



DETERMINANTES PARA A UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: UM ESTUDO EMPÍRICO¹

LUIZ CLAUDIO MAGNAGO ANDRADE

Mestre em Ciências Contábeis pelo Departamento de Ciências Contábeis da Fundação Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (Fucape Business School).

Gerente de projetos especiais do Senai-ES.

Avenida Nossa Senhora da Penha, 2.053, Ed. Findes, 7º andar, Santa Lúcia, Vitória – ES – Brasil – CEP 29056-913

E-mail: landrade@findes.org.br

ARIDELMO JOSÉ CAMPANHARO TEIXEIRA

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP).

Presidente do Departamento de Ciências Contábeis da Fucape Business School.

Avenida Fernando Ferrari, 1.358, Boa Vista, Vitória – ES – Brasil – CEP 29075-505

E-mail: aridelmo@fucape.br

GRAZIELA FORTUNATO

Doutora em Administração pela Escola de Negócios da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ).

Professora do Departamento de Administração da Fucape Business School.

Avenida Fernando Ferrari, 1.358, Boa Vista, Vitória – ES – Brasil – CEP 29075-505

E-mail: grazielafortunato@fucape.br

VALCEMIRO NOSSA

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP).

Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Fucape Business School.

Avenida Fernando Ferrari, 1.358, Boa Vista, Vitória – ES – Brasil – CEP 29075-505

E-mail: valcemiro@fucape.br

¹ Esta pesquisa contou com o apoio da Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado do Espírito Santo (Fapes).

Este artigo pode ser copiado, distribuído, exibido, transmitido ou adaptado desde que citados, de forma clara e explícita, o nome da revista, a edição, o ano, e as páginas nas quais o artigo foi publicado originalmente, mas sem sugerir que a RAM endosse a reutilização do artigo. Esse termo de licenciamento deve ser explicitado para os casos de reutilização ou distribuição para terceiros. Não é permitido o uso para fins comerciais.

RESUMO

Este estudo tem por objetivo identificar a intensidade da utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica (CGE) e a influência de algumas das principais variáveis contingenciais (estratégia e tamanho da empresa) que podem explicar essas práticas. As práticas de CGE constantes no estudo foram baseadas naquelas identificadas por Cadez e Guilding (2008), as variáveis estratégicas foram representadas por três abordagens conceituais diferentes (MILES; SNOW, 1978; PORTER, 1986; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984), e a classificação do tamanho da empresa baseou-se na receita operacional bruta anual, utilizada pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2009). A pesquisa foi realizada a partir de uma população de 27 empresas do ramo de educação profissional, com representatividade nacional, que atuam dentro de uma mesma governança, mas que possuem estratégias, tamanhos e desempenhos diferentes. A metodologia utilizada foi o levantamento de informações por meio de um questionário enviado aos responsáveis pelas áreas de planejamento ou de contabilidade. Os resultados indicam que “medição integrada do desempenho” e “custeio meta” representam práticas de CGE amplamente utilizadas, seguidas de “*benchmarking*”, “precificação estratégica”, “custeio estratégico”, “avaliação e monitoramento da marca”. Observou-se uma adoção abaixo da média de algumas práticas relacionadas a custos e clientes. Todas as práticas de CGE tiveram alto grau de percepção quanto à importância do uso. Para verificar a relação das práticas de CGE com as variáveis contingenciais, foi utilizada uma regressão *ordered probit*. Foi revelado que as abordagens estratégicas (padrão, missão e posicionamento) parecem desempenhar um papel contingente na utilização de práticas de CGE, evidência também confirmada para a variável “tamanho da empresa”.

PALAVRAS-CHAVE

Contabilidade gerencial; Contabilidade gerencial estratégica; Práticas de contabilidade gerencial estratégica; Estratégia; Estratégia empresarial.

1 INTRODUÇÃO

Desde que foi evidenciado por Simmonds (1981), o estudo da contabilidade gerencial estratégica (CGE) tem atraído o interesse de estudiosos para o tema. Nos últimos anos, esse interesse tem crescido, e já existem livros que incluem a “contabilidade gerencial estratégica” em seus títulos (MOORES; BOOTH, 1994; SMITH, 1997). Apesar disso, Guilding, Cravens e Tayles (2000) afirmam que a CGE tem recebido pouca atenção fora dos limites da consideração conceitual. E, para Cravens e Guilding (2001), existe pouca evidência empírica que avalia o grau em que as práticas de CGE são aplicadas. Em recente artigo, Langfield-Smith (2008) reconhece que o termo CGE não é amplamente entendido e que as práticas de CGE não têm sido amplamente adotadas.

Estudos empíricos anteriores (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001; GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2008) verificaram a aplicação das práticas de CGE nas empresas e a percepção dos profissionais quanto à relevância dessas práticas para apoiar a estratégia empresarial. Guilding, Cravens e Tayles (2000) identificaram 12 práticas de CGE e verificaram sua utilização em 314 grandes empresas da Nova Zelândia, do Reino Unido e dos Estados Unidos, tendo encontrado pouca utilização na maioria das práticas avaliadas, apesar de as empresas reconhecerem potencial benéfico na sua utilização. Esses autores constataram pouca utilização do termo CGE pelos respondentes.

Cravens e Guilding (2001) realizaram uma pesquisa em 120 empresas entre as maiores empresas americanas, buscando identificar o grau de utilização e de percepção de 15 práticas de CGE e explorando sua associação com dimensões da estratégia competitiva e da percepção do desempenho organizacional. Os resultados mostraram uma determinada taxa de utilização para seis práticas e uma relação positiva entre as subdimensões de estratégia competitiva utilizadas no estudo com o desempenho das organizações.

Ao compararem os resultados de Guilding, Cravens e Tayles (2000), Grzeszezszyn e Ferreira (2004) verificaram a utilização de práticas de CGE em 19 médias e grandes empresas do sul e sudeste do Brasil, constatando uma compreensão do significado da expressão “contabilidade gerencial estratégica” associada a um uso menos intenso de práticas e uma taxa de utilização superior à do estudo de Guilding, Cravens e Tayles (2000). Outra pesquisa empírica foi realizada por Cadez e Guilding (2007) em 193 grandes empresas eslovenas de diferentes setores. O estudo avaliou a utilização de 16 práticas de CGE em comparação aos resultados de empresas australianas apresentados no estudo de Guilding, Cravens e Tayles (2000). Cadez e Guilding (2007) encontraram uma

taxa de utilização de práticas de CGE variada em relação ao estudo de Guilding, Craven e Tayles (2000).

Cinquini e Tenucci (2006) investigaram a frequência de utilização de 14 práticas de CGE em 215 médias e grandes empresas italianas, identificando determinada taxa de uso. A investigação permitiu verificar que a missão estratégica e o posicionamento estratégico parecem ser relevantes para determinar a utilização de práticas de CGE. Em outro estudo, Cadez e Guilding (2008) pesquisaram 193 empresas eslovenas para avaliar se estratégia e tamanho da empresa influenciam a escolha de práticas de CGE. O resultado da pesquisa mostrou que a aplicação de práticas de CGE afeta positivamente o desempenho, e os autores também identificaram potencial relacionamento entre a estratégia e o tamanho da empresa.

Na mesma linha dos trabalhos empíricos anteriores citados, o presente estudo visa contribuir para as questões acerca das práticas de CGE e dos fatores que afetam a sua utilização, abordando duas questões principais. A primeira será identificar a extensão da utilização das práticas de CGE em empresas no Brasil, fornecendo uma descrição e a intensidade do uso de um conjunto de práticas de CGE. O objetivo da segunda é investigar a influência de algumas das principais variáveis (tamanho da empresa e estratégia) que podem explicar o uso de práticas de CGE. Para tanto, buscou-se encontrar empresas de um mesmo ramo de atuação que tivessem uma representatividade nacional. A escolha recaiu sobre o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), representado em cada Estado da Federação por departamentos regionais, que atuam dentro de uma mesma governança, mas que possuem estratégias, tamanhos e desempenhos diferentes.

Portanto, o estudo procura investigar a seguinte questão: quais são as determinantes que influenciam a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica pelos departamentos regionais do Senai?

Para determinar a estratégia utilizada pela empresa, este estudo será conduzido identificando entre as abordagens de estratégias empresariais mais aceitas e utilizadas na maioria das pesquisas empíricas (LANGFIELD-SMITH, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008; CINQUINI; TENUCCI, 2006), aquelas estabelecidas por Miles e Snow (1978), Porter (1986) e Gupta e Govindarajan (1984). O levantamento foi realizado por meio de um questionário em formato Excel, disponibilizado por correio eletrônico aos representantes da área de planejamento e de contabilidade dos 27 departamentos regionais do Senai, com o objetivo de identificar e medir a abordagem estratégica, a intensidade de utilização das práticas de CGE, e a percepção quanto à importância do uso das práticas de CGE. Assim, o presente estudo busca enriquecer o debate sobre a adoção de práticas de CGE, principalmente no Brasil, e verificar possíveis causas que possam vir a determinar sua adoção, sobretudo no que diz respeito aos tipos de abordagem estratégica utilizados pelas empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

Na literatura, são encontradas algumas definições de estratégia, algumas diferentes e outras complementares entre si. Apesar de as definições ocorrerem de diversas maneiras, quase sempre ocorre com um tema comum (MINTZBERG, 1978). Segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000, p. 21), pode ser que não haja uma definição simples de estratégia, mas existem algumas áreas gerais de concordância a respeito da natureza da estratégia. Contudo, compreender as diversas visões de estratégias é essencial para a mensuração de desempenho e controle (SIMONS, 1999). Estratégia pode ser definida como a forma pela qual a organização cria valor para os clientes e diferenciação dos concorrentes (SIMONS, 1999). Entretanto, precisão na construção da estratégia não garante o sucesso da organização, pois não se trata do único fator determinante do sucesso ou fracasso de uma empresa, requerendo, assim, uma visão clara do gestor quanto à realidade, o que pode influenciar o processo de monitoramento e controle, para que as tomadas de decisões estejam alinhadas ao ambiente (OLIVEIRA, 2003). Assim como diversos conceitos são apresentados na literatura, várias são as abordagens sobre estratégia defendidas pelos autores. Apresentam-se, a seguir, as abordagens mais utilizadas em trabalhos empíricos (LANGFIELD-SMITH, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008; CINQUINI; TENUCCI, 2006; ALMEIDA, 1999; GIMENEZ et al., 1999).

2.1.1 Estratégias genéricas de Porter

Porter (1986) definiu três estratégias genéricas de negócios, quais sejam:

- *Diferenciação*: a empresa compete com produtos exclusivos e diferenciados da concorrência, em qualidade e funcionalidade. Para isso, deverá ter capacidades específicas e talento criativo.
- *Liderança no custo total*: produzir com custos inferiores à concorrência. Essa estratégia exige da empresa investimento sustentado de capital, experiência em engenharia de processo e sistemas de produção de baixo custo.
- *Enfoque*: a empresa compete em um nicho específico de mercado. Exige uma especialização e política dirigida a um segmento de mercado.

Para Porter (1986), as estratégias genéricas caracterizam posições estratégicas que estabelecem para a empresa uma posição competitiva perante a concorrência.

2.1.2 Estratégias genéricas de Miles e Snow

Miles e Snow (1978) estabeleceram estratégias competitivas genéricas considerando que a gestão tem de enfrentar três tipos de problemas relacionados à estrutura: o empreendedor (a gestão estratégica de produtos e mercados), a tecnologia (a produção e a distribuição de produtos) e a administração (da organização, para apoiar o empreendedor e as decisões tecnológicas): “Quando esses problemas são resolvidos de forma bem-sucedida, um ‘padrão estratégico’ estável é identificado” (CINQUINI; TENUCCI, 2006).

Assim, os quatro tipos de estratégia identificados por Miles e Snow (1978) diferenciam-se na forma como algumas das dimensões dos problemas do empreendedor são resolvidas (GIMENEZ et al. 1999). Esses quatro tipos de estratégia de Miles e Snow (1978) são também identificados por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) como comportamentos corporativos e estão descritos no Quadro 1.

QUADRO 1

ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE MILES E SNOW

ESTRATÉGIA	DEFINIÇÃO
Prospectora	A empresa busca ativamente novas e inovadoras oportunidades de produtos e mercados. Busca sempre o pioneirismo, mesmo que para isso tenha que abrir mão da lucratividade.
Defensiva	A empresa está sempre preocupada com a estabilidade, por meio do domínio estável de produtos, dirigido a um estreito segmento de mercado. Protege seu mercado praticando preços competitivos ou concentrando-se na qualidade. A eficiência tecnológica é importante, bem como um rigoroso controle organizacional.
Analítica	Combina características de prospectores e defensores, procurando minimizar os riscos e maximizar oportunidades de lucro. Pratica uma estratégia intermediária.
Reativa	Apenas reage ao ambiente, como se não tivesse estratégia. Só busca novos produtos ou mercados se ameaçada pelos concorrentes.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Considerando essas classificações, os tipos de estratégia de Miles e Snow (1978) se restringem a apenas duas formas básicas, que são a “estratégia prospectora” e a “estratégia defensora”, sendo a “estratégia analítica” uma forma híbrida das estratégias anteriores.

2.1.3 Abordagem estratégica de Gupta e Govindarajan

Outra abordagem adotada em estudos empíricos, e que será trabalhada neste estudo, é a de Gupta e Govindarajan (1984), que assume como referencial o ciclo de vida, utilizando o conceito de missão estratégica (ou estratégia de portfólio). Segundo Cinquini e Tenucci (2006), de acordo com a fase do ciclo de vida em que o mercado e o produto se igualam, a empresa vai preferir uma ou outra missão. Gupta e Govindarajan (1984) descrevem quatro “missões estratégicas”, dependendo do equilíbrio entre os objetivos de crescimento da participação no mercado e da maximização do lucro em curto prazo. As quatro estratégias são:

- *Construção*: visa ampliar a participação de mercado e a posição competitiva, mesmo sacrificando ganhos em curto prazo e fluxo de caixa.
- *Colheita*: visa à maximização do lucro em curto prazo e fluxo de caixa, dispondo-se a sacrificar a participação no mercado.
- *Manutenção*: visa equilibrar as duas estratégias anteriores.
- *Renúncia*: implica a escolha de finalizar a atividade.

Portanto, nos tipos de estratégia de Gupta e Govindarajan (1984), são priorizadas apenas as formas básicas, “construção” e “colheita”, já que a estratégia de “manutenção” pode ser considerada uma forma intermediária das duas anteriores. A estratégia de “renúncia” não é considerada essencialmente uma estratégia. Apesar das críticas que essas abordagens podem sofrer por pesquisadores, Cinquini e Tenucci (2006) afirmam que, na sua simplicidade, “essas abordagens podem ser muito úteis porque cada uma delas salienta um aspecto particular da estratégia de negócio da unidade, porém elas serão mais úteis se uma clara ligação entre elas for traçada”.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

O cotidiano das empresas é repleto de mudanças e desafios, assim são necessárias informações úteis e relevantes que atendam às necessidades de planejamento, de controle e de tomada de decisão, possibilitando que o gestor administre bem o negócio. Assim, surge a contabilidade gerencial como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações sobre os eventos econômicos (Atkinson et al., 2000). Apesar de abrangentes, outras definições são encontradas na literatura de contabilidade gerencial, conforme Quadro 2.

QUADRO 2

DEFINIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

AUTOR	DEFINIÇÃO
Horngren (1985, p. 4)	“A contabilidade administrativa (gerencial) se interessa pela acumulação, pela classificação e pela interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais, explícita ou implicitamente definidos pela direção.”
Atkinson et al. (2000, p. 36)	“Contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. [...] A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e para o controle das empresas. Sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas.”
Warren, Reeve e Fess (2001, p. 3)	“As informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias integradas de negócios. As características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração.”

Fonte: Elaborado pelos autores.

Embora algumas citações e considerações anteriores possam apresentar a contabilidade gerencial em uma perspectiva mais ampla, não existe uma visão única, e essas mesmas citações sugerem a existência de uma contabilidade gerencial tradicional, direcionada a gerar informações para a tomada de decisão no ambiente tático-operacional da empresa, e de uma contabilidade gerencial estratégica, voltada para o ambiente estratégico das organizações.

Nesse contexto, Grzeszeszyn e Ferreira (2004, p. 3) afirmam que “considera-se contabilidade gerencial convencional aquela preocupada com informações restritas a aspectos internos da organização e numa perspectiva de curto prazo”. Quanto ao tema contabilidade gerencial estratégica, este será visto no próximo item.

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

Sistemas de contabilidade gerencial convencionais não tendem a adotar, em longo prazo, uma postura de orientação para o futuro, bem como foco estratégico. Assim, a contabilidade gerencial estratégica busca oferecer informações

que subsidiem o processo de formulação das estratégias e o monitoramento do desempenho organizacional em relação às estratégias existentes, possibilitando a criação de uma vantagem competitiva para a empresa (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000). Nesse sentido, Simmonds (1981, p. 26) define a contabilidade gerencial estratégica como “o fornecimento e a análise dos dados da contabilidade gerencial de uma empresa e de seus concorrentes para utilização no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia empresarial”.

Para Nossa e Holanda (1998, p. 8), “o sistema contábil gerencial tradicional traz inquestionáveis benefícios, porém não evidencia os tópicos que as organizações encaram quando estão tentando desenvolver uma estratégia competitiva”. Horngren, Foster e Datar (2000) definem como um dos objetivos da contabilidade gerencial estratégica o fornecimento de informações para a formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo, que incluem desenvolvimento de novos produtos e investimentos em ativos intangíveis (marcas, patentes ou recursos humanos).

Contudo, a necessidade de gerenciamento contábil estratégico é um desafio para as empresas futuras (NOSSA; HOLANDA, 1998). Dessa forma, essas informações podem ser utilizadas para a construção de planejamento de longo prazo, relacionado à missão e à visão da empresa.

2.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

Em sua pesquisa, Cravens e Guilding (2001) afirmam que a escolha de práticas que incluem CGE obrigatoriamente envolve certo grau de subjetividade, mas eles consideram apenas as práticas que se destacam em um foco externo ou futuro, seguindo os mesmos parâmetros utilizados por Guilding, Cravens e Tayles (2000) para determinar as práticas de contabilidade gerencial estratégica, tais como: 1. enfoque ambiental ou com orientação para o mercado, 2. enfoque sobre concorrentes e 3. orientação para o longo prazo.

Assim, estudos anteriores têm utilizado como referência 12 práticas de CGE definidas por Guilding, Cravens e Tayles (2000). Cadez e Guilding (2008) identificaram 16 práticas de contabilidade gerencial que possuem orientação estratégica, relacionadas em trabalhos anteriores (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001), e as organizaram em cinco categorias: (1) custos, (2) planejamento, controle e medição do desempenho, (3) tomada de decisão, (4) contabilidade do competidor e (5) contabilidade do consumidor. As 16 práticas operacionalizadas por Cadez e Guilding (2008) são utilizadas na presente pesquisa e apresentadas no Quadro 3. Suas descrições foram incluídas como um glossário no corpo do questionário utilizado para a coleta de dados.

QUADRO 3

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL
COM ORIENTAÇÃO ESTRATÉGICA

CATEGORIAS DAS PRÁTICAS DE CGE	PRÁTICAS DE CGE
Custos	1. Custeio dos atributos
	2. Custeio do ciclo de vida
	3. Custeio da qualidade
	4. Custeio meta
	5. Custeio da cadeia de valor
Planejamento, controle e medição do desempenho	1. <i>Benchmarking</i>
	2. Medição integrada do desempenho
Tomada de decisão estratégica	1. Custeio estratégico
	2. Precificação estratégica
	3. Avaliação e monitoramento da marca
Contabilidade do competidor	1. Avaliação dos custos dos concorrentes
	2. Monitoramento da posição competitiva
	3. Avaliação do desempenho do concorrente
Contabilidade do consumidor	1. Análise da rentabilidade do cliente
	2. Análise da rentabilidade do cliente durante a vida
	3. Avaliação do ativo do cliente

Fonte: Cadez e Guilding (2008).

Para Grzeszezeszyn (2005), outras práticas poderiam ser elencadas, como *economic value added* (EVA). No entanto, as apresentadas até aqui são suficientes para dar uma perspectiva da amplitude do entendimento do que seja contabilidade gerencial estratégica por parte dos estudiosos (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2008).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

Para levantamento dos dados, foram escolhidas empresas de um mesmo ramo de atividade que estivessem em todo o território nacional. Escolheu-se o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), organizado em unidades regionais autônomas nos 26 Estados da Federação e 1 no Distrito Federal, reconhecidas como 27 departamentos regionais, os quais seguem uma mesma governança nacional, cada uma, porém, atuando com estratégias, tamanhos e desempenhos diferentes. Assim, o levantamento foi realizado por meio de questionário, enviado por correio eletrônico aos representantes da área de planejamento e/ou controladoria dos 27 departamentos regionais do Senai, voltado a identificar e medir, prioritariamente, a abordagem estratégica, a intensidade de utilização das práticas de CGE por cada empresa e a percepção da importância do uso das práticas de CGE utilizadas pelas empresas no ano de 2009. A pesquisa também possibilitou o levantamento de dados referentes ao orçamento de despesa e receita realizadas, total de funcionários e quais os produtos e serviços que a empresa oferece, visando subsidiar a identificação do tamanho da empresa.

3.2 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES

Sustentadas pela revisão da literatura descrita, e conforme objetivo da pesquisa, que busca investigar se variáveis contingenciais (estratégia e tamanho da empresa) determinam a utilização de práticas de CGE, algumas hipóteses foram formuladas. As hipóteses são formuladas com base em variáveis estratégicas representadas por três abordagens conceituais diferentes (MILES; SNOW, 1978; PORTER, 1986; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984) e no tamanho da empresa (BNDES, 2009), podendo indicar a possibilidade de que essas variáveis influenciem o uso das 16 práticas de CGE (CADEZ; GUILDING, 2008). A utilização das três abordagens estratégicas diferentes visa minimizar o efeito da utilização de um aspecto particular da estratégia de negócio, de forma a contemplar diferentes variáveis que possam determinar a estratégia das empresas.

Cada hipótese foi tratada em relação a cada variável. Seguindo a abordagem de Miles e Snow (1978), que tem como base um padrão estratégico dentro de uma orientação de “prospector”, contraposto a “defensor”, Guilding (1999) salienta que há maior utilização da estratégia “prospectora” quando comparada com a estratégia “defensora”. Assim, pode-se esperar o seguinte:

- H1: A utilização de práticas de CGE é maior em empresas com estratégia “prospectora” do que em empresas com estratégia “defensora” ou “analítica”.

Seguindo a abordagem de Gupta e Govindarajan (1984), baseada na missão estratégica, definida por uma relação entre uma estratégia de “construção” em oposição a uma estratégia de “colheita” e “manutenção”, Guilding (1999) encontrou uma relação positiva na utilização da estratégia “prospectora”. Assim, pode-se esperar o seguinte:

- H2: A utilização de práticas de CGE é maior em empresas com estratégia de “construção” do que nas empresas com estratégia de “colheita” ou de “manutenção”.

Em consonância com a abordagem de Porter (1986), ao definir o posicionamento estratégico que a empresa deve ter em relação aos seus concorrentes, estabelecido por uma relação de “liderança em custos”, comparada com a “diferenciação”, e considerando o Senai, por se tratar de uma instituição sem fins lucrativos e por ter parte da receita garantida oriunda de contribuição da indústria, pode-se esperar o seguinte:

- H3: A utilização de práticas de CGE é maior em empresas com estratégia de “diferenciação” do que nas empresas com estratégia de “liderança em custos”.

Alguns estudos anteriores (MERCHANT, 1981; GUILDING; McMANUS, 2002) demonstraram que as grandes empresas estão mais dispostas a utilizar a contabilidade com mais sofisticação. Considerando que práticas de CGE são mais avançadas que práticas de contabilidade gerencial convencionais, espera-se encontrar uma relação positiva entre o tamanho da empresa e a taxa de utilização de CGE:

- H4: A utilização de práticas de CGE é maior nas grandes empresas.

Pretende-se, assim, testar as hipóteses propostas e encontrar evidências que confirmem as enumeradas em estudos anteriores, além de verificar a relação de práticas de CGE com a estratégia e o tamanho da empresa. A classificação do tamanho da empresa utilizada nesta pesquisa baseou-se na receita operacional bruta anual, utilizada pelo BNDES (2009) “e aplicável em indústria, comércio e serviços”, para efeitos de concessão de financiamento, conforme demonstra o Quadro 4.

QUADRO 4

CLASSIFICAÇÃO DE PORTE DE EMPRESA

CLASSIFICAÇÃO	RECEITA OPERACIONAL BRUTA ANUAL
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 1,2 milhão
Pequena empresa	Maior que R\$ 1,2 milhão e menor ou igual a R\$ 10,5 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 10,5 milhões e menor ou igual a R\$ 60 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 60 milhões

Fonte: BNDES (2009).

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O instrumento de coleta de dados utilizado nesta pesquisa baseou-se na metodologia utilizada por Cinquini e Tenucci (2006)¹. Foram consideradas as práticas de contabilidade gerencial estratégica apresentadas, mais recentemente, por Cadez e Guilding (2008), e adaptadas nas questões específicas das empresas pesquisadas, não alterando a estrutura relacionada às estratégias de negócio e as práticas de CGE. Dessa forma, o questionário foi estruturado em seis partes, conforme demonstra o Quadro 5.

QUADRO 5

ESTRUTURA DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

PARTE	FOCO
1	Coletar informações gerais, como empresa e função do respondente, orçamento de despesa e receita, investimento e número de funcionários.
2	Identificar com quais produtos e serviços a empresa atua.
3	Conhecer a estratégia de negócios utilizada pela empresa.
4	Identificar o nível de utilização na empresa das 16 práticas de CGE pesquisadas.
5	Identificar o nível de importância por parte do respondente, com relação à utilização das 16 práticas de CGE.

(continua)

¹ Cinquini e Tenucci (2006) cederam gentilmente o questionário utilizado em sua pesquisa para servir de referencial no atual estudo.

QUADRO 5 (CONCLUSÃO)

ESTRUTURA DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

PARTE	FOCO
6	Verificar a disponibilidade para realização de estudo de caso na empresa e o interesse no resultado da pesquisa, bem como os dados do pesquisado para futuro contato e sua formação acadêmica.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Não foi realizado um pré-teste do questionário utilizado nesta pesquisa, visto que ele já havia sido validado na pesquisa anterior de Cinquini e Tenucci (2006), na qual foi constatada a sua consistência. As alterações feitas no questionário foram inserções para obter mais informações e não afetaram a atualização das práticas de CGE por aquelas apresentadas por Cadez e Guilding (2008), não alterando a estrutura das questões existentes no questionário original.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

O tamanho da empresa foi calculado com base no critério de porte por receita operacional bruta anual, utilizada pelo BNDES (2009). A Tabela 1 apresenta a distribuição da população e dos respondentes em termos de tamanho de empresa. Pela classificação utilizada, percebe-se uma concentração de respondentes na categoria “média empresa”.

TABELA 1

TAMANHO DA EMPRESA DOS RESPONDENTES

TAMANHO	Nº EMPRESAS	%
Microempresa	0	0,0%
Pequena empresa	3	11,1%
Média empresa	17	63,0%
Grande empresa	7	25,9%
Total	27	100,0%

Fonte: Elaborada pelos autores.

A avaliação da estratégia de negócios utilizada pelas empresas pesquisadas foi medida nas três abordagens (padrão estratégico, missão estratégica e posicionamento estratégico). Para cada abordagem, empregou-se uma escala de cinco pontos, ligando dois extremos de perfis opostos (prospectora/defensora; construção/colheita; diferenciação/liderança em custos). Nenhum dos termos foi utilizado no questionário, apenas uma descrição do comportamento de cada conceito, permitindo identificar o comportamento de cada empresa para cada abordagem de estratégia de negócios.

4.2 ADOÇÃO E INTENSIDADE DE USO DE PRÁTICAS DE CGE

Na Tabela 2, são apresentadas as frequências e as estatísticas descritivas das taxas de utilização das 16 práticas de CGE, indicadas em ordem decrescente de utilização. Seus valores médios variam de 4,05 (medição integrada do desempenho) a 1,43 (avaliação do ativo do cliente), considerando a faixa de variação teórica (1-5). Um aparente sinal de pouca utilização de práticas de CGE é evidente, pois apenas sete das 16 práticas têm pontuação média de utilização acima do ponto médio da escala de avaliação (2,5).

TABELA 2

FREQUÊNCIA E ESTATÍSTICA DESCRITIVAS DO USO DE PRÁTICAS DE CGE

PRÁTICAS DE CGE (VARIÁVEL)	Nº DE RESPONDENTES	FREQUÊNCIA								MEDIANA	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	VARIACÃO
		NÃO ADOTA (1)		BAIXA ADOÇÃO (2/3)		ALTA ADOÇÃO (4/5)		NÃO SABEMÃO RESPONDEU					
Medição integrada do desempenho	27	7	26%	3	11%	17	63%	0	0%	4	4,05	1,07	1-5
Custeio meta	27	9	33%	7	26%	10	37%	1	4%	4	3,15	1,50	1-5
<i>Benchmarking</i>	27	5	19%	12	44%	8	30%	2	7%	3	3,14	1,25	1-5
Precificação estratégica	27	7	26%	11	41%	7	26%	2	7%	3	2,90	1,37	1-5
Custeio estratégico	27	9	33%	9	33%	7	26%	2	7%	3	2,75	1,48	1-5
Avaliação e monitoramento da marca	27	6	22%	10	37%	8	30%	3	11%	3	2,71	1,38	1-5
Avaliação dos custos dos concorrentes	27	10	37%	9	33%	5	19%	3	11%	3	2,50	1,58	1-5

(continua)

TABELA 2 (CONCLUSÃO)

FREQUÊNCIA E ESTATÍSTICA DESCRITIVAS
DO USO DE PRÁTICAS DE CGE

PRÁTICAS DE CGE (VARIÁVEL)	Nº DE RESPONDENTES	FREQUÊNCIA								MEDIANA	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	VARIACÃO
		NÃO ADOTA (1)		BAIXA ADOÇÃO (2/3)		ALTA ADOÇÃO (4/5)		NÃO SABE/NÃO RESPONDEU					
Custeio da cadeia de valor	27	12	44%	6	22%	5	19%	4	15%	2	2,29	1,76	1-5
Monitoramento da posição competitiva	27	9	33%	11	41%	3	11%	4	15%	3	2,26	1,48	1-5
Avaliação do desempenho do concorrente	27	13	48%	7	26%	3	11%	4	15%	3	2,13	1,55	1-5
Custeio dos atributos	27	11	41%	10	37%	1	4%	5	19%	3	1,89	1,41	1-5
Custeio da qualidade	27	10	37%	6	22%	4	15%	7	26%	2	1,74	1,69	1-5
Análise da rentabilidade do cliente	27	14	52%	8	30%	1	4%	4	15%	2	1,67	1,29	1-5
Análise da rentab. do cliente durante a vida	27	16	59%	6	22%	1	4%	4	15%	2	1,54	1,33	1-5
Custeio do ciclo de vida	27	13	48%	7	26%	1	4%	6	22%	2	1,50	1,51	1-5
Avaliação do ativo do cliente	27	15	56%	8	30%	0	0%	4	15%	2	1,43	1,09	1-5

Fonte: Elaborada pelos autores.

A disposição das informações de frequência pode ajudar em uma interpretação mais profunda dos resultados, a partir da utilização dos mesmos critérios definidos por Cinquini e Tenucci (2006). Em particular, a primeira consideração refere-se à distinção entre “não adotantes” e “adotantes” de práticas de CGE. No caso dos respondentes que assinalaram “não adota”, eles foram classificados como “não adotantes” (1 significa “nunca utiliza”). Aqueles que assinalaram 2, 3, 4 ou 5 foram considerados “adotantes” das práticas de CGE.

Entre aqueles classificados como “adotantes”, dois grupos foram criados para distinguir a intensidade da utilização das práticas. O primeiro grupo classifica os respondentes que indicaram 2 ou 3 (2 quer dizer “muito raramente”, e 3 significa “às vezes, utiliza”). Essa classe indica um baixo nível de utilização de práticas. O segundo grupo reúne respondentes que indicaram 4 ou 5 (4 denota “frequentemente”, e 5 tem o significado de “sempre utiliza”). A pontuação nessa

classe sinaliza um elevado nível de utilização das práticas de CGE. A última coluna indica a frequência de números de “Não conheço/não vou responder”.

Com base nesses critérios, dez das 16 práticas apresentam mediana igual ou superior a 3. Dessas dez, apenas duas (medição integrada do desempenho e custeio meta) apresentam a mediana de pontuação superior a 3, demonstrando um alto índice de utilização de práticas de CGE.

As práticas mais utilizadas são aquelas voltadas ao fornecimento de informações para a tomada de decisão envolvendo o suporte à gestão (planejamento, controle e medição do desempenho e custos). O alto índice de utilização dessas práticas deve-se, provavelmente, à orientação estratégica incentivada pela entidade nacional, que vem apoiando a implementação do *Balanced Scorecard* (BSC) nos departamentos regionais do Senai.

Percebe-se uma adoção abaixo da média de todas as práticas relacionadas à contabilidade do consumidor (análise da rentabilidade do cliente, análise da rentabilidade do cliente durante a vida e avaliação do ativo do cliente), representando uma faixa média de pontuação entre 1,43 e 1,67, e com a menor mediana da amostra (2). Essas práticas também são as que possuem a mais baixa taxa de “não adota”, representando uma faixa de 52% a 59% dos respondentes, resultados similares aos de Cadez e Guilding (2007). Isso pode sugerir que os respondentes não conhecem a prática ou existe uma dificuldade de aplicá-la.

Outro conjunto de práticas que possui baixa adoção é o daquelas relacionadas a custo (custeio da cadeia de valor, custeio da qualidade e custeio do ciclo de vida), representando uma faixa média entre 1,50 e 2. Essas também estão enquadradas dentro da menor mediana da amostra (2).

4.3 PERCEPÇÃO QUANTO À ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CGE

Seguindo os mesmos critérios definidos para avaliar os resultados da “adoção e intensidade de uso de práticas de CGE”, verificou-se o grau de percepção quanto à importância do uso de práticas de CGE por parte dos respondentes (Tabela 3). Todas as 16 práticas possuem média de utilização acima do ponto médio da escala de avaliação (2,5) e mediana igual ou superior a 3, demonstrando uma grande percepção da importância da utilização de práticas de CGE e um alto grau de possibilidade de utilização no futuro.

Das 16 práticas, 13 possuem mediana entre 4 e 5, classificadas como de “grande importância” de utilização, sinalizando um elevado nível de percepção para a utilização das práticas de CGE. Essas práticas estão classificadas nas categorias de “planejamento, controle e medição do desempenho”, “tomada de decisão estratégica” e “custos”.

TABELA 3

FREQUÊNCIA E ESTATÍSTICA DESCRITIVAS DA PERCEPÇÃO QUANTO AO USO DE PRÁTICAS DE CGE

PRÁTICAS DE CGE (VARIÁVEL)	Nº DE RESPONDENTES		FREQUÊNCIA							MEDIANA	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	VARIACÃO
			NÃO ADOTA (1)		BAIXA ADOÇÃO (2/3)		ALTA ADOÇÃO (4/5)						
Medição integrada do desempenho	27	0	0%	1	4%	25	93%	1	4%	5	4,56	1,12	1-5
Custeio estratégico	27	0	0%	3	11%	22	81%	2	7%	5	4,22	1,45	1-5
Custeio meta	27	1	4%	3	11%	22	81%	1	4%	5	4,19	1,23	1-5
Custeio da cadeia de valor	27	1	4%	4	15%	19	70%	2	7%	5	4,08	1,50	1-5
Precificação estratégica	27	0	0%	1	4%	23	85%	3	11%	5	4,07	1,62	1-5
<i>Benchmarking</i>	27	0	0%	5	19%	20	74%	2	7%	5	4,04	1,45	1-5
Avaliação e monitoramento da marca	27	0	0%	3	11%	20	74%	3	11%	4	3,85	1,62	1-5
Custeio dos atributos	27	2	7%	5	19%	17	63%	3	11%	4	3,56	1,61	1-5
Monitoramento da posição competitiva	27	0	0%	6	22%	17	63%	4	15%	4	3,52	1,72	1-5
Custeio do ciclo de vida	27	1	4%	6	22%	17	63%	3	11%	4	3,42	1,60	1-5
Análise da rentabilidade do cliente	27	0	0%	8	30%	16	59%	3	11%	4	3,41	1,60	1-5
Custeio da qualidade	27	1	4%	2	7%	19	70%	5	19%	4	3,35	1,79	1-5
Avaliação do desempenho do concorrente	27	0	0%	11	41%	12	44%	3	11%	3	3,27	1,56	1-5
Avaliação do ativo do cliente	27	0	0%	8	30%	14	52%	5	19%	4	3,11	1,87	1-5
Avaliação dos custos dos concorrentes	27	1	4%	10	37%	12	44%	4	15%	3	3,07	1,66	1-5
Análise da rentab. do cliente durante a vida	27	0	0%	10	37%	13	48%	4	15%	3	3,07	1,71	1-5

Fonte: Elaborada pelos autores.

Destaque para as seis práticas que possuem mediana 5 (medição integrada do desempenho, custeio estratégico, custeio meta, custeio da cadeia de valor, precificação estratégica e *benchmarking*), as quais são consideradas de grande importância por 74% a 93% dos respondentes.

Nessa avaliação, os respondentes demonstraram uma grande necessidade de utilização das práticas relacionadas aos custos (custeio da cadeia de valor, custeio dos atributos, custeio meta, custeio da qualidade e custeio do ciclo de vida), representando uma faixa média de pontuação entre 3,35 e 4,19. Uma posição de destaque para duas das práticas relacionadas aos custos (custeio meta e custeio da cadeia de valor), que se situam na terceira e quarta posições em relação à média, 4,19 e 4,08, respectivamente.

Observa-se também que a percepção dos respondentes quanto à utilização de práticas com orientação exclusiva para monitorar o comportamento dos concorrentes e dos clientes aumenta na sua pontuação média em comparação ao uso, mas continua entre as práticas que menos são percebidas como importantes, com valores entre 3,07 e 3,41 (concorrentes) e 3,07 e 3,52 (consumidor).

4.4 FATORES QUE DETERMINAM O USO DE PRÁTICAS DE CGE

Para testar as hipóteses formuladas neste estudo, foi realizado o teste de regressão *ordered probit* das 16 práticas de CGE e das quatro variáveis contingenciais. Para tanto, utilizou-se o seguinte modelo:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \text{STPAD} + \beta_2 \text{STMIS} + \beta_3 \text{STPOS} + \beta_4 \text{TAMAN}$$

em que:

- Y = medida do uso da prática de CGE em todas as empresas (de 1 a 5).
- STPAD = padrão estratégico; variável *dummy* ajustada para 1 se for “prospec-tora”; caso contrário, 0.
- STMIS = missão estratégica; variável *dummy* ajustada para 1 se for “constru-ção”; caso contrário, 0.
- STPOS = posicionamento estratégico; variável *dummy* ajustada para 1 se for “diferenciação”; caso contrário, 0.
- TAMAN = tamanho da empresa (medido pela receita operacional bruta anual); conjunto de variável categórica igual a 1 se classificado como “micro-empresa”, 2 se classificado como “pequena empresa”, 3 se classificado como “média empresa”, 4 se classificado como “grande empresa”.

A análise dos resultados das hipóteses H1, H2 e H3 deve considerar que a variável *dummy* ajustada para 1 foi definida para uma resposta de valor 5 na escala Likert 1-5, e 0 para os demais resultados (1-4).

A intensidade de utilização das 16 práticas de CGE foram medidas individualmente também pela escala Likert 1-5, com resposta 1 para “baixa utilização” e resposta 5 para “alta utilização”; no caso de “não conheço”/“não vou responder”, o resultado é 0.

Assim, na regressão *ordered probit*, o resultado deve considerar que só há relação entre cada prática de CGE com cada abordagem estratégica quando a variável *dummy* das hipóteses H1, H2 e H3 obtém valor 1.

Para a hipótese H4, a avaliação foi feita considerando valores de 1-4, conforme o tamanho da empresa, e a relação com as práticas de CGE foi medida para cada classificação do tamanho da empresa (microempresa, pequena empresa, média empresa e grande empresa), conforme a intensidade de utilização de cada prática de CGE.

Quando se analisa a regressão *ordered probit* apresentada na Tabela 4, que detalha os valores decorrentes da regressão de todas as variáveis dependentes e independentes, percebe-se que, de modo geral, apenas os modelos com as variáveis dependentes de *benchmarking*, “medição integrada do desempenho”, “custeio estratégico”, “avaliação e monitoramento da marca” e “avaliação dos custos dos concorrentes” demonstraram ser significativos, com valores acima de 5%. “Monitoramento da posição competitiva” e “avaliação do desempenho do concorrente” obtiveram valores acima de 10%, demonstrando que também são significativos.

A variável “missão estratégica” alcançou resultado estatisticamente significativo para duas práticas de CGE (avaliação e monitoramento da marca e monitoramento da posição competitiva). Portanto, não se rejeita também a hipótese 2.

O resultado do teste da hipótese 3 indicou uma relação positiva entre a variável “posicionamento estratégico” e algumas práticas de CGE. As variáveis “custeio estratégico” e “avaliação dos custos dos concorrentes” se mostraram significativas, confirmando também a hipótese 3. Percebe-se que todas as práticas que se relacionam com posicionamento estratégico têm uma vertente em custos, podendo sugerir que a variável “liderança em custos” é mais significativa do que “diferenciação” na escolha de práticas de CGE.

Por último, não se rejeitou a hipótese 4 por existir uma relação positiva da variável “tamanho da empresa” com algumas práticas de CGE (medição integrada do desempenho, monitoramento da posição competitiva e avaliação do desempenho do concorrente), conforme Tabela 4.

TABELA 4

RESULTADO DE REGRESSÃO ORDERED PROBIT DE PRÁTICAS DE CGE E VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS

PRÁTICAS DE CGE	PADRÃO ESTRATÉGICO	MISSÃO ESTRATÉGICA	POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	TAMANHO DA EMPRESA	PROB > χ^2	R2
Custeio dos atributos	0,515	0,823	0,367	0,470	0,8048	0,0222
Custeio do ciclo de vida	0,520	0,606	0,430	0,131	0,4654	0,0497
Custeio da qualidade	0,589	0,744	0,398	0,631	0,8407	0,0169
Custeio meta	0,458	0,349	0,164	0,461	0,3557	0,0498
Custeio da cadeia de valor	0,810	0,192	0,266	0,691	0,4283	0,0453
Benchmarking	0,044*	0,628	0,436	0,060	0,1301**	0,0866
Medição integrada do desempenho	0,049*	0,351	0,284	0,015*	0,0245**	0,1489
Custeio estratégico	0,599	0,467	0,115**	0,132	0,1653	0,0724
Precificação estratégica	0,783	0,276	0,403	0,160	0,2928**	0,0541
Avaliação e monitoramento da marca	0,207	0,027*	0,321	0,253	0,0927**	0,0944
Avaliação dos custos dos concorrentes	0,047*	0,060	0,020*	0,944	0,0958**	0,0889
Monitoramento da posição competitiva	0,923	0,066*	0,476	0,040*	0,0282*	0,1259

(continua)

TABELA 4 (CONCLUSÃO)

RESULTADO DE REGRESSÃO ORDERED PROBIT DE PRÁTICAS DE CGE E VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS

PRÁTICAS DE CGE	PADRÃO ESTRATÉGICO	MISSÃO ESTRATÉGICA	POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	TAMANHO DA EMPRESA	PROB > χ^2	R2
Avaliação do desempenho do concorrente	0,749	0,206	0,356	0,034*	0,0662**	0,1178
Análise da rentabilidade do cliente	0,926	0,805	0,988	0,117	0,5710	0,0416
Análise da rentab. do cliente durante a vida	0,854	0,966	0,966	0,127	0,5853	0,0441
Avaliação do ativo do cliente	0,535	0,491	0,803	0,225	0,6518	0,0401

* = significativo a 10%; ** = significativo a 5%; *** = significativo a 1%.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Dessa forma, os resultados sugerem que variáveis contingenciais utilizadas no presente estudo podem servir de suporte no desenho e na escolha de utilização de práticas de contabilidade gerencial, corroborando o resultado de Cadez e Guilding (2008).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa investigou se a escolha de uma determinada abordagem estratégica determina a adoção de práticas de contabilidade gerencial estratégica pelos departamentos regionais do Senai. Este estudo também buscou identificar a estratégia utilizada por cada empresa, com base nas abordagens definidas por Miles e Snow (1978), Porter (1986) e Gupta e Govindarajan (1984), além de investigar se o tamanho da empresa também pode influenciar na adoção de práticas de CGE (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000; CADEZ; GUILDING, 2008).

Outro objetivo da pesquisa foi mensurar o nível de utilização e a percepção da importância da utilização de práticas de contabilidade gerencial pelos profissionais pesquisados, por intermédio de um questionário de levantamento enviado às 27 unidades regionais do Senai. Os resultados encontrados permitem a inferência de que todas as abordagens estratégicas pesquisadas podem exercer motivação para a adoção de práticas de CGE.

Pelo resultado de uma regressão *ordered probit*, podem-se verificar evidências de que estratégia de padrão, missão e posicionamento afetam positivamente a utilização de práticas, indício demonstrado pela correlação entre algumas práticas de CGE, confirmando-se as hipóteses 1, 2 e 3. O resultado das hipóteses 2 e 3 confirma estudos anteriores (CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2008). A hipótese 1 também não é rejeitada por Cadez e Guilding (2008).

Atendendo aos outros objetivos da pesquisa, as abordagens estratégicas avaliadas possuem um alto grau de utilização, com média entre 3,44 e 4,63, com destaque para o posicionamento estratégico (PORTER, 1986). A pesquisa também identificou que o tamanho da empresa pode determinar o uso de práticas de CGE, confirmando a hipótese 4.

Pode-se também verificar que apenas sete das 16 práticas de CGE podem ser consideradas como sendo utilizadas pelas empresas da amostra. Essencialmente, “medição integrada do desempenho” e “custeio meta” estão entre as mais populares. Algumas práticas relacionadas aos custos e à contabilidade do concorrente possuem baixa utilização, e as práticas relacionadas aos clientes são as menos adotadas.

Verificou-se que todas as 16 práticas de CGE apresentam média acima de 3 (na escala Likert de 1-5) quanto à percepção dos entrevistados sobre a importância do uso, já que cinco práticas possuem mediana igual a 5 (medição integrada do desempenho, custeio estratégico, custeio meta, custeio da cadeia de valor, precificação estratégica e *benchmarking*). Em destaque, a “medição integrada do desempenho”, que possui frequência de 93% dos respondentes, assinalando positivamente para “alta adoção”, além de “custeio estratégico” e “custeio meta”, com uma frequência de 81% assinalados como de “alta adoção”.

Portanto, este trabalho conclui que há uma baixa utilização de práticas de CGE nas empresas pesquisadas, com uma grande percepção da sua importância, sugerindo uma grande possibilidade de utilização futura. Também se pode verificar a evidência de que as três abordagens estratégicas (padrão, missão e posicionamento) podem influenciar na utilização de práticas de CGE, também confirmado em relação ao tamanho da empresa, sugerindo que variáveis contingenciais podem ser consideradas no desenho e na escolha de utilização de práticas de contabilidade gerencial.

Essas conclusões devem ser analisadas dentro de seu contexto; além disso, deve-se observar uma série de limitações: primeiro, a expressão contabilidade gerencial estratégica não é amplamente entendida ou usada (LANGFIELD-SMITH, 2007), o que dificulta que os respondentes compreendam a utilização de práticas relacionadas ao tema. Na literatura, existem também várias abordagens de CGE, e isso pode interferir na sua interpretação. A identificação das práticas de CGE utilizadas na pesquisa também pode não representar fidelidade em relação ao que realmente é estratégico. Tentou-se minimizar essas limitações a partir da conceituação de cada prática para os respondentes.

Outra limitação está relacionada à operacionalização do conceito de estratégia, pois, apesar de a operacionalização do estudo ter utilizado as três abordagens mais usadas em pesquisas anteriores, isso pode não representar fielmente o comportamento estratégico utilizado pelas empresas.

Pode-se também constatar uma limitação referente aos respondentes, que não são todos da área de contabilidade. Uma possível dificuldade na interpretação dos conceitos das práticas de CGE pode ter impossibilitado a resposta de algumas pesquisas. Mesmo em relação aos questionários respondidos, não existe certeza se os respondentes tiveram um entendimento adequado do significado das práticas de CGE e das abordagens estratégicas, bem como da percepção verdadeira na identificação do escore que representasse o nível de utilização, envolvendo certo grau de subjetividade.

Por último, uma limitação deve ser registrada em relação às empresas pesquisadas. A população pesquisada pode ser considerada pequena, devido ao foco na representatividade nacional e no ramo de atuação com a mesma governança. Outra questão relacionada à empresa é o fato de ela ser caracterizada por uma organização sem fins lucrativos do serviço social autônomo, que tem uma parte de sua receita oriunda da contribuição das empresas industriais, o que pode induzir à utilização de práticas de CGE e à determinação de abordagens estratégicas.

Há uma grande possibilidade de aprofundamento sobre o tema “contabilidade gerencial estratégica”, devido à escassez de trabalhos nessa área, principalmente no Brasil, onde as pesquisas são incipientes e existe pouco foco no ramo. Uma proposta para estudos futuros pode ser a realização de uma pesquisa para um número maior de empresas, de forma a garantir uma robustez nos resultados do modelo proposto, incluindo também outras questões do contexto organizacional, como variáveis de desempenho. Também poderão ser realizados estudos de caso, visando explorar mais profundamente as características que determinam a utilização de práticas de CGE.

DETERMINERS FOR THE USE OF STRATEGIC MANAGERIAL ACCOUNTING PRACTICES: AN EMPIRICAL STUDY

ABSTRACT

This study aims to identify the intensity of the use of Strategic Managerial Accounting (SMA) practices and the influence of some of the main contingency variables (company's strategy and size) explaining the use of such practices. The SMA practices applied in the study were based on those identified by Cadez and Guilding (2008), the strategic variables were represented by three different conceptual approaches (MILES; SNOW, 1978; PORTER, 1986; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984) and the company's size rating was based on its annual gross profit, applied by Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2009). The survey was made from a population of twenty-seven companies in the professional education sector, with Brazil-wide relevance, acting within the same governance, but with different strategies, sizes and performances. The methodology was the information poll by means of a questionnaire sent to the responsible for planning or accounting areas. The results indicates that "integrate performance measurement" and "target costing" represents SMA practices widely applied, followed by "benchmarking", "strategic pricing", "strategic costing" and "brand assessment and monitoring". An adoption under the average was noticed for some practices related to costs and customers. All SMA practices had high perception level as to the relevance of their application. In order to check the relation of SMA practices with the contingent variables, an *ordered probit* applied. It was found that the strategic approaches (standard, mission and positioning) seem to perform a contingent role in the SMA practices application, which was evidenced as well for the "company's size" variable.

KEYWORDS

Managerial accounting; Strategic managerial accounting; Strategic managerial accounting practices; Strategy; Corporate strategy.

DETERMINANTES PARA LA UTILIZACIÓN DE PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD GERENCIAL ESTRATÉGICA: UN ESTUDIO EMPÍRICO

RESUMEN

Este estudio tiene por objeto identificar la intensidad de utilización de prácticas de contabilidad gerencial estratégica (CGE) y la influencia de algunas de las principales variables contingenciales (estrategia y tamaño de la empresa) que pueden explicar el uso de esas prácticas. Las prácticas de CGE utilizadas en el estudio se embasaron en aquellas identificadas por Cadez y Guilding (2008), las variables estratégicas fueron representadas por tres enfoques conceptuales diferentes (MILES; SNOW, 1978; PORTER, 1986; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984) y la clasificación del tamaño de la empresa se embasó en la receta operacional bruta anual, utilizada por Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2009). La investigación se realizó a partir de una población de veintisiete empresas del ramo de educación profesional, con representatividad nacional, que actúan dentro de un mismo gobierno, pero que tienen estrategias, tamaños y desempeños diferentes. La metodología que se utilizó fue el levantamiento de información por medio de un cuestionario enviado a los responsables de las áreas de planeamiento o de contabilidad. Los resultados indican que “medición integrada del desempeño” y “costeo meta” representan prácticas de CGE ampliamente utilizadas, seguidas de “*benchmarking*”, “fijación estratégica de precio”, “costeo estratégico” y “evaluación y monitoreo de la marca”. Se observó una adopción debajo de la media de algunas prácticas relacionadas a costos y a clientes. Todas las prácticas de CGE tuvieron alto grado de percepción en cuanto a la importancia del uso. Para verificar la relación de las prácticas de CGE con las variables contingenciales, se utilizó una regresión *ordered probit*. Se reveló que los enfoques estratégicos (estándar, misión y posicionamiento) parecen desempeñar un papel contingente en la utilización de prácticas de CGE, evidencia también confirmada para la variable “tamaño de la empresa”.

PALABRAS CLAVE

Contabilidad gerencial; Contabilidad gerencial estratégica; Prácticas de contabilidad gerencial estratégica; Estrategia; Estrategia empresarial.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, A. F. de. Análise das estratégias competitivas de quatro bancos sob diferentes enfoques teóricos. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD, 23., 1999, Paraná. *Anais...* Paraná: Anpad, 1999. CD-ROM.
- ANSOFF, H. I. *A nova estratégia empresarial*. Tradução Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1991.
- ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- BNDES. *Classificação do porte de empresas*. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/porte.html>. Acesso em: 30 jun. 2009.
- CADEZ, S.; GUILDING, C. Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 3, n. 2, p. 126-146, 2007.
- CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 7-8, p. 836-863, 2008.
- CINQUINI, L.; TENUCCI, A. *Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy*. 2006. Disponível em: <<http://mpr.ub.uni-muenchen.de/212/>>. Acesso em: 9 dez. 2008.
- CNI. *Plano descritivo dos centros de responsabilidade*. Brasília: CNI, 2008.
- CRAVENS, K. S.; GUILDING, C. An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*, v. 10, p. 95-124, 2001.
- GIMENEZ, F. A. P.; PELISSON, C.; KRÜGER, E. G. S.; HAYASHI JR., P. Estratégia em pequenas empresas: uma aplicação do modelo de Miles e Snow. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 53-74, maio-ago. 1999.
- GRZESZESZYN, G. Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização. *Revista Capital Científico (Unicentro)*, v. 3, p. 9-28, 2005.
- GRZESZESZYN, G.; FERREIRA, A. C. de S. Práticas de contabilidade gerencial estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo “An international comparison of strategic management accounting practices”. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. *Anais...* Curitiba: Anpad, 2004. CD-ROM.
- GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 24, n. 7, p. 583-595, 1999.
- GUILDING, C. CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.
- GUILDING, C.; MCMANUS L. The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 27, n. 1-2, p. 45-59, 2002.
- GUPTA, A. K.; GOVINDARAJAN, V. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *The Academy of Management Journal*, v. 27, n. 1, p. 25-41, 1984.
- HORNGREN, C. T. *Introdução à contabilidade gerencial*. Tradução José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1985.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. Tradução José Luiz Pavarato. Revisão técnica de Luiz Henrique Baptista Machado. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

- LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. *Handbook of management accounting research*. Amsterdã: Elsevier, 2007. v. 2, p. 753-783.
- LANGFIELD-SMITH, K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 21, n. 2, p. 204-228, 2008.
- MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance. *The Accounting Review*, v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.
- MILES, R. E.; SNOW, C. C.; Organizational strategy, structure, and process. *The Academy of Management Review*, v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.
- MINTZBERG, H. Patterns in strategy formation. *Management Science*, v. 24, n. 9, p. 934-948, 1978.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, J.; LAMPEL, J. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Tradução Nivaldo Montingelli Jr. Revisão técnica de Carlos Alberto Vargas Rossi. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MOORES, K. J.; BOOTH, P. J. *Strategic management accounting: Australian cases*. Brisbane: John Wiley & Sons, 1994.
- NOSSA, V.; HOLANDA, V. B. A contabilidade estratégica e os sistemas de informações como suporte às decisões. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 5., 1998, Fortaleza. *Anais...* Fortaleza: UFC, 1998. Disponível em: <<http://www.ulbra-to.br/ensino/downloads/download.asp?arquivo=%7B1645C29C-80DF-43EC-B505-DFD475EE4CB8%7D>>. Acesso em: 11 maio 2009.
- OLIVEIRA, D. P. R. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- PORTER, M. E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- SENAI. *Perfil institucional: o sistema Senai*. 2007. Disponível em: <http://www.sp.senai.br/senaisp/WebForms/Interna.aspx?secao_id=147>. Acesso em: 2 maio 2009.
- SIMMONDS, K. Strategic management accounting. *Management Accounting*, v. 59, n. 4, p. 26-30, 1981.
- SIMONS, R. *Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases*. New Jersey: Prentice Hall, 1999.
- SMITH, M. *Strategic management accounting: issues and cases*. Sydney: Butterworths, 1997.
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. *Contabilidade gerencial*. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão de Elizabeth Vieira Honorato. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.