

**A Influência dos Fatores Contingenciais nas Práticas Gerenciais de Indústrias Paranaenses.**

**LUCIANA KLEIN**

*Universidade Federal do Paraná*

**LAURO BRITO DE ALMEIDA**

*Universidade Federal do Paraná*

**Resumo**

Ao longo das últimas décadas presenciou-se o desenvolvimento de artefatos de contabilidade gerencial, tanto por praticantes como acadêmicos. No entanto, historicamente parece não existir um alinhamento entre inovações tecnológicas e inovações em 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 se encontrarem à disposição dos gestores, tem-se observado na prática um baixo grau de adoção dos novos artefatos. Nesse sentido, umas das abordagens utilizadas para tentar explicar a variação da adoção de diferentes práticas de contabilidade gerencial é a Teoria Contingencial, neste enfoque 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. Portanto, este estudo objetiva analisar se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias paranaenses e as características empresariais. A amostra não probabilística desse estudo compreende empresas paranaenses cadastradas em 2013 na FIEP- Federação das Indústrias do Estado do Paraná. O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário aplicado aos controllers. Para análise dos dados utilizou-se análise de clusters e Kruskal-Wallis. Os resultados indicam 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, pois as empresas que utilizam práticas sofisticadas representam um número considerável da amostra (39%). Em relação as cinco hipóteses formuladas no estudo, os resultados apontam que 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, Indústrias paranaenses.

## 1 INTRODUÇÃO

Ao longo das últimas décadas presenciou-se 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 Amenkhen (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, constataram 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 se encontrarem à disposição dos gestores, tem-se observado na prática um baixo grau de adoção dos novos artefatos.

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 estar adotando 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. 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.

Diante disso, os pesquisadores da contabilidade gerencial podem utilizar 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, & Lacker, 2002). 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.

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? Portanto, o objetivo dessa pesquisa 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).

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). Portanto, os achados dessa 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.

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 empresariais e as situações que se apresentam para elas, pois há fatores sociais e estruturais interferindo na organização, na visão de Morgan (1996) um organismo vivo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Aspectos da Contabilidade Gerencial e sua Evolução**

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, assim como outras áreas ligadas às ciências econômicas, apresentou evolução mudando seu foco e objetivo. 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. 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 (1998) 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 rígidos, 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.

O segundo estágio desenrolou-se entre 1950 e 1965, sendo que seu principal foco eram as informações para o planejamento e controle gerencial. Nesse 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 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).

Na década de 1990 a indústria de todo o mundo 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.

## **2.2 Teoria Contingencial e Práticas Gerenciais**

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, e 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 exposto, a hipótese de pesquisa enunciada é:

H<sub>1</sub>. 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 que atua em ambiente com elevada incerteza, uma estrutura descentralizada é necessária, e, conseqüentemente, deve contar com 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:

H<sub>2</sub>. As empresas caracterizadas como descentralizadas adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as empresas caracterizadas como centralizadas.

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. 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.

Abernethy e Guthrie (1994) constataram 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 Langfield-Smith (1997) e Chenhall (2003) concluíram que diferentes sistemas de contabilidade gerencial serão mais adequados para estratégias particulares, por exemplo, as estratégias defensivas, colheita e liderança de custo não necessitam de sofisticados sistemas de informação, em contrapartida as estratégias prospectora, de construção e de diferenciação requerem sistemas mais sofisticados.

De acordo com Chenhall e Langfield-Smith (1998), uma empresa que adota, por exemplo, a política de foco exclusivo 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 leva à melhoria do desempenho organizacional. A seguinte hipótese foi usada para testar a relação entre estratégia e as práticas gerenciais:

H<sub>3</sub>. 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.

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. 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. 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:

H<sub>4</sub>. As grandes empresas adotam práticas gerenciais mais sofisticadas do que as pequenas e médias empresas.

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, dando 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:

H<sub>5</sub>. O nível de sofisticação das práticas gerenciais difere entre as empresas de acordo com o poder de seus clientes.

Dessa forma, a pesquisa parte do pressuposto que a organização adota diferentes práticas gerenciais em diferentes estágios evolutivos em resposta a contingências externas e organizacionais.

### 3 METODOLOGIA

A população desse estudo é composta pelas indústrias paranaenses cadastradas em 2012 na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP). Para os propósitos desta pesquisa, foram selecionadas as empresas com número de funcionários superior a 99, critério definido pelo Sebrae (2013) para selecionar empresas consideradas de grande porte. Desta forma, a população compreende 1.162 indústrias. Para a determinação da amostra, inicialmente foram identificadas as indústrias que se enquadravam na população. Após, foram enviados questionários a cada indústria, direcionados ao *controller* (ou equivalente). Como foram recebidos 23 questionários devidamente respondidos, tem-se uma amostra não-probabilística, por conveniência, formada por 23 indústrias.

O questionário foi estruturado baseando-se em instrumentos utilizados em estudos realizados anteriormente e adaptados à realidade das práticas de contabilidade gerencial no Brasil. A primeira parte tratou das práticas gerenciais, foi solicitado aos entrevistados avaliarem a frequência de uso das 38 práticas gerenciais propostas por Abdel-Kader e Luther (2008). A segunda parte tratou das variáveis contingenciais utilizadas na 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).

O período de coleta de dados ocorreu de 18 de novembro de 2013 a 10 de janeiro de 2014. 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. 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.

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. Os resultados demonstram que 100% das empresas foram corretamente

classificadas nos grupos A, B, C e D. 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, que avalia as diferenças entre as médias para determinar se são ou não significativas (Gibbons, 1993; Siegel, & Castellan, 1988).

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 Práticas de Contabilidade Gerencial e os Estágios Evolutivos

As 38 práticas gerenciais foram apresentadas aos respondentes, solicitando-se 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 contrapartida 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 últimas são consideradas técnicas modernas 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 2).

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 (2008), que apresentaram resultados semelhantes ao investigar as práticas utilizadas pelo setor alimentício do Reino Unido.

Em relação à 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 (2008) afirmam que as práticas consideradas com maior “importância” do que de “uso” tendem a se tornar mais difundidas e vice-versa. No entanto, observam 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 em seu ambiente interno ou externo.

**Tabela 2 – 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

## Contabilidade e Controladoria no Século XXI

	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
	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
3º	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
	Custeio alvo	2,7391	1,45282	2,0000	,79772
	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
4º	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
	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

Os resultados dessa 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 se encontrarem à disposição dos gestores, observa-se na prática um baixo grau de adoção dos novos artefatos.

### 4.2 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 definido pelo IFAC. Os estágios foram operacionalizados de acordo com a categorização de Abdel-kader e Luther (2008), onde cada uma das 38 práticas gerenciais foi classificada em um dos quatro níveis de sofisticação, relativos a cada um dos quatro estágios da IFAC. 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).

O passo seguinte envolveu a rotulagem dos clusters. Isto foi realizado por meio da comparação entre os agrupamentos e os estágios evolutivos da contabilidade gerencial (Estágio 1, 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 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 e IPC e em menor escala nas práticas dos outros dois conjuntos (RDR e CV). No terceiro estágio a ênfase prevalece na DCCF, IPC e RDR e menos na CV. O estágio 4 possui ênfase em todos os quatro conjuntos. Os *scores* médios de DCCF, IPC, RDR e CV na Tabela 3 fornecem a fundamentação para a rotulagem preliminar dos clusters.

**Tabela 3 - 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)
<b>DCCF</b>	Média	3,6888889	3,48	3,2571429	3,6
	Desvio Padrão	1,0154364	1,0639549	1,1645559	0,2828427
<b>IPC</b>	Média	3,787037	3,45	3,4285714	3,75
	Desvio Padrão	0,7512849	1,1749704	1,007413	0,942809
<b>RDR</b>	Média	3,2698413	3,0571429	2,9795918	2,2857143
	Desvio Padrão	0,3673154	1,5138813	0,8822843	0,404061
<b>CV</b>	Média	3,015873	2,7428571	2,8877551	3,8571429
	Desvio Padrão	0,8584646	1,5199356	0,8550144	0,9091373
		<b>Estágio 4</b>	<b>Estágio 2</b>	<b>Estágio 1</b>	<b>Estágio 3</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Os escores médios das empresas no Cluster C são os mais baixos na maioria dos conjuntos, sugerindo 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, as empresas do Cluster B podem representar o segundo estágio da evolução da contabilidade gerencial. Clusters A e D são os Clusters 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 3 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 (2008), esta teoria ganha suporte, pois de acordo com o

estudo, 60% das empresas utilizavam práticas consideradas “simples” e apenas 13% empregavam práticas sofisticadas.

### **4.3 Estágios Evolutivos e Fatores Contingenciais**

A primeira hipótese buscou verificar se a incerteza ambiental influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas. Os resultados apontam 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, 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 em relação ao Estágio 2. Na variável “mudanças na qualidade dos produtos dos fornecedores” o estágio 2 apresenta diferença em relação ao 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.

Trabalhos como de Tillema (2005) e Abdel-Kader e Luther (2008) concluem que a incerteza ambiental percebida é um dos principais fatores que possuem influência na adoção de práticas gerenciais, pois quanto maior a incerteza percebida maior a necessidade de utilizar-se 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 contingências, inclusive a incerteza ambiental.

Considerando-se amostra do estudo, 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 processamento”. Assim, pode se considerar os setores agroindustriais e alimentícios estáveis, dado corroborado quando se examina a 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.

A segunda hipótese verificou se o grau de centralização influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas. Os resultados apontam 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 em relação ao grupo do estágio 4 quanto à variável “delegação de autoridade no desenvolvimento de produtos e serviços”. 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”.

Estes resultados sugerem que a 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 H<sub>2</sub> não pode ser validada.

Este resultado é divergente em relação aos resultados encontrados nas pesquisas de Chia (1995) e Abdel-Kader e Luther (2008), que encontram significância entre a estrutura organizacional e as práticas adotadas. Além de que ao voltar-se à 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.

A terceira hipótese buscou verificar se a estratégia influencia a adoção de práticas gerenciais sofisticadas. Ao analisar os resultados do teste de *Kruskal-Wallis*, 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, e 3 e 4. Estes resultados sugerem que não é relevante a estratégia a ser utilizada, seja de liderança em custo ou diferenciação, tais resultados podem ser decorrentes do fato de que todas as empresas adotam ambas as estratégias. Assim, a H<sub>3</sub> 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) e Baines e Langfield-Smith (2003).

A quarta hipótese buscou verificar se o tamanho de uma empresa é um fator importante que afeta tanto a estrutura como outros mecanismos de controle. Os resultados dos testes de *Kruskal-Wallis* não indicam diferença significativa entre os quatro grupos de empresas em relação ao seu tamanho. Além disso, a comparação múltipla das médias não revela uma diferença significativa entre os grupos de empresas. Por conseguinte a H<sub>4</sub> não pode ser aceita, ou seja, a utilização de práticas gerenciais não está relacionada ao porte. Este resultado é divergente em relação aos resultados encontrados nas pesquisas de Dávila e Foster (2007), Abdel-Kader e Luther (2008) e Gonzaga *et al.* (2010), que demonstram que maiores ativos estão positivamente associados a uma maior quantidade e intensidade de uso de ferramentas gerenciais.

A hipótese cinco buscou investigar se o nível de sofisticação das práticas gerenciais difere entre as empresas de acordo com o poder de seus clientes. 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 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 H<sub>5</sub> não pode ser aceita, ou seja, a utilização de práticas gerenciais não está relacionada à percepção de poder dos clientes. 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 são sensíveis ao poder de grandes clientes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa em questão buscou analisar se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial e as características empresariais em indústrias paranaenses. 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 muitos 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 às informações para a tomada de decisão, observa-se que as análises de curto prazo são as mais utilizadas, e com 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. No entanto, os resultados indicam uma leve mudança no cenário gerencial, pois as empresas que utilizam práticas sofisticadas representam um número considerável da amostra (39%).

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  $H_1$ . Com relação à Hipótese 2, os resultados sugerem que a 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  $H_2$  não pode ser suportada.

A Hipótese 3 estabelece que a estratégia influencia na adoção das práticas gerenciais, não sendo relevante qual a estratégia utilizada, seja de liderança em custo ou diferenciação. Tais resultados podem ser decorrentes do fato de que todas as empresas adotam ambas as estratégias<sup>1</sup>. 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 gerenciais<sup>2</sup>. De forma análoga, a Hipótese 5 evidencia que a utilização de práticas gerenciais não está relacionada à percepção de poder dos clientes. No entanto, ao se considerar a análise descritiva do constructo “poder dos clientes”, observa-se que as empresas da amostra não são sensíveis ao poder de grandes clientes, podendo-se considerar que os resultados são influenciados pela especificidade da amostra, refutando-se, assim,  $H_5$ .

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 com 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.

Recomenda-se para futuras pesquisas 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.

## REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, v. 40, n. 1, p. 2-27.
- Abernethy, M. A., & Guthrie, C. H. (1994). An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. *Accounting & Finance*, v. 34, n. 2, p. 49-66.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, organizations and society*, v. 28, n. 7, p. 675-698.
- Brigth, J., Davies, R. E., Downes, C. A., & Sweeting, R. C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting*, v. 3, p. 201-212.
- Boulianne, E. (2007). 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.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management accounting research*, v. 9, n. 1, p. 1-19.
- Chenhall, R. H. (2003). 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.
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of Management Accounting Research*, v. 1, p. 163-205.
- Chia, Y. M. (1995). 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.
- Chong, V. K., & Chong, K. M. (1997). 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.
- Coolidge, F. L. (2000). *Statistics: A gentle introduction*. Sage Publications, London.
- Dean, J. W., & Snell, S. A. (1996). The strategic use of integrated manufacturing: an empirical examination. *Strategic management journal*, v. 17, n. 6, p. 459-480.
- Donaldson, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. *Handbook de estudos organizacionais*, v. 1, p. 105-133.
- Duncan, R. B. (1972). Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative science quarterly*, p. 313-327.
- Frezatti, F. (2004). Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento?. *BBR-Brazilian Business Review*, v. 1, n. 2, p. 122-140.
- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*, v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan/Jun.

- Galbraith, J. R. (1973). *Designing complex organizations*. Addison-Wesley Longman Publishing Co., Inc.
- Galbraith, J. R. (1977). *Organization design*. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing.
- Gerdin, J. (2005). 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.
- Gibbons, J. D. (1993). *Nonparametric statistics: An introduction*. Sage.
- Gonzaga, R. P., Luz, A. T. M. da, Guimarães, T. N., & Valerio Junior, V. B. (2010). Associação entre Práticas de Contabilidade Gerencial e Tamanho das Empresas: Um estudo empírico. In: *IV Congresso Iaaer-Anpcont. Anais... Natal: ANPCONT*.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 9, n. 1, p. 33-47.
- Govindarajan, V., & Fisher, J. (1990). Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*, v. 33, n. 2, p. 259-285.
- Green, F. B., & Amenkhienan, F. E. (1992). 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.
- Guerra, A. R. (2007). 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.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Lopes, A. B. (2004). 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*.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2008). 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.
- Gul, F. A., & Chia, Y. M. (1994). 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.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management journal*, v. 27, n. 1, p. 25-41.
- Hair, J. F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C. (2005). *Análise Multivariada de dados*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Ifac - International Federation Of Accountants. (1998). *Management accounting concepts: revised report*. p. 82-100. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 01 julho, 2013.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2002). Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? *The European Accounting Review*. v. 11, n. 3, p. 787-793.

- Johnson, T. H., & Kaplan, R. S.(1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Harvard Business Scholl Press, 269.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, v. 22, n. 2, p. 207-232.
- Krumwiede, K. (1998). The Implementation Steps of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. *Journal of Management Accounting Research*.
- Miles, R. E., & Snow, C. C.(1978). *Organizational Strategy, Structure and Process*. New York, McGraw-Hill.
- Morgan, G.(1996). *Imagens da Organização*. São Paulo: Atlas.
- Norušis, M. J. (1994). *SPSS advanced statistics 6.1*. Spss Incorporated.
- Oyadomari, J. C., Mendonça Neto, O. R. de, Cardoso, R. L., & Lima, M. P. de. (2008). 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.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: techniques for analysing industries and competitors*. New York: Free Press.
- Reis, L. G. dos, & Pereira, C. A.(2007). Uma Análise das Contribuições das Teorias Organizacionais para o Estudo da Contabilidade Gerencial. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7., São Paulo. *Anais ...* São Paulo.
- Sebrae. (2013). Critérios de Classificação do Porte da Empresa. Disponível em:<http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp>.
- Siegel, S., & Castellan, N. J. J. (1988). *Nonparametric Statistics for the Behavioral Sciences*. McGraw-HiU Book Company, New York.
- Sim, K., & Killough, L. (1998). The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*.
- Tillema, S. (2005). 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.