

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE DOS CENÁRIOS INTERNACIONAL E BRASILEIRO

RESUMO

O objetivo deste trabalho é construir conhecimento acerca do tema Práticas de Contabilidade Gerencial, a partir da seleção de um portfólio bibliográfico e posterior análise bibliométrica de seu conteúdo, no que tange a práticas mais pesquisadas, suas categorizações, classificações e amostra. A pesquisa, de natureza exploratório-descritiva, foi realizada considerando as publicações do período de 2000 a 2014, e analisou os artigos alinhados ao tema, sendo 17 artigos publicados no exterior e 20 no Brasil. Como resultado do estudo identificou-se que o termo mais comumente utilizado para tratar o tema corresponde a *práticas de contabilidade gerencial* na literatura internacional e *artefatos de contabilidade gerencial* na literatura publicada no Brasil; a categorização das práticas nos estudos internacionais observa a classificação em *orçamento*, *custos*, *informação para tomada de decisão*, *avaliação de desempenho*, e *análise estratégica*, enquanto nos estudos nacionais predomina a classificação em *tradicionais* e *modernas*; o campo de aplicação das pesquisas deu-se principalmente em empresas sem distinção de porte, nas pesquisas internacionais, e nas de grande porte nos estudos publicados no Brasil; dentre as práticas mais abordadas destacam-se as de orçamento e de custos; e as pesquisas mostram que o nível de adoção de práticas tradicionais é maior do que as modernas.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Práticas de Contabilidade Gerencial; Estudo Bibliométrico.

1 INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO

O cotidiano das organizações é repleto de mudanças e desafios que demandam dos gestores a necessidade de dispor de informações úteis e relevantes que atendam às necessidades de planejamento, controle e tomada de decisão. Nesse contexto, é necessário, no processo de gestão das mais distintas entidades empresariais, o uso de instrumentos que permitam avaliar as ações implementadas, visando identificar deficiências, bem como práticas acertadas para certificar-se de que a execução das ações está de acordo com os planos estabelecidos (MOURA, 2001; ATKINSON *et al.*, 2000).

A contabilidade gerencial é capaz de auxiliar os gestores na tomada de decisão e suas funções compreendem o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações sobre os eventos econômicos (ATKINSON *et al.*, 2000). Em 2008, o IMA (*Institute of Management Accountants*) definiu contabilidade gerencial como uma profissão que envolve parceria na tomada de decisões gerenciais, na elaboração do planejamento e dos sistemas de gestão do desempenho, e provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle, auxiliando os gestores na formulação e implementação da estratégia da organização (IMA, 2008), atribuindo à contabilidade gerencial uma posição estratégica nas organizações, que demanda dos profissionais conhecimento amplo de instrumentos que podem apoiar a tomada de decisões nos vários níveis da pirâmide organizacional.

Turney e Anderson, já em 1989 destacavam que em muitas empresas a função contábil tem falhado por não se adaptar ao novo ambiente competitivo. No mesmo período, Peavey (1990) comentava que a deficiência dos tradicionais modelos e informações contábeis, devido à revolução no ambiente de fabricação, torna necessária a adoção de novas propostas e modelos de gestão.

Dessa forma, para suprir tais lacunas, já na década de 1980 surgiam novas práticas e procedimentos ou ocorreu o aperfeiçoamento e adaptação dos já existentes, como por exemplo as práticas de custeamento e orçamento baseados em atividades, custo meta,

indicadores não financeiros, entre outros. Tais práticas de contabilidade gerencial são consistentes com a nova realidade dos sistemas produtivos das empresas, mercados competitivos e globalizados e visam à obtenção e manutenção de vantagem competitiva frente os competidores (HANSEN; MOWEN, 2001).

Nesse contexto, várias dúvidas surgem: quais as práticas de contabilidade gerencial mais abordadas pelos pesquisadores brasileiros e de outros países em seus estudos? Quais os principais achados? Quais as terminologias adotadas pelos pesquisadores ao definir as práticas de contabilidade gerencial? Quais agrupamentos os pesquisadores adotam ao classificar as práticas de contabilidade gerencial? Quais os países e quais as características das entidades que compõem as amostras das pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial?

Em decorrência desses questionamentos, emerge a pergunta que orienta o desenvolvimento desta pesquisa: quais as características dos estudos publicados no exterior e no Brasil que abordam as práticas de contabilidade gerencial, no que tange a práticas mais pesquisadas, suas categorizações, classificações e amostra? Para responder a esse questionamento, o objetivo deste trabalho é construir conhecimento acerca do tema Práticas de Contabilidade Gerencial, a partir da seleção de um portfólio bibliográfico e posterior análise bibliométrica de seu conteúdo, de forma que tal objetivo possui dimensão subjetiva e intangível, e a construção da pesquisa dá-se pela evidenciação do portfólio bibliográfico das publicações que representam esse fragmento na literatura e pelo mapeamento de suas características em termos de: (i) quais as práticas de contabilidade gerencial mais mencionadas nos estudos publicados no exterior e no Brasil; (ii) quais os principais resultados das pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial; (iii) qual a terminologia mais usual na literatura ao se referir às práticas de contabilidade gerencial; (iv) quais as classificações adotadas pelos pesquisadores ao agrupar práticas com características semelhantes; e (v) quais as características das amostras utilizadas pelos pesquisadores.

A justificativa para a realização dessa pesquisa dá-se pela contribuição esperada para a comunidade científica que estuda contabilidade gerencial e práticas de contabilidade gerencial, no sentido de destacar, em um único estudo, as características de um conjunto de obras a fim de construir o conhecimento a respeito das características das práticas de contabilidade gerencial mais abordadas nas pesquisas relativas a esse tema.

Como estrutura deste trabalho, adotou-se um formato específico devido à forma como a pesquisa foi realizada, já que o referencial teórico é construído a partir da própria pesquisa realizada. Assim, além desta seção introdutória e de contextualização, a presente pesquisa abordará o enquadramento metodológico na seção 2; a apresentação e discussão dos resultados na seção 3; as considerações finais na seção 4; e ao final estão as referências utilizadas nesta pesquisa.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

O presente estudo possui caráter exploratório-descritivo. Exploratório, pois busca levantar informações sobre determinado objeto (Práticas de Contabilidade Gerencial), e descritivo, uma vez que esse conhecimento é materializado e apresentado de forma objetiva em termos das características dessa área de conhecimento (VERGARA; PECCI, 2003).

Quanto à lógica de pesquisa, esta compreende a lógica indutiva, uma vez que um fragmento específico da literatura é investigado com base nas delimitações dos pesquisadores, e seus achados são apresentados ao meio acadêmico para posterior aprofundamento (tema) e/ou replicação (instrumento) (IUDÍCIBUS, 2004).

No que se refere à coleta de dados, fez-se uso de dados secundários, de forma bibliográfica, pois realizou-se uma análise documental dos artigos publicados em periódicos internacionais e brasileiros relacionados à temática de práticas de contabilidade gerencial de acordo com os critérios definidos. A pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do

registro disponível decorrente das pesquisas anteriores, em documentos como livros, artigos, teses, entre outros (SEVERINO, 2007).

A abordagem da pesquisa ocorre tanto de forma qualitativa quanto quantitativa. A abordagem qualitativa fica evidenciada durante toda a etapa de seleção dos artigos do portfólio bibliográfico, bem como na interpretação dos dados provenientes da análise bibliométrica (VERGARA; PECI, 2003). A abordagem quantitativa caracteriza-se na etapa da análise bibliométrica do trabalho, quando da identificação das características da literatura científica, uma vez que é feita pela quantidade de ocorrências (RICHARDSON, 1999).

Quanto aos procedimentos técnicos, caracteriza-se como bibliográfica na etapa da análise bibliométrica, haja vista que são identificadas as características do tema objeto de estudo nas publicações científicas (GIL, 1999).

Para selecionar os artigos publicados no exterior acerca de práticas de contabilidade gerencial foi utilizada uma adaptação do modelo proposto por Ensslin *et al.* (2010) e denominado *Knowledge Development Process – Contrutivist (ProKnow-C)*. Esse modelo possibilita ao pesquisador construir o conhecimento necessário para iniciar a pesquisa de um tema que se pretende pesquisar por meio de um processo estruturado. Portanto, para efeito deste estudo foi realizada uma adequação da primeira etapa do *ProKnow-C*, que consiste na seleção dos artigos nas bases de dados tecno-científicas.

Inicialmente foram definidos os eixos de pesquisa, para em seguida determinar as palavras-chave em língua inglesa a serem consultadas nas bases de dados: Eixo 1: “*management accounting*” e “*managerial accounting*”; Eixo 2: “*practices*”, “*tools*”, “*controls systems*”, “*information*” e “*artifacts*”. Foram selecionadas para pesquisa das palavras-chave as cinco bases da área de conhecimento Ciências Sociais e Aplicadas do Portal de Periódicos da CAPES que obtiveram a maior número de retorno de artigos nas buscas preliminares: *SciVerseSCOPUS*; *EBSCOhost*; *ISI web of Knowledge*; *Wiley e Emerald*.

As palavras-chave foram pesquisadas no dia 04.03.2014 em cada uma das cinco bases citadas, e foram feitas as buscas em título, resumo e palavras-chave, apenas em artigos científicos de língua inglesa e publicados a partir do ano 2000.

A busca retornou 1.779 trabalhos, tendo sido excluídos 931 artigos repetidos, restando para análise de alinhamento do título 848 trabalhos. Foram lidos os títulos das publicações e foram excluídos 736 artigos desalinhados, permanecendo e passando para a próxima etapa 112 artigos. Na sequência partiu-se para a leitura dos resumos dos 112 artigos, restando 49 artigos alinhados e com potencial contribuição ao estudo. Consulta nas bases de dados mostrou que 13 artigos não possuíam acesso permitido ou necessitavam de pagamento para disponibilização, e dessa forma não foram utilizados para formar o portfólio de artigos.

Na etapa posterior procedeu-se à leitura dos 36 artigos selecionados, sendo excluído do processo 19 artigos que possuíam objetivos diferentes aos deste estudo. Assim, 17 artigos científicos compuseram o portfólio de artigos utilizados nesta pesquisa para investigar as práticas mais pesquisadas no cenário internacional e suas características.

Quanto à busca de artigos publicados no Brasil que remetem às práticas de contabilidade gerencial, realizou-se consulta dos periódicos da base de dados do Sistema Integrado CAPES – SICAPES, disponível em <http://qualis.capes.gov.br/webqualis/principal.seam>, na data de 01.03.2014. Inicialmente, foram exportados para planilha auxiliar para posterior análise, dados de 1.029 periódicos constantes na área de avaliação de Administração, Contábeis e Turismo cujo estrato configurava-se como A1, A2, B1, B2 ou B3 (critério de classificação do Qualis da CAPES). Buscando identificar somente periódicos relacionados à área de pesquisa, realizou-se a filtragem dos periódicos cujo título apresentasse pelo menos um dos seguintes termos: administração, contabilidade, contábil, gestão e gerencial. Nesse processo foram eliminados 930 periódicos que não contemplavam os critérios estabelecidos, resultando, portanto, nessa

etapa, em 99 periódicos alinhados. Após, foram eliminados os periódicos com versões impressas devido à dificuldade de acesso e aqueles direcionados a subáreas não alinhadas ao tema de pesquisa do presente estudo, tais como: saúde; gestão ambiental; tecnologia; sistemas de informação; gestão pública; entre outras. A aplicação desse filtro resultou na eliminação de 58 periódicos, restando 41 revistas para posterior análise de artigos publicados.

Na etapa seguinte, realizou-se a busca de artigos científicos alinhados ao tema da pesquisa na página eletrônica de cada uma das 41 revistas. Para tal, os seguintes termos foram utilizados nos campos de buscas dos periódicos: práticas, instrumentos, ferramentas, artefatos, métodos, controles, gestão, gerencial e controladoria. A busca nas 41 revistas resultou na seleção de 16 artigos científicos alinhados ao tema da pesquisa, compreendidos em 10 periódicos distintos.

De forma a considerar artigos científicos não contemplados na busca de revistas relevantes, realizou-se a consulta de publicações presentes na plataforma *Google Scholar*. As palavras-chaves utilizadas foram as mesmas adotadas na busca anterior e considerou-se os artigos científicos resultantes das buscas nas dez primeiras páginas. Após a leitura do título e resumo foram identificados 4 artigos científicos com potencial de contribuição para o referencial teórico desta pesquisa. Desta forma, 20 artigos científicos compuseram o portfólio bibliográfico utilizado nesta pesquisa para investigar as práticas de contabilidade gerencial mais pesquisadas no cenário nacional e suas características.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

A análise bibliométrica dos artigos selecionados foi realizada em cinco etapas: 1) identificação da terminologia adotada nos estudos sobre práticas de contabilidade gerencial; 2) análise das categorias adotadas para classificar as práticas; 3) análise das amostras adotadas nos estudos sobre práticas; 4) análise das práticas de contabilidade gerencial abordadas nos estudos; 5) análise dos resultados dos estudos sobre práticas de contabilidade gerencial.

3.1 Terminologias adotadas nos estudos sobre práticas de contabilidade gerencial

Nas buscas constatou-se que as pesquisas publicadas em periódicos internacionais objetivaram, em geral, conhecer a importância, os benefícios, a influência, as expectativas e os graus de utilização de práticas de contabilidade gerencial nas organizações. Diante da diversidade de pesquisas, realizadas em diferentes países, organizações e por diferentes grupos de pesquisadores, as práticas de contabilidade gerencial são abordadas na literatura internacional compreendendo diferentes nomenclaturas no que se refere à sua terminologia. A Tabela 1 ilustra os termos originais identificados nos estudos.

Percebe-se que a maioria dos pesquisadores utiliza em seus estudos o termo '*management accounting practices*', ou 'práticas de contabilidade gerencial'. Portanto, embasado na relevância dessa terminologia na literatura internacional, este foi o termo adotado neste estudo. Já os pesquisadores italianos Carenzo *et al.* (2011) e os emiratenses McLellan e Moustafa (2008) utilizaram a definição '*management accounting tools*' ou 'ferramentas de contabilidade gerencial'. No entanto, como se pode verificar na Tabela, em trabalho desenvolvido posteriormente, em 2011, McLellan e Moustafa passaram a utilizar o termo mais usual '*management accounting practices*'. Por fim, a terceira nomenclatura identificada na literatura, '*management accounting techniques*' ou 'técnicas de contabilidade gerencial', refere-se aos estudos dos romenos Albu e Albu (2012). Porém, esse estudo, realizado em instituições de ensino superior, apresenta em determinados pontos, como na revisão bibliográfica, a expressão mais usual citada acima.

Tabela 1 – Terminologia referente às práticas de contabilidade gerencial adotada nas publicações internacionais pesquisadas

Terminologia	Estudos	Artigos
<i>Management Accounting Practices</i>	Guinding <i>et al.</i> (2000); Joshi (2001); Abdel-Kader e Luther (2006); Wu <i>et al.</i> (2007); Abdel-Kader e Luther (2008); Azhar e Rahman (2009); Pavlatos e Paggios (2009); Angelakis <i>et al.</i> (2010); Ilias <i>et al.</i> (2010); Abdel e McLellan (2011); Joshi <i>et al.</i> (2011); McLellan e Moustafa (2011); Yalcin (2012); Ahmad (2014).	14
<i>Management Accounting Tools</i>	McLellan e Moustafa (2008); Carenzo <i>et al.</i> (2011).	2
<i>Management Accounting Techniques</i>	Albu e Albu (2012)	1
TOTAL		17

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Nas publicações no Brasil, os artigos focaram o estudo dos níveis de adoção, satisfação quanto aos benefícios da utilização, determinantes da adoção e não adoção, entre outras características associadas à temática, e diante da diversidade de pesquisadores que estudaram o tema, a terminologia adotada para descrever os estudos nacionais apresenta ampla diversidade, conforme pode ser observado na Tabela 2.

Tabela 2 – Terminologia referente às práticas de contabilidade gerencial adotada nos estudos publicados no Brasil

Terminologia	Estudos	Artigos
Artefatos de Contabilidade Gerencial	Guerreiro e Soutes (2010); Guerreiro <i>et al.</i> (2011); Isidoro <i>et al.</i> (2012); Reis e Teixeira (2013)	4
Práticas de Contabilidade Gerencial	Souza <i>et al.</i> (2003); Gonzaga <i>et al.</i> (2010); Almeida <i>et al.</i> (2011)	3
Práticas Gerenciais	Carvalho e Lima (2011); Vogel e Wood Jr. (2012)	2
Práticas de Gestão	Braga <i>et al.</i> (2010); Amboni <i>et al.</i> (2011)	2
Informação Contábil	Amorim e Silva (2011); Lima <i>et al.</i> (2010)	2
Ferramentas de Contabilidade Gerencial	Teixeira <i>et al.</i> (2011)	1
Sistemas de Controle Gerencial	Oyadomari <i>et al.</i> (2010)	1
Informações Contábeis-gerenciais	Ferrari <i>et al.</i> (2011)	1
Controles de Gestão	Raupp <i>et al.</i> (2006)	1
Instrumentos de Contabilidade Gerencial	Mário <i>et al.</i> (2013)	1
Instrumentos de Controladoria	Morgan e Benedicto (2009)	1
Elementos	Frezatti (2005)	1
TOTAL		20

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Percebe-se que, diferentemente dos estudos publicados no exterior, as pesquisas publicadas no Brasil apresentam diversidade de termos ao se referir ao assunto, totalizando doze termos distintos. O termo com maior representatividade nos artigos selecionados foi ‘artefatos de contabilidade gerencial’, e é adotado principalmente por pesquisadores atuantes ou ex-acadêmicos da USP (Universidade de São Paulo). O termo ‘práticas de contabilidade gerencial’, apontado nas pesquisas internacionais como o mais relevante, apresenta-se nos estudos nacionais em segundo lugar, presente em três artigos (15%). No entanto, ao considerar apenas a terminologia “práticas” que está compreendida também junto aos termos

“gerenciais” e “de gestão”, o número de artigos que adotam essa terminologia aumenta para sete, ou seja, mais de um terço da amostra (35%).

3.2 Análise das categorias adotadas para classificar as práticas de contabilidade gerencial

Dentre os dezessete estudos internacionais analisados, em dez pôde-se identificar a classificação das práticas em categorias. O quadro 1 apresenta de forma detalhada a classificação adotada em cada estudo e as similaridades.

As principais categorias abordadas pelos pesquisadores correspondem a orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica. Nove dos dez estudos utilizaram pelo menos duas dessas categorias. Azhar e Rahman (2009) destoam dos demais por utilizar a separação das práticas por estágios evolutivos de adoção.

Embora tenham realizado o estudo em empresas de grande porte, a pesquisa de Joshi *et al.* (2011) foi a única em que não foram investigadas as práticas de orçamento utilizadas pelas organizações.

Quadro 1 – Categorias de práticas de contabilidade gerencial nos estudos internacionais

Artigos	Pavlatos e Paggios (2009); Angelakis et al. (2010); Yalcin (2012) e Ahmad (2014)	Abdel-Kader e Luther (2006)	McLellan e Moustafa (2008)	Albu e Albu (2012)	Abdel e McLellan (2011)	Joshi <i>et al.</i> (2011)	Azhar e Rahman (2009)
Categorias das Práticas de Contabilidade Gerencial	Orçamento	Orçamento	Orçamento para planejamento Orçamento para controle	Técnicas de planejamento e orçamento	Planejamento		
	Custos	Custos	Métodos de custeio Técnicas avançadas de custeio			Gestão de custos	
	Informação para tomada de decisão	Informação para tomada de decisão	Tomada de decisão para curto prazo				
	Avaliação de desempenho	Avaliação de desempenho	Avaliação de desempenho	AD* financeiro AD* financeiro global	Avaliação de desempenho	Avaliação de desempenho	
	Análise estratégica		Técnicas de análise estratégica		Foco estratégico	Análise e avaliação estratégica	
							Tradicionais
							Modernas

*(AD) Avaliação de Desempenho

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Destaca-se ainda a ampla adoção da categoria ‘avaliação de desempenho’, sendo inclusive segregada em ‘avaliação de desempenho financeiro’ e ‘avaliação de desempenho financeiro global’ por Albu e Albu (2012).

No Brasil, conforme demonstra o Quadro 2, diferentemente das publicações internacionais, menor percentual dos trabalhos brasileiros agruparam as práticas de contabilidade gerencial para realizar análises (55% das pesquisas nacionais e 70% dos trabalhos internacionais). Destacam-se os estudos em que foram agrupadas as práticas em quatro estágios, de acordo com a classificação suportada pela *International Federation of Accountants (IFAC)*, sendo o primeiro e o segundo estágios pertencentes às práticas tradicionais e o terceiro e quarto estágios às práticas modernas (IFAC, 1998).

Observa-se que nenhum trabalho do Brasil separa as práticas em categorias semelhantes àsquelas utilizadas com maior frequência nos estudos internacionais, que são

práticas de orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica.

Quadro 2 – Categorias de práticas de contabilidade gerencial dos estudos nacionais

Artigos	Guerreiro e Soutes (2010); Guerreiro <i>et al.</i> (2011); Teixeira <i>et al.</i> (2011); Isidoro <i>et al.</i> (2012) e Reis e Teixeira (2013)	Oyadamari <i>et al.</i> (2010)	Mário <i>et al.</i> (2013)	Raupp <i>et al.</i> (2006)	Souza <i>et al.</i> (2003)	Frezatti (2005)
Categorias das Práticas de Contabilidade Gerencial	Tradicionais	Tradicionais				
	Modernas	Modernas				
		Indicadores que monitoram incertezas estratégicas				
			Planejamento			Planejamento estratégico e Orçamento
			Orçamento	Sistemas orçamentários	Planos orçamentários	
			Métodos de Custeio		Métodos de custeio	
					Métodos de predeterminação de custos	
				Relatórios Gerenciais		Relatórios Gerenciais
					Análise de relações custo-volume-lucro	
					Medidas de retorno	
						Programas de redução de desperdícios
						Sistemas de geração de valor

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Destacam-se as práticas relacionadas a orçamento, que foram agrupadas de diferentes formas pelos pesquisadores. Mario *et al.* (2013) optaram por diferenciar as de planejamento e orçamento. Já Frezatti (2005) agrupa-as em uma mesma categoria. Atenta-se ainda para a nomenclatura, de “sistemas orçamentários” de Raupp *et al.* (2006) e “planos orçamentários” de Souza *et al.* (2003).

Cabe destacar que Vogel e Wood Jr. (2012) diferenciaram-se dos demais por adotar o agrupamento das práticas em nove temas de gestão: planejamento estratégico, operações e logística, gestão de clientes, inovação, monitoramento de resultados, gestão de recursos humanos, gestão financeira, relacionamento grupos de interesses e sustentabilidade.

3.3 Análise das amostras adotadas nos estudos sobre práticas de contabilidade gerencial

Dos estudos internacionais, conforme demonstra a Tabela 2, cerca de 70% (12 artigos) investigaram a adoção das práticas de contabilidade gerencial em empresas industriais, destacando-se as de grande porte. Apenas dois estudos objetivaram estudar entidades sem fins lucrativos, mas não exclusivamente, como é o caso de Azhar e Rahman (2009), que abordam a adoção das práticas em instituições de ensino públicas e privadas, e Wu *et al.* (2007), que abordam estatais e *joint ventures* chinesas.

Ainda quanto à amostra, os estudos foram realizados em organizações de distintos países, como Malásia, nos estudos de Azhar e Rahman (2009), Ilias *et al.* (2010) e Ahmad (2014); Reino Unido, por Abdel-Kader e Luther (2006), Abdel-Kader e Luther (2008); Grécia, por Pavlatos e Paggios (2009); Turquia, por Yalcin (2012); Itália, por Carenzo *et al.* (2011);

China, por Wu *et al.* (2007); Romênia, por Albu e Albu (2012); Egito, por Abdel e McLellan (2011) e Índia, por Joshi (2011).

Tabela 2 – Campo de aplicação das práticas nos estudos internacionais

Amostra	Estudos	Artigos
Empresas (sem restrição de porte)	Abdel-Kader e Luther (2006); McLellan e Moustafa (2008); Carenzo <i>et al.</i> (2011); McLellan e Moustafa (2011); Abdel e McLellan (2011); Albu e Albu (2012)	6
Empresas de grande porte	Guilding <i>et al.</i> (2000); Abdel-Kader e Luther (2008); Angelakis <i>et al.</i> (2010); Joshi <i>et al.</i> (2011); Yalcin (2012)	5
Empresas de médio e grande porte	Joshi (2001)	1
Empresas de pequeno e médio porte	Ahmad (2014)	1
Empresas pequenas	Ilias <i>et al.</i> (2010)	1
Joint Ventures e Estatais	Wu <i>et al.</i> (2007)	1
Hotéis	Pavlatos e Paggios (2009)	1
Instituições de ensino	Azhar e Rahman (2009)	1
TOTAL		17

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Outros pesquisadores optaram por realizar estudos em conjuntos de países e realizar comparações, neste caso, pode-se citar: países membros do Conselho de Cooperação do Golfo (Emirados Árabes Unidos, Kuait, Omã, Arábia Saudita, Catar e Barein), nos estudos de McLellan e Moustaf (2008) e Joshi *et al.* (2011); Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia, na pesquisa de Guilding *et al.* (2000); e Grécia e Finlândia, pelos pesquisadores Angelakis *et al.* (2010).

Tabela 5 – Campo de aplicação das práticas de contabilidade gerencial nos estudos brasileiros

Amostra	Estudos	Artigos
Empresas de Grande Porte	Raupp <i>et al.</i> (2006); Guerreiro e Soutes (2010); Gonzaga <i>et al.</i> (2010); Teixeira <i>et al.</i> (2011); Guerreiro <i>et al.</i> (2011)	5
Empresas (sem restrição de porte)	Braga <i>et al.</i> (2010); Lima <i>et al.</i> (2010); Almeida <i>et al.</i> (2011)	3
Pequenas Empresas	Carvalho e Lima (2011); Amorim e Silva (2011); Vogel e Wood Jr. (2012)	3
Cooperativas	Ferrari <i>et al.</i> (2011); Isidoro <i>et al.</i> (2012); Reis e Teixeira (2013)	3
Entidades do Terceiro Setor	Mário <i>et al.</i> (2013); Morgan e Benedicto (2009)	2
Empresas de Médio e Grande Porte	Frezatti (2005)	1
Empresas de um Grupo S/A	Amboni <i>et al.</i> (2011)	1
Empresas Inovadoras	Oyadomari <i>et al.</i> (2010)	1
Subsidiárias de empresas internacionais	Souza <i>et al.</i> (2003)	1
TOTAL		20

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Assim como os estudos internacionais, o principal campo de aplicação das pesquisas do Brasil, composto por 75% dos estudos, é o ramo empresarial, destacando-se as indústrias de grande porte. O restante da amostra é composto por estudos em organizações sem fins lucrativos, como entidades do terceiro setor e sociedades cooperativas. Com relação às regiões em que os estudos foram realizados, destacam-se as de âmbito nacional. Os pesquisadores que tiveram como amostra organizações de todo o Brasil foram Souza *et al.* (2003), Frezatti (2005), Oyadomari *et al.* (2010), Guerreiro e Soutes (2010), Guerreiro *et al.* (2011) e Isidoro *et al.* (2012). Outros estudos objetivaram pesquisar entidades de estados

específicos, como, Teixeira *et al.* (2011) e Gonzales *et al.* (2010) no Espírito Santo; Reis e Teixeira (2013) e Mario *et al.* (2013) em Minas Gerais; Raupp *et al.* (2003) em Santa Catarina e Vogel e Wood Jr. (2012) em São Paulo.

Destacam-se também as pesquisas realizadas em regiões específicas de cada estado e com culturas empresariais comuns, como as de Teixeira *et al.*, (2011), realizado nas indústrias de confecções do agreste pernambucano, Braga *et al.*, (2010) nas indústrias conserveiras da região de Pelotas no Rio Grande do Sul, Ferrari *et al.*, (2011) nas cooperativas da região da Serra e Região Metropolitana de Porto Alegre, Amorim e Silva (2011) nas pequenas empresas com negócios em *Shopping Centers* de Salvador, Almeida *et al.*, (2011) nas empresas do ramo metal mecânico do sudoeste do Paraná, Carvalho e Lima (2011) nas indústrias de confecções de Souza na Paraíba e Morgan e Benedicto (2009) nas organizações do terceiro setor da região metropolitana de Campinas, no estado de São Paulo.

3.4 Análise das práticas de contabilidade gerencial abordadas nos estudos

Quanto às práticas de contabilidade gerencial, identificou-se que algumas são mais investigadas do que outras. Desta forma, levantou-se as práticas mais abordadas nos estudos. Na Tabela 3 estão relacionadas, em ordem decrescente de citação, as vinte e cinco práticas que mais constam nos estudos internacionais.

Tabela 3 – Práticas de contabilidade gerencial mais pesquisadas nos estudos internacionais

N.	Práticas de Contabilidade Gerencial	Artigos
1.	Custo meta	14
2.	Custeio baseado em atividade (ABC)	13
3.	Análise custo-volume-lucro	12
4.	Orçamento para planejamento das operações anuais	10
5.	<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10
6.	Análise da lucratividade por produtos	10
7.	Custos da qualidade	9
8.	Orçamento de capital	9
9.	<i>Benchmarking</i>	9
10.	Custeio variável	8
11.	Orçamento para controle de custos	8
12.	Gestão baseada em atividades (ABM)	7
13.	Orçamento para coordenação das atividades interorganizacionais	7
14.	Orçamento de caixa	7
15.	Previsão de longo prazo	7
16.	Custeio por absorção	6
17.	Custo padrão	6
18.	Custo de ciclo de vida	6
19.	Orçamento para avaliação de desempenho dos gerentes	6
20.	Orçamento baseado em atividades (ABB)	6
21.	Análise de variação orçamentária	6
22.	Indicadores financeiros	6
23.	Lucro residual	6
24.	Valor Econômico Adicionado (EVA)	6
25.	Análise da lucratividade por cliente	6

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Cabe salientar que as práticas com características e terminologias semelhantes foram somadas. No entanto, consideradas distintamente, compreenderiam cento e oito práticas.

Os pesquisadores abordaram acentuadamente as práticas relacionadas a orçamento, no entanto, esse tema foi pesquisado com diferentes terminologias. Portanto, além das registradas na Tabela 3, outras práticas destacaram-se, como orçamento flexível (5 menções), orçamento para atividades diárias (5), orçamento base zero (4), orçamento de análise “se então” (4), orçamento para decisões de longo prazo (3), orçamento de produção (2), orçamento de vendas (2), orçamento para planejamento de posições financeiras (2), entre outros. As práticas de orçamento foram pesquisadas com vinte duas definições diferentes, sendo contempladas em dezesseis dos dezessete artigos internacionais. As pesquisas que mais abordaram práticas orçamentárias foram as de Joshi (2001) e Wu *et al.* (2007), totalizando dez classificações distintas de orçamento, em cada. No entanto, cabe salientar que, em estudo posterior, Joshi *et al.* (2011) optaram por não considerar as práticas orçamentárias em sua pesquisa.

Os indicadores não financeiros como práticas de contabilidade gerencial também foram pesquisados por diferentes autores. Os estudos buscaram identificar se as organizações adotavam medidas referentes a clientes, empregados, ou até mesmo medidas qualitativas para acompanhar e avaliar o desempenho.

Tabela 6 – Práticas de contabilidade gerencial mais pesquisadas nos estudos nacionais

N.	Práticas de Contabilidade Gerencial	Artigos
1.	Orçamento	13
2.	Custeio por absorção	12
3.	Custeio variável	12
4.	Custo padrão	11
5.	<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10
6.	Custeio baseado em atividades (ABC)	10
7.	Valor econômico adicionado (EVA)	10
8.	Custeio meta (<i>target costing</i>)	9
9.	Planejamento estratégico	8
10.	Benchmarking	8
11.	<i>Kaizen</i>	6
12.	Preço de transferência	6
13.	Teoria das restrições	6
14.	Fluxo de caixa	5
15.	Moeda constante	5
16.	Ponto de equilíbrio	5
17.	Simulações	5
18.	Valor presente	5
19.	Descentralização	4
20.	Gestão econômica (GECON)	4
21.	<i>Justin time</i> (JIT)	4
22.	Resultado por unidade de negócios	3
23.	Retorno sobre patrimônio líquido (ROE)	3
24.	Margem de contribuição	3
25.	Gestão de estoques	2

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Outros pontos observados nas pesquisas referem-se às análises de ambiente interno e externo das organizações, que foram tratadas separadamente pelos autores, tais como análise do ciclo de vida do produto (6 menções), análise da cadeia de valor (5), análise de posição competitiva (4), análise da indústria (3), análise dos pontos fortes e fracos dos competidores (3), entre outros.

Da mesma forma que nos estudos internacionais, as pesquisas brasileiras também apresentaram diversidade quanto às práticas de contabilidade gerencial abordadas nos estudos. A Tabela 6 compreende as práticas ordenadas decrescentemente de acordo com o número de menções identificadas nos artigos científicos nacionais.

As práticas com características e terminologias semelhantes foram agrupadas. No entanto, identificou-se que no cenário internacional, as pesquisas foram elaboradas abordando as práticas de contabilidade gerencial de forma mais detalhada, contemplando, em geral, um número superior de práticas distintas do que nas pesquisas nacionais. A totalidade de práticas distintas contempladas nos artigos nacionais equivale a setenta (média de 3,5 práticas distintas por artigo), ao passo que no cenário internacional compreende cento e oito (média de 5,4 práticas distintas por artigo).

Nos estudos nacionais as práticas de orçamento também foram amplamente pesquisadas, porém as nomenclaturas foram menos abrangentes quando comparadas com os estudos internacionais.

A comparação das práticas adotadas nos estudos internacionais e nacionais permite identificar similaridades. A Tabela 7 apresenta comparativamente as práticas similares pesquisadas nas publicações internacionais e no Brasil. Utilizou-se como referência as práticas das obras internacionais e a respectiva posição e menções nos artigos nacionais.

Tabela 7 – Comparativo das práticas de contabilidade gerencial pesquisadas no cenário internacional e no Brasil

N.	Principais Práticas nas Publicações Internacionais	Nº Obras	N.	Principais Práticas nas Publicações Brasileiras	Nº Obras
1.	<i>Target Costing</i> (Custo meta)	14	8.	Custo meta (<i>target costing</i>)	9
2.	Custeio baseado em atividades (ABC)	13	6.	Custeio baseado em atividades (ABC)	10
3.	Análise custo-volume-lucro	12	16.	Ponto de equilíbrio	5
4.	Orçamento planejamento anual	10	1.	Orçamento	13
5.	<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10	5.	<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10
9.	<i>Benchmarking</i>	9	10.	<i>Benchmarking</i>	8
10.	Custeio variável	8	3.	Custeio variável	12
16.	Custeio por absorção	6	2.	Custeio por absorção	12
17.	Custo padrão	6	4.	Custo padrão	11
24.	Valor econômico adicionado (EVA)	6	7.	Valor econômico adicionado (EVA)	10

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Percebe-se que as cinco principais práticas adotadas nos estudos internacionais estão também contempladas nas pesquisas brasileiras. Já, para as pesquisas nacionais, as oito principais práticas estão contempladas nos estudos internacionais. Outra semelhança observada refere-se à relevante quantidade de práticas relacionadas a custos.

3.5 Análise dos resultados dos estudos sobre práticas de contabilidade gerencial

No que se refere aos estudos internacionais analisados, destaca-se entre as referências a obra de Chenhall e Langfield-Smith (1998), que pode ser considerada uma das principais

pesquisas relacionadas à temática, devido à frequência com que foi citada nas pesquisas relacionadas neste estudo. Na pesquisa, Chenhall e Langfield-Smith (1998) identificaram o alcance da adoção de práticas tradicionais e modernas de contabilidade gerencial em setenta e oito empresas industriais australianas. Como resultado, os autores evidenciaram que no período de aplicação da pesquisa, os níveis de adoção de práticas tradicionais eram em geral maiores que as modernas. Nessa mesma linha, outros pesquisadores, em estudos posteriores, como Joshi (2000); McLellan e Moustafa (2008); Pavaltos e Paggios (2009); Angelakis *et al.* (2010); McLellan e Moustafa (2011); Abdel e McLellan (2011); Yalcin (2012), embora adotando amostras e metodologias diversas, atingiram os mesmos resultados. Sendo que dentre as práticas tradicionais mais adotadas destacam-se o orçamento para planejamento e controle e práticas de custeios. Entretanto Abdel e McLellan (2011) identificaram que os gestores egípcios têm passado a reconhecer os benefícios de algumas das práticas modernas. Angelakis *et al.* (2010) concluíram em seu estudo que são altos os níveis de adoção para muitas práticas modernas e a diferença de nível de adoção para as práticas e tradicionais é moderada, e que há ainda, uma crescente tendência das empresas enfatizarem no futuro a adoção de práticas modernas ao invés de tradicionais, particularmente as relacionadas a avaliação de desempenho.

As evidências dos estudos de McLellan e Moustafa (2008) sugerem que embora as práticas tradicionais sejam mais adotadas que as modernas, os contadores das empresas entendem que seja importante enfatizar a adoção de ferramentas não financeiras e de foco estratégico. No entanto, Abdel-Khader e Luther (2006) identificaram em seus estudos que o *balanced scorecard* e outras medidas de desempenho não financeiras são consideradas importantes, porém raramente utilizadas. Corroborando, Ahmad (2014) aponta que as empresas apresentam-se mais confiantes com a adoção de práticas financeiras frente às não financeiras, e que as medidas não financeiras mais adotadas são entrega pontual, número de reclamações por clientes, taxa de defeitos e tempo de produção.

Joshi *et al.* (2011) explicam que em geral os respondentes perceberam sucesso quando da implementação das práticas de contabilidade gerencial, porém, o custo benefício, poder e a política empresarial são considerados as razões mais influentes para a não adoção das práticas. Já Albu e Albu (2012) identificaram que a presença de capital estrangeiro e o porte correspondem aos fatores mais relacionados ao uso das práticas pelas empresas.

Assim como nos estudos internacionais, distintas pesquisas brasileiras, como Souza *et al.* (2003), Frezatti (2005), Oyadamari *et al.* (2010), e Reis e Teixeira (2013) identificaram o maior nível de adoção de práticas tradicionais de contabilidade gerencial frente às modernas. Além disso, Souza *et al.* (2003) observaram que muitas empresas não têm dado, em termos práticos, ressonância aos pronunciamentos de alguns pesquisadores em favor da necessidade de adoção de práticas gerenciais que forneçam informações mais apropriadas às mudanças decorrentes do ambiente empresarial. Objetivando encontrar relações entre porte e adoção das práticas, Frezatti (2005) identificou relação positiva entre porte e nível de aderência de práticas gerenciais. Já os resultados de Reis e Teixeira (2013) não confirmam a associação entre desempenho financeiro e porte empresarial diferenciado e a utilização de práticas modernas de contabilidade gerencial.

Morgan e Benedicto (2009) identificaram que as organizações utilizam-se do sistema de informação para tomada de decisão, porém as informações mais utilizadas são advindas da contabilidade financeira e que, na maioria destas, o sistema não é totalmente informatizado. Já Lima *et al.* (2010) concluíram que a maioria das empresas utilizam as informações geradas pelo sistema de custeio para a condução de seus negócios e elaboram fluxo de caixa nas suas empresas. No entanto, tais informações não são consideradas na política de formação do preço de venda, sendo observadas para essa finalidade as expectativas e perspectivas do mercado. Ainda nessa linha, Amorim e Silva (2011) identificaram que a informação contábil nas

empresas da amostra é predominantemente fisco-trabalhista, sendo evidenciada a pouca utilização dessas informações no auxílio à gestão e, principalmente, no processo de tomada de decisões estratégicas. Corroborando com as pesquisas anteriores, Carvalho e Lima (2011) constataram que as empresas da amostra utilizam as práticas de gestão de forma desordenada e de maneira informal, sem definir um plano estruturado e consistente capaz de amenizar os gargalos existentes no processo de decisão, bem como as mutações constantes nos cenários em que se inserem. Já a pesquisa de Mário *et al.* (2013) identificou a ausência de planejamento estratégico, práticas de orçamento e de gestão integradas, bem como a ineficiência dos sistemas de custos, sendo estes inadequados para as finalidades gerenciais.

Frete às dificuldades enfrentadas pelas organizações para produzir as informações de contabilidade gerencial e utilizar os sistemas gerenciais, algumas pesquisas trataram de investigar os fatores que motivam a não adoção de determinadas práticas de contabilidade gerencial. Morgan e Benedicto (2009) inferem que a dificuldade encontrada pelas organizações da amostra se dá ao reduzido número de funcionários especializados, recursos financeiros escassos e ausência de sistemas informatizados. Já as pesquisas de Ferrari *et al.* (2011) apontam que as dificuldades do fluxo de informações das cooperativas da amostra remetem à comunicação, qualidade de informação e às pessoas. Vogel e Wood (2012) comentam que as pequenas empresas desconsideram a utilização de práticas relevantes por desconhecimento, falta de recursos, atitude dos proprietários ou por considerarem desvantajosa a relação custo-benefício. Por fim, Mário *et al.* (2013) apontaram a falta de conhecimento das entidades sobre alguns instrumentos gerenciais e a indisponibilidade de recursos financeiros como fatores que implicam em muitos casos na dificuldade de desenvolverem os instrumentos gerenciais e o uso de seus sistemas de informações.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As práticas de contabilidade gerencial cumprem um papel fundamental no cotidiano das organizações no sentido de auxiliar os gestores nos processos de tomada de decisões, tornando, dessa forma, pertinente a elaboração de estudos que visam a ampliar o conhecimento em torno do tema. Nesse contexto, esta pesquisa está orientada na seleção de um portfólio bibliográfico relevante sobre as práticas de contabilidade gerencial para posterior análise do que a literatura científica internacional e brasileira apresenta sobre a temática.

Dentre os resultados observados na pesquisa, pode-se concluir que em âmbito internacional, ao abordar o tema nos artigos científicos, consolida-se a terminologia '*management accounting practices*' que corresponde à tradução do termo 'práticas de contabilidade gerencial'. Já os termos traduzidos, 'ferramentas' e 'técnicas' permanecem em segundo plano com baixa adoção nas pesquisas internacionais. Nas pesquisas nacionais o termo 'práticas de contabilidade gerencial' também é utilizado, constando em diversas pesquisas, principalmente quando consideram-se as suas ramificações, tais como, 'práticas gerenciais' e 'práticas de gestão'. No entanto, o termo mais representativo nas pesquisas nacionais é 'artefatos de contabilidade gerencial', adotado principalmente por pesquisadores ou ex acadêmicos da Universidade de São Paulo – USP.

A categorização das práticas nos artigos internacionais, em linhas gerais, tem observado sua classificação por características comuns em cinco grupos: orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho, e, análise estratégica. Já nos artigos nacionais observa-se a categorização das práticas em duas categorias, as tradicionais e modernas. Esta classificação está embasada na classificação ditada pela *International Federation of Accountants* (IFAC). No entanto, esta classificação foi pouco adotada internacionalmente, sendo contemplada apenas no estudo de Azhar e Rhaman (2009).

Quanto ao campo de aplicação das pesquisas internacionais, identifica-se que esta consiste principalmente as empresas sem distinção de porte e, em segundo lugar, as de grande

porte. Poucas pesquisas abordaram a adoção das práticas em entidades sem fins lucrativos, como é o caso das instituições de ensino dos estudos de Azhar e Rhamam (2009) e as Estatais de Wu *et al.* (2007). Os pesquisadores nacionais também abordaram as entidades empresariais predominantemente, entretanto, sendo principalmente as de grande porte, seguidas das sem restrição de porte e pequenas empresas. Ainda, entre as organizações mais pesquisadas, constam as cooperativas, entidades sem fins lucrativos, mas de objetivos econômicos, que não foram abordadas nos estudos internacionais. Malásia e Reino Unido constam como os países mais pesquisados nos estudos internacionais, ao passo que nos estudos nacionais uma característica comum foi a abrangência de entidades de todo o país na amostra.

As práticas mais abordadas nos estudos internacionais relacionam-se a Custos, sendo que destaca-se o custo meta (prática mais abordada nos estudos internacionais); custeio baseado em atividades (segunda); custos da qualidade (sétima); custeio variável (décima); custeio por absorção (décima sexta). Nos estudos nacionais as práticas de Custos também se destacam entre as mais pesquisadas, no entanto, a prática mais abordada é orçamento, que nos estudos internacionais, por ter sido abordada em diferentes classificações, consta como a quarta prática mais pesquisada.

Práticas como custo meta, custeio baseado em atividades, ponto de equilíbrio, orçamento, *balanced scorecard*, *benchmarking*, custeio variável, custeio por absorção, custo padrão e valor econômico adicionado configuram-se como as que se destacam tanto nas pesquisas nacionais quanto internacionais.

Pode-se inferir ainda o maior nível de adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais em relação às modernas por parte das organizações. No entanto, ressalve-se os estudos em que se conclui que a diferença de nível de adoção para as práticas modernas e tradicionais é moderada, e que há uma crescente tendência das empresas enfatizarem no futuro a adoção de práticas modernas ao invés das tradicionais. Além disso, identifica-se nos resultados das pesquisas que as empresas apresentam-se mais confiantes com a adoção de práticas financeiras do que não financeiras.

Dentre as delimitações da pesquisa, pode-se citar (i) a busca bibliográfica restrita a artigos científicos e publicados em periódicos, (ii) a restrição pelo limite temporal dos artigos publicados, a partir do ano 2000, e (iii) a utilização somente das bases de dados do portal de periódicos Capes para os artigos internacionais e da base SICAPES e *Google Scholar* para os artigos nacionais.

Recomenda-se para futuras pesquisas a busca e consulta de outras obras bibliográficas e bases de dados não disponibilizadas pelo *Google Scholar* e portal de periódicos Capes e SICAPES, e a ampliação do horizonte temporal anterior para período anterior ao ano de 2000.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**, v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.
- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABDEL, Sherine Farouk Al; MCLELLAN, John D. Management Accounting Practices in Egypt-A Transitional Economy Country. **Journal of Accounting, Business & Management**, v. 18, n. 2, 2011.
- AHMAD, Kamilah. The Adoption of Management Accounting Practices in Malaysian Small and Medium-Sized Enterprises. **Asian Social Science**, v. 10, n. 2, p. 236, 2013.
- ALMEIDA, Lauro Brito de; ANTONELLI, Ricardo Adriano; SCHVIRCK, Eliando; LONGHI, Fernanda Luiza. Adoção, utilização e satisfação sobre as práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias associadas e afiliadas ao sindimetal-pr/sudoeste um estudo piloto. **RIC-Revista de Informação Contábil**, v. 5, n. 3, 2011.

- AMBONI, Nério; DE ANDRADE, Rui Otávio Bernardes; DE LIMA, Arnaldo José. Práticas de gestão no Grupo Cecrisa SA. **Revista de Administração da Unimep-Unimep Business Journal**, v. 9, n. 3, p. 1-23, 2011.
- AMORIM, Diego Severiano de; SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. Gestão estratégica da informação contábil um enfoque no gerenciamento de micro e pequenas empresas. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 1, 2012.
- ANGELAKIS, George; THERIOU, Nikolaos; FLOPOPOULOS, Iordanis. Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010.
- ATKINSON, Antony A; BANKER, Rajiv D. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, Anthony A.; DU CHENOY CASTRO, André Olímpio Mosselman. **Contabilidade gerencial**. 2000.
- AZHAR, Zubir; RAHMAN, Abdul; KAMAL, Ibrahim. Managerial performance measures in management accounting practices of malaysian institutions of higher learning. **Malaysian Accounting Review**, v. 8, n. 1, 2009.
- BRAGA, Daniele Penteado Gonçalves; BRAGA, Alexandre Xavier Vieira; SOUZA, Marcos Antonio. Gestão de Custos, Preços e Resultados: um Estudo em Indústrias Conserveiras do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, 2010.
- CARVALHO, José Ribamar Marques de; LIMA, Maria das Dores. Práticas Gerenciais em MPE's do comércio de confecções da cidade de Sousa-PB. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 3, 2011.
- ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; TASCA, J. E.; ALVES, M. B. M. An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. **Journal of European Industrial Training**, v. 34, n. 7, p. 631-655, 2010.
- FERRARI, Araceli Borsoi; DIEHL, Carlos Alberto; SOUZA, Marcos Antonio. Informações Contábeis-gerenciais Utilizadas por Cooperativas da Serra Gaúcha e da Região Metropolitana de Porto Alegre como Apoio ao Controle Estratégico. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, 2011.
- FREZATTI, Fábio. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 8, n. 1, 2005.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GONZAGA, Rosimeire Pimentel et al. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. **Anais da Associação Nacional Dos Programas De Pós-Graduação Em Ciências Contábeis**, 2010.
- GUERREIRO, Reinaldo; JÚNIOR, Edgard Bruno Cornachione; SOUTES, Dione Olesczuk. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.
- GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. Tradução de Cost management: accounting and control, South-Western College Publishing, 2000.
- IFAC, INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. New York, 1998.
- ILIAS, Azleen; RAZAK, Mohd Zulkeflee Abd; YASOA, Mohd Rushdan. The Preliminary Study of Management Accounting Practices (MAPs) in Small Business. **Global Business & Management Research**, v. 2, n. 1, 2010.
- IMA (Institute of Management Accountants). **Statements on Management Accounting: Definition of Management Accounting**. IMA, 2008.
- IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- JOSHI, Prem Lal. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 10, n. 1, p. 85-109, 2001.
- JOSHI, PREM LAL et al. Diffusion of Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries. **Accounting Perspectives**, v. 10, n. 1, p. 23-53, 2011.

LIMA, Francineide Borges de; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira; NASCIMENTO, Suênia Graziella Oliveira de Almeida Santos do; LIMA, Renato Queiroz de; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza. Um estudo sobre a utilização da contabilidade gerencial pelas empresas pertencentes ao pólo de confecção do agreste pernambucano. **Registro Contábil**, v. 1, n. 1, 2010.

MAIA, Tatiane Silva Tavares. Valores Organizacionais e práticas gerenciais de empresas familiares. In: V CONVIBRA – Congresso Virtual Brasileiro de Administração. **Anais**, 2008.

MÁRIO, Poueri do Carmo; ALVES, Alécia Dias de Freitas; CARMO, Joyce Pamela Silva do; SILVA, Ana Paula Braga da; JUPETIPE, Fernanda Karoliny Nascimento. A utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MAXIMILIANO, Antônio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MCLELLAN, John Daniel; MOUSTAFA, Essam. Management Accounting Practices in the Gulf Cooperative Countries. **International Journal for Business, Accounting and Finance**, v. 6, n. 1, 2011.

MORGAN, Levi; BENEDICTO, Gideon Carvalho. Um Estudo sobre a Controladoria em Organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 7, n. 3, 2009.

MOURA, Verônica de Miglio. **Relatórios contábeis-gerenciais gerados pela controladoria que dão suporte ao processo decisório da logística**. Dissertação (Mestrado em Administração). Programa de Pós-Graduação em Administração – CPGA. Florianópolis: UFSC, 2001.

OYADOMARI, Tiomatsu; CARDOSO, Ricardo Lopes; SILVA, Bruna Oliveira Tavares da; PEREZ, Gilberto. Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, 2010.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2008.

PEAVEY, Dennis E. It's Time for a Change. **Management accounting**, v. 71, n. 8, 1990.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 40, p. 120-132, 2006.

REIS, Antonio Marcos dos; TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo. 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, 2013.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. 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.

TURNEY, Peter B.B.; ANDERSON, Bruce. Accounting for continuous improvement. Massachusetts: MIT. **Sloan Management Review**, v.30, n.2, p.37-47, 1989.

VERGARA, S. C.; PECCI, A. Escolhas metodológicas em estudos organizacionais. **Organizações & Sociedade**, v.10, n.27, p.13-26, 2003.

VOGEL, Jaime; WOOD JR, Thomaz. Práticas gerenciais de pequenas empresas industriais do Estado de São Paulo: um estudo exploratório. **REGEPE - Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 1, n. 2, 2013.

WU, Junjie; BOATENG, Agyenim; DRURY, Colin. An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. **The International Journal of Accounting**, v. 42, n. 2, p. 171-185, 2007.

YALCIN, Selcuk. Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter-country Comparison. **Accounting in Europe**, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012.