

# Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial

Doi: 10.4025/enfoque.v35i2.30938

## Alcindo Cipriano Argolo Mendes

Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina  
 Professor do departamento de administração e contabilidade da Universidade Federal de Viçosa  
 E-mail: alcindo.ufv@gmail.com

## Rogério João Lunkes

Pós-doutorado em Contabilidade pela Universidade de Valência  
 Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Administração da Universidade Federal de Santa Catarina  
 E-mail: rogerio.lunkes@ufsc.br

## Darci Schnorrenberger

Doutor em Gestão de Negócios e Professor Associado do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis - PPGC - e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.  
 E-mail: darcisc@gmail.com

## Valdirene Gasparetto

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina Professora Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Brasil.  
 E-mail: valdirene@cse.ufsc.br

## Silvana Dalmutt Kruger

Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC);  
 Professora do Curso de Ciências Contábeis da Unochapecó  
 E-mail: silvanak@unochapeco.edu.br

Recebido em: 12.02.2016

Aceito em: 13.07.2016

2ª versão aceita em: 01.08.2016

## RESUMO

Com o objetivo de identificar os fatores associados ao desenho do Sistema de Controle Gerencial, foram analisados os paradigmas predominantes da contabilidade gerencial, como definidos pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). Considerou-se, na análise, além dos paradigmas, o setor da economia e o faturamento bruto de 94 empresas da região sul do Brasil. Os resultados, obtidos a partir da análise de homogeneidade (HOMALS), sugerem que empresas industriais com maior faturamento têm maiores possibilidades de adotarem práticas que posicionam seus sistemas de controle para o paradigma da geração de valor, se comparadas às empresas comerciais ou de serviços (terceiro e quarto estágios). Também foi percebido que as empresas do setor de serviços estão mais associadas a práticas de controle consideradas tradicionais (primeiro e segundo estágios). Identificou-se a tendência de empresas comerciais com maior faturamento adotarem como paradigma da contabilidade gerencial a redução dos desperdícios dos recursos de produção (terceiro estágio). Isoladamente, as variáveis setor e porte das empresas não foram suficientes para explicar a relação com a adoção de determinada prática de contabilidade gerencial. De forma geral, o estudo contribui na reflexão sobre os fatores que induzem as práticas de controle que explicam o desenho do SCG adotado pelas empresas.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial; Sistema de Controle Gerencial; Práticas de Contabilidade Gerencial.

## *Factors associated with the design of management control systems*

## ABSTRACT

Aiming to identify the factors associated with the design of the Management Control System, the predominant paradigms of management accounting were analyzed, as defined by the International Federation of Accountants (IFAC). It was considered in the analysis beyond the paradigms, the sector of the economy and the gross sales of 94 companies in southern Brazil. The results obtained from the homogeneity analysis (HOMALS) suggest that industrial companies with the highest turnover are more likely to adopt practices which position their control systems to the paradigm of value creation when

compared to commercial or service companies (third and fourth stages). It was also realized that service sector companies are more associated with control practices considered traditional (first and second stages). It identified the trend of commercial companies with the highest turnover adopt the paradigm of management accounting to reduce the waste of production resources (third stage). Alone, the sector and size variables of enterprises were not enough to explain the relationship with the adoption of a particular practice of management accounting. Overall, the study contributes to the reflection about the factors that induce control practices that explain the MCS design adopted by companies.

**Keywords:** Managerial Accounting; Management Control System; Management Accounting Practices.

## 1 INTRODUÇÃO

Os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) têm sido estudados tradicionalmente sob duas dimensões: o desenho, que corresponde à estrutura ou formatação do sistema, e o uso, que indica os objetivos principais quanto às informações geradas pelo sistema (SIMONS, 1990; CHENHALL, 2003; FERREIRA e OTLEY, 2006).

Dentro da dimensão desenho, Aguiar, Pace e Frezatti (2009) relatam que os estudos empíricos iniciais buscavam entender diversas características sobre as informações geradas ou padrões quanto ao conjunto de técnicas, ou práticas, adotadas. Esse conjunto de práticas de contabilidade gerencial (PCG) pode ser entendido como um conjunto de tecnologias utilizadas pela contabilidade gerencial para auxiliar as organizações (IFAC, 1998).

Estudos como os de Otley (1994) e Chenhall e Lanfield-Smith (1998) fazem distinções quanto às nomenclaturas das PCG, classificando-as como tradicionais e modernas ou contemporâneas. Essas classificações representam estágios evolutivos, definidos a partir das mudanças de paradigma da contabilidade gerencial ocorridas ao longo do tempo. Como relata Otley (1994), a mudança no ambiente das organizações provocou diferenças e incertezas no modelo de gestão de cada organização e fez com que a prática se distanciasse da teoria na contabilidade gerencial, em função de um conjunto de técnicas contábeis generalistas, baseadas predominantemente na racionalidade econômica.

Esse distanciamento entre teoria e prática, visualizado por Otley (1994), fez com que as PCG tradicionais passassem a ter valor periférico para a gestão das empresas. Assim, nas décadas de 1980 e 1990, impulsionadas

pela atuação global de várias empresas, alianças produtivas, práticas de *outsourcing*, deslocamento do sistema de produção para países em desenvolvimento e outras demandas das organizações, fizeram com que surgissem novas tecnologias ou PCG que foram mudando gradualmente também o paradigma da contabilidade gerencial.

Em 1998, o *International Federation of Accountants* (IFAC) emitiu um documento reconhecendo marcos identificáveis e evolutivos da contabilidade gerencial. Da mesma forma, em 2008, o *Institute of Management Accountants* (IMA) ampliou o conceito da contabilidade gerencial, passando de uma visão passiva quanto às informações geradas, para um envolvimento ativo no processo de gestão das organizações, com foco mais estratégico quanto ao uso das informações.

A partir do pronunciamento do IFAC (1998), surgiram diversas pesquisas relacionando os estágios evolutivos da contabilidade gerencial com as PCG tradicionais e modernas. As duas linhas principais de investigação foram: (1) estudos que buscaram identificar a relação de fatores contingenciais com o SCG, tais como Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Chenhall (2003), e (2) estudos como os de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000), que buscaram verificar o processo de institucionalização das novas PCG. Essas duas linhas principais desencadearam trabalhos empíricos em diversos países, como Shields (1998) em países europeus, Ittner e Larcker (2001) e Abdel-Kader e Luther (2006 e 2008), no Reino Unido, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) em países asiáticos, Haldma e Lääz (2002) na Estônia, entre outros.

No Brasil, as pesquisas seguiram a mesma tendência, com trabalhos teóricos utilizando a linha da teoria contingencial (por exemplo,

Aguiar e Frezatti, 2007a,b), e da teoria institucional (por exemplo, Oyadomari et al., 2008). Trabalhos empíricos como o de Soutes, (2006), Gonzaga et al. (2010), Antonovz, Panucci Filho e Espejo (2010) e Teixeira et al. (2011) buscaram, de maneira geral, entender relações entre fatores como o porte das empresas, setores, controle acionário, desempenho financeiro e ciclo de vida organizacional, com o nível de adoção das PCG.

Entretanto, na maioria das pesquisas empíricas, tanto internacionais quanto nacionais, predomina a busca pela relação de dependência entre diversos fatores com a adoção de determinadas PCG. Em muitos desses estudos foi verificado o nível de adoção das práticas de forma individual. Porém, faz sentido buscar relações de PCG de forma individual, já que fazem parte de um sistema maior?

A partir dessa indagação, e partindo do pressuposto de que cada organização poderá adotar uma estrutura diferente para o seu SCG, e ainda que o conjunto de práticas representam, em tese, o paradigma que a empresa enxerga como prioritário para as informações geradas pela contabilidade gerencial, o objetivo principal dessa pesquisa é identificar fatores associados ao desenho do sistema de contabilidade gerencial.

Nas últimas décadas, diferentes estudos envolvendo a estrutura do sistema de controle gerencial têm sido realizados, na busca por fatores que expliquem a adoção de determinadas práticas gerenciais. Embora a linha de pesquisa apoiada na Teoria Contingencial tenha encontrado suporte relacionando alguns fatores com as práticas, os resultados gerais ainda são poucos conclusivos para explicar o desenho dos SCG.

Espera-se com esse estudo, trazer novas contribuições para a discussão sobre as características do desenho dos sistemas de controle gerencial, tendo como diferencial a busca pela identificação de grupos com características similares, a partir da relação de

interdependência entre o tamanho das empresas, os setores da economia e o paradigma predominante quanto aos estágios da contabilidade gerencial.

O artigo está estruturado em 5 seções, além desta introdução. Contempla-se a seção 2 trazendo uma revisão sobre a mudança de paradigma da contabilidade gerencial, sobretudo com a visão do IFAC (1998) e do IMA (2008), bem como são revisados os principais caminhos trilhados por pesquisas internacionais e nacionais respectivamente. Na seção 3, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados, que determinaram a estratégia de coleta de dados, as características da amostra de empresas, além da técnica de análise e interpretação dos resultados. A seção 4 evidencia os principais resultados da análise e respectivas contribuições do estudo, e por fim, na seção 5 apresentam-se as conclusões e considerações finais acerca da pesquisa realizada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são contextualizadas as mudanças de paradigma da contabilidade gerencial, e faz-se um resgate dos caminhos percorridos pelas pesquisas internacionais e nacionais em relação à evolução das discussões sobre a contabilidade gerencial.

### 2.1 MUDANÇA DE PARADIGMA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Segundo documento emitido pelo IFAC (1998), o desenvolvimento da contabilidade gerencial ocorreu por 4 fases evolutivas e identificáveis. Para cada fase do estágio evolutivo, foram identificados paradigmas orientadores, pelos quais as empresas demandaram novas práticas de contabilidade gerencial, conforme indicado no Quadro 1. Assim, entende-se que o paradigma influenciou o surgimento de novas tecnologias de gestão, que podem ser entendidas como práticas de contabilidade gerencial (PCG).

Fases evolutivas	Período de mudança	Paradigmas	Visão da contabilidade gerencial
1ª fase	Antes de 1950	Determinação do custo e controle financeiro	Atividade técnica
2ª fase	Por volta de 1965	Informações para planejamento e controle	Suporte ao planejamento e controle
3ª fase	Por volta de 1985	Redução de recursos	Parte integrante da gestão
4ª fase	Por volta de 1995	Criação de valor para cliente, acionista e inovação	Parte integrante da gestão

**Quadro 1 - Evolução dos paradigmas da contabilidade gerencial.**

Fonte: Elaborados pelos autores com base no documento emitido pelo IFAC (1998).

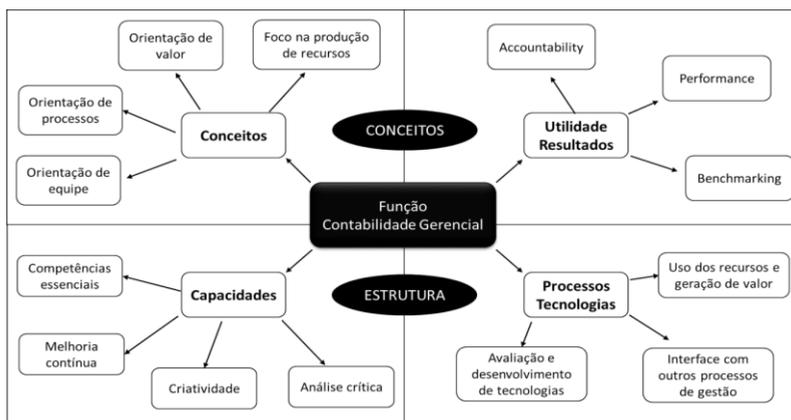
O IFAC (1998) indica, também, que o processo de gestão pode ser particionado em: (a) configuração de direção organizacional, (b) estruturação organizacional, (c) uso de recursos organizacionais, (d) compromisso organizacional, (e) mudança organizacional e (f) controle organizacional. Assim, as distintas PCG (ou tecnologias) representam os diversos modos de pensamento e de práticas usadas pela contabilidade gerencial, e que estão diretamente associadas com o modelo de gestão de cada organização.

Assim, cada estágio representa uma evolução e mudança de paradigma. Porém, o conjunto de PCG que surgiram em cada fase devem ser vistos de forma complementar. Isso significa que novas práticas são incorporadas, e não necessariamente outras são excluídas (IFAC, 1998). É importante ressaltar que, embora cada prática possa ser relacionada com uma fase evolutiva e um paradigma, elas atendem a uma demanda da sociedade, de acordo com as mudanças no cenário organizacional.

Assim, segundo o IFAC (1998), as práticas de contabilidade gerencial devem observar as

diretrizes quanto aos conceitos orientadores, com foco na orientação da equipe, dos processos, de valor e de produção de recursos, da mesma forma que devem informar quanto aos resultados em termos de *accountability*, *performance* e *benchmarking*. Também devem sempre refletir em relação às capacidades essenciais e a melhoria contínua, e com criatividade sempre fazer análise crítica dessas capacidades necessárias inerentes à sua função. Quanto aos processos tecnológicos, que representam o conjunto de práticas utilizadas pela contabilidade gerencial, devem estar em constante avaliação e desenvolvimento, visando o melhor uso dos recursos e geração de valor para os clientes, acionistas e a própria empresa. Essas PCG devem, ainda, interagir sempre com outros processos relacionados à gestão das organizações.

Portanto, para que a contabilidade gerencial exerça sua função na plenitude, deve-se observar os conceitos norteadores e utilidade dos recursos, assim como as capacidades e características tecnológicas presentes em seus sistemas, conforme especificado na Figura 1.



**Figura 1 - Função da contabilidade gerencial.**

Fonte: Adaptado do IFAC (1998).

Em consonância com a mudança de paradigma identificado pelo IFAC (1998), o IMA emitiu em 2008 uma declaração sobre a função da contabilidade, em substituição ao conceito anterior, de 1981, onde a contabilidade passa a ser vista como uma profissão que envolve parceria nas decisões gerenciais, fornecendo conhecimento e controle financeiro por meio de seus sistemas, para auxiliar a gestão na formulação e implementação da estratégia organizacional.

## 2.2 O CAMINHO PERCORRIDO PELAS PESQUISAS INTERNACIONAIS

O paradigma tradicional da contabilidade gerencial, desenvolvido na década de 1960, não era suficiente para atender as novas demandas das organizações, conforme Otley (1994), fazendo com que as PCG se tornassem cada vez mais periféricas, em um cenário com alto nível de mudanças ambientais e organizacionais.

Anthony (1965) separou os conceitos entre contabilidade gerencial e planejamento e controle, definindo o primeiro como o processo pelo qual os gestores garantem que os recursos são obtidos e utilizados eficaz e eficientemente na realização dos objetivos da organização, mas essa separação, segundo Otley (1994), provocou um afastamento da contabilidade gerencial do processo de planejamento e controle, fazendo com que pesquisadores da área não buscassem o desenvolvimento de novas tecnologias, limitando-se a práticas exclusivamente contábeis, com características generalistas e ignorando o fato de que a contabilidade gerencial deveria reconhecer as diferenças entre as organizações.

Ainda, na visão de Otley (1994), a prática andou na frente e dissociou-se da teoria na contabilidade gerencial. Fatores como incerteza, tamanho das organizações, *outsourcing*, mudança de produção de baixa tecnologia para países em desenvolvimento, provocaram mudanças na estrutura das organizações. Assim, novas PCG foram desenvolvidas para atender a essas mudanças, que posteriormente foram identificadas como práticas modernas de contabilidade gerencial pelo IFAC (1998) e IMA (2008).

Seguindo a linha de pesquisa das novas

práticas de contabilidade gerencial desenvolvidas nas décadas de 1980 e 1990, Chenhall e Langfield-Smith (1998) verificaram na Austrália, em 140 empresas industriais de diversos setores da economia, que embora tivessem adotado novas práticas como Custeio Baseado em Atividades e medidas não financeiras, ainda era predominante o uso de práticas tradicionais. Dessa forma, havia um certo conflito entre técnicas e terminologias, considerando-se que práticas tradicionais estavam sendo modificadas e práticas modernas estavam surgindo. Shields (1998), influenciada pelo estudo de Bhimani (1996) sobre terminologia das práticas de contabilidade gerencial, verificou que nos países europeus havia evidência de mudanças na terminologia das PCG, porém também havia indícios de convergência entre os países europeus, pelo menos em relação às empresas que atuavam em ambientes globais.

Bhimani (1996) verificou que a publicação de pesquisas, livros e casos de ensino, as regulações por parte dos governos, as associações profissionais, as empresas de consultorias, os *softwares* e a globalização das informações eram elementos fundamentais tanto na propagação de novas práticas de contabilidade gerencial como na convergência das terminologias.

Partindo-se do pressuposto de que as práticas e os sistemas de contabilidade gerencial são constituídos por um conjunto de regras e rotinas que provocam estabilidade (SCAPENS, 1994), Burns e Scapens (2000) buscaram na Teoria Institucional, principalmente na Velha Economia Institucional (VEI), uma lente observatória para o processo de estabilização das novas PCG. Perceberam que no contexto das práticas tradicionais, a contabilidade gerencial despertava pouco interesse na eficiência das organizações. Assim, Burns e Scapens (2000) perceberam que para que a contabilidade gerencial pudesse continuar a exercer o papel da estabilidade em um novo ambiente com muitas incertezas, precisariam abandonar o paradigma da racionalidade econômica e buscar tecnologias inovadoras.

Iltner e Larcker (2001), reconhecendo a mudança de paradigma da contabilidade gerencial, ocorrido nas décadas de 1980 e 1990, onde o foco em informações essencialmente financeiras e de curto prazo mudou para participação na estratégia e

geração de valor, fizeram uma revisão de estudos sobre as práticas relacionadas a gestão baseada em valor (*Value Based-Management* - VBM) e apontam, por exemplo, que a diversidade de literatura, influenciada pelo estudo da contabilidade gerencial em diversas áreas de conhecimento e a inexistência de banco de dados consistentes, geram dificuldades no avanço das pesquisas em relação às novas práticas de contabilidade gerencial.

Na mesma linha, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) verificaram que em países asiáticos (China, Índia, Malásia e Singapura) ainda predominava o uso de PCG tradicionais, e que fatores como a característica conservadora dos gestores e o alto custo de implementação, dificultavam a adoção das novas práticas de contabilidade gerencial.

Em outra pesquisa, com uma amostra de 62 empresas entre as maiores indústrias da Estônia, Haldma e Läätz (2002) encontraram evidências de que a contabilidade gerencial havia avançado na adoção de novas PCG, principalmente em seus sistemas de custeio. Sob olhar contingencial, perceberam também que além de fatores internos, fatores externos como normas jurídicas e falta de profissionais qualificados dificultavam a adoção de novas PCG.

Abdel-Kader e Luther (2006), em pesquisa de levantamento, verificaram que, em geral, as indústrias do Reino Unido ainda percebiam as práticas relacionadas ao primeiro estágio do IFAC, com foco na apuração dos custos e controle financeiro, como mais importantes.

Na mesma linha de pesquisa, Abdel-Kader e Luther (2008) relacionaram fatores contingenciais externos (poder dos clientes e percepção das incertezas no ambiente de atuação da empresa) e internos (estratégia, descentralização e tamanho), além de características inerentes à complexidade dos sistemas contábeis, para estudar fatores que influenciavam na mudança do foco da contabilidade gerencial nas indústrias do setor alimentício no Reino Unido. A partir de uma amostra com 245 respondentes, em pequenas e médias empresas, verificaram que quanto maior era a percepção da incerteza no ambiente de atuação, mais as empresas tendiam a adotar práticas inovadoras. Também descobriram que o poder dos clientes, tais como grandes cadeias de

supermercados, influenciavam na escolha das práticas de contabilidade gerencial. Quanto às variáveis contingenciais externas, perceberam entre outros resultados, que quanto maiores e mais descentralizadas eram as empresas, mais tendiam a utilizar práticas modernas.

Davila, Foster e Ning (2015), perceberam que os financiadores de capital davam mais valor aos controles gerenciais do que os financiadores da dívida. Isso significa que os acionistas valorizam as práticas de controle mais que os credores, mas sobretudo que a estrutura societária é um fator que pode influenciar também no desenho do sistema de controle gerencial.

Mais recentemente, diversas linhas de investigação têm sido motivadas a partir do funcionamento dos sistemas de controles gerenciais. Por exemplo, a mudança e transferência do controle a partir do tamanho das organizações (DAVILA, 2005); a influência das características da equipe de alta gestão (NARANJO-GIL e HARTMAN, 2007); as tensões entre sistemas de controle (MUNDY, 2010); o uso dos SCG em empresas familiares (ACQUAAH, 2013) são fatores que tem motivado pesquisas. De fato, pesquisadores ainda continuam buscando explicações sobre fatores contingencias que possam impactar na escolha de determinadas práticas de controle gerencial em contextos específicos.

### 2.3 O CAMINHO PERCORRIDO PELAS PESQUISAS BRASILEIRAS

A literatura internacional das últimas três décadas tem influenciado pesquisas relacionadas a mudanças de paradigma e à adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial por parte das empresas brasileiras. Porém, essa linha de investigação ainda é relativamente nova, com poucos resultados conclusivos. De modo geral, os estudos brasileiros têm abordado 3 caminhos de investigação envolvendo as PCG, conforme indicados no Quadro 2.

Abordagens	Autores	Conceitos
Teóricas	Oyadamari et al. (2008)	Teoria institucional
	Espejo et al. (2009)	Teoria psicológica, contingência e institucional
	Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010)	Teoria institucional (VEI)
Empíricas	Soutes (2006)	PCG x Porte, setor e controle acionário
	Gonzaga et al. (2010)	CG x tamanho
	Antonovz, Panucci Filho e Espejo (2010)	Ciclo de vida organizacional
	Guerreiro, Cornacchione Jr. e Soutes (2010)	PCG x informação para usuários externos
	Teixeira et al. (2011)	PCG x desempenho financeiro
	Reis e Teixeira (2013)	PCG x porte e desempenho financeiro
Ensino	Beuren e Erfurth (2010)	Estágio das PCG na visão dos professores
	Nascimento, Oliveira e Peter (2012)	Ensino das PCG na graduação

### Quadro 2 - Pesquisas sobre PCG no Brasil.

Fonte: Elaborado pelos autores com dados da pesquisa.

Quanto às abordagens teóricas, Oyadamari et al. (2008) investigaram fatores que influenciavam a adoção das PCG em empresas brasileiras sob a perspectiva institucional. A partir de uma amostra não probabilística de 27 empresas de médio e grande porte perceberam que há um processo cerimonial, como proposto por Meyer e Rowan (1977), para a adoção das PCG. Perceberam também que o isomorfismo mimético é o mais influente para a escolha de determinada prática. Verificaram ainda que a socialização do conhecimento sobre as práticas ocorre de fontes como livros, consultorias e visitas a outras empresas. No cenário brasileiro, os autores perceberam ainda que a influência dos acionistas é pequena e quem decide sobre a adoção das PCG é o corpo diretivo.

Ainda sob a perspectiva da Teoria Institucional, Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010) perceberam que em geral os estudos brasileiros apontam para uma convergência da institucionalização das práticas contábeis no Brasil, porém com pouca discussão sob a perspectiva sociológica. Também alertaram para uma certa confusão nos limites abordagens quanto a velho e novo institucionalismo.

Espejo et al. (2009) expandiram a discussão teórica para além da abordagem institucional, incluindo também a utilidade da teoria da contingência e de teorias da psicologia organizacional, no que tange aos fatores que influenciam na adoção das PCG. Como relatado pelos autores, é uma questão de “trabalhar a visão compartilhada de lentes

alternativas” para estudar as questões organizacionais. Sob o aspecto psicológico, por exemplo, citam Guerreiro, Frezatti e Casado (2006), mencionam que nem sempre é possível explicar a utilização de um artefato contábil em detrimento de outro, exclusivamente por meio da racionalidade econômica.

Do ponto de vista contingencial, Espejo et al. (2009), apoiados nos estudos de Chenhall (2003), partem do “pressuposto de que os sistemas de controle gerenciais — SCG são ferramentas que auxiliam os gestores na tomada de decisão, sendo influenciados pelo contexto em que operam”. Na visão institucional, Espejo et al. (2009) defendem que “a institucionalização de práticas organizacionais não só representa como também decorre de um comportamento, seja de cunho empresarial ou humano”. Esse pensamento converge com a posição de Burns e Scapens (2000) quanto à contabilidade gerencial como instrumento que auxilia a harmonização de regras e rotinas dentro de uma organização.

Em outra direção, na busca por evidências empíricas, um dos trabalhos precursores no Brasil foi o de Soutes (2006), que analisou o nível de utilização das PCG consideradas modernas, em uma amostra de 90 entre as 500 maiores empresas brasileiras. Os resultados indicaram que pelo menos 57% das empresas utilizam algum tipo de prática de contabilidade gerencial moderna. Na amostra pesquisada não foi possível verificar a influência do porte como fator determinante da

adoção das PCG modernas, ao contrário, o desempenho parece ser um fator determinante quanto ao nível de adoção dessas práticas.

Nesse mesmo raciocínio, Teixeira et al. (2011) também encontraram uma relação, embora fraca, do desempenho com as PCG consideradas tradicionais. Por meio de regressões logísticas em uma amostra de 150 empresas em 2007 e 146 em 2008, verificaram que havia maior probabilidade de que quanto maior fosse o ROA e o ROE, maior seria a utilização de práticas tradicionais.

Reis e Teixeira (2013), ainda buscando encontrar fatores que determinam a adoção de PCG verificaram, por meio de duas amostras independentes de cooperativas agropecuárias do Estado de Minas Gerais, no sudeste brasileiro, não haver diferenças significativas entre as variáveis porte e desempenho financeiro, ou seja, essas variáveis não foram suficientes para explicar as diferenças na adoção das PCG.

Antonovz, Panucci Filho e Espejo (2009) buscaram um melhor entendimento da relação entre o ciclo de vida organizacional, com base no modelo proposto por Miller e Friesen (1984), e o nível de adoção das PCG. Partiram da premissa de que o estágio em que a empresa se encontra influenciará no nível de adoção, apoiados na pesquisa de Moores e Yuen (2001). Porém, a partir de um estudo de caso em uma empresa de médio porte do setor têxtil brasileiro, foi verificado que há uma aparente relação direta entre a evolução da empresa e o uso das PCG, não sendo possível identificar exatamente como se estabelece esta relação. Já Gonzaga et al. (2010) buscaram associações entre as PCG e o tamanho, utilizando regressões logísticas e análise de *clusters* em uma amostra das 200 maiores empresas de um Estado do sudeste brasileiro. A pesquisa mostrou que práticas como *benchmarking* e orçamento estão mais associadas ao tamanho, apesar de haver também uma associação menor com outras práticas como *balanced scorecard*, custo padrão, planejamento estratégico, custeio por absorção e preço de transferência.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Essa pesquisa caracteriza-se como empírica e

reflexiva, utilizando como técnica levantamento de dados (*survey*) com o objetivo principal de identificar fatores associados à estrutura do Sistema de Contabilidade Gerencial quanto às suas práticas ou tecnologias. Quanto à técnica de análise, pode-se classificar como quantitativa, com análise de interdependência entre variáveis.

A pesquisa foi realizada na região oeste do Sul do Brasil que se caracteriza como uma região com alta densidade industrial. Um fator importante nessa região é histórico de longevidade das empresas, que permite uma melhor observação dos sistemas de controle gerencial.

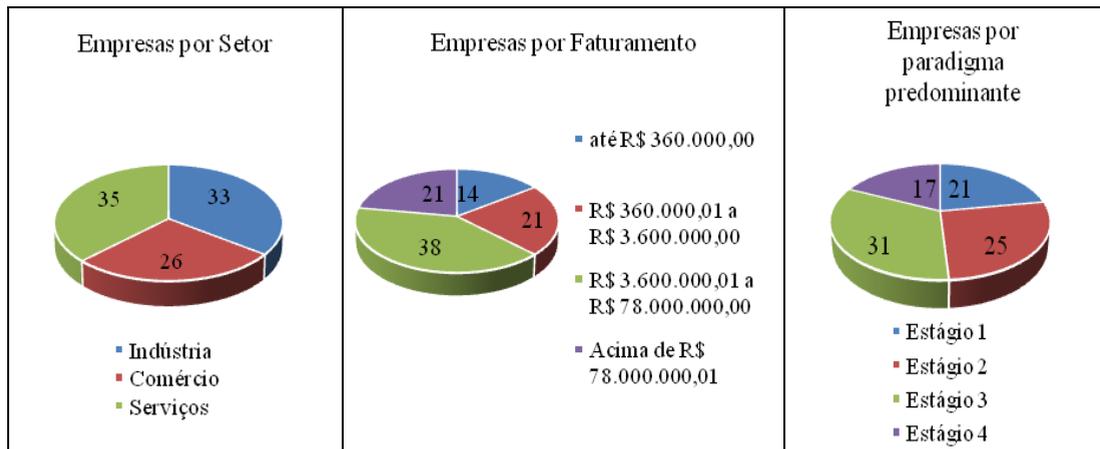
#### 3.1 AMOSTRA E ESTRATÉGIA PARA COLETA DE DADOS

Foi solicitado a um grupo de estudantes de uma turma de pós graduação, que cursava a disciplina de Contabilidade Gerencial, que visitassem pessoalmente as empresas da região para verificação *in loco* das discussões feitas em sala de aula, quanto aos estágios evolutivos identificados pelo IFAC (1989).

Os alunos deveriam entrevistar o *controller* da empresa ou funcionário com cargo similar, que estivesse apto a responder as questões envolvendo o Sistema de Controle Gerencial. Embora tenha sido identificado o respondente e a empresa, optou-se pela manutenção do anonimato no relatório final de pesquisa.

Os estudantes abordaram inicialmente 96 empresas no mês de setembro de 2014, e a partir de suas observações deveriam alimentar um banco de dados informando: (1) setor econômico da empresa, (2) faturamento bruto anual com base no ano anterior e (3) paradigma predominante, correspondente ao estágio evolutivo.

Após a alimentação do banco de dados, foram eliminados os dados de 2 empresas por inconsistência no preenchimento, finalizando uma amostra não probabilística de 94 empresas. A distribuição das variáveis setor e faturamento bruto podem ser observadas no Quadro 3.



**Quadro 3 - Empresas por setor, faturamento e paradigma.**

Fonte: Dados de pesquisa.

No caso do paradigma predominante, os estudantes se orientaram por um *checklist* de PCG tradicionais e modernas (Ferreira e Otley, 2006; Aguiar, Pace e Frezatti, 2009; Gonzaga et al., 2010) identificando individualmente cada prática de contabilidade gerencial adotada. Também foi perguntado sobre paradigma ou foco de acordo com as quatro fases evolutivas propostas pelo IFAC (1998). Nesse ponto, o estudante deveria confrontar se, para o paradigma citado, havia realmente práticas identificadas como daquele estágio. Assim, no sistema foi identificado o paradigma predominante principal de cada empresa.

### 3.2 TÉCNICA DE ANÁLISE

Em geral as pesquisas sobre as PCG analisam fatores contingenciais externos e internos de forma separada. Por exemplo, Ittner e Larcker (2001) verificaram individualmente diversas práticas envolvendo a gestão baseada em valor. Abdel-Kader e Luther (2006 e 2008) também buscaram verificar a influência que cada variável contingencial na adoção do paradigma e por consequência no conjunto de PCG.

O diferencial dessa pesquisa foi buscar, ainda que de forma exploratória, uma análise conjunta entre variáveis que definem o paradigma, setor econômico e faturamento bruto anual. Buscou-se, portanto, identificar uma inter-relação entre as variáveis e não uma relação de causa e efeito. Parte-se do pressuposto que diversos fatores influenciam

os gestores quanto ao posicionamento em relação ao paradigma da contabilidade gerencial (IFAC, 1998), e então fazem as escolhas quanto ao conjunto de PCG que serão utilizadas para auxiliá-los no processo de gestão.

Como técnica de análise dos dados foi utilizada a Análise de Homogeneidade (HOMALS), que segundo Fávero et al. (2009), permite a acomodação de variáveis qualitativas e permitem revelar, de forma visual e bidimensional, as eventuais associações entre elas.

Para realização do procedimento HOMALS, com variáveis ordinais e escalas predeterminadas pelos pesquisadores, foi utilizada a função *Optimal Scaling*, do SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) da IBM em sua versão 19.

Para execução da análise no SPSS, foi utilizada a seguinte sintaxe:

HOMALS

```
/VARIABLES=      Paradigma(4)      Setor(3)
                  Faturamento(4)
```

```
/ANALYSIS=Paradigma Setor Faturamento
```

```
/DIMENSION=2
```

```
/PRINT FREQ EIGEN DISCRIM QUANT
```

```
/PLOT      QUANT      (Paradigma      Setor
```

Faturamento) OBJECT (Paradigma Setor Faturamento) DISCRIM NDIM (ALL, MAX)

/MAXITER = 100

/CONVERGENCE = .00001

Após a análise integrada da utilização das PCG por setor econômico e da utilização das PCG por faturamento bruto anual, foi possível evidenciar a relação entre estas variáveis e o paradigma evolutivo das empresas em relação ao uso de PCG.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados inicialmente os gráficos que indicam o percentual de empresas que se posicionam em cada paradigma (estágio) identificado pelo IFAC, separados por setor e faturamento bruto anual. Esses percentuais foram obtidos

observando o conjunto de PCG utilizadas em cada estágio. Em seguida são apresentados os principais resultados obtidos a partir da análise de homogeneidade (HOMALS).

#### 4.1 UTILIZAÇÃO DO PGC POR SETOR ECONÔMICO

Para o grupo de empresas pesquisadas, observando o Gráfico 2, percebe-se que nos três setores da economia a aderência de práticas de quarto estágio ainda é pequena. Percebe-se também que enquanto empresas do setor industrial utilizam as práticas dos três primeiros estágios em níveis semelhantes, as empresas comerciais e prestadoras de serviços parecem utilizar menos as PCG de primeiro estágio. Há também uma pequena inversão quanto à adoção de PCG de segundo e terceiro estágio em relação às empresas comerciais e de serviços.

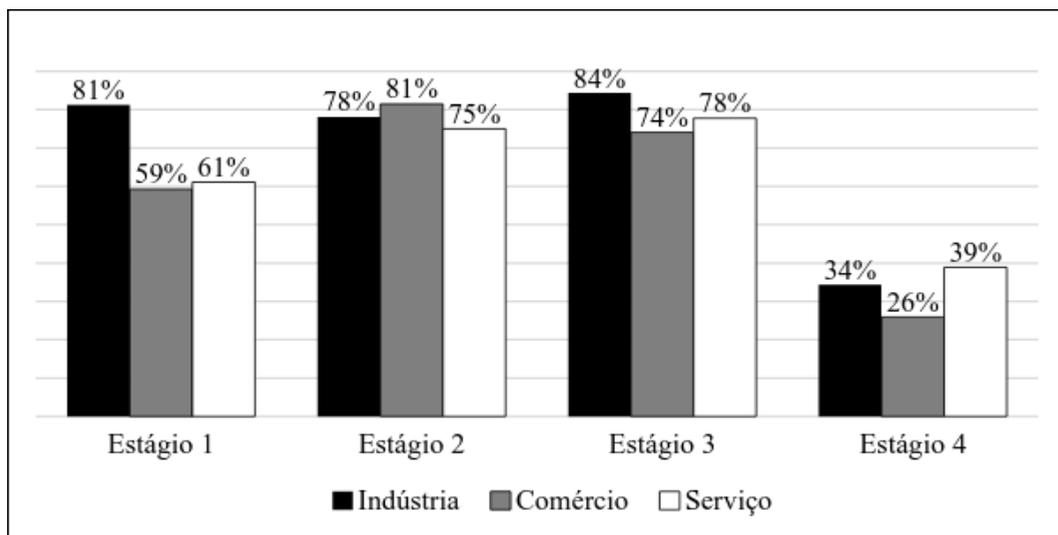


Gráfico 2 - Proporção de empresas por setor em cada paradigma do IFAC (1998).

Fonte: Dados de pesquisa.

Embora o Gráfico 2 permita ter uma visão geral quanto à adoção, é difícil estabelecer uma relação causal com o paradigma adotado, até porque a correlação entre as duas variáveis é de -9,7%, o que estatisticamente demonstra uma relação direta fraca.

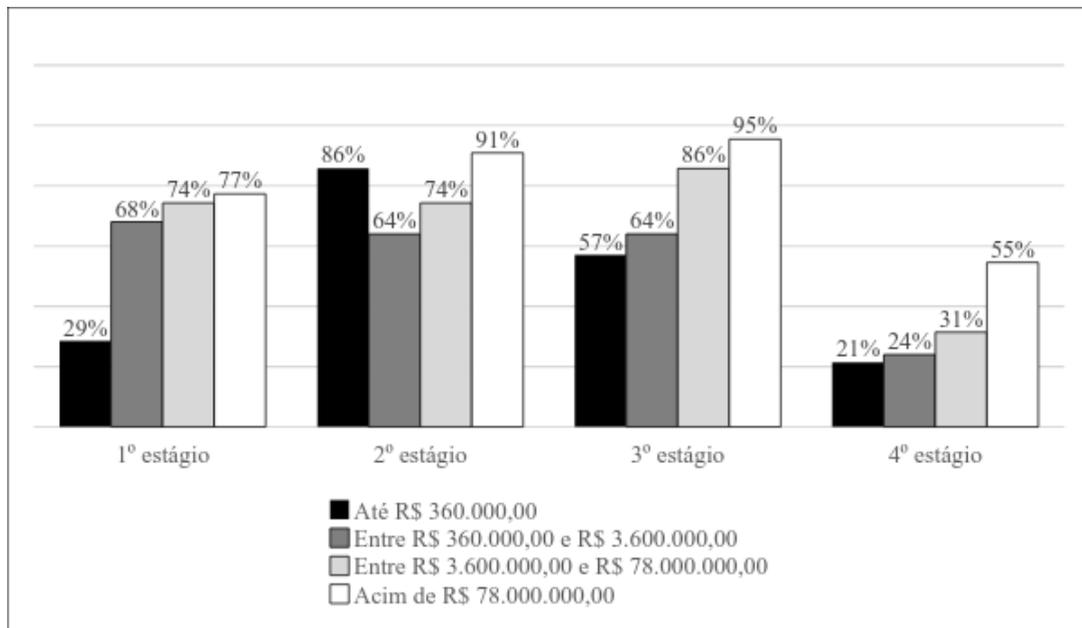
#### 4.2 TILIZAÇÃO DAS PGC POR FATURAMENTO BRUTO ANUAL

Quanto ao faturamento, pode-se verificar no Gráfico 3, que quanto maior é o faturamento, maior é o percentual de utilização de PCG. A exceção é para o segundo estágio, em que empresas com faturamento de até R\$ 360.000,00 utilizam um alto percentual de práticas do primeiro estágio. Também percebe-se que o nível de adoção em percentual aumenta gradativamente entre os três primeiros estágios, e que o nível de adoção no quarto estágio é bem menor, assim

como encontrado no setor econômico.

Diferentemente do observado no setor econômico, a correlação entre faturamento bruto anual e adoção das PCG foi positiva de 51% mas é preciso refletir, pois embora tenha apresentado correlação moderada, é difícil

imaginar uma associação direta, já que o faturamento utilizado foi de apenas um período. Além disso, o nível de adoção das PCG não acompanharia, em princípio, a volatilidade do faturamento.



**Gráfico 3 - Empresas por faturamento conforme paradigmas do IFAC (1998).**

Fonte: Dados de Pesquisa.

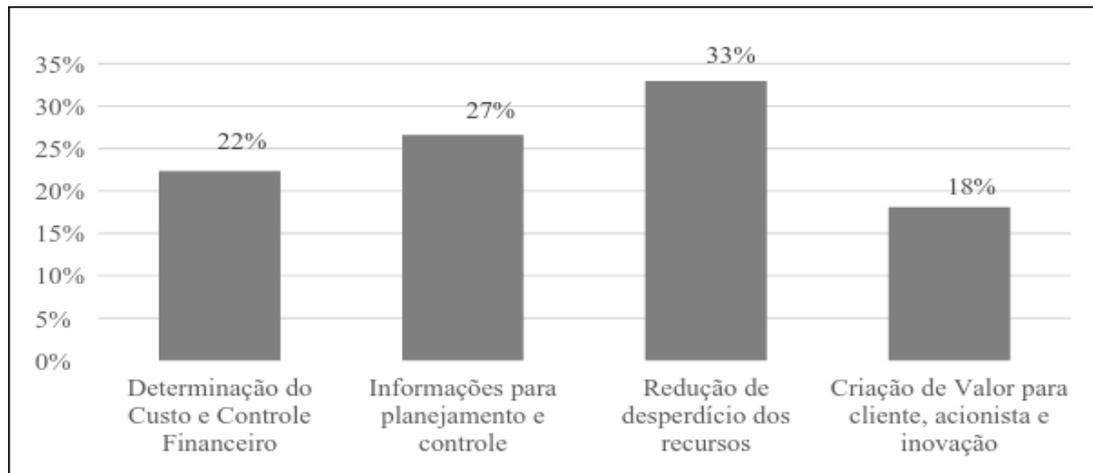
Entretanto, nesse ponto pode-se sugerir para estudos futuros que buscam identificar variáveis explicativas para o nível de adoção das PCG, que utilizem também como *proxy* de tamanho ou porte a variável faturamento, observando, evidentemente, períodos maiores ou até mesmo índices que representem a variação do faturamento ao longo do tempo. Para o presente estudo, o objetivo é verificar se de forma conjunta as três variáveis apresentam indícios de padrões de similaridade.

#### 4.3 PARADIGMA PREDOMINANTE EM CADA ESTÁGIO EVOLUTIVO

O paradigma predominante foi identificado a

partir da entrevista com o *controller* ou profissional com cargo similar, mas também foi confrontado com o conjunto de práticas adotadas em cada estágio. Percebe-se, mais uma vez, pelo Gráfico 4, que entre as empresas pesquisadas há menor foco no paradigma de criação de valor para o cliente, acionista e inovação.

Da mesma forma como apontado por pesquisas internacionais como a de Ittner e Lacker (2001), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) e Haldma e Lääz (2002), as empresas brasileiras parecem divididas entre os três primeiros paradigmas, o que significaria uma estrutura do SCG dividida entre PCG tradicionais e modernas.



**Gráfico 4 - Percentual de empresas identificadas em cada paradigma.**

Fonte: Dados de pesquisa.

É preciso ponderar, por exemplo, que em relação aos sistemas de custeio as empresas brasileiras pesquisadas apresentam uso de práticas de primeiro estágio em função de coerção normativa, mas isso não significa que não estejam mudando o paradigma em relação à visão da informação do sistema de contabilidade gerencial.

#### 4.4 ANÁLISE DA HOMOGENEIDADE (HOMALS)

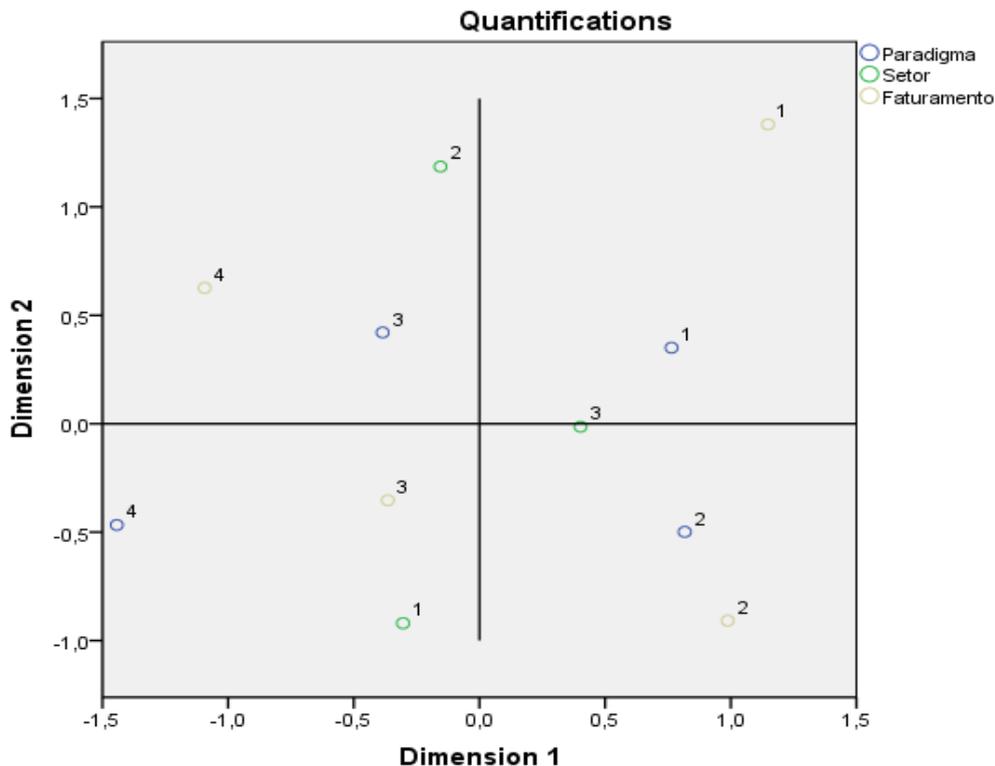
Na busca pela identificação de possíveis grupos a partir do padrão similaridade, foi realizada uma Análise de Homogeneidade, por meio do procedimento de *Optimal Scaling* (HOMALS) considerando as três variáveis (paradigma predominante, setor econômico e faturamento bruto anual).

A Análise de Homogeneidade apresenta padrões de associações entre as variáveis por meio de mapas perceptuais bidimensionais. Os *outputs* da HOMALS indicaram um *engenvalue* de 0,523 para dimensão 1 e 0,494 para a dimensão 2, que representam a variação total explicada para cada uma das

dimensões. Isso resultou na medida *FIT* de 1,017055 que aponta a soma dos *engenvalues*.

Quanto às medidas de discriminação (*discrimination measures*), foi verificado que as variáveis Faturamento (0,735) e Paradigma (0,734) foram as mais discriminantes para a dimensão 1, enquanto que para a dimensão 2 as variáveis mais discriminantes foram Setor (0,686) e Faturamento (0,606).

Na Figura 2, por meio do plano bidimensional, podem ser visualizadas as associações identificadas em cada quadrante, o que não significa que as associações em todos os quadrantes serão importantes. Quanto mais cada medida se afasta do eixo central, mais forte é sua importância em relação às medidas de discriminação, lembrando que, para a variável Paradigma, os números de 1 a 4 representam a identificação do estágio evolutivo. Já a variável Setor representa (1) indústria, (2) comércio e (3) serviços. A variável Faturamento representa (1) faturamento bruto anual até R\$ 360.000,00, (2) entre R\$ 360.000,01 e R\$ 3.600.000,00, (3) entre R\$ 3.600.000,00 e R\$ 78.000.000,00, e (4) acima de R\$ 78.000.000,00.



**Figura 2 - Mapa perceptual bidimensional – HOMALS.**

Fonte: Análise de Correspondência (*outputs* – HOMALS).

De acordo com o mapa perceptual, observando o quadrante superior à esquerda, pode-se perceber uma associação de empresas comerciais, com faturamento superior a R\$ 78.000.000,00 e com o paradigma relacionado ao terceiro estágio evolutivo identificado pelo IFAC como foco na redução dos recursos produtivos. Isso significa que empresas com essas características conjuntas de setor e faturamento têm uma visão da função da contabilidade gerencial mais associadas a esse paradigma, e por consequência tendem a adotar PCG que auxiliem suas decisões com esse foco. Verifica-se ainda que para esse quadrante as medidas discriminantes referentes a faturamento e setor são mais fortes do que o paradigma.

No quadrante inferior à esquerda, pode-se visualizar que empresas industriais com faturamento de até R\$ 3.600.000,00 estão mais fortemente associadas com o paradigma da criação de valor para o cliente, acionista e inovação. Isso significa dizer que as empresas industriais com esse nível de faturamento tendem a adotar mais PCG que lhes permitam

utilizar as informações contábeis sobre esse foco. Percebe-se, ainda, que as medidas de paradigma e setor são mais discriminantes que o faturamento.

Para o quadrante superior à direita, embora pareça haver uma associação entre empresas com menor faturamento com o paradigma relacionado ao primeiro estágio evolutivo, ou seja, redução de custos e informações financeiras não é possível associar o setor. Assim, para o conjunto de empresas analisadas com essas características conjuntas de faturamento e paradigma não se pode dizer qual setor é determinante para a associação.

Por fim, os resultados do quadrante inferior à direita mostram que embora haja uma empresa com faturamento entre R\$ 360.000,01 e R\$ 3.600.000,00 e tendo como foco da contabilidade gerencial informações para planejamento e controle, novamente o setor não permite uma associação. Em geral, parece que empresas de serviços estão relacionadas com os paradigmas de primeiro e segundo estágios e, por consequência,

tendem a adotar práticas relacionadas com esse paradigma.

Os resultados indicam que as empresas industriais parecem ter uma expectativa para as informações geradas pela contabilidade gerencial mais voltadas à criação de valor para os clientes e acionistas, bem como para a inovação. Isso pode ocorrer porque estas características de inovação sejam mais inerentes às indústrias, que buscam inovar seus produtos e processos de produção do que o setor de comércio e serviços, que são mais tradicionais.

Gonzaga et al. (2010), por exemplo, perceberam que *benchmarking* e orçamento eram práticas com maiores probabilidades de serem adotadas, porém, evidenciam que os resultados podem ser diferentes se houver a separação por setores da economia. Nessa pesquisa foi observado que a análise conjunta entre faturamento e setor pode indicar associações não observadas em uma amostra heterogênea.

Antonovz, Panucci Filho e Espejo (2009) verificaram relação entre a evolução da empresa e a adoção de PCG. Entretanto, os resultados mostram que essa relação parece ser mais forte para empresas de maior faturamento. Também perceberam que essa relação não parece ocorrer tão fortemente para empresas prestadoras de serviços.

Abdel-Kader e Luther (2008) observaram, na amostra de empresas do Reino Unido, que o tamanho das empresas é uma variável importante na escolhas das PCG. Porém, os resultados encontrados indicam que essa relação talvez não seja direta, pois outras variáveis podem indicar em qual paradigma a empresa se posiciona, quanto à visão da contabilidade gerencial, e esse posicionamento irá influenciar na adoção de determinadas PCG.

## 5 CONCLUSÕES

Pesquisas empíricas anteriores buscaram verificar, predominantemente, a relação de dependência entre a estrutura do SCG e variáveis contingenciais como porte ou tamanho, setor econômico, desempenho financeiro e ciclo de vida operacional. Embora tenham apresentado indícios de correlações entre algumas dessas variáveis com a adoção

de determinadas práticas de contabilidade gerencial, os resultados ainda são pouco conclusivos.

O objetivo principal dessa pesquisa, diferentemente das anteriores, foi buscar uma relação de interdependência, já partindo da identificação do paradigma (foco) predominante adotado por cada empresa observada.

Os resultados encontrados com a aplicação da Análise de Homogeneidade (HOMALS) conduzem a associações conjuntas, como a tendência de empresas comerciais com alto faturamento adotarem como paradigma da contabilidade gerencial, a redução dos desperdícios dos recursos de produção. Isoladamente, as variáveis setor e porte da empresa não foram suficientes para explicar a relação com a adoção de determinada prática, como também apontado por Soutes (2006) e Reis e Teixeira (2013).

Outra associação percebida no mapa perceptual fornecido pela HOMALS foi que empresas industriais, com alto faturamento, estão mais associadas ao paradigma da contabilidade gerencial como instrumento para criação de valor do que empresas comerciais ou de serviços. Esses resultados são úteis para que pesquisas futuras possam utilizar características conjuntas para as análises de dependências com práticas específicas. Por exemplo, é possível que os resultados de uma relação de dependência entre determinada prática e o porte da empresa possa apresentar resultados diferentes usando o setor econômico como variável moderadora.

Embora o presente estudo apresente limitações, como a utilização de poucas variáveis contingenciais e as análises de homogeneidade serem de nível exploratório, os resultados contribuem para a reflexão da consideração de fatores conjuntos para explicar o desenho do SCG adotado pelas empresas, e não variáveis isoladas.

Espera-se que trabalhos futuros possam ser capazes de buscar novas associações para um conjunto maior de fatores e variáveis, para ampliar o entendimento sobre os fatores determinantes da adoção de determinadas práticas de contabilidade gerencial, mas principalmente no conjunto de práticas capazes de retornar informações dentro do paradigma posicionado para cada organização, a partir do SCG.

Por fim, as reflexões feitas nessa pesquisa sugerem que talvez o caminho a perseguir não seja buscar relacionamentos com PCG específicas, mas identificar qual o paradigma que a empresa adota com as informações dos seus sistemas contábeis. É possível que uma relação indireta apresente mais a visão dos gestores sobre a utilidade das PCG do que identificar determinados fatores que influenciam na adoção de práticas tradicionais ou modernas.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER; M., LUTHER, R.G. **Advances in Management Accounting**, v. 15, p. 237-256, 2006.

ABDEL-KADER; M., LUTHER, R.G. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, p. 2-27, 2008.

ACQUAAH, M. Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. **Journal of Family Business Strategy**, v. 4, pp. 131-146, 2013.

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., 2007, Ribeirão Preto. **Anais...** Ribeirão Preto: ANPCONT, 2007.

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE DA USP, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.

AGUIAR, A. B.; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 3, n. 1, p. 1-21, 2009.

ANTHONY, R. N. **Planning and control systems: framework for analysis**. Boston (Division of Research). Harvard University, 1965.

ANTONOVZ, T.; PANUCCI FILHO, L.; ESPEJO, M. M. S. B. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 29, n. 2 p. 40-52, 2010.

BEUREN, I. M.; ERFURTH, A. E. Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 1, p. 44-58, 2010.

BHIMANI, A. **Management Accounting: European Perspectives**. Oxford University Press, 1996.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

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

ESPEJO, M. M. S. B.; CRUZ, A. P. C.; COSTA, F. ALMEIDA, L. B. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

DAVILA, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. **Accounting Organizations and Society**, v. 30, n.3, p. 223-248, 2005.

DAVILA, A.; FOSTER, G.; NING, J. (2015). The Valuation of Management Control Systems in Start-Up Companies: **International Field-Based Evidence, European Accounting Review**, v. 24, n. 2, p. 207-239, 2015.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 4 ed., 2009.

FERREIRA, A., OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system. **Working Paper Series**, Social Science Research Network, 2006.

GONZAGA, R. P.; DA LUZ, A.T.M., GUIMARÃES, T.N.; VALERIO JR., V.B. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. In: CONGRESSO ANPCONT, 8., 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010.

GUERREIRO, R. CORNACHIONE JR. E.B., SOUTES, D.O. (2010). A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

GUERREIRO, R; FREZZATI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos de psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 17, n. 3, p. 7-21, 2006.

HALDMA, T.; KERTU LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 379-400, 2002.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS – IMA. **Practice of management accounting: Definition of Management Accounting**, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **International management accounting practice 1** (IMAP1), 1998.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349–410, 2001.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **The American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MILLER, D.; FRIESEN, P.H. A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle. **Management Science**, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26 (4-5), p. 351-389, 2001.

MUNDY, J. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 35, pp. 499–523, 2010.

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 32, pp. 735-756, 2007.

NASCIMENTO, C. P. S.; OLIVEIRA, T. E.; PETER, M. G. A. O ensino dos artefatos de contabilidade gerencial nos cursos de graduação em ciências contábeis. In: CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CONTABILISTAS DAS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA – ANCEP, 6., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANCEP, 2012.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 289-299, 1994.

OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. 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.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPeC**, v. 7, n. 4, p. 355-371, 2013.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3, p. 301-321, 1994.

SHIELDS, M. D. Management accounting practices in Europe: a perspective from the States. **Management Accounting Research**, v. 9, p. 501-513, 1998.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: News perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1, p. 127-143, 1990.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia e Administração, São Paulo, FEA, 2006.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N.N. ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.

TEIXEIRA, A, J. C.; GONZAGA, R.P.; SANTOS, A.V.S.M.; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

ZUCCOLOTTO, R.; SILVA, G. M.; EMMENDOERFER, M. L. Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - BASE**, v. 7, n. 3, p. 233-246, 2010.

#### Endereço dos Autores:

Universidade Federal de Viçosa  
Av. Peter Henry Holfs, s/n,  
Campus Universitário,  
Viçosa-MG - Brasil