

# Práticas de contabilidade gerencial adotadas por empresas inovadoras

**Fabiana Frigo Souza** (UFSC) - fabiiana\_fs@hotmail.com

**Valdirene Gasparetto** (UFSC) - valdirene.gasparetto@ufsc.br

## **Resumo:**

*Este estudo tem como objetivo verificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por empresas inovadoras, por meio de um levantamento com abordagem quantitativa aplicado a uma população de 787 empresas que receberam auxílio financeiro para o desenvolvimento de inovações. Após a aplicação dos questionários obteve-se uma amostra de 79 empresas e os dados do levantamento foram submetidos à análise descritiva e de cluster. A pesquisa foi direcionada à pessoa responsável pelas informações gerenciais e os respondentes foram, principalmente, diretores e gerentes, enquanto controllers corresponderam a 9%. Em relação ao perfil das organizações, a maior parte possui, formalmente constituído, departamento responsável pelas informações da contabilidade gerencial, sendo a maioria empresas de pequeno porte ou médias empresas. Quanto à adoção das práticas de contabilidade gerencial (CG), identificou-se a utilização com maior intensidade de práticas tradicionais de segundo estágio, como o ponto de equilíbrio, orçamento e análise da lucratividade por produto, corroborando com as pesquisas da área. Adicionalmente, verificou-se diferenciação nos níveis de utilização das práticas entre as organizações com característica inovadora em intensidades diferentes, dado que as empresas mais inovadoras utilizam com maior intensidade a maioria das práticas modernas de CG, inferindo-se que quanto maior a característica inovadora das organizações, mais estas tendem a utilizar com maior intensidade práticas modernas de CG.*

**Palavras-chave:** *Contabilidade. Contabilidade Gerencial. Inovação.*

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## Práticas de contabilidade gerencial adotadas por empresas inovadoras

### Resumo

Este estudo tem como objetivo verificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por empresas inovadoras, por meio de um levantamento com abordagem quantitativa aplicado a uma população de 787 empresas que receberam auxílio financeiro para o desenvolvimento de inovações. Após a aplicação dos questionários obteve-se uma amostra de 79 empresas e os dados do levantamento foram submetidos à análise descritiva e de *cluster*. A pesquisa foi direcionada à pessoa responsável pelas informações gerenciais e os respondentes foram, principalmente, diretores e gerentes, enquanto *controllers* corresponderam a 9%. Em relação ao perfil das organizações, a maior parte possui, formalmente constituído, departamento responsável pelas informações da contabilidade gerencial, sendo a maioria empresas de pequeno porte ou médias empresas. Quanto à adoção das práticas de contabilidade gerencial (CG), identificou-se a utilização com maior intensidade de práticas tradicionais de segundo estágio, como o ponto de equilíbrio, orçamento e análise da lucratividade por produto, corroborando com as pesquisas da área. Adicionalmente, verificou-se diferenciação nos níveis de utilização das práticas entre as organizações com característica inovadora em intensidades diferentes, dado que as empresas mais inovadoras utilizam com maior intensidade a maioria das práticas modernas de CG, inferindo-se que quanto maior a característica inovadora das organizações, mais estas tendem a utilizar com maior intensidade práticas modernas de CG.

Palavras-chave: Contabilidade. Contabilidade Gerencial. Inovação.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

### 1 Introdução

A contabilidade gerencial (CG) passou por um processo evolutivo ao longo do tempo, conforme evidenciado pela *International Federation of Accountants - IFAC* (1998), em decorrência das alterações ocorridas no ambiente e, conseqüentemente, nas organizações. Nas décadas de 1950 e 1960, por exemplo, a competição por qualidade e preço eram baixos, a tecnologia os processos de produção eram relativamente simples e realizados, principalmente, por operações manuais (ASHTON; HOPPER; SCAPENS, 1995; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Em contrapartida, na década de 1990 ocorreram avanços sem precedentes em termos de tecnologias de produção e de processamento de dados, com a expansão da internet (*world-wide web*) e o desenvolvimento do *e-commerce*, ampliando a competição global (ASHTON; HOPPER; SCAPENS, 1995; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006), com maior ênfase na melhoria da qualidade, satisfação dos clientes e redução de custos (ARABI; KAVIANIFARD, 2013).

Assim, como resultado das necessidades advindas da competição entre as organizações (REIS, 2008), bem como das críticas relacionadas à perda da relevância da contabilidade gerencial, sobretudo evidenciadas por Johnson e Kaplan (1987), têm surgido, ao longo dos últimos anos, diversas inovações em contabilidade gerencial, dentre elas as inovações em termos de práticas como *Activity Based Costing* (ABC), *Activity Based Management* (ABM), *Balanced Scorecard* (BSC), *Target Costing*, entre outras (CHIWAMIT; MODELL; YANG, 2014).

Apesar das mudanças ocorridas nas organizações e do surgimento de inovações na área, diversas pesquisas (GREEN; AMENKHIENAN, 1992; FULLERTON; MCWATTERS,

2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015) identificaram baixa implementação das novas práticas de contabilidade gerencial pelas organizações, podendo indicar uma desconexão entre a necessidade das organizações e o que é empregado pela contabilidade gerencial.

Adicionalmente, em decorrência das mudanças econômicas, tecnológicas e de concorrência, as organizações precisam, continuamente, adaptar-se aos novos cenários (ARABI; KAVIANIFARD, 2013), buscando adquirir vantagens competitivas para que mantenham sua posição atual e, além disso, sobressaiam-se em relação aos seus concorrentes, sendo a inovação uma aliada neste processo (TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008). Em determinados contextos, conforme citam Andreassi e Sbragia (2002, p. 72), para manter-se competitiva, a organização precisa continuamente inserir “novos produtos no mercado, com custo-benefício maior para o cliente, qualidade melhor e em velocidade maior do que a de seus concorrentes”.

Em função das mudanças estratégicas das organizações, principalmente influenciadas pelo ambiente competitivo onde atuam e pela necessidade de inserção de inovações no mercado, as organizações precisam adotar práticas de CG que estejam alinhadas às suas necessidades e interesses (ESPEJO *et al.*, 2009). Ademais, Govindarajan e Trimble (2006) citam que cada tipo de inovação exige um método gerencial diferente, com a necessidade de adoção de práticas diferentes daquelas utilizadas numa situação distinta. Chenhall e Moers (2015) afirmam que a inovação tecnológica (em produtos e processos) exerce influência direta sobre a contabilidade gerencial, criando a necessidade de adoção de práticas diferentes daquelas utilizadas quando a organização não possui a característica inovadora.

Além disso, a inovação não deve estar presente isoladamente na área de pesquisa e desenvolvimento (P&D), mas envolver toda a organização (ROTHWELL, 1980; VOLPATO; CIMBALISTA, 2002). Portanto, é necessário um ambiente propício à sua evolução, a partir do comprometimento com uma cultura de inovação que abranja a organização como um todo em uma atmosfera criativa (TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008), influenciando, portanto, o comportamento de toda a empresa e englobando os diversos elementos de uma organização inovadora, como o estímulo à criatividade, interesse em inovar, comunicação ampla (ROTHWELL, 1980; OLIVEIRA, 2006; TIDD; BESSANT; PAVITT, 2008), entre outros.

Neste sentido, considerando as mudanças contextuais que levam a inovações tecnológicas nas organizações e as alterações que essas inovações podem causar na contabilidade gerencial, bem como a baixa adoção de práticas modernas de contabilidade gerencial já evidenciada em estudos anteriores (GREEN; AMENKHIENAN, 1992; FULLERTON; MCWATTERS, 2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015) este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por empresas inovadoras? Para responder esta questão-problema, tem-se como objetivo verificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por empresas inovadoras.

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Práticas de contabilidade gerencial**

Para que a contabilidade gerencial possa exercer sua função, auxiliando na redução de riscos na tomada de decisão (ATKINSON *et al.*, 2000), no atingimento dos objetivos organizacionais (ATKINSON *et al.*, 2000; SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; ESPEJO, 2008) e para agregar valor aos clientes, faz-se necessário que os gestores utilizem mecanismos que irão auxiliar no provimento de informações (MORAIS; COELHO; HOLANDA, 2014).

Tais mecanismos vêm sendo tratados na literatura de maneiras distintas, sendo no Brasil comuns os termos: artefatos (SOUTES, 2006; ESPEJO, 2008), práticas (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; ALEIXO, 2005; IMLAU, 2015), ferramentas (TEIXEIRA *et al.*, 2011; MELO SEGUNDO, 2012) e instrumentos (SANTOS *et al.*, 2009; BERTOL, 2012). Na literatura internacional, o termo utilizado mais frequentemente é *management accounting practices*, conforme Imlau (2015). Nesta pesquisa, se adotará o termo práticas para referir-se a métodos, artefatos, práticas, ferramentas e instrumentos utilizados pela contabilidade gerencial.

Ao longo do tempo, a contabilidade gerencial passou por vários períodos e novas práticas surgiram em resposta a novas demandas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; COSTA, 2010), no entanto, considerando a baixa adoção de tais práticas pelas empresas, diversos estudos, dentre os quais aqueles apresentados na sequência, foram realizados no sentido de identificar as causas da adoção e da difusão de inovações em CG.

Abernethy e Bouwens (2005), pesquisando gerentes de produção de indústrias australianas, identificaram que a delegação de autoridade na tomada de decisão, por meio da descentralização, pode reduzir a resistência à adoção de inovações em contabilidade gerencial, no sentido de que os gestores terão maior capacidade decisória. Assim os gestores serão capazes de adaptar-se às inovações em função do ambiente ao qual pertencem, em que tenham capacidade de decisão. Adicionalmente, a aceitabilidade é melhorada na medida em que os gestores envolvem-se na escolha e concepção dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG).

Askarany e Smith (2008), em estudo realizado em duas fases, sendo a primeira em 1997 e a segunda quatro anos depois com empresas associadas ao *Plastics and Chemicals Industries Association* (PACIA), na Austrália, constataram que tamanho da empresa possui relação positiva com implementação do ABC, influenciando, portanto, na adoção desta inovação em contabilidade gerencial.

Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009) observaram que empresas com estratégia prospectora e que tenham um desempenho histórico baixo são mais propensas a utilizarem SCG inovadores. Além disso, quanto à característica do CFO, os resultados indicaram que o fato destes serem jovens, exercerem há pouco tempo a função de CFO e possuírem uma educação mais voltada para o negócio influencia positivamente na adoção de SCGs inovadores.

Halbouni e Nour (2014) identificaram três fatores que influenciam na mudança das práticas de contabilidade gerencial: globalização, tecnologia da informação e tamanho da empresa. Também identificaram que os relacionamentos com clientes e fornecedores, marcos regulatórios, qualificação do contador, bem como o tipo de negócio, não exercem influência na adoção de inovações em contabilidade gerencial.

Portanto, a partir dos estudos observa-se que a escolha pela adoção de práticas de contabilidade gerencial, incluindo a adoção ou não de práticas modernas, pode ocorrer por diversos motivos, sendo eles internos, como as características das pessoas da organização, tamanho da empresa, descentralização ou tecnologia utilizada, ou externos, como a globalização.

## **2.2 Empresas inovadoras**

Para que a inovação ocorra, a organização precisa de uma estrutura que dê suporte e, neste sentido, Costa (2011) cita que tornar-se uma empresa inovadora requer mudanças profundas na sua estrutura operacional. Volpato e Cimbalista (2002) posicionam as pessoas como elemento central de uma organização inovadora, sendo vistas como uma forma de obtenção de competitividade e uma fonte de ideias inovadoras. Assim, organizações

inovadoras necessitam de um contexto inovador, que conforme Tidd, Bessant e Pavitt (2008), é necessário para que as ideias criativas possam emergir e ser implementadas.

Na literatura internacional, foram identificados estudos que tratam das características de organizações inovadoras, como o de Rothwell (1980), que evidenciou tais características a partir de estudos empíricos realizados anteriormente e de Galbraith e Kazanjian (1986), que as segregam quanto à estrutura, processos, sistemas de recompensas e pessoas. Adicionalmente, identificou-se trabalhos que evidenciam os componentes da organização inovadora, como o de Tidd, Bessant e Pavitt (2008), onde os autores tratam da organização inovadora de forma mais ampla em relação aos citados anteriormente, englobando mais características.

Nas pesquisas brasileiras identificou-se o modelo de Oliveira (2006), que foi desenvolvido a partir de outros dois modelos existentes na literatura nacional sobre o tema, de Mendel, Oliveira e Mendel (2004) e Cunha e Santos (2004), ambos construídos a partir de literatura nacional e internacional.

As características ou aspectos de uma organização inovadora convergem entre os autores citados, mesmo que, em alguns casos, sejam considerados em dimensões diferentes, como a utilização de trabalho em equipe, que Galbraith e Kazanjian (1986 *apud* GRANT, 2010) inserem na estrutura e Tidd, Bessant e Pavitt (2008) e Oliveira (2006) consideram como um componente ou uma dimensão relacionada à atuação em equipe.

Observa-se, ainda, uma complementariedade entre os estudos, com a adoção de novos aspectos que caracterizam a organização como inovadora. Rothwell (1980), por exemplo, cita a atração de pessoas talentosas e qualificadas, já Galbraith e Kazanjian (1986 *apud* GRANT, 2010) acrescentam o sistema de recompensas, considerando, portanto, que, além de atrair pessoas qualificadas e talentosas, é preciso criar mecanismos para motivar e reter estas pessoas.

Observa-se, portanto, que para que uma organização seja inovadora, é necessário um contexto propício para a inovação, que inclui alguns aspectos em determinadas dimensões. Neste sentido, entende-se por organização inovadora aquela que possui os aspectos apresentados no Quadro 1, construído como uma síntese dos estudos citados.

Quadro 1 – Aspectos da organização inovadora

<b>Dimensões</b>	<b>Aspectos da organização inovadora</b>	<b>Autores</b>
Compromisso com a inovação	Estratégia e gestão voltadas para a inovação. Foco na qualidade e nos clientes. Parceria com fornecedores e laboratórios de pesquisa, em busca do desenvolvimento de inovações.	Rothwell (1980); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
Comunicação	Comunicação de forma ampla, onde os colaboradores tenham conhecimento das metas, missão e visão da organização. Utilização de veículo de comunicação interna e um ambiente em que as informações possam circular livremente. Comunicação com a comunidade científica.	Rothwell (1980); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
Ambiente físico	Ambiente físico propício ao rendimento do colaborador, sem ruídos e com espaço adequado para a realização das atividades.	Oliveira (2006);
Inovação e tecnologia	Fácil acesso aos recursos materiais necessários às suas atividades. Política de patenteamento. Investimento em P&D e estrutura que permita o seu desenvolvimento (departamento e laboratório de P&D).	Rothwell (1980); Oliveira (2006)
Pessoas	Estímulo positivo, treinamento, reconhecimento e incentivo formal e informal. Abertura para as pessoas se envolverem com a organização, sugerir e questionar. Ambiente flexível quanto a horário e local onde as atividades serão exercidas.	Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
Aprendizagem organizacional	Compartilhamento de conhecimento dentro da organização, com incentivo às pessoas para que compartilhem os seus conhecimentos, experiências e novas ideias.	Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
Meio ambiente	Atendimento à legislação ambiental. Preocupação com o meio ambiente como parte do contexto da organização, produzindo	Oliveira (2006)

	produtos ambientalmente seguros, reciclando materiais e promovendo a conscientização ambiental.	
Atuação em equipe	O clima organizacional de confiança e espírito de equipe.	Galbraith e Kazanjian (1986 <i>apud</i> Grant, 2010); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)
Estrutura organizacional	Controle hierárquico descentralizado, com flexibilidade e aberto a adoção de novas ideias. Melhoria contínua dos processos.	Galbraith e Kazanjian (1986 <i>apud</i> Grant, 2010); Oliveira (2006); Tidd, Bessant e Pavitt (2008)

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A partir do exposto, entende-se como uma organização inovadora aquela que possui aspectos que permitam o desenvolvimento da inovação e que, além disso, possua um ambiente propício para a sua continuidade e expansão, influenciando as pessoas a serem criativas e inovadoras.

### 3 Metodologia da pesquisa

#### 3.1 População e amostra

A pesquisa foi realizada por meio de um levantamento, com abordagem quantitativa, operacionalizado a partir da aplicação de questionário a uma amostra de 787 empresas que receberam auxílio financeiro para o desenvolvimento de inovações, entre aos anos 2009 e 2016, por meio de programas e institutos de apoio ao desenvolvimento de inovações, sendo eles: Programa Sinapse da Inovação, Instituto SENAI de Inovação, Programa Subvenção Econômica (repassado diretamente às empresas) e Programa TecNova (repassado por meio de fundações de amparo à pesquisa e secretarias e institutos brasileiros).

Neste sentido, consideram-se inovadoras em algum grau as empresas que receberam auxílio financeiro para o desenvolvimento de inovações, ainda que tais inovações sejam em termos de *outputs*. A intensidade da característica inovadora das organizações foi identificada a partir da utilização do instrumento de pesquisa.

#### 3.2 Instrumento de pesquisa

O instrumento utilizado é constituído por 4 blocos. O Bloco 1 (Dimensões da organização inovadora), construído a partir da síntese dos aspectos das organizações inovadoras evidenciado no referencial teórico, visa a identificação da característica inovadora nas organizações. No Bloco 2 (Práticas de contabilidade gerencial) buscou-se identificar a adoção de práticas de contabilidade gerencial pelas organizações pesquisadas, sendo utilizadas as práticas mais abordadas em pesquisas nacionais e internacionais, conforme identificado por Imlau (2015). A classificação das práticas de CG em tradicionais e modernas foi feita de acordo com os estágios evolutivos da IFAC, a partir de Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Abdel-Kader e Luther (2006) e Soutes (2006). Em relação a prática de *benchmarking*, fez-se a opção pela sua classificação como moderna de quarto estágio, de acordo com Abdel-Kader e Luther (2006).

O Bloco 3 (Informações gerais sobre a organização) buscou caracterizar a organização a partir de informações básicas e no Bloco 4 (Informações sobre o respondente) os respondentes foram questionados acerca do seu perfil, como gênero, escolaridade e cargo efetivamente ocupado, bem como o grau de experiência na atividade. A pesquisa foi destinada ao *controller* da organização ou à pessoa responsável pela contabilidade gerencial/controladoria ou pelas informações gerenciais.

Antes de iniciar a aplicação do questionário, fez-se uma análise junto a especialistas da área buscando a identificação de possíveis problemas e dos ajustes necessários para melhor

compreensão. Após esta etapa, foi realizado pré-teste com dois profissionais atuantes da área de contabilidade e que são responsáveis pelas informações gerenciais nas empresas onde atuam, com o objetivo de identificar possíveis falhas no instrumento de pesquisa. A partir do pré-teste identificou-se que o questionário abordava os termos de forma clara e precisa, não sendo necessárias alterações.

### 3.3 Procedimentos para coleta e análise dos dados

Os questionários foram alocados na plataforma *Google Forms* e inicialmente encaminhados ao *e-mail* geral de contato das organizações, obtido nos *sites* ou fornecido pelas fundações, em seguida, foi feito contato telefônico com as organizações para a obtenção do *e-mail* direto da pessoa responsável pelas informações gerenciais. Além disso, foi feito o contato via rede social LinkedIn com contadores e *controllers* de algumas das organizações para ampliar a amostra da pesquisa.

Os dados foram coletados até 01/03/2017 e obteve-se o total de 88 respostas, sendo utilizadas 79 para a análise de dados, o que representa 10% da população inicial.

Os dados foram tabulados em planilhas do *software Excel* e analisados por meio da estatística descritiva. Além disso, foi utilizada a análise de *clusters*, com o objetivo de agrupar as empresas homogêneas quanto à característica inovadora, permitindo melhor visualização da relação desta característica com a utilização das práticas modernas de CG. Para esta análise foi utilizado o *software IBM SPSS Statistics* versão 23.

Para a determinação dos *clusters* foi utilizado o Método Hierárquico de Ward, com a distância euclidiana quadrada como intervalo de medida. Para o construto da organização inovadora, foi calculado o *Alfa de Cronbach*, de forma a analisar a consistência interna do questionário e sua confiabilidade, onde os valores para cada dimensão mantiveram-se entre 0,614 e 0,903.

## 4 Resultados

### 4.1 Perfil dos respondentes

A partir da aplicação da pesquisa, identificou-se que a maior parte dos respondentes exerce a função de diretor (22%) e gerente (18%), enquanto 7 (9%) exercem efetivamente a função de *controller*. Os demais respondentes ocupam cargos diversos, como analista fiscal, contábil, financeiro, CEO, contador, gestor administrativo e de projetos, entre outros. Este resultado pode indicar que, na maioria das organizações estudadas, não existe o profissional da controladoria ou que a responsabilidade pela elaboração das informações gerenciais não pertence a este profissional.

Dos profissionais cuja última formação é de graduação (35%), as áreas que prevalecem entre os respondentes são contabilidade e administração, com 21% e 18%, respectivamente. Neste sentido, identificou-se que a elaboração das informações gerenciais fica à cargo, em sua maioria, de pessoas de outros departamentos que não o da contabilidade gerencial, com profissionais de diversas áreas do conhecimento atuando como responsável por essas informações.

### 4.2 Perfil das organizações

Observou-se que 70% das empresas possuem menos de 100 funcionários, sendo 44% com até 20 colaboradores, o que pode ser decorrência do ramo de atividade das empresas analisadas, que são, em sua maioria, empresas de tecnologia.

Quando comparada a quantidade de funcionários com o ano de início das atividades, percebe-se que as organizações com menos colaboradores foram constituídas entre os anos 2000 e 2016. Esta relação se inverte quando analisadas as empresas que possuem maior

número de funcionários, dado que estas foram constituídas, em sua maioria, antes dos anos 2000. Ademais, a maior parte das organizações foi constituída a partir do ano 2000, fato que pode ter influenciado, também, a quantidade de funcionários da amostra analisada.

Para a classificação quanto ao tamanho da empresa, foi utilizada a metodologia do Sebrae (2013), segregando-as entre as industriais e as demais. Na amostra, as empresas industriais representam 44% e as de comércio e serviço, 56%. Dessa forma, conforme a Tabela 1, a amostra de empresas industriais não está concentrada em apenas um tamanho de empresas, mas distribuída entre as faixas de funcionários e consequentemente, tamanho.

Tabela 1 – Tamanho das empresas a partir da quantidade de funcionários

<b>Tamanho</b>	<b>Indústria</b>	<b>Freq.</b>	<b>%</b>	<b>Comércio e Serviços</b>	<b>Freq.</b>	<b>%</b>
Microempresa (ME)	Até 19	11	31%	Até 9	16	36%
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	De 20 a 99	7	20%	De 10 a 49	19	43%
Empresa de Médio Porte	De 100 a 499	13	37%	De 50 a 99	1	2%
Grandes empresas	500 ou mais	4	11%	100 ou mais	8	18%
<b>Total</b>	<b>79</b>	<b>35</b>	<b>100%</b>	<b>Total</b>	<b>44</b>	<b>100%</b>
<b>%</b>	<b>44%</b>			<b>56%</b>		

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Dentre as empresas industriais com até 19 funcionários (microempresas) e de 100 a 499 funcionários (médio porte), que somadas são a maioria, 91% foram constituídas nos últimos 16 anos, enquanto 85% das de médio porte foram constituídas antes dos anos 2000, possuindo mais de 16 anos de atuação.

Em relação às empresas de comércio e serviço, observa-se maior concentração de microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), que representam 80% da amostra deste tipo de organização.

Quanto à existência de um departamento contábil-gerencial, a Tabela 2 ilustra as observações. Verificou-se que a maioria das empresas analisadas (66%) possui, formalmente constituído, um departamento responsável pelas informações da contabilidade gerencial e, entre estas, a maioria (56%) são empresas de pequeno porte ou médias empresas, enquanto entre as empresas que não possuem este departamento, 56% são microempresas.

Tabela 2 – Existência de departamento contábil-gerencial nas empresas analisadas

<b>Porte</b>	<b>PDCG</b>		<b>NPDCG</b>		<b>Frequência total</b>	<b>% Total</b>
	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>		
Microempresa (ME)	12	44%	15	56%	27	100%
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	16	62%	10	38%	26	100%
Empresa de Médio Porte	13	93%	1	7%	14	100%
Grande Empresa	11	92%	1	8%	12	100%
<b>Número de empresas</b>	<b>52</b>		<b>27</b>		<b>79</b>	

Legenda: PDCG: Possuem departamento contábil-gerencial; NPDCG: Não possuem departamento contábil-gerencial.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Dentre as empresas que possuem departamento contábil-gerencial formalmente constituído, 52% são industriais, principalmente de médio e grande porte, enquanto 48% são comerciais ou de serviços, sendo a maioria de pequeno e grande porte.

Observa-se, portanto, que o departamento contábil-gerencial está presente na maior parte das empresas e relaciona-se diretamente com o tamanho das organizações, pois existe, sobretudo, nas de médio e grande porte, provavelmente em decorrência da necessidade de suporte à gestão da organização, que se torna mais complexa quanto maior o seu porte.

### 4.3 Práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas organizações

Quanto às práticas tradicionais de primeiro estágio, observa-se que o custeio variável é o utilizado com maior intensidade entre as empresas analisadas, como obtido por Joshi (2001). Entre as organizações industriais a prática utilizada com maior intensidade é o custeio por absorção, enquanto nas comerciais e de serviços é o custeio variável.

Em relação às práticas tradicionais de segundo estágio, aquela utilizada com maior intensidade é o ponto de equilíbrio, tanto entre as empresas industriais como entre as empresas de comércio e serviços. Identificou-se, ainda, a utilização com maior intensidade da análise de lucratividade do produto em relação a análise da lucratividade por cliente, similar ao identificado por Abdel-Kader e Luther (2006) e Pavlatos e Paggios (2009), podendo indicar que as empresas analisadas se preocupam mais com a lucratividade de produzir do que com a lucratividade de seus clientes, ou seja, dão mais atenção ao custo de produzir do que ao custo de servir.

Em relação às práticas modernas de terceiro estágio, a elaboração do planejamento estratégico é a empregada de forma mais intensa, enquanto o ABC é a utilizada com menor intensidade. Este resultado se assemelha aos obtidos Naranjo-Gil, Maas e Hartmann (2009) onde foi identificado que 31% das empresas não utilizava o ABC e 49% utilizava com baixa intensidade tal prática. Destaca-se que, em termos de quantidade de adotantes, apenas 4 empresas afirmaram não elaborar e não implementar o planejamento estratégico, sendo que, das empresas que o elaboram e implementam, 72% fazem ambas as etapas com a mesma intensidade de utilização.

Quanto às práticas modernas de quarto estágio, aquela utilizada com maior intensidade entre todas as empresas analisadas é a de simulações e, em contrapartida, a prática utilizada com menor intensidade é o valor econômico adicionado (EVA).

De forma geral, como evidenciado na Tabela 3, as práticas com maior intensidade de utilização são tradicionais, sobretudo as de segundo estágio, com destaque para ponto de equilíbrio e orçamento, que são práticas amplamente pesquisadas e divulgadas.

Tabela 3 - Classificação das práticas de contabilidade gerencial quanto à média de intensidade de uso e ao percentual de empresas da amostra que utilizam

Posição	Prática	Estágio <sup>1</sup>	Classificação <sup>1</sup>		Média <sup>2</sup>	% de utilização <sup>3</sup>		
			Tradic.	Mod.		Ñ ou B	M	I
1	Ponto de Equilíbrio	2	X		4,42	3%	11%	86%
2	Orçamento	2	X		4,09	6%	15%	78%
3	Análise da Lucrat. por Produto	2	X		3,97	6%	20%	73%
4	Fluxo de Caixa	2	X		3,97	9%	18%	73%
5	Planejamento Estratég. – Elab.	3		X	3,84	6%	25%	68%
6	Margem de Contribuição	2	X		3,81	5%	30%	65%
7	Planejam. Estratég. – Implem.	3		X	3,58	10%	30%	59%
8	Simulações	4		X	3,34	19%	23%	58%
9	Análise da Lucrativ. por Cliente	2	X		3,32	23%	20%	57%
10	<i>Benchmarking</i>	4		X	3,18	20%	32%	48%
11	Moeda Constante	2	X		3,09	22%	27%	52%
12	Custeio variável	1	X		3,08	20%	34%	46%
13	Custeio por absorção	1	X		3,04	25%	25%	49%
14	Orçamento de Capital	2	X		2,78	32%	24%	44%
15	Custeio Padrão	1	X		2,56	38%	23%	39%
16	Custos da Qualidade	3		X	2,52	37%	28%	35%
17	Gestão Baseada em Atividades	3		X	2,51	30%	38%	32%
18	Custo meta	3		X	2,46	37%	29%	34%
19	<i>Kaizen</i>	3		X	2,42	37%	30%	33%
20	<i>Just in Time</i>	3		X	2,41	38%	28%	34%
21	Teoria das Restrições	3		X	2,2	38%	38%	24%

22	Balanced Scorecard	4		X	2,19	43%	32%	25%
23	Preço de Transferência	2	X		2,16	42%	29%	29%
24	Valor Econômico Adicionado	4		X	1,9	49%	27%	24%
25	ABC	3		X	1,8	48%	34%	18%

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: <sup>1</sup>Classificação de acordo com os estágios da IFAC (1998); <sup>2</sup>Média de intensidade de utilização calculada com base em escala Likert de 5 pontos, sendo 1 pouca intensidade e 5 utilização intensa; <sup>3</sup>Percentual de utilização calculado com base na quantidade de empresas que utilizam a prática de acordo com a intensidade e em relação ao total de empresas, sendo: Ñ ou B empresas que não utilizam ou utilizam com baixa intensidade; M empresas que utilizam com intensidade moderada; I empresas com utilização intensa.

Algumas práticas modernas possuem intensidade de utilização elevada, como é o caso do planejamento estratégico (elaboração e implementação), das simulações e do *benchmarking*, que estão entre as 10 práticas utilizadas com maior intensidade.

Quanto ao percentual de empresas que utilizam as práticas, o ponto de equilíbrio e o orçamento são práticas utilizadas com intensidade alta pela maioria das empresas da amostra. As práticas tradicionais mantêm-se entre as mais utilizadas e o planejamento estratégico (elaboração e implementação) e simulações, que são práticas modernas de CG, figuram também entre as 10 mais utilizadas de forma intensa.

#### 4.4 Organizações inovadoras

Para agrupar as organizações de acordo com as suas semelhanças em termos de inovação, foi utilizada a análise de *clusters*, onde foi possível identificar três *clusters* a partir do dendrograma gerado pela utilização do Método Hierárquico de Ward. No Quadro 2 é apresentado o perfil dos três *clusters* definidos para organização inovadora.

Quadro 2 - Perfil dos *clusters* para organização inovadora

<i>Clusters</i>	N	Perfil
<i>Cluster A</i> Característica inovadora geral baixa	7	Compreende o agrupamento de organizações com baixo compromisso com a inovação, baixa utilização da prática de patenteamento e investimento em P&D, baixo estímulo as pessoas serem inovadoras, bem como ao compartilhamento de conhecimentos e ideias, baixo atendimento à legislação ambiental e preocupação com meio ambiente, com o desenvolvimento do espírito de equipe e com a flexibilização e melhoria dos processos organizacionais, no entanto, com moderada preocupação com o ambiente físico onde os funcionários estão alocados e com a comunicação interna.
<i>Cluster B</i> Característica inovadora geral moderada	42	Compreende o agrupamento de organizações com compromisso moderado com a inovação e com a comunicação, utilização moderada da prática de patenteamento e investimento em P&D, estímulo moderado as pessoas serem inovadoras, bem como ao compartilhamento de conhecimentos e ideias, atendimento à legislação ambiental e preocupação com meio ambiente moderado e preocupação moderada com a flexibilização e melhoria dos processos organizacionais, no entanto, com alta preocupação com o ambiente físico onde os funcionários estão alocados e com a atuação em equipe.
<i>Cluster C</i> Característica inovadora geral alta	30	Compreende o agrupamento de organizações com elevado compromisso com a inovação e com a comunicação, alta preocupação com o ambiente físico onde os funcionários estão alocados, forte estímulo às pessoas serem inovadoras, ao atendimento à legislação ambiental e preocupação com meio ambiente, incentivo ao desenvolvimento do espírito de equipe e preocupação com a flexibilização e melhoria dos processos organizacionais, no entanto, moderada atenção à prática de patenteamento e investimento em P&D e ao compartilhamento de informações e conhecimento entre os funcionários.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

No *cluster A* foram classificadas 7 empresas, das quais 57% possui formalmente construído departamento contábil-gerencial. As empresas deste *cluster* são em sua maioria de comércio e serviço, há menos de 30 anos no mercado e de pequeno porte. No segundo *cluster*

foram classificadas 42 empresas, em sua maioria microempresas e empresas de pequeno porte de comércio e serviços e fundadas a partir dos anos 2000. Neste *cluster*, aproximadamente 55% das empresas possui departamento contábil-gerencial.

O *cluster C* possui 30 empresas, das quais 83% possui departamento contábil-gerencial formalmente constituído. Este *cluster* possui em sua maioria empresas industriais, de médio porte, fundadas a partir dos anos 90 e com intensidade tecnológica alta. Observa-se ainda que a maior parte das empresas de grande porte (67%) estão classificadas neste *cluster*.

A categorização das empresas em três grupos que possuem características semelhantes permite a comparação do uso das práticas de contabilidade gerencial para cada perfil de organização inovadora.

#### 4.5 Relação entre a característica inovadora e as práticas de contabilidade gerencial

A relação entre a característica inovadora e a adoção das práticas modernas de CG foi feita por meio da análise de *clusters*, de forma a identificar a intensidade de adoção de tais práticas por empresas que possuem característica inovadora em diferentes intensidades. A Tabela 4 evidencia a utilização de cada prática pelas empresas classificadas nos três *clusters* identificados.

Tabela 4 - Utilização das práticas modernas de contabilidade gerencial pelas empresas constantes em cada *cluster*

Práticas	Cluster A						Cluster B						Cluster C					
	ÑB	%	M	%	I	%	ÑB	%	M	%	I	%	ÑB	%	M	%	I	%
Benchmarking	4	57	3	43	0	0	11	26	14	33	17	40	1	3	8	27	21	70
Balanced Scorecard	5	71	2	29	0	0	23	55	13	31	6	14	6	20	10	33	14	47
Custeio Meta	5	71	2	29	0	0	16	38	16	38	10	24	8	27	5	17	17	57
Just in Time	5	71	2	29	0	0	16	38	15	36	11	26	9	30	5	17	16	53
Planejam. Estratég. – Elab.	2	29	2	29	3	43	2	5	13	31	27	64	1	3	5	17	24	80
Planejam. Estratég. – Imp.	2	29	4	57	1	14	3	7	16	38	23	55	3	10	4	13	23	77
Custeio Baseado em Ativid.	4	57	3	43	0	0	21	50	17	40	4	10	13	43	7	23	10	33
Valor Econômico Adicion.	5	71	2	29	0	0	25	60	12	29	5	12	9	30	7	23	14	47
Simulações	3	43	3	43	1	14	11	26	11	26	20	48	1	3	4	13	25	83
Custos da qualidade	6	86	1	14	0	0	17	40	12	29	13	31	6	20	9	30	15	50
Gestão Baseada em Ativid;	6	86	1	14	0	0	13	31	16	38	13	31	5	17	13	43	12	40
Kaizen	6	86	1	14	0	0	16	38	14	33	12	29	7	23	9	30	14	47
Teoria das Restrições	6	86	1	14	0	0	19	45	14	33	9	21	5	17	15	50	10	33
<b>Respondentes</b>	<b>7</b>						<b>42</b>						<b>30</b>					

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Legenda: Percentual calculado em relação à quantidade de empresas do *cluster*. ÑB: Não utiliza ou utiliza com baixa intensidade; M: Intensidade moderada de utilização; I: Utilização intensa.

Entre as empresas classificadas no primeiro *cluster*, referente à característica inovadora geral baixa, observa-se que a maior parte das práticas modernas de CG não são utilizadas ou são utilizadas com baixa intensidade pela maioria das empresas. Destaca-se, no entanto, que o planejamento estratégico (elaboração, utilizado com intensidade média por 29% e intensa por 43% e implementação, utilizado com intensidade média por 57% e intensa por 14%) e simulações (utilizada com intensidade média por 43% e intensa por 14%) são utilizadas com maior intensidade entre estas empresas, talvez em decorrência de serem práticas amplamente divulgadas, sobretudo o planejamento estratégico, que possui relevância

em termos do direcionamento e gestão voltados para o atingimento dos objetivos futuros da organização.

Adicionalmente, a baixa intensidade na adoção das práticas modernas de CG pode estar relacionada, ainda, às características das empresas do *cluster*, que são, em sua maioria de comércio e serviços e de pequeno porte, onde as práticas tradicionais podem ser suficientes para o atendimento das necessidades e, aliado a isso, pode haver maior dificuldade na implementação de práticas modernas, as quais exigem maior investimento em termos de tempo e recursos para aplicação.

Em relação às organizações que possuem característica inovadora geral moderada (*cluster B*), observou-se aumento no percentual de utilização moderada das práticas quando comparado ao *cluster A*, dado que no B a gestão baseada em atividades é utilizada com intensidade moderada pela maioria das empresas (38%) e as práticas de custeio meta e *just in time* são utilizadas com praticamente a mesma quantidade de empresas com intensidade baixa (38% em ambos os casos) e moderada (38% e 36%, respectivamente), enquanto no primeiro *cluster* estas não eram utilizadas ou eram utilizadas com intensidade baixa por 86%, 71% e 71%, respectivamente. Tal comportamento pode estar relacionado às características das empresas deste *cluster*, que apesar de serem similares às do *cluster A*, são empresas fundadas mais recentemente (a partir dos anos 2000). Adicionalmente, estas empresas são as que mais possuem constituído departamento contábil-gerencial, o que também pode auxiliar na adoção de práticas moderna de CG.

Quanto ao terceiro *cluster*, observa-se que apenas uma prática não é utilizada ou é utilizada com baixa intensidade (43%) ou é utilizada com intensidade moderada (23%) pela maior parte das organizações, sendo esta o custeio baseado em atividades, o que indica que apesar de as organizações utilizarem práticas mais complexas em termos gerenciais, quando se trata de mensuração e apuração dos custos, optam pela utilização dos métodos tradicionais.

Identifica-se, ainda, que as práticas modernas de CG são utilizadas intensamente pela maioria das organizações pertencentes ao terceiro *cluster*, sendo *benchmarking*, planejamento estratégico (elaboração e implementação) e simulações utilizadas com alta intensidade por mais de 70% das empresas analisadas neste grupo. Esse resultado pode estar relacionado ao fato de o *cluster* ser constituído, em sua maioria, por empresas industriais, com porte médio, onde a característica do negócio impõe maiores dificuldades à gestão e por empresas com alta intensidade tecnológica, que podem ter maior facilidade na adoção de práticas modernas de CG, dado que já possuem uso intenso de tecnologia, necessária, em geral, para aplicação destas práticas.

Dessa forma, é possível identificar que, em comparação ao *cluster* anterior, neste há maior intensidade de utilização das práticas modernas de CG em função de as organizações possuírem característica inovadora mais alta. Ou seja, a partir destes resultados se pode inferir que quanto mais a organização possui um ambiente com aspectos que permitam o desenvolvimento da inovação e um ambiente propício para a sua continuidade e expansão, influenciando as pessoas a serem criativas e inovadoras, mais esta organização tende a utilizar práticas modernas de contabilidade gerencial.

## 5 Conclusões

Este estudo discute a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas inovadoras, de forma a identificar quais as práticas de CG utilizadas por elas. A literatura sobre o tema evidencia que, em decorrência das novas demandas, novas práticas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas, no entanto, os estudos que permeiam a área identificaram uma baixa adoção de tais práticas pelas empresas analisadas, bem como os fatores que influenciam na sua adoção.

Assim como nas pesquisas de Green e Amenkhienan (1992), Fullerton e Mcwatters

(2004), Abdel-Kader e Luther (2006) e Leite, Diehl e Manvailier (2015), observou-se que as práticas utilizadas com maior intensidade entre as empresas analisadas são as tradicionais, sobretudo as de segundo estágio, indicando, portanto, que as práticas surgidas a partir da segunda metade do século XX não foram introduzidas de forma intensa na gestão das empresas analisadas.

Quanto a adoção de práticas de CG entre as empresas com diferentes intensidades de inovação, observou-se que quanto mais forte a característica inovadora, mais as empresas tendem a utilizar as práticas modernas de CG, dessa forma, é possível identificar que há ainda uma baixa adoção destas práticas na amostra analisada, porém, quando inserida a característica inovadora na análise, é possível identificar uma mudança de comportamento, onde as organizações que possuem característica inovadora alta utilizam com maior intensidade as práticas modernas de CG.

A literatura sobre o tema identificou alguns fatores que podem influenciar a adoção ou difusão de práticas modernas de contabilidade gerencial, como a descentralização (ABERNETHY; BOUWENS, 2005), o tamanho da empresa (ASKARANY; SMITH, 2008), as características dos *Chief Financial Officers* (CFO's) e o perfil da organização (NARANJO-GIL; MAAS; HARTMANN, 2009) e a tecnologia da informação (HALBOUNI; NOUR, 2014), neste sentido, foi possível identificar, a partir desse estudo que, além destes, a inovação pode ser outro fator que influencia na adoção de práticas modernas CG.

Neste sentido, a presente pesquisa apresenta uma contribuição para a contabilidade gerencial ao identificar que as empresas adotam, de forma geral, em grande quantidade práticas tradicionais de CG, contribuindo, assim, para o entendimento de que pode haver um *gap* entre as necessidades das organizações e aquilo que é desenvolvido e empregado pela CG. Ao mesmo tempo, contribui ao analisar as empresas com intensidades distintas da característica inovadora e identificar que a inovação pode ser um fator que influencia positivamente a adoção de práticas surgidas mais recentemente.

Este estudo fornece, ainda, *insights* para as investigações na área no sentido de que a baixa adoção das práticas de CG modernas pode estar relacionada não somente com a característica da prática em si, mas, sobretudo, com a característica das organizações que as adotam ou com o ambiente onde estão inseridas, indicado a necessidade de análises conjuntas da adoção com demais fatores influenciadores desta relação.

Ao analisar os resultados desta pesquisa, deve-se levar em conta algumas limitações que podem indicar lacunas para futuras investigações acerca do tema. Neste sentido, sugere-se que em futuras pesquisas seja utilizada amostra diferente da estudada, analisando empresas que tenham recebido prêmios de inovação, por exemplo, de forma a identificar em que nível atendem às características de organizações inovadoras e quais práticas de CG utilizam. Sugere-se, também, que seja utilizada uma metodologia diferente para a aplicação da pesquisa, realizando-a com o questionamento das informações para mais pessoas dentro da mesma organização, permitindo identificar a efetividade de aplicação das práticas de CG nas empresas, bem como a característica inovadora destas a partir da percepção de vários colaboradores.

## Referências

ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. G. IFAC's conception of the evolution of management accounting. **Advances in Management Accounting**, v. 15, p. 229-247, 2006.

ABERNETHY, M. A.; BOUWENS, J. Determinants of accounting innovation implementation. **Abacus**, v. 41, n. 3, p. 217-240, 2005.

ALEIXO, A. C. **A análise crítica das práticas de contabilidade gerencial: um estudo exploratório nas pequenas e médias empresas da indústria de calçados de Jaú-SP.** 2005. 161f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap, São Paulo, 2005.

ANDREASSI, T.; SBRAGIA, R. Relações entre indicadores de P&D e de resultado empresarial. **Revista de Administração**, v. 37, n. 1, p. 72-84, 2002.

ARABI, M.; KAVIANIFARD, H. Examining the relation between stage of management accounting practice and technological innovation and management accounting innovation in the companies listed in Tehran Stock Exchange. **Advances in Environmental Biology**, v. 7, n. 10 S1, p. 3145-3160, 2013.

ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. The changing nature of issues in management accounting. **Issues in Management Accounting**. Hertfordshire: Prentice Hall, 1995.

ASKARANY, D.; SMITH, M. Diffusion of innovation and business size: A longitudinal study of PACIA. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 9, p. 900-916, 2008.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

BERTOL, T. H. **Instrumentos de contabilidade gerencial no setor público: um estudo empírico da aplicabilidade em entidades da administração pública brasileira.** Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Porto Alegre, 2012

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management accounting research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.

CHENHALL, R. H.; MOERS, F. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. **Accounting, Organizations and Society**, v. 47, p. 1-13, 2015.

CHIWAMIT, P.; MODEL, S.; YANG, C. L. The societal relevance of management accounting innovations: economic value added and institutional work in the fields of Chinese and Thai state-owned enterprises. **Accounting and Business Research**, v. 44, n. 2, p. 144-180, 2014.

COSTA, A. H. da. **Análise comparativa das principais características das pesquisas de inovação tecnológica de Brasil e Espanha.** 2011. 165f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa. 2011.

CUNHA, N. C. V da; SANTOS, S. A. As práticas gerenciais e a inovação empresarial: estudo das empresas líderes em inovação. In: **ENANPAD**, 28. Anais. Curitiba, PR, 2004.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada.** 2008. 225f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. dos S. B.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C. D.; ALMEIDA, L. B. D. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma

lente alternativa a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

FULLERTON, R. R.; MCWATTERS, C. S. An empirical examination of cost accounting practices used in advanced manufacturing environments. **Advances in Management Accounting**, v. 12, p. 85-114, 2004.

GALBRAITH, J. R.; KAZANJIAN, R. K. **Strategy implementation: structure, systems and processes**. 2.ed. St. Paul, MN, 1986. In: GRANT, R. M. Contemporary strategy analysis. 7ed. Malden: Blackwell, 2010.

GOVINDARAJAN, V.; TRIMBLE, C. **Os dez mandamentos da inovação estratégica**. Rio de Janeiro: CAMPUS, 2006.

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, v. 6, n. 1, p. 58-64, 1992.

HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALBOUNI, S. S.; NOUR, M. A. An empirical study of the drivers of management accounting innovation: a UAE perspective. **International Journal of Managerial and Financial Accounting**, v. 6, n. 1, p. 60-86, 2014.

International Federation of Accountants (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. New York, 1998.

IMLAU, J. M.. **Práticas de contabilidade gerencial em Cooperativas de produção agropecuária do Estado do Rio Grande do Sul**. 2015. 148f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2015.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost-the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JOSHI, P. L. 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.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

MELO SEGUNDO, A. da C. **A utilização de ferramentas da contabilidade gerencial como vantagem competitiva nas sanduicharias da cidade do Natal/RN**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte – Natal, 2012.

MENDEL, N.; OLIVEIRA, L. R.; MENDEL, P. R. Diagnóstico sobre inovação Organizacional em empresa de telecomunicações. **ENANPAD**, 28. Anais. Curitiba, PR, 2004.

MORAIS, O. de O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos De Contabilidade Gerencial E Maximização Do Valor Em Firms Brasileiras. **Revista Contabilidade e**

**Controladoria**, v. 6, n. 2, p. 128-146, 2014.

NARANJO-GIL, D.; MAAS, V. S.; HARTMANN, F. G. H. How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 667-695, 2009.

OLIVEIRA, J. N. **Características e práticas gerenciais de empresas inovadoras: um estudo de caso numa empresa do setor têxtil do Estado da Paraíba**. 2006. 217f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal da Paraíba – UFPB, João Pessoa, 2006.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2009.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. 2008. 196f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2008.

ROTHWELL, R. **Policies in industry**. In: PAVITT, K. Technical innovation and British economic performance. London: The Macmillan Press, 1980.

SANTOS, V. dos; RENGEL, S.; PARIS PATERNO, A. A. de; BEUREN, I. M. Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.

SEBRAE-NA - DIEESE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2013**.

Disponível em:

<[http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa\\_2013.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf)>. Acesso em: 15 dez. 2016.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2006.

SOUZA, M. A. de; LISBOA, L. P.; ROCHA, W.. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

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

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

TIDD, J.; BESSANT, J.; PAVITT, K. **Gestão da inovação**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

VOLPATO, M.; CIMBALISTA, S. O processo de motivação como incentivo à inovação nas organizações. **Revista FAE**, v. 5, n. 3, p. 75-86, 2002.