resultados. Assim, pode-se considerar que os resultados são influenciados pela especificidade da amostra e, portanto, não se confirma a Hipótese H1. Com relação à hipótese 2, os resultados sugerem que centralização ou a descentralização da estrutura organizacional não está intimamente ligada a adoção das práticas gerenciais consideradas simples ou sofisticadas, ou seja, não necessariamente as empresas classificadas no quarto estágio evolutivo utilizam práticas sofisticadas em decorrência de uma estrutura descentralizada. Dessa forma a Hipótese H2 não pode ser suportada.

A Hipótese 3 revela que a estratégia influencia na adoção das práticas gerenciais, não sendo relevante qual estratégia é utilizada, seja de liderança em custo ou diferenciação. Tais resultados podem ser decorrentes do fato de que todas as empresas adotam ambas as estratégias¹. Ao testar a Hipótese 4, constatou-se que a utilização de práticas gerenciais não está relacionada ao porte, ou seja, que maiores ativos não estão positivamente associados a uma maior quantidade e intensidade de uso de ferramentas gerenciais². De forma análoga, a Hipótese 5 evidencia que a utilização de práticas gerenciais não está relacionada à percepção de poder dos clientes. No entanto, se voltarmos a análise descritiva do constructo poder dos clientes, observa-se que as empresas da amostra não sofrem o poder de grandes clientes, portanto podemos considerar que os resultados são influenciados pela especificidade da amostra, refutando-se, assim, a H5.

Portanto, os resultados indicam que a diferença na adoção de práticas gerenciais sofisticadas não é significativamente explicada pela incerteza ambiental (hipótese H1), o poder do cliente (H5), a descentralização (H2), e o tamanho (H4), sendo que apenas a estratégia (hipótese H3) influencia na utilização de práticas gerenciais adotadas pelas empresas.

Os achados da pesquisa sugerem uma reflexão sobre as implicações acadêmicas e gerenciais quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial. Em termos acadêmicos, prover os professores – de um modo geral – de achados que permitam uma reflexão dos conteúdos ensinados e, se necessário, redirecioná-los e/ou adequá-los. É salutar que as reflexões sobre os conteúdos e estratégias de ensino sejam suportadas por dados de pesquisas empíricas, de modo que o ensino reflita e acompanhe o dinamismo do mundo empresarial. Quanto à prática gerencial, disponibilizar para os gestores interessados material que permita avaliar e direcionar seus projetos de educação continuada, como também uma reflexão sobre a adequação ou não de suas práticas nas empresas que atuam.

Além disso, a despeito das dificuldades que envolvem o desenvolvimento de pesquisas de campo na área de contabilidade gerencial, algumas sugestões para futuras pesquisas precisam ser consideradas. Recomenda-se que sejam realizadas investigações que envolvam a influência da cultura e dos aspectos operacionais na adoção das práticas gerenciais. Sugere-se, adicionalmente, a aplicação de estudos de caso, estreitando as relações e investigando não somente a percepção do *controller*, mas também outras pessoas que ocupam funções decisórias na organização. Tal aspecto minimiza o possível viés trazido por utilizar um único respondente que revela a dinâmica organizacional em sua ótica.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy G.; LUTHER, Robert. **An empirical investigation of the evolution of management accounting practices**. Department of Accounting, Finance and Management, 2004.
- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABERNETHY, Margaret A.; GUTHRIE, Cameron H. An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. **Accounting & Finance**, v. 34, n. 2, p. 49-66, 1994.
- ANDERSON, Henry R.; NEEDLES, Belverd E.; CALDWELL, James C.. **Managerial Accounting**. Boston: Houghton, 1989.
- ANDERSON, Shannon W.; LANEN, William N. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 5, p. 379-412, 1999.
- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1979.
- ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. The changing nature of issues in management accounting. In: Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R. (Eds.), **Issues in Management Accounting**. Prentice-Hall, Hertfordshire, 1995.
- ASKARANY, Davood. The evolution of management accounting innovations, and the level of satisfaction with traditional accounting techniques. **University of South Australia**, p. 1-26, 2004.
- ATKINSON, Anthony; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert; YOUNG, Mark. **Contabilidade gerencial**; trad. *André Olímpio Nosselman Du Chenoy Castro*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kim. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 7, p. 675-698, 2003.
- BARBOSA, Eduardo Jorge Pyrrho. **Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da Região Metropolitana do Recife**. 2004. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UNB-UFPE-UFPE-UFPE-UFPE, Brasília, 2004. Disponível em: <www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_037.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2013.
- BITITCI, Umit S.; CARRIE, Allan S.; MCDEVITT, Liam. Integrated performance measurement systems: a development guide. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 17, n. 5, p. 522-534, 1997.
- BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Classificação de porte de empresa. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>. Acessado em 11 de julho de 2013.
- BOULIANNE, Emilio. Revisiting fit between AIS design and performance with the analyzer strategic-type. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 8, n. 1, p. 1-16, 2007.

- BRAGA, R. **Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira**. São Paulo. Editora Atlas, 1989.
- BRIGHAM, Eugene F.; GAPENSKI, Louis C. EHRHARDT Michael C. **Administração financeira: teoria e prática**. Tradução Alexandre Loureiro Guimarães Alcântara e José Nicolas Albuja Salazar. São Paulo: Atlas, 2001.
- BRIGHAM, F. Eugene. **Fundamentos da Moderna Administração Financeira**. Rio de Janeiro : Campus, 1999.
- BRIGTH, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. **Management Accounting**, v. 3, p. 201-212, 1992.
- CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; CALLADO, Antônio André Cunha; ALMEIDA, Moisés Araújo. A utilização de indicadores de desempenho não-financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 10, n. 1, 2011.
- CARPENTER, Simon; RUDGE, Sarah. A self-help approach to knowledge management benchmarking. **Journal of Knowledge Management**, v. 7, n. 5, p. 82-95, 2003.
- CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; ALMEIDA, Lauro Brito de. Sistema de gestão econômica—GECON. **Controladoria—Uma abordagem da gestão econômica GECON**, v. 2, p. 282-307, 1999.
- 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, n. 2, p. 127-168, 2003.
- CHENHALL, Robert H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 1, p. 163-205, 2006.
- CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management accounting research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.
- CHIA, Yew Ming. Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 22, n. 6, p. 811-830, 1995.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos**. São Paulo:Atlas, 1985.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. Elsevier Brasil, 2004.
- CHONG, Vincent K.; CHONG, Kar Ming. Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. **Accounting and Business Research**, v. 27, n. 4, p. 268-276, 1997.
- CINQUINI, Lino *et al.* *A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms*. In: THE 22nd ANNUAL CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1999, Bordeaux, France. **Anais...** Disponível em: <http://it.geocities.com/linocinquini/Paper/Cinquini_et_al.PDF>. Acesso em: 15 jul. 2013.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Bookman, 2005.
- COOLIDGE, Frederick L. **Statistics: A gentle introduction**. Sage Publications, London, 2000.
- COSTA, Alexandre Marino; MORITZ, Gilberto de Oliveira; MACHADO, Filipe Menezes Vasconcellos. Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de

resultados em organizações empresariais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 4, n. 8, p. 85-98, 2008.

DAMODARAN, Aswath. Avaliação de investimentos. **Rio de Janeiro: Qualitymark**, 1997.

DAVILA, Antonio; FOSTER, George. Management control systems in early-stage startup companies. **The Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

DEAN, James W.; SNELL, Scott A. The strategic use of integrated manufacturing: an empirical examination. **Strategic management journal**, v. 17, n. 6, p. 459-480, 1996.

DONALDSON, Lex. Teoria da contingência estrutural. **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, p. 105-133, 1999.

DUNCAN, Robert B. Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. **Administrative science quarterly**, p. 313-327, 1972.

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K.. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

ELKINGTON, John. Partnerships from cannibals with forks: The triple bottom line of 21st-century business. **Environmental Quality Management**, v. 8, n. 1, p. 37-51, 1998.

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

FLAPPER, Simme Douwe P.; FORTUIN, Leonard; STOOP, Paul PM. Towards consistent performance management systems. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 16, n. 7, p. 27-37, 1996.

FLEURY, P F.; WANKE, R; FIGUEIREDO, K. F. **Logística empresarial: a perspectiva brasileira**. São Paulo: Atlas, 2000.

FREZATTI, Fábio. Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento?. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 1, n. 2, p. 122-140, 2004.

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

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial : Planejamento e Controle Gerencial**. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

FREZATTI, Fábio. Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa empírica sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial. *In: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD*, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andon Braga.; REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **RAM - Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v.8, n. 2, p. 128-161, 2007.

FUNDAÇÃO Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; MARTINS, Eliseu (org.). **Avaliação de Empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

GALBRAITH, Jay R. **Designing complex organizations**. Addison-Wesley Longman Publishing Co., Inc., 1973.

GALBRAITH, Jay. R. **Organization design**. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing, 1977.

- GARENCO, Patrizia; BIAZZO, Stefano; BITITCI, Umit S. Performance measurement systems in SMEs: a review for a research agenda. **International journal of management reviews**, v. 7, n. 1, p. 25-47, 2005.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2013.
- GERDIN, Jonas. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 2, p. 99-126, 2005.
- GIBBONS, Jean Dickinson (Ed.). **Nonparametric statistics: An introduction**. Sage, 1993.
- GITMAN, Lawrence Jeffrey. **Princípios de administração financeira**. Porto Alegre: Grupo A, 2006.
- GONZAGA, Rosimeire Pimentel; LUZ, Antonio Thadeu Mattos da; GUIMARÃES, Thiago Neiva; VALERIO JUNIOR, Valdir Brunelli. Associação entre Práticas de Contabilidade Gerencial e Tamanho das Empresas: Um estudo empírico. In: **IV Congresso Iaaer-Anpcont. Anais... Natal: ANPCONT**. 2010.
- GORDON, Lawrence A.; NARAYANAN, Vadake 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.
- GOVINDARAJAN, Vijay; FISHER, Joseph. Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance. **Academy of Management Journal**, v. 33, n. 2, p. 259-285, 1990.
- GRANLUND, Markus; LUKKA, Kari. It is a small world of management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, 1998.
- GREEN, Forrest B.; AMENKHIENAN, Felix E. Accounting innovations: a cross-sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, v. 6, n. 1, p. 58-64, 1992.
- GRZESZEZESZYN, Gilberto; FERREIRA, ACS. Práticas de contabilidade gerencial estratégica no sul e no sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo “An international comparison of strategic management accounting practices”. In: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração - ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais... Curitiba: ANPAD**, 2004. CD-ROM.
- GUERRA, Almir R.. Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. **Dissertação de mestrado**. São Paulo: FEA/USP, 26 de março de 2007. Disponível em <http://www.teses.usp.br>. Acessado em 13 de junho de 2013.
- GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; LOPES, Alexsandro Broedel. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **EnANPAD, Salvador, Anais, ANPAD, Rio de Janeiro**, 2004
- GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. 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, 2008.
- GUILDING, Chris. Competitor – focused accounting: na explonatory note. **Accounting, Organizations and Society**, n. 24, p. 583-595, 1999.

- GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 113-135, 2000.
- GUL, Ferdinand A.; CHIA, Yew Ming. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 4, p. 413-426, 1994.
- GUPTA, Anil K.; GOVINDARAJAN, Vijay. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. **Academy of Management Journal**, v. 27, n. 1, p. 25-41, 1984.
- HAIR, Joseph F., ANDERSON, R.E., TATHAM, R.L. e BLACK, W.C. **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, n. 4, p. 379-400, 2002.
- HAMPTON, David. **Administração: processos administrativos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1990.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. 3. ed. São Paulo: Pioneira-Thomson Learning, 2003.
- HARCOURT, Geoffrey Colin. The accountant in a golden age. **Oxford Economic Papers**, v. 17, n. 1, p. 66-80, 1965.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade de Custos**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Elias Pereira, v. 12, p. 298-369, 2004.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M.. **Cost accounting: a managerial emphasis**. Prentice-Hall, 2000.
- IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Management accounting concepts**: revised report. p. 82-100, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 01 julho, 2013.
- INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)**, March, 1998.
- ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? **The European Accounting Review**. v. 11, n. 3, p. 787-793, Out. 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**: análise da liquidez e do endividamento, análise do giro, rentabilidade e alavancagem financeira. São Paulo, Atlas, 1998.
- JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S.. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston, Harvard Business Scholl Press, 269, 1987.
- JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da Contingência. 2010. 147 f. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de

- Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação**. Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert Steven; ANDERSON, Steven R. **Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits**. Harvard business press, 2007.
- KAPLAN, Robert. S.; NORTON, David. The balanced scorecard-measures that drive performance. **Harvard Business Review**, Jan.-Feb. 1992.
- KREVER, M.; WUNDERINK, S.; DEKKER, R.; SCHORR, B. Inventory control based on advanced probability theory, an application. **European Journal of Operational Research**, v. 162, n. 2, p. 342-358, 2003.
- KRUMWIEDE, Kip. The Implementation Steps of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. **Journal of Management Accounting Research**, 1998.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1991.
- LANGFIELD-SMITH, Kim. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.
- LENARD, J. D.; ROY, B. Multi-item inventory control: A multicriteria view. **European Journal of Operational Research**, v. 87, n. 3, p. 685-692, 1995.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo, Atlas, 2003.
- MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**. 6ª Ed. São Paulo, Atlas, 2003.
- MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson de O. Custeio ABC em Empresas de Serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. IX Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** outubro de 2002. São Paulo,SP.
- MERCHANT, Kenneth A.; STEDE, Wim A. Van der. Field-based research in accounting: accomplishments and prospects. **Behavioral Research in Accounting**, v. 18, n. 1, p. 117-134, 2006.
- MILES, Raymond E.; SNOW, Charles C.. **Organizational Strategy, Structure and Process**. New York, McGraw-Hill, 1978.
- MILGRAM, Lynne; SPECTOR, Alan; TREGGER, Matt. **Managing smart: 325 high-performance tips every manager must know**. Routledge, 1999.
- MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MORSE Wayne. J; ROTH Harold. P. **Cost Accounting: Processing, Evaluating and Using Cost Data**. Florida: Addison-Wesley Publishing Company, 1986.

- MOSSAMBANI, Edney Marcos. Métodos de custeio utilizados pela indústria moveleira de Arapongas - PR: uma pesquisa exploratória. 2000. 130 f. **Dissertação** (Mestrado em Administração) – Universidade Norte do Paraná – UNOPAR, Londrina, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- NEELY, Andy; ADAMS, Chris; CROWE, Paul. The performance prism in practice. **Measuring Business Excellence**, v. 5, n. 2, p. 6-13, 2001.
- NORUŠIS, Marija J. **SPSS advanced statistics 6.1**. Spss Incorporated, 1994.
- NUGUS, Sue. **Financial Planning Using Excel: Forecasting, Planning and Budgeting Techniques**. Butterworth-Heinemann, 2009.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Teoria Geral da Administração: uma abordagem prática**. Atlas, 2008
- OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.
- OYADOMARI, José Carlos; MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de; CARDOSO, Ricardo Lopes; LIMA, Mariana Panciano de. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **O Papel da Contabilidade Gerencial: Um Enfoque Em Sistema de Informação Contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PORTER, Michael E. **Competitive strategy: techniques for analysing industries and competitors**. New York: Free Press, 1980
- PYHRR, Peter A. **Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas**. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Interciência. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1981.
- REIS, Luciano G. dos; PEREIRA, Carlos A. 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.
- ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JORDAN, Bradford D. **Princípios de administração financeira**. Atlas, 2008.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1.997.
- SEBRAE. Critérios de Classificação do Porte da Empresa. Disponível em:<http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp>. Acessado em 5 de agosto de 2013.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Elsevier, 1997.
- SIEGEL, Sidney; CASTELLAN, N. John. J.. **Nonparametric Statistics for the Behavioral Sciences**. McGraw-HiU Book Company, New York, 1988.

- SIM, Khim; KILLOUGH, Larry. The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems. **Journal of Management Accounting Research**, 1998.
- SNELL, Scott A.; DEAN, James W. Integrated manufacturing and human resource management: A human capital perspective. **Academy of Management journal**, v. 35, n. 3, p. 467-504, 1992.
- SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. 2006.** 2006. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 32, p. 40 - 57, maio/ago. 2003.
- STAUBUS, George J. Direct, relevant or absorption costing? The accounting Review, Wisconsin, v.38, n.1 p. 64-74, jan. 1963.
- STONER, James A. F; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 5. ed., 1985.
- SVEIBY, Karl Erick. **A nova riqueza das organizações: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento.** Campus, 2003.
- TILLEMA, Sandra. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication – case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, volume 16, issue 1, p.101-129, March 2005.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Pioneira, 2001.
- WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial.** Tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- WESTON, Fred; BRIGHAM, Eugene F. **Fundamentos da Administração Financeira.** São Paulo: Makron Books, 2000.
- YARD, Stefan. Developments of the payback method. **International journal of production economics**, v. 67, n. 2, p. 155-167, 2000
- ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento Operacional.** 3º ed. Porto Alegre: D.C.Luzzato
- ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting for decision making and control.** Boston: Irwin/McGraw-Hill, 2000.

APÊNDICE 01 – QUESTIONÁRIO

01 - Por gentileza, de acordo com sua percepção avalie a importância e a frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial em sua empresa. Na coluna "Qual é a importância", assinale N (não é importante), M (Moderadamente importante) ou I (Importante). Na coluna "Quantas vezes é utilizada", assinale, considerando a escala - (1) Nunca e (5) Sempre - o número apropriado de acordo com sua avaliação.

| IMPORTÂNCIA | | | ORÇAMENTO | UTILIZAÇÃO | | | | |
|-------------|-----|-----|---|------------|---|---|---|---|
| (N) | (M) | (I) | Orçamento empresarial [balanço patrimonial, demonstração de resultados consolidada e por unidades, demonstração do fluxo de caixa, orçamento do custo de produção, orçamento das despesas gerais e administrativas, orçamento das receitas e despesas financeiras, entre outras peças orçamentárias] para subsidiar questões operacionais do dia-a-dia. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Orçamento para o controle de custos e despesas, comparando Real vs Orçado e as análises das variações. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Orçamento baseado em atividades [<i>Activity-based costing</i>], identificando as atividades necessárias para produzir e vender bens e serviços e os respectivos direcionadores de custos (causa) das atividades. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Orçamento para análise de sensibilidade com relação a alteração das premissas de planejamento, por exemplo: preços de matérias-primas, salário, taxa de juros, taxa cambio de diferentes moedas, alíquotas de tributos, preço de vendas dos produtos, entre outros. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Orçamento flexível [orçamento que pode ser ajustado aos diferentes níveis de atividades] para análise das variações Real vs Orçado. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Orçamento base zero | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Orçamento para planos de longo prazo. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| IMPORTÂNCIA | | | AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO | UTILIZAÇÃO | | | | |
| (N) | (M) | (I) | Relatório de desempenho com base em medidas financeiras, por exemplo lucros, retorno sobre o investimento, o retorno do fluxo de caixa do investimento, custos padrão, análise de variância. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Relatório de desempenho com base em medidas não-financeiras relacionada com clientes, devoluções de vendas, número de reclamações dos clientes, número de reclamações sobre a garantia, pesquisas de satisfação do cliente, nível de fidelização de clientes, nível de novos clientes atraídos. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Relatório de desempenho com base em medidas não-financeiras, referente às operações, por exemplo: taxa de perda com sucatas, variação da eficiência do trabalho (em horas), variação da utilização de material, duração do ciclo compreendo a data do pedido até a entrega, utilização das máquinas e número de novos produtos lançados. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Relatório de desempenho com base em medidas não-financeiras referente aos empregados, por exemplo: pesquisas de satisfação dos funcionários e taxa de rotatividade de pessoal por ano [turnover]. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Relatório de desempenho com base no lucro residual ou valor econômico agregado [EVA]. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Relatório de desempenho, comparando o realizado pela empresa e/ou unidades e as benchmarks relativos aos processos operacionais, processos de gestão e características do produto. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| IMPORTÂNCIA | | | SISTEMA DE CUSTEIO | UTILIZAÇÃO | | | | |

| | | | | | | | | |
|--------------------|-----|-----|--|-------------------|---|---|---|---|
| (N) | (M) | (I) | Classificação e separação dos custos e despesas entre fixos e variáveis para subsidiar decisões, como por exemplo: mix de produtos, comprar ou produzir, pedidos especiais, processamento adicional de um produto ou descontinuação de produtos, entre outros. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Utilização de taxa única de rateio - por exemplo, 200% sobre a mão-de-obra direta - para ratear todos os custos indiretos de produção. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Utilização do critério de taxas múltiplas para alocação dos custos indiretos de produção. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | O Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi implementado para atribuir custos indiretos a uma atividade individual e/ou grupo de custos de um processo. Os custos indiretos de produção são alocados para as atividades com base nos direcionadores de custos (causa) de cada atividade ou processo. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Custo alvo [target cost] - preço de venda alvo deduzido da margem de lucro alvo - é definido durante o projeto de criação de produtos e processos. São feitos esforços para atingir este custo-alvo por meio da geração de projetos alternativos de produtos. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | O custo de qualidade associado à identificação, reparação e prevenção de defeitos é calculado e reportado. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Regressão e/ou técnicas estatísticas e a própria experiência são usadas para a estimativa de custos. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| IMPORTÂNCIA | | | ANÁLISE ESTRATÉGICA | UTILIZAÇÃO | | | | |
| (N) | (M) | (I) | Previsão de longo prazo de vendas, dos lucros e do tamanho e da natureza dos mercados. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | O valor do acionista é calculado descontando o fluxo de caixa líquido futuro da empresa, e em seguida, dividindo-o pelo número de ações. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | A análise do negócio é realizada usando técnicas como PEST (Análise das mudanças políticas, econômicas, sociais e tecnológicas do ambiente) ou as Cinco forças de Porter (Poder de barganha dos fornecedores, poder de barganha dos clientes, ameaça de produtos substitutos, ameaça de novos entrantes e rivalidade entre os concorrentes). | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Análise da posição competitiva levando em consideração, por exemplo, o market share e as oportunidades de crescimento no mercado. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Análise da cadeia de valor, dividindo a empresa em diferentes atividades homogêneas (logística, fabricação, venda, etc) e, em seguida, a atribuição dos custos e da receita para cada atividade. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Análise do ciclo de vida do produto compreendendo os custos [p.e. custos de pesquisa e desenvolvimento, concepção do produto, produção, comercialização, distribuição e serviços pós-venda] e as receitas. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Avaliação das possibilidades de integração, na cadeia de valor, entre fornecedores e/ou clientes para adquirir competências. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| IMPORTÂNCIA | | | INFORMAÇÃO PARA TOMADA DE DECISÃO | UTILIZAÇÃO | | | | |
| (N) | (M) | (I) | A análise de custo-volume-lucro (análise do ponto de equilíbrio) dos principais produtos. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Análise da rentabilidade dos produtos. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Análise da rentabilidade dos clientes. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Modelos de controle de estoque para determinar quantidades ótimas de | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

| | | | | | | | | |
|-----|-----|-----|--|---|---|---|---|---|
| | | | pedidos de matérias-primas. | | | | | |
| (N) | (M) | (I) | Avaliação dos investimentos com base no método de fluxo de caixa descontado, por exemplo, valor presente líquido (VPL) e taxa interna de retorno (TIR). | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Avaliação dos investimentos com base no período de recuperação do investimento inicial [método de payback] e/ou taxa de retorno contábil. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Para a avaliação dos investimentos, os aspectos não-financeiros (por exemplo, o efeito do novo investimento na qualidade do produto/flexibilidade dos processos /tempo do processamento total) são documentados e representam uma parte importante da avaliação. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Avaliar o risco de investimento por meio da análise de probabilidade ou por meio de simulação. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Análise de sensibilidade [what if] na avaliação dos projetos de investimentos [máquinas, equipamentos, imóveis, fábricas etc]. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (N) | (M) | (I) | Cálculo e utilização do custo de capital para descontar fluxo de caixa na avaliação de projetos de investimentos [máquinas, equipamentos, imóveis, fábricas etc] | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

02 - Por favor, indique o percentual do total das vendas relativos aos produtos, os quais a estratégia (a) e (b) se aplicam: (suas respostas devem totalizar 100%):

| | |
|---|------------|
| a) Liderança em custos: o foco dominante é o de alcançar baixo custo em relação aos concorrentes. | _____ % |
| b) Diferenciação: o foco principal é a criação de recursos, atendimento ao cliente, imagem da marca e /ou desempenho. | _____ % |
| | _____ 100% |

03 - Por gentileza, com base na sua percepção, avalie o grau de previsibilidade do ambiente externo em relação aos fornecedores de seus materiais e componentes. Utilizando a escala - 1 (imprevisível) e 7 (completamente previsível) - marque o número que melhor expresse a sua percepção.

| | Imprevisível Previsível | | | | | | |
|---|----------------------------|---|---|---|---|---|---|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| a) Fornecedores de seus materiais e componentes | | | | | | | |
| 1. Suas mudanças de preços | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2. Alterações na qualidade | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 3. Introdução de novos materiais e componentes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| b. Ações dos concorrentes | | | | | | | |
| 1. Suas mudanças de preços | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2. Mudanças na qualidade de produtos | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 3. Introdução de novos produtos | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| c. Ações dos clientes | | | | | | | |
| 1. Demanda por produtos existentes | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2. Demanda por novos produtos | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| d. Governo/ Agências Reguladoras | | | | | | | |
| 1. Mudanças nas regulamentações de preços: | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 2. Mudanças nas regulamentações sobre as normas de produtos | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 3. Mudanças nas regulamentações sobre as práticas financeiras | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 4. Mudanças nas regulamentações sobre métodos de marketing | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 5. Mudanças nas leis / políticas trabalhistas | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

04 - Por gentileza, com base na sua percepção, avalie o grau que o presidente-executivo de sua empresa delega autoridade a seus subordinados para tomar decisões. Utilizando a escala - 1 (nenhuma delegação) e 7 (completa delegação) - marque o número que melhor expresse a sua percepção.

| | Nenhuma delegação | | | | | | Completa delegação |
|---|-------------------|---|---|---|---|---|--------------------|
| a) Desenvolvimento de novos produtos e serviços. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| b) A contratação e demissão de pessoal administrativo. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| c) Seleção de novos investimentos. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| d) Precificação de novos produtos e mudanças significativas nos preços de produtos/serviços existentes. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| e) Definição do orçamento. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

05- Por gentileza, em relação a seus clientes indique, utilizando a escala - 1 (pouco) e 7 (muito) - marque o número que melhor expresse a sua percepção.

| | Pouco | | | | | | Muito |
|---|-------|---|---|---|---|---|---------|
| a) Quanto poder a sua empresa tem para alterar os contratos com seus clientes? | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| b) Quanta dificuldade a empresa teria em encontrar negócios alternativos caso seu principal cliente optasse por outro fornecedor? | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| c) qual a porcentagem aproximada do total de vendas que deriva dos três maiores clientes. | | | | | | | _____ % |

06 - Por favor, indique qual a receita operacional bruta do ano de 2012 em sua empresa.

- () Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
- () Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
- () Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
- () Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
- () Maior que R\$ 300 milhões

07 - Por favor, indique qual o setor industrial sua empresa atua: _____.

08 - Por favor, indique quantos anos sua empresa atua no mercado: _____.

09 – Por favor, indique qual cargo ou função que desempenha na empresa: _____.

10 – Por favor, indique quanto tempo desempenha este cargo ou função na empresa: _____.

Anexo 01 – Comparação Múltipla das médias do Constructo Incerteza Ambiental

| | | | Mean | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | | |
|--|---|----------|------------------|------------|----------|-------------------------|-------------|----------|
| | | | Difference (I-J) | | | Lower Bound | Upper Bound | |
| Mudanças de preços dos fornecedores | Estágio1 | Estágio2 | 4,414286 | 3,800556 | ,260 | -3,54037 | 12,36894 | |
| | | Estágio3 | -1,285714 | 5,204125 | ,808 | -12,17807 | 9,60665 | |
| | | Estágio4 | -,341270 | 3,270998 | ,918 | -7,18755 | 6,50501 | |
| | Estágio2 | Estágio1 | -4,414286 | 3,800556 | ,260 | -12,36894 | 3,54037 | |
| | | Estágio3 | -5,700000 | 5,430497 | ,307 | -17,06616 | 5,66616 | |
| | | Estágio4 | -4,755556 | 3,620331 | ,205 | -12,33300 | 2,82188 | |
| | Estágio3 | Estágio1 | 1,285714 | 5,204125 | ,808 | -9,60665 | 12,17807 | |
| | | Estágio2 | 5,700000 | 5,430497 | ,307 | -5,66616 | 17,06616 | |
| | | Estágio4 | ,944444 | 5,074002 | ,854 | -9,67556 | 11,56445 | |
| | Mudanças na qualidade dos produtos dos fornecedores | Estágio4 | Estágio1 | ,341270 | 3,270998 | ,918 | -6,50501 | 7,18755 |
| | | | Estágio2 | 4,755556 | 3,620331 | ,205 | -2,82188 | 12,33300 |
| | | | Estágio3 | -,944444 | 5,074002 | ,854 | -11,56445 | 9,67556 |
| Estágio1 | | Estágio2 | 3,557143 | 3,698517 | ,348 | -4,18394 | 11,29823 | |
| | | Estágio3 | -8,142857 | 5,064403 | ,124 | -18,74277 | 2,45706 | |
| | | Estágio4 | -,531746 | 3,183176 | ,869 | -7,19421 | 6,13072 | |
| Estágio2 | | Estágio1 | -3,557143 | 3,698517 | ,348 | -11,29823 | 4,18394 | |
| | | Estágio3 | -11,700000* | 5,284696 | ,039 | -22,76100 | -,63900 | |
| | | Estágio4 | -4,088889 | 3,523131 | ,260 | -11,46289 | 3,28511 | |
| Estágio3 | | Estágio1 | 8,142857 | 5,064403 | ,124 | -2,45706 | 18,74277 | |
| | | Estágio2 | 11,700000* | 5,284696 | ,039 | -,63900 | 22,76100 | |
| | | Estágio4 | 7,611111 | 4,937773 | ,140 | -2,72377 | 17,94599 | |
| Introdução de novos materiais por parte dos fornecedores | Estágio4 | Estágio1 | ,531746 | 3,183176 | ,869 | -6,13072 | 7,19421 | |
| | | Estágio2 | 4,088889 | 3,523131 | ,260 | -3,28511 | 11,46289 | |
| | | Estágio3 | -7,611111 | 4,937773 | ,140 | -17,94599 | 2,72377 | |
| | Estágio1 | Estágio2 | 8,685714* | 3,499991 | ,023 | 1,36015 | 16,01128 | |
| | | Estágio3 | 8,285714 | 4,792560 | ,100 | -1,74523 | 18,31666 | |
| | | Estágio4 | 1,730159 | 3,012313 | ,572 | -4,57468 | 8,03500 | |
| | Estágio2 | Estágio1 | -8,685714* | 3,499991 | ,023 | -16,01128 | -1,36015 | |
| | | Estágio3 | -,400000 | 5,001029 | ,937 | -10,86727 | 10,06727 | |
| | | Estágio4 | -6,955556 | 3,334019 | ,051 | -13,93374 | ,02263 | |
| | Estágio3 | Estágio1 | -8,285714 | 4,792560 | ,100 | -18,31666 | 1,74523 | |
| | | Estágio2 | ,400000 | 5,001029 | ,937 | -10,06727 | 10,86727 | |
| | | Estágio4 | -6,555556 | 4,672727 | ,177 | -16,33569 | 3,22458 | |
| Mudanças de preços dos concorrentes | Estágio4 | Estágio1 | -1,730159 | 3,012313 | ,572 | -8,03500 | 4,57468 | |
| | | Estágio2 | 6,955556 | 3,334019 | ,051 | -,02263 | 13,93374 | |
| | | Estágio3 | 6,555556 | 4,672727 | ,177 | -3,22458 | 16,33569 | |
| | Estágio1 | Estágio2 | 1,771429 | 3,955455 | ,659 | -6,50743 | 10,05029 | |
| | | Estágio3 | -,178571 | 5,416229 | ,974 | -11,51487 | 11,15773 | |
| | | Estágio4 | -3,317460 | 3,404313 | ,342 | -10,44277 | 3,80785 | |
| | Estágio2 | Estágio1 | -1,771429 | 3,955455 | ,659 | -10,05029 | 6,50743 | |
| | | Estágio3 | -1,950000 | 5,651827 | ,734 | -13,77941 | 9,87941 | |
| | | Estágio4 | -5,088889 | 3,767884 | ,193 | -12,97516 | 2,79738 | |
| | Estágio3 | Estágio1 | ,178571 | 5,416229 | ,974 | -11,15773 | 11,51487 | |
| | | Estágio2 | 1,950000 | 5,651827 | ,734 | -9,87941 | 13,77941 | |
| | | Estágio4 | -3,138889 | 5,280802 | ,559 | -14,19173 | 7,91396 | |
| Mudanças na qualidade dos produtos dos concorrentes | Estágio4 | Estágio1 | 3,317460 | 3,404313 | ,342 | -3,80785 | 10,44277 | |
| | | Estágio2 | 5,088889 | 3,767884 | ,193 | -2,79738 | 12,97516 | |
| | | Estágio3 | 3,138889 | 5,280802 | ,559 | -7,91396 | 14,19173 | |
| | Estágio1 | Estágio2 | 3,714286 | 4,033160 | ,369 | -4,72722 | 12,15579 | |
| | | Estágio3 | 2,214286 | 5,522632 | ,693 | -9,34472 | 13,77329 | |
| | | Estágio4 | ,547619 | 3,471192 | ,876 | -6,71767 | 7,81291 | |
| | Estágio2 | Estágio1 | -3,714286 | 4,033160 | ,369 | -12,15579 | 4,72722 | |
| | | Estágio3 | -1,500000 | 5,762857 | ,797 | -13,56180 | 10,56180 | |
| | | Estágio4 | -3,166667 | 3,841905 | ,420 | -11,20787 | 4,87453 | |
| | Estágio3 | Estágio1 | -2,214286 | 5,522632 | ,693 | -13,77329 | 9,34472 | |
| | | Estágio2 | 1,500000 | 5,762857 | ,797 | -10,56180 | 13,56180 | |

| | | | | | | | |
|--|---------------------------------|----------|-------------|----------|----------|-----------|----------|
| | | Estágio4 | -1,666667 | 5,384544 | ,760 | -12,93665 | 9,60331 |
| | | Estágio1 | -,547619 | 3,471192 | ,876 | -7,81291 | 6,71767 |
| | Estágio4 | Estágio2 | 3,166667 | 3,841905 | ,420 | -4,87453 | 11,20787 |
| | | Estágio3 | 1,666667 | 5,384544 | ,760 | -9,60331 | 12,93665 |
| | | Estágio2 | 4,028571 | 3,957760 | ,322 | -4,25512 | 12,31226 |
| | Estágio1 | Estágio3 | 2,178571 | 5,419387 | ,692 | -9,16433 | 13,52148 |
| | | Estágio4 | 4,761905 | 3,406298 | ,178 | -2,36756 | 11,89137 |
| | | Estágio1 | -4,028571 | 3,957760 | ,322 | -12,31226 | 4,25512 |
| Introdução de novos materiais por parte dos concorrentes | Estágio2 | Estágio3 | -1,850000 | 5,655121 | ,747 | -13,68630 | 9,98630 |
| | | Estágio4 | ,733333 | 3,770081 | ,848 | -7,15754 | 8,62420 |
| | | Estágio1 | -2,178571 | 5,419387 | ,692 | -13,52148 | 9,16433 |
| | Estágio3 | Estágio2 | 1,850000 | 5,655121 | ,747 | -9,98630 | 13,68630 |
| | | Estágio4 | 2,583333 | 5,283880 | ,631 | -8,47596 | 13,64262 |
| | | Estágio1 | -4,761905 | 3,406298 | ,178 | -11,89137 | 2,36756 |
| | Estágio4 | Estágio2 | -,733333 | 3,770081 | ,848 | -8,62420 | 7,15754 |
| | | Estágio3 | -2,583333 | 5,283880 | ,631 | -13,64262 | 8,47596 |
| | | Estágio2 | -,985714 | 3,553722 | ,784 | -8,42374 | 6,45231 |
| | Estágio1 | Estágio3 | 4,964286 | 4,866134 | ,320 | -5,22065 | 15,14922 |
| | | Estágio4 | -5,119048 | 3,058557 | ,111 | -11,52068 | 1,28258 |
| | Demanda por produtos existentes | Estágio2 | Estágio1 | ,985714 | 3,553722 | ,784 | -6,45231 |
| | | Estágio3 | 5,950000 | 5,077803 | ,256 | -4,67796 | 16,57796 |
| | | Estágio4 | -4,133333 | 3,385202 | ,237 | -11,21864 | 2,95198 |
| Estágio1 | | Estágio1 | -4,964286 | 4,866134 | ,320 | -15,14922 | 5,22065 |
| Estágio3 | | Estágio2 | -5,950000 | 5,077803 | ,256 | -16,57796 | 4,67796 |
| | | Estágio4 | -10,083333* | 4,744461 | ,047 | -20,01360 | -,15306 |
| | | Estágio1 | 5,119048 | 3,058557 | ,111 | -1,28258 | 11,52068 |
| Estágio4 | | Estágio2 | 4,133333 | 3,385202 | ,237 | -2,95198 | 11,21864 |
| | | Estágio3 | 10,083333* | 4,744461 | ,047 | ,15306 | 20,01360 |
| | | Estágio2 | 3,400000 | 4,088476 | ,416 | -5,15728 | 11,95728 |
| Estágio1 | | Estágio3 | 2,750000 | 5,598377 | ,629 | -8,96754 | 14,46754 |
| | | Estágio4 | 1,333333 | 3,518800 | ,709 | -6,03160 | 8,69827 |
| Demanda por novos produtos | Estágio1 | Estágio1 | -3,400000 | 4,088476 | ,416 | -11,95728 | 5,15728 |
| | Estágio2 | Estágio3 | -,650000 | 5,841897 | ,913 | -12,87723 | 11,57723 |
| | | Estágio4 | -2,066667 | 3,894598 | ,602 | -10,21815 | 6,08482 |
| | | Estágio1 | -2,750000 | 5,598377 | ,629 | -14,46754 | 8,96754 |
| | Estágio3 | Estágio2 | ,650000 | 5,841897 | ,913 | -11,57723 | 12,87723 |
| | | Estágio4 | -1,416667 | 5,458395 | ,798 | -12,84122 | 10,00789 |
| | | Estágio1 | -1,333333 | 3,518800 | ,709 | -8,69827 | 6,03160 |
| | Estágio4 | Estágio2 | 2,066667 | 3,894598 | ,602 | -6,08482 | 10,21815 |
| | | Estágio3 | 1,416667 | 5,458395 | ,798 | -10,00789 | 12,84122 |
| | | Estágio2 | -3,242857 | 3,995521 | ,427 | -11,60558 | 5,11986 |
| | Estágio1 | Estágio3 | -2,392857 | 5,471093 | ,667 | -13,84399 | 9,05827 |
| | | Estágio4 | ,690476 | 3,438797 | ,843 | -6,50701 | 7,88796 |
| Mudanças nas regulamentações de preços | Estágio2 | Estágio1 | 3,242857 | 3,995521 | ,427 | -5,11986 | 11,60558 |
| | | Estágio3 | ,850000 | 5,709076 | ,883 | -11,09923 | 12,79923 |
| | | Estágio4 | 3,933333 | 3,806051 | ,314 | -4,03282 | 11,89949 |
| | Estágio1 | Estágio1 | 2,392857 | 5,471093 | ,667 | -9,05827 | 13,84399 |
| | Estágio3 | Estágio2 | -,850000 | 5,709076 | ,883 | -12,79923 | 11,09923 |
| | | Estágio4 | 3,083333 | 5,334294 | ,570 | -8,08147 | 14,24814 |
| | | Estágio1 | -,690476 | 3,438797 | ,843 | -7,88796 | 6,50701 |
| | Estágio4 | Estágio2 | -3,933333 | 3,806051 | ,314 | -11,89949 | 4,03282 |
| | | Estágio3 | -3,083333 | 5,334294 | ,570 | -14,24814 | 8,08147 |
| | | Estágio2 | 3,471429 | 3,723455 | ,363 | -4,32185 | 11,26471 |
| | Estágio1 | Estágio3 | -7,428571 | 5,098551 | ,161 | -18,09996 | 3,24282 |
| | | Estágio4 | 2,460317 | 3,204640 | ,452 | -4,24707 | 9,16771 |
| Mudanças nas regulamentações dos produtos | Estágio1 | Estágio1 | -3,471429 | 3,723455 | ,363 | -11,26471 | 4,32185 |
| | Estágio2 | Estágio3 | -10,900000 | 5,320330 | ,055 | -22,03558 | ,23558 |
| | | Estágio4 | -1,011111 | 3,546886 | ,779 | -8,43483 | 6,41261 |
| | Estágio3 | Estágio1 | 7,428571 | 5,098551 | ,161 | -3,24282 | 18,09996 |
| | | Estágio2 | 10,900000 | 5,320330 | ,055 | -,23558 | 22,03558 |

| | | | | | | | |
|--|----------|----------|-----------|----------|------|-----------|----------|
| | | Estágio4 | 9,888889 | 4,971067 | ,061 | -,51567 | 20,29345 |
| | | Estágio1 | -2,460317 | 3,204640 | ,452 | -9,16771 | 4,24707 |
| | Estágio4 | Estágio2 | 1,011111 | 3,546886 | ,779 | -6,41261 | 8,43483 |
| | | Estágio3 | -9,888889 | 4,971067 | ,061 | -20,29345 | ,51567 |
| | | Estágio2 | ,957143 | 4,088284 | ,817 | -7,59973 | 9,51402 |
| | Estágio1 | Estágio3 | 2,607143 | 5,598113 | ,647 | -9,10984 | 14,32413 |
| | | Estágio4 | 1,079365 | 3,518634 | ,762 | -6,28522 | 8,44395 |
| | | Estágio1 | -,957143 | 4,088284 | ,817 | -9,51402 | 7,59973 |
| Mudanças nas regulamentações de práticas financeiras | Estágio2 | Estágio3 | 1,650000 | 5,841622 | ,781 | -10,57666 | 13,87666 |
| | | Estágio4 | ,122222 | 3,894415 | ,975 | -8,02888 | 8,27333 |
| | | Estágio1 | -2,607143 | 5,598113 | ,647 | -14,32413 | 9,10984 |
| | Estágio3 | Estágio2 | -1,650000 | 5,841622 | ,781 | -13,87666 | 10,57666 |
| | | Estágio4 | -1,527778 | 5,458138 | ,783 | -12,95179 | 9,89624 |
| | | Estágio1 | -1,079365 | 3,518634 | ,762 | -8,44395 | 6,28522 |
| | Estágio4 | Estágio2 | -,122222 | 3,894415 | ,975 | -8,27333 | 8,02888 |
| | | Estágio3 | 1,527778 | 5,458138 | ,783 | -9,89624 | 12,95179 |
| | | Estágio2 | -,314286 | 3,934083 | ,937 | -8,54842 | 7,91984 |
| | Estágio1 | Estágio3 | -4,714286 | 5,386965 | ,392 | -15,98933 | 6,56076 |
| | | Estágio4 | -4,436508 | 3,385919 | ,206 | -11,52332 | 2,65030 |
| | | Estágio1 | ,314286 | 3,934083 | ,937 | -7,91984 | 8,54842 |
| Mudanças nas regulamentações de marketing | Estágio2 | Estágio3 | -4,400000 | 5,621289 | ,443 | -16,16549 | 7,36549 |
| | | Estágio4 | -4,122222 | 3,747526 | ,285 | -11,96588 | 3,72144 |
| | | Estágio1 | 4,714286 | 5,386965 | ,392 | -6,56076 | 15,98933 |
| | Estágio3 | Estágio2 | 4,400000 | 5,621289 | ,443 | -7,36549 | 16,16549 |
| | | Estágio4 | ,277778 | 5,252269 | ,958 | -10,71535 | 11,27090 |
| | | Estágio1 | 4,436508 | 3,385919 | ,206 | -2,65030 | 11,52332 |
| | Estágio4 | Estágio2 | 4,122222 | 3,747526 | ,285 | -3,72144 | 11,96588 |
| | | Estágio3 | -,277778 | 5,252269 | ,958 | -11,27090 | 10,71535 |
| | | Estágio2 | -5,071429 | 3,931985 | ,213 | -13,30117 | 3,15831 |
| | Estágio1 | Estágio3 | 1,928571 | 5,384093 | ,724 | -9,34046 | 13,19761 |
| | | Estágio4 | -,349206 | 3,384114 | ,919 | -7,43224 | 6,73383 |
| | | Estágio1 | 5,071429 | 3,931985 | ,213 | -3,15831 | 13,30117 |
| Mudanças nas leis/políticas trabalhistas | Estágio2 | Estágio3 | 7,000000 | 5,618292 | ,228 | -4,75922 | 18,75922 |
| | | Estágio4 | 4,722222 | 3,745528 | ,223 | -3,11726 | 12,56170 |
| | | Estágio1 | -1,928571 | 5,384093 | ,724 | -13,19761 | 9,34046 |
| | Estágio3 | Estágio2 | -7,000000 | 5,618292 | ,228 | -18,75922 | 4,75922 |
| | | Estágio4 | -2,277778 | 5,249469 | ,669 | -13,26504 | 8,70949 |
| | | Estágio1 | ,349206 | 3,384114 | ,919 | -6,73383 | 7,43224 |
| | Estágio4 | Estágio2 | -4,722222 | 3,745528 | ,223 | -12,56170 | 3,11726 |
| | | Estágio3 | 2,277778 | 5,249469 | ,669 | -8,70949 | 13,26504 |

Fonte: Dados da pesquisa