



RELAÇÃO ENTRE O PODER DO CLIENTE E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL¹

RELATIONSHIP BETWEEN CUSTOMER POWER AND MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES

KARLA KATIUSCIA NÓBREGA ALMEIDA²
ANTÔNIO ANDRÉ CUNHA CALLADO³

RESUMO: A teoria da contingência apresenta potencial explicativo sobre os fatores determinantes para adoção de práticas de contabilidade gerencial. Dentre esses fatores, o poder do cliente apresenta resultados empíricos contraditórios sobre sua relação com o nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial, sinalizando a necessidade de realizar mais pesquisas sobre o tema. Assim, este estudo objetivou identificar a relação entre a percepção do poder do cliente e a adoção de práticas de contabilidade gerencial em uma indústria gráfica. Para tanto, realizou-se pesquisa exploratório-descritiva, de natureza qualitativa, por meio de estudo de caso único. Os resultados encontrados permitiram concluir que o alto poder do cliente percebido na empresa estudada incentiva a adoção de práticas de contabilidade gerencial relacionada ao custo e controle financeiro tradicionais e baixa ênfase orçamentária, e estimula, simultaneamente, a adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho avançadas. No entanto, para confirmação dessa relação se acrescenta o poder explicativo de outros fatores contingências que dizem respeito a estratégia, porte e concorrência.

Palavras-chave: Contingência. Poder do Cliente. Práticas de Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT: The contingency theory presents explanatory potential about the determinants for the adoption of management accounting practices. Among these factors, client power presents contradictory empirical results about its relationship with the level of sophistication of managerial accounting practices, signaling the need to conduct more research on the subject. Thus, this study aimed to identify the relationship between the perception of client power and the adoption of managerial accounting practices in a graphic industry. For that, exploratory-descriptive research, of a qualitative nature, was carried out through a single case study. The results showed that the high client power perceived in the company studied encourages the adoption of management accounting practices related to traditional cost and financial control and low budget emphasis, and simultaneously stimulates the adoption of managerial accounting practices related to evaluation performance. However, to confirm this relationship is added the explanatory power of other contingency factors that relate to strategy, size and competition.

Keywords: Contingency. Power of the Client. Management Accounting Practices.

¹ Artigo associado ao Fast Track do III SIMPCONT -UFRPE/2018.

Data de submissão: 10/09/2018 Data de aceite: 18/09/2018 Data de publicação: 28/09/2018

² Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília, Brasil (2006). Professor Assistente da Universidade Federal da Paraíba, Brasil

³ Doutorado em Administração pela Universidade Federal de Pernambuco, Brasil (2009). Professor Titular da Universidade Federal Rural de Pernambuco, Brasil

1 INTRODUÇÃO

O conhecimento das práticas de contabilidade gerencial que são adotadas por uma empresa pode revelar aspectos do seu controle gerencial, sendo o estudo dos fatores determinantes útil para a sua compreensão. Tais fatores se conectam com o contexto social e cultural do ambiente organizacional no qual essas práticas são exercidas. Os fatos estudados na pesquisa em Contabilidade Gerencial são fatos sociais gerados pelas percepções e atitudes dos próprios participantes, e coloridos pelo contexto social e cultural, pelos quais eles são definidos, além de considerar sua condição de alterações ao longo do tempo (OTLEY, 2001).

A literatura de Contabilidade Gerencial sinaliza o predomínio de práticas de contabilidade gerencial tradicionais, em detrimento daquelas consideradas avançadas, como encontrado nos estudos de Cenhall e Langfield-Smith (1998) na Austrália, Abdel-Kader e Luther (2006b) no Reino Unido, Joshi (2001) na Índia, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) em países asiáticos, e Pavlatos e Paggios (2009) na Grécia, não sendo tal predominância prerrogativa exclusiva dos países em desenvolvimento.

No rol das práticas tradicionais se encontram a análise financeira de estoques, do fluxo de caixa e do preço de vendas, o cálculo da margem de contribuição e de lucro, as medidas de avaliação de desempenho financeiras e o orçamento para planejamento e controle de custos, dentre outros, cujo foco está direcionado à determinação dos custos e controle financeiro, bem como a geração de informações para fins de planejamento e controle (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). O custeio e a orçamentação baseados em atividades, as medidas não financeiras de desempenho e a gestão interorganizacional de custos são exemplos de práticas de contabilidade gerencial avançadas, focadas na redução de desperdícios de recursos do processo operacional e na criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; LEITE; DIEHI; MANVAILER, 2015).

Quanto aos fatores determinantes da adoção das práticas de contabilidade gerencial, a teoria da contingência tem sido invocada para a sua compreensão. Usa-se recorrentemente a teoria da contingência como aporte teórico para o estudo da contabilidade gerencial e suas práticas (OTLEY, 1980). Nível de concorrência, tamanho, cultura nacional, estágios do ciclo de vida, estrutura organizacional são exemplos de fatores contingenciais que ajudam a explicar o uso das práticas de contabilidade gerencial.

Além dos citados fatores contingenciais, há amplas tendências econômicas, sociais e organizacionais, que afetam a forma como as práticas individuais surgem, incluindo fatores idiossincráticos exclusivos da empresa (SCAPENS, 2006). Dentre essas idiossincrasias, Abdel-Kader e Luther (2008) constataram que as empresas do seu estudo adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas à medida que diminui seu poder em relação aos seus clientes, descobrindo que o poder do cliente é um dos fatores que explicam o nível de sofisticação dessas práticas. Entretanto, Klein e Almeida (2017) não encontraram evidências da relação entre a variável “poder dos clientes” e a adoção de práticas de contabilidade gerencial consideradas mais sofisticadas nas indústrias paranaenses que pesquisaram.

Ambos os estudos, Abdel-Kader e Luther (2008) e Klein e Almeida (2017) se ambientaram em indústrias de alimentos e bebidas, embora a segunda pesquisa também considerou outros 10 setores industriais, o do agroindústria e alimentos foi preponderante (47,8% dos respondentes). Observa-se que tais setores têm sua clientela predominantemente representada pelo comércio varejista (grandes redes de

supermercados), além de ofertarem produtos fabricados em processo, o que pode influenciar em diferentes níveis de poder do cliente percebido pelo fabricante, ajudando a explicar a diferença nos resultados dessas duas pesquisas. Entretanto, quando os produtos são personalizados, como aqueles ofertados pela indústria gráfica, por exemplo, a percepção do poder do cliente pode direcionar a adoção de práticas de contabilidade gerencial de modo a subsidiar a gráfica no oferecimento do produto customizado para satisfazer o seu cliente.

Assim, esta pesquisa procura responder ao seguinte questionamento: como a percepção do poder do cliente se relaciona com a adoção de práticas de contabilidade gerencial adotadas por uma indústria gráfica? e tem como objetivo identificar a relação entre a percepção do poder do cliente e a adoção de práticas de contabilidade gerencial em uma indústria gráfica.

Este estudo pode ser justificado pela necessidade de discussão de ampliação de fatores contingências que explicam a adoção de práticas de contabilidade gerencial, como a propositura da variável poder dos clientes, cuja escassez na literatura e resultados de pesquisas controversos merecem maior atenção da academia. Abdel-Kader e Luther (2008) afirmam que nenhum estudo anterior ao deles investigou os efeitos do poder dos clientes no nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial. Assim, a pretensão do presente estudo é contribuir para ajudar a preencher essa lacuna na literatura.

Este artigo está estruturado em 5 seções, além desta, o referencial teórico discute as práticas de contabilidade gerencial e identifica aquelas que integram o presente estudo, bem como se reporta aos fatores contingenciais postos na literatura que explicam a adoção dessas práticas. A terceira seção descreve os procedimentos metodológicos realizados neste estudo, enquanto a quarta e quinta seções apresenta e discute os resultados e conclui, com as considerações finais e sugestões para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os fundamentos teóricos destinados a subsidiar a análise dos achados e se encontra dividida em duas subseções. A primeira subseção aborda as práticas de contabilidade gerencial que estão incluídas no estudo, segregadas em tradicionais e avançadas, e apresenta resultados de pesquisas empíricas que revelam o nível de adoção destas. A segunda subseção trata da Teoria da Contingência e seu poder explicativo sobre a adoção das práticas de contabilidade gerencial.

2.1 Práticas de Contabilidade Gerencial

Diante da diversidade de adoção das práticas de Contabilidade Gerencial presente nas empresas, tornou-se necessário a definição do elenco daquelas que integram o presente estudo e sob as quais os achados empíricos repousarão. Para tanto, recorreu-se ao *framework* fornecido pelo *International Federation of Accountants*- IFAC, 1998, e os trabalhos de Abdel-Kader e Luther (2006a, 2006b, 2008). O *framework* do IFAC explica o desenvolvimento da contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos, enquanto que os trabalhos de Abdel-Kader e Luther segregaram as práticas de contabilidade gerencial abordadas em seus estudos nesses quatro estágios.

O *framework* do IFAC considera os quatro estágios não mutuamente exclusivos, significando que cada estágio seguinte incorpora os conceitos da etapa anterior, enquanto surgem novas condições para incorporar outros. Assim, o primeiro estágio evolutivo antecede 1950 e se preocupa principalmente com questões internas e relativas a produção, cujo foco está direcionado à determinação dos custos e controle financeiro (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

O Enfoque da Contabilidade Gerencial em seu segundo estágio de evolução, nas décadas de 1950 e 1960, mudou para a informação para fins de planejamento e controle, com tendência do sistema de Contabilidade Gerencial reativo, identificando apenas problemas e ações quando houver desvios do plano de negócios (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). No terceiro estágio, o foco está num nível de reduzir os desperdícios de recursos do processo operacional, enquanto a ênfase do quarto estágio evolutivo mudou para a criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos (LEITE; DIEHI; MANVAILER, 2015).

Nessa perspectiva, Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008), em seus estudos, consideram 38 práticas de Contabilidade Gerencial e as classificam de acordo com os quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial declarados pelo IFAC (1998). Algumas dessas práticas estão incluídas neste estudo, juntamente com outras baseadas em Leite, Diehi e Manvailer (2015) e Callado e Pinho (2014), encontrando-se apresentadas no Quadro 1, segregadas naquelas relativas a custos e ao controle financeiro, na avaliação de desempenho e no planejamento e orçamentos e em seus respectivos estágios evolutivos.

Quadro 1 - Práticas de Contabilidade Gerencial Estudadas

Práticas de Contabilidade Gerencial	Estágios Evolutivos de Contabilidade Gerencial segundo o IFAC (1998)			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas à custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		X ¹		
Análise financeira dos estoques	X ³			
Análise dos preços de venda	X ³			
Cálculo do custo unitário	X ³			
Separação entre os custos fixos e variáveis		X ¹		
Método de apropriação de custos.	X ³			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	X ³			
Avaliação do custo da qualidade do produto			X ¹	
Metodologia do custo-meta				X ¹
Custeio Baseado em Atividade			X ¹	
Preço de transferência		X ²		
Gestão Inteorganizacional de custos				X ²
<i>Open Book Accounting</i>			X ²	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		X ¹		
Análise de lucratividade do produto		X ¹		
Análises de lucratividade por cliente				X ¹
Análise do fluxo de caixa	X ³			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		X ¹		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados.			X ¹	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.				X ¹

Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.				X ¹
Benchmarking				X ¹
Análise da cadeia de valor				X ¹
Análise do ciclo de vida do produto				X ¹
Relativas à Planejamento e Orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	X ¹			
Orçamentos para planejamento		X ¹		
Orçamentos flexível	X ¹			
Previsão de longo prazo		X ¹		
Orçamentos base zero			X ¹	
Orçamentos baseado em atividades			X ¹	

Legenda: 1 = Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008); 2 = Leite, Diehi e Manvailier (2015) e 3 = Callado e Pinho (2014).

Fonte: Adaptado de Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008), Leite, Diehi e Manvailier (2015) e Callado e Pinho (2014).

O rol apresentado no quadro 1 contém 30 práticas de contabilidade gerencial que vão desde aquelas mais tradicionais, consideradas assim aquelas que constam no 1º e 2º estágios evolutivos, até práticas avançadas, que integram o 3º e 4º estágios. As fontes utilizadas para essa listagem classificam tais práticas em seus estágios evolutivos conforme *framework* do IFAC, com exceção daquelas apoiadas em Callado e Pinho (2014).

Callado e Pinho (2014) investigaram práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços, considerando um total de 11. No entanto, talvez, em virtude dos fins aos quais se destinavam o referido estudo, não houve a necessidade de apresentá-las nos estágios evolutivos do *framework* do IFAC, motivo pelo qual essa classificação, conforme consta no quadro 1 e que se referem às práticas de Contabilidade Gerencial baseadas em Callado e Pinho (2014), foi atribuída pelos autores da presente pesquisa, respeitando as características de cada estágio do *framework* do IFAC.

Esclarece-se que a inserção no quadro 1 das práticas baseadas em Leite, Diehi e Manvailier (2015) referem-se aquelas presentes em relacionamentos entre organizações, que são a gestão interorganizacional de custos e o *open book accounting*, além do preço de transferência que pode ser aplicado intraorganização. Tais práticas não estão contempladas nos estudos Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008), demandando a busca por outras referências.

Ressalta-se, ainda, que, muitos estudos sobre o tema não segregam as práticas de contabilidade gerencial nos estágios evolutivos do *framework* do IFAC, preferindo classificá-las como tradicionais ou contemporâneas, ou recentemente desenvolvidas, a exemplo de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Joshi (2001), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Pavlatos e Kostakis (2015), dentre outros. No entanto, independente da nomenclatura empregada para esta classificação, a ideia subjacente é a de avanço, um aperfeiçoamento e uma evolução nas práticas de contabilidade gerencial, que, neste estudo, será considerado como nível de avanço. Assim, quanto mais contemporânea for a prática em questão, mais estará inserida nos estágios de maior evolução do *framework* do IFAC (que são o 3º e 4º estágios) e, portanto, mais avançadas.

As práticas relacionadas aos custos e ao Controle Financeiro, constantes no quadro 1, sejam elas mais recentemente desenvolvidas ou remotas inseridas em um contexto intraorganizacional ou interorganizacional, tem um potencial informativo imprescindível à

eficácia gerencial do negócio e ou da parceria, motivo pelo qual tanto a literatura quanto os praticantes atribuem relevância ao seu uso.

Quanto as práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, listou-se 11, entre tradicionais e avançadas, conforme quadro 1, cuja literatura pertinente ao tema sinaliza o predomínio daquelas financeiras, como as de lucratividade. No entanto, também é reconhecido o uso de medidas financeiras e não financeiras para medir o desempenho (JOSHI, 2001), cuja utilidade das primeiras permanece, enquanto a importância crescente das medidas não financeiras é observada em muitas pesquisas de levantamento (CHENALL; LANGFIELD-SMITH, 1998).

No que se refere às práticas relativas à planejamento e orçamentos, segregadas em tradicionais e avançadas, conforme quadro 1, entende-se que seu papel no contexto organizacional alcança importância, uma vez que Anthony (1965) *apud* Hansen, Otley e Van der Stede (2003) considera o orçamento como a “pedra angular” do processo de controle gerencial em quase todas as organizações. A utilização mais tradicional do orçamento se direcionada para fins de controle, seja para controlar custos e para fins de motivação gerencial e/ou avaliação de desempenho. Com isso, o uso para controlar custos recebe críticas pela ênfase nas reduções de custos e não na criação de valor, com foco exclusivo no desempenho financeiro anual, o que pode causar um descompasso com decisões operacionais e estratégicas que enfatizam metas não financeiras e atravessam o ciclo de planejamento anual (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003). Com a finalidade de motivar gerentes e avaliar o desempenho, o uso do orçamento pode ocasionar jogos orçamentários. (JENSEN, 2003)

Além de instrumento de controle, o orçamento pode ser usado para fins de planejamento. Com esse propósito, o orçamento pode contribuir na ligação com a estratégia organizacional. Entretanto, a ênfase tradicional do orçamento no controle gerencial reduziu o foco nos processos de planejamento operacional e estratégico (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003). Daí os orçamentos estarem desconectados da estratégia, colocando-o em desuso com as demandas competitivas da empresa (LIBBY; LINDSAY, 2010).

Nessa perspectiva, entende-se que a continuidade da orçamentação na vida organizacional demanda a necessidade de evolução das suas práticas. Libly e Lindsay (2010) se ressentem de evidências atualizadas sobre se e como as empresas estão adaptando seus sistemas de orçamentação, o que sinaliza possibilidades de estudos futuros, ao mesmo tempo em que se lembram da existência de exemplos na literatura, nas quais empresas altamente bem-sucedidas utilizam orçamentação extensivamente, tanto para planejamento quanto para controle.

Em termos de adoção empírica das práticas de contabilidade gerencial listadas no quadro1, citam-se alguns estudos que permitem o conhecimento do estágio evolutivo delas na realidade organizacional. O estudo de Abdel-Kader e Luther (2008) com 245 entrevistados, sendo 122 contadores gerenciais e 123 gerentes de produção de empresas industriais do setor de alimentos e bebidas do Reino Unido, constatou que práticas de contabilidade gerencial sofisticadas são enfatizadas em empresas que têm as seguintes características: um ambiente altamente incerto, clientes poderosos, uma estrutura descentralizada, dimensões relativamente grandes e empregam tecnologia de fabricação avançada, gestão da qualidade total e *Just-in-time* (JIT).

Albu e Albu (2012) realizaram um *survey* obtendo 109 questionários respondidos por alunos do mestrado em programas de contabilidade e por contadores profissionais

qualificados na Romênia. Dentre os seus achados, constataram que as técnicas mais frequentemente adotadas são a medição do desempenho financeiro e o planejamento e orçamentação, sendo os fatores mais importantes associados à existência e uso de práticas de contabilidade gerencial são o tipo de capital e o tamanho. As entidades multinacionais e o capital estrangeiro atuam, assim, como um importante fator institucional na adoção das práticas "modernas" do tipo ocidental.

Macohon e Beuren (2016) estudaram 15 indústrias de médio porte do setor moveleiro, situadas no município de São Bento do Sul /SC – Brasil e concluíram que o primeiro estágio da contabilidade gerencial prepondera nessas empresas, seguido do segundo estágio evolutivo. Chenhall e Langfield-Smith (1998) descobriram que nas 78 grandes empresas industriais australianas que estudaram, as técnicas tradicionais de contabilidade gerencial foram mais amplamente adotadas do que as técnicas recentemente desenvolvidas, porém muitas dessas empresas pretendiam colocar maior ênfase nessas novas técnicas no futuro, particularmente as técnicas baseadas em atividades e benchmarking.

Pavlatos e Kostakis (2015) descobriram que nas 301 grandes empresas pesquisadas aumentou a importância e o uso dos sistemas ABC, planejamento, estratégia e técnicas de contabilidade gerencial, durante a crise grega de 2013, ao mesmo tempo que diminuiu o nível de importância e uso das técnicas tradicionais de contabilidade de custos, havendo ainda ampla utilização das técnicas de orçamentação. Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) realizaram uma revisão de literatura referente achados empíricos de quatro países asiáticos: Cingapura, Malásia, China e Índia. Constataram que, em geral, o uso de ferramentas de contabilidade gerencial contemporânea é deficiente nos quatro países estudados, em que o uso de técnicas tradicionais de contabilidade gerencial continua forte.

Nos estudos citados, observa-se abrangência de contextos geográficos diversificados, incluindo países desenvolvidos e em desenvolvimento. Adicionalmente, ressaltam-se críticas sobre a literatura empírica do uso das práticas contábeis gerenciais, segundo as quais grande parte desses estudos são exploratórios e descritivos, não estão fundamentados em teoria, e carentes de análise estatística rigorosa dos seus resultados, que são limitados a porcentagens e a frequências (SULAIMAN; AHMAD; ALWI, 2004). Em relação a esses aspectos, o presente estudo se propõe a realização de um estudo de caso detalhado, cuja análise se fundamenta na teoria da contingência. Dessa forma, espera-se acrescentar contribuições aos estudos exploratórios e descritivos anteriores.

2.2. Teoria da Contingência e o Estudo das Práticas de Contabilidade Gerencial

A inserção dos fundamentos da Teoria da Contingência, neste estudo, deve-se a dois aspectos, além do comentado por Scapens (2006), que alertou para a necessidade de reconhecer fatores idiossincráticos exclusivos para compreensão das práticas de contabilidade gerencial. O primeiro aspecto diz respeito a alguns estudos sobre práticas de contabilidade gerencial que discutem fatores contingenciais, tais como nível de concorrência, tamanho e cultura nacional, associados a um maior uso dessas práticas mais recentemente desenvolvidas (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; SULAIMAN; AHMAD; ALWI, 2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Chenhall (2003), ao analisar criticamente os resultados de estudos baseados em contingência ao longo dos últimos 20 anos, entende que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados.

O outro aspecto motivador da inclusão de variáveis contingenciais na presente pesquisa se apoia no entendimento de Otley (2016), segundo o qual toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente, uma vez que procura descobrir quando técnicas específicas podem ser mais apropriadas para organizações específicas em suas circunstâncias específicas. Nesse escopo, insere-se o presente estudo, uma vez que procura associar a percepção do poder do cliente, que é específica da organização e em circunstâncias particulares, às práticas de contabilidade gerencial.

Nesta perspectiva, a Teoria da Contingência contribui para análise da estrutura das organizações, reconhecendo que não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações, em que a organização ótima é contingente à fatores contingenciais. (DONALDSON, 2012). Assim, a pesquisa embasada na Teoria da Contingência procura identificar o fator ou fatores particulares que impactam a estrutura organizacional. Quando aplicada à contabilidade gerencial, a Teoria da Contingência postula que não há um sistema de contabilidade ideal que se aplique da mesma forma a todas as organizações, tudo depende de diversos fatores contingenciais (OTLEY, 1980).

No processo de escolha de quais fatores contingenciais fariam parte deste estudo, seguiu-se classificação citada por Haldma e Lääts (2002), na qual as contingências são divididas em fatores externos e internos, em que os primeiros indicam as características do ambiente externo no nível dos negócios e da Contabilidade, influenciando tanto as características internas de uma organização quanto suas práticas de contabilidade gerencial. Já os fatores contingenciais internos, conforme explicam Haldma e Lääts (2002) são determinados pelos aspectos organizacionais, tecnologia e estratégia.

Nessa perspectiva, elegeu-se como fatores contingenciais internos: estratégia e tamanho. Para os fatores contingenciais externos, optou-se pela inclusão da concorrência e poder dos clientes. Para a estratégia, fez-se uso da taxonomia proposta por Porter (1980) que se refere à estratégia de liderança em custos, diferenciação e enfoque. Chenhall (2003) ensina que empresas com liderança em custos utilizam mais controles formais do que aquelas que têm estratégia de diferenciação.

O fator tamanho foi dimensionado por duas variáveis: número de empregados e valor da receita bruta anual, com base nas classificações propostas pelo SEBRAE e pelo BNDES, que distinguem as organizações em pequeno, médio e grande porte. Para Chenhall (2003) e Frezatti *et al* (2009) o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados. As grandes organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais (CHENHALL, 2003). Assim, as práticas de Contabilidade Gerencial, como parte integrante do Controle Gerencial, podem aumentar em sofisticação, com a adoção daquelas avançadas, à medida que o porte da instituição aumenta e sua estrutura organizacional descentraliza-se.

Dentre os fatores externos, a concorrência identifica o ambiente como hostil ou amigável, mediante a percepção do respondente sobre o grau de competitividade em relação às vendas e à distribuição, à qualidade e à variedade de produtos, aos preços, à participação de mercado e ao serviço ao cliente. Otley (2016) explica que a hostilidade tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis (especialmente orçamento).

Como último fator contingencial externo analisado, o “poder dos clientes” objetivou obter entendimentos sobre o grau de dependência percebida pela empresa pesquisada em relação à sua clientela, dimensionada por meio da percepção dos respondentes sobre a

força que sua empresa tem em poder alterar as negociações com clientes, o grau de dificuldade que ela teria para encontrar negócios alternativos (substituir clientes), tempo da relação com os principais clientes e qual a representatividade destes, em relação ao total de vendas, para conhecer a extensão da concentração da base desses clientes.

Abdel-Kader e Luther (2008) decidiram incluir a variável “poder dos clientes” em seu estudo, após entrevistas preliminares de campo, realizadas pelos autores com alguns participantes da pesquisa. Para esses autores, o efeito da força do poder dos clientes tem sido pesquisado nas disciplinas de Estratégia e Economia, mas não em Contabilidade Gerencial e argumentam que as empresas que enfrentam altos níveis de poder de cliente estão em maior risco e podem ter mais incentivos para usar práticas de contabilidade gerencial sofisticadas para melhorarem seu controle e processos de tomada de decisão a fim de ajudá-las a manterem seus clientes exigentes satisfeitos.

Nessa perspectiva, espera-se que todos esses fatores contingenciais (tanto internos quanto externos) ajudem a explicar o grau de avanço das práticas de contabilidade gerencial utilizadas, com ênfase nas características dos relacionamentos entre a empresa estudada e seus clientes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção apresenta a tipologia de pesquisa e os procedimentos de coleta, validação e análise dos dados.

3.1 Tipologia de Pesquisa

O presente estudo se caracteriza como sendo exploratório-descritivo e de natureza qualitativa, por fazer uso do estudo de caso único, escolhido pelo critério específico de fabricação de produtos personalizados e levando em consideração a conveniência e acessibilidade aos dados pelos pesquisadores.

O caráter exploratório procura familiarizar-se com tema que, apesar de isoladamente se encontrar consolidado na literatura, como é o caso da Teoria da Contingência, sua interseção com o Controle Gerencial no que se refere aos fatores contingenciais ainda carece de maior evolução na literatura empírica, especialmente a nacional. Para Gil (2008, p. 27) “[...] as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Por sua vez, a característica descritiva que também é atribuída a este estudo se revela na intenção de descrever quais práticas de Controle Gerencial são adotadas na organização pesquisada, tendo em vista seus relacionamentos com clientes e outros fatores contingenciais. Raupp e Beuren (2004, p. 81) lembram que descrever significa relatar, comparar, identificar e se apoiam em Andrade (2002) para quem a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência do pesquisador.

A natureza qualitativa desta pesquisa emerge da intenção de entender a interação dos fatores contingenciais, especialmente o poder dos clientes, com as práticas de contabilidade gerencial adotadas pela empresa estudada, numa perspectiva que a abordagem quantitativa não consegue delimitar, por se enquadrar num enfoque que se

preocupa em descrever a realidade do ponto de vista dos sujeitos (entrevistados). Dentre as classificações presente na literatura, Jóia (2007) tipifica os estudos de caso em descritivos, explanatórios e exploratórios. Este estudo assume a característica de estudo de caso do tipo descritivo, que procura [...] descrever uma situação com profundidade, buscando ilustrar e dar realismo a ela, pela maior quantidade de dados e informações coletadas” (JÓIA, 2007, p. 128).

3.2 Procedimentos de Coleta, Validação e Análise dos Dados

A empresa estudada, denominada ficticiamente de Gráfica A, pertence à indústria gráfica, com principal atuação em impressão de material promocional (panfletos, cartazes, materiais de divulgação) e fabricação de embalagens (caixas, caixas box, produtos de papel para embalagem), além do mercado editorial. Foi fundada em 1983, localiza-se na capital da Paraíba, atua regionalmente, abrangendo grande parte do Nordeste e possui certificação da FSC – *Florest Stewardship Council*, e os selos da Huber Green e da Kodak Sonora XP, significando que os seus principais insumos (papel, tintas e chapas) asseguram qualidade ao processo produtivo, de forma ambiental e socialmente sustentável. Com 200 funcionários e média de 40 milhões de faturamento anual, enquadra-se como empresa de médio porte, segundo critérios de SEBRAE e BNDES.

Para coleta dos dados, fez-se uso de entrevistas semiestruturadas com dois gestores da empresa estudada, ocupantes dos cargos de diretor de negócios e gerente de produção, com duração total de 2 horas, 37 minutos e 11 segundos, além da observação direta realizada por meio de duas visitas técnicas às dependências da empresa. As questões abertas alvo da entrevista se referem aos seguintes aspectos apresentados no quadro 2.

Quadro 2 – Aspectos Constantes na Entrevista Semiestruturada

Bloco	Grupo	Variáveis	Fontes de Referência
Práticas de contabilidade gerencial	Práticas de custos e controle financeiro	Conforme quadro 1.	Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008); Leite, Diehi e Manvailer (2015); Callado e Pinho (2014); Chenhall e Langfield-Smith (1998); Klein (2014).
	Práticas de avaliação de desempenho		
	Práticas de planejamento e Orçamentos		
Fatores Contingenciais Internos	Estratégia	Liderança de custo; Diferenciação; Foco.	Otley (2016) baseado em Porter (1980); Klein (2014).
	Tamanho	Faturamento (receita bruta) anual; Número de empregados.	Chenhall (2003); Donaldson (2012);
Fatores Contingenciais Externos	Concorrência	Hostilidade ambiental em relação à vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos, preços, participação de mercado e serviço ao cliente.	Otley (2016); Mantovani (2012)
	Poder dos Clientes	Alterações contratuais; Substituição de clientes; Tempo de relacionamento; Representatividade dos principais clientes em termos do total de vendas anuais.	Abdel-Kader e Luther (2008); Klein (2014);

Fonte: Elaborado pelos autores.

Esclarece-se que o emprego de técnicas de coleta de informações distintas, entrevistas e observação direta, tem o objetivo de atribuir confiabilidade às evidências encontradas. Martins e Theóphilo (2009, p. 68) lembram que [...] “a confiabilidade de um estudo de caso poderá ser garantida pela utilização de várias fontes de evidências, sendo que a significância dos achados terá mais qualidade ainda se as técnicas forem distintas”. Tais procedimentos são considerados como triangulação que, dentre os quatro tipos prescritos pela literatura, este estudo optou pela triangulação de fonte de dados.

Uma vez coletado os dados, passou-se a etapa de análise e discussão dos achados. Após transcrição das entrevistas, os resultados foram agrupados, codificados e categorizados para permitir a posterior análise de conteúdo. “A análise de conteúdo pode ser considerada como um conjunto de técnicas de análises de comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens” (BARDIN, 2016). Como categorias de análise, optou-se por 5, que são: práticas de custos e controle financeiro, práticas de avaliação de desempenho, práticas de planejamento e orçamentos, fatores contingenciais internos e fatores contingenciais externos. Por fim, os resultados foram interpretados com base nos marcos teóricos pertinentes à investigação.

4 RESULTADOS

Os entrevistados na Gráfica A declaram o uso de 6 das 13 práticas de contabilidade gerencial relativas à custos e controle financeiro, 8 das 11 práticas relativas à avaliação de desempenho e 1 das 6 práticas relacionadas à planejamento e orçamento, conforme quadro 3.

Pela leitura do quadro 3, nota-se que a empresa estudada declara utilizar as práticas de contabilidade gerencial relativas à custos e controle financeiro que pertencem aos primeiros e segundos estágios evolutivos, isto é, predomina o uso daquelas tradicionais. Ressalta-se a opção pelo sistema de custeio adotado na Gráfica A, que é o RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) ou custeio por centro de custo. Segundo Martins (2010), o RKW consiste no rateio dos custos de produção e de todas as despesas da empresa a todos os produtos, que adicionado ao lucro desejado, chega-se ao preço final de venda.

Além de declarar o uso desse sistema de custeio, o gerente de produção da Gráfica A explica, “você tem que pegar a necessidade do cliente e jogar essas informações no sistema e fazer um cálculo, e manda para o cliente.” Depois de aprovado o orçamento pelo cliente, o gerente de produção explica “você faz a análise do preço de venda pelo centro de custo, que é a máquina, então o que eu estou vendendo é a hora da máquina”.

Para as práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, observa-se maior percentual de adesão, em que 73% das práticas listadas foram declaradas adotadas na Gráfica A, contemplando aquelas tradicionais e avançadas, financeiras e não financeiras, porém com o predomínio daquelas avançadas. Ressalta-se a realização da análise de lucratividade pelas linhas editorial, promocional e de embalagens que possibilita a identificação de suas margens. A análise dos pontos fortes e fracos foi explicada pelo gerente de produção com sendo realizada por ocasião do planejamento estratégico, em que foi feita a análise de Swot. Produção diária, faltas, absenteísmo, ocupação de carga, prazo de entrega, dentre outras, foram exemplos de indicadores de desempenho não financeiros adotados pela empresa e que corroboram para o entendimento da adoção das práticas que avaliam os empregados, processos internos e clientes.

Quadro 3 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Gráfica A.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Adoção = Sim; Não; N/S= Não Sabem			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas à custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		Sim		
Análise financeira dos estoques	N/S			
Análise dos preços de venda	Sim			
Cálculo do custo unitário	Sim			
Separação entre os custos fixos e variáveis		Sim		
Método de apropriação de custos.	Sim			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim			
Avaliação do custo da qualidade do produto			Não	
Metodologia do custo-meta				Não
Custeio Baseado em Atividade			Não	
Preço de transferência		Não		
Gestão Inteorganizacional de custos				Não
<i>Open Book Accounting</i>			Não	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		Sim		
Análise de lucratividade do produto		Sim		
Análises de lucratividade por cliente				Sim
Análise do fluxo de caixa	N/S			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		Sim		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados.			Sim	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.				Sim
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.				Sim
Benchmarking				Sim
Análise da cadeia de valor				Não
Análise do ciclo de vida do produto				Não
Relativas à Planejamento e Orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	Não			
Orçamentos para planejamento		Não		
Orçamentos flexível	Não			
Previsão de longo prazo		Sim		
Orçamentos base zero			Não	
Orçamentos baseado em atividades			Não	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Apesar da existência do planejamento estratégico, realizado em uma única experiência e ainda em vigência, os entrevistados relatam a não adoção de técnicas orçamentárias formais, justificando a baixa adesão encontrada nas práticas relativas à planejamento e orçamentos conforme quadro 3, e a percepção de não implementação efetiva dessa técnica. Para o gerente de produção “uma visão de quatro anos, nesse primeiro planejamento não chegou a engajar completamente.” E afirma, ainda que “o orçamento era uma das iniciativas necessárias, para ser colocada em prática dentro do planejamento estratégico, mas acabou não sendo” e corroborado pelo diretor de negócios, quando afirma “a gente não tem orçamento do ponto de vista de rigidez orçamentária, a gente tem um pré-orçamento, [...] para 2018 tem uma previsão de gastar [...]”

Ao analisar o nível de adoção das práticas de contabilidade gerencial conforme quadro 3, recorre-se aos fatores contingenciais estudados. O primeiro deles diz respeito à estratégia. Embora os entrevistados tenham tido dificuldades em identifica-la segundo a taxonomia de Porter (1980), observa-se predominância da estratégia de diferenciação, relacionada ao atendimento ao cliente. Sob o slogan “mais qualidade no seu tempo”, a Gráfica A opta por focar nas necessidades do cliente, especialmente com relação à prazos, conforme explica o diretor de negócios “eu estou vendendo um panfleto que é entregue na hora, que é feito em papel que tem certificação ambiental, e é impresso com qualidade, então assim, eu tenho um monte de coisa que eu vou resolver o problema dele (cliente)”.

Para esse atendimento diferenciado ao cliente, a Gráfica A precisou estruturar uma logística própria, que lhe permite agilidade nas entregas, flexibilidade de horários e possibilidade de satisfazer exigências da sua clientela de varejo, conforme coloca o diretor de negócios “o fato de ter frota própria, não é praxis do segmento, isso é uma diferenciação. Isso é uma diferenciação para atender varejo, sem essa diferenciação eu não atendo”, em concordância com esse entendimento, o gerente de produção confirma “a logística não é a nossa atividade fim, mas ela é um componente estratégico para poder atender um cliente”.

Trabalhando com um prazo médio de entrega de 48 horas, a Gráfica A customiza o produto de acordo com a exigências do cliente, em que se verifica alta especificidade por fabricar um produto individual. Para o gerente de negócios “o serviço é personalizado, o material é personalizado, então, é negociado caso a caso, inclusive a gente usa a postura de perguntar ao cliente, qual o prazo que ele precisa. A gente verifica se dá para se adequar, se dá, a gente produz”. Nessa adequação, há o monitoramento constante da produção, conforme explica o gerente de produção.

Quando você fez o orçamento para o cliente, você calculou lá que ia gastar uma hora numa determinada máquina para fazer aquele serviço, no final do mês a gente olha quantas horas foram vendidas e quantas horas nós levamos para produzir. Então, dentro de todos os centros de custos, dentro de todas as atividades, isso é comparado. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Assim, o controle de estoque, a análise do preço de vendas, o custeio RKW, a separação dos custos fixos e variáveis, o custo unitário (do pedido) alcançam importância para programação da produção e coordenação das equipes de trabalho, nas diversas fases produtivas, o que ajuda a explicar a predominância das práticas de custos e controle financeiro tradicionais encontradas. Além disto, a adoção de indicadores: da produção e logística (como a produção diária e ocupação de carga), dos empregados (faltas), e de clientes (pontualidade da entrega e reclamações de clientes, por exemplo) revela a ênfase da Gráfica A nos resultados obtidos.

Nesta perspectiva, as práticas de contabilidade gerencial adotadas na Gráfica A podem ser associadas com a ênfase na estratégia de diferenciação, especialmente em relação à especificidade do produto e sua entrega, ratificando a literatura, no que se refere à estrutura organizacional decorrer da estratégia (CHANDLER, 1962 *apud* DONALDSON (2012) e com o fato de controles orçamentários menos rígidos, falta de procedimentos padronizados, avaliação orientada para resultados e coordenação complexa de equipes de projeto sobrepostas (CHENHAL, 2003). Como a Gráfica A é uma empresa focada no cliente, também confirma o entendimento de que podem desenvolver sistemas integrados que

vinculam explicitamente os requisitos do cliente ao design do produto e programação de produção (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH 1998).

O médio porte da Gráfica A, conforme comentado nos procedimentos metodológicos, também pode contribuir para o entendimento do predomínio das práticas de custos e controle financeiro tradicionais, bem como da baixa adoção das práticas orçamentárias, uma vez que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados. (CHENHALL, 2003).

Como fator contingencial externo, a concorrência enfrentada pela Gráfica A revela um ambiente hostil, conforme percebido pelos entrevistados, com uma concorrência agressiva em vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos, preços, participação de mercado e serviço ao cliente. Em termos regionais, o diretor de negócios declarou que “eu acho que a gente chega a ter 2 a 3% de participação de mercado no Nordeste”. Enquanto que em João Pessoa, referindo-se ao mercado promocional, esse percentual se eleva para 50% a 60%. Tais informações reforçam o ambiente concorrido no qual está inserido a Gráfica A espalhados por estados nordestinos e dentro do seu raio de atuação.

A hostilidade, particularmente aquela relacionada à intensa competição, tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis, especialmente orçamentos (OTLEY, 2016). No caso da Gráfica A, inserida num ambiente de intensa competição, observou-se dependência de controles contábeis, principalmente relacionadas às práticas de custos e controle financeiro tradicionais e adoção de indicadores de desempenho financeiro, tradicionais e avançadas, porém baixa ênfase no processo orçamentário, corroborando em parte com Otley (2016).

A atuação da Gráfica A abrange três segmentos principais que são: o mercado promocional, embalagens de papel e o mercado editorial, formando uma extensa clientela, dentre pessoas físicas e jurídicas, pulverizada em 3.100 clientes. Entretanto, em torno de 50 clientes (pessoas jurídicas) são responsáveis por 70% do faturamento, considerados pela empresa como clientes A, e cujo relacionamento é de longo prazo, conforme esclarece o diretor de negócios “os 10 maiores clientes, todos trabalham com a gente a mais de 10 anos [...] A nossa relação, é uma relação que se fideliza com o serviço”. Essa fidelização, alimentada pela relação de confiança, não impede a prospecção de mercado para ampliação da carteira de grandes clientes. Dessa forma, os entrevistados percebem alternativas viáveis de substituição de clientes, quando necessário, embora seja difícil devido a intensa concorrência.

Entretanto, os entrevistados percebem alto poder de negociação do cliente, principalmente as grandes redes do varejo, inseridos no segmento promocional da Gráfica A, refletido nas barganhas por preço e na baixa possibilidade de alteração por parte da empresa estudada dos termos da negociação acordados. Além disto, uma vez iniciada a execução do pedido, a alta especificidade (personalização) do produto, cuja adequação a outro cliente é pouco provável, adiciona maior assimetria de poder do cliente, estimulando a inserção de salvaguardas contratuais que possam preservar a Gráfica A da possibilidade de comportamento oportunista do cliente, o que não se verifica devido a relação negocial acontecer sem lastro contratual formal.

Dessa forma, observa-se alto poder do cliente, direcionando a Gráfica A a colocar sua estrutura organizacional e a adotar práticas de contabilidade gerencial a serviço da satisfação do cliente. Diante do exposto, entende-se que o alto poder do cliente, especialmente as grandes redes de varejo, a estratégia direcionada à diferenciação no

atendimento ao cliente, o médio porte, e a concorrência hostil observados na Gráfica A sugerem relação com ênfase no controle contábil, controles orçamentários menos rígidos, avaliação orientada para resultados, programação da produção com coordenação complexa de equipes, incentivando o uso das práticas tradicionais de custos e controle financeiro, o que confirma os achados na literatura de teoria da contingência pesquisada.

Em relação ao poder do cliente, os resultados corroboram com Abdel-Kader e Luther (2008) no que se refere apenas às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho com predominância daquelas avançadas (concentradas nos 3º e 4º estágios evolutivos) e divergem de Klein e Almeida (2017) em virtude da associação conjunta do poder dos clientes, estratégia, concorrência hostil e médio porte explicarem a adoção de práticas de contabilidade gerencial relacionadas à custos e controle financeiro tradicionais e baixa ênfase orçamentária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio de um estudo de caso realizado em uma indústria gráfica paraibana, objetivou-se identificar a relação entre a percepção do poder do cliente e a adoção de práticas de contabilidade gerencial. Os resultados obtidos conduzem ao entendimento de alto poder do cliente percebido pelos entrevistados da Gráfica A, em conjunto com a estratégia de diferenciação focada no atendimento ao cliente, a concorrência hostil e o médio porte, influenciando a adoção de práticas de contabilidade gerencial, em que para aquelas relativas à avaliação de desempenho predomina as práticas avançadas, enquanto as relacionadas ao custo e controle financeiro tem sua ênfase nas práticas consideradas tradicionais e no baixo uso orçamentário.

Nesta perspectiva, conclui-se que o alto poder do cliente percebido na empresa estudada incentiva a adoção de práticas de contabilidade gerencial relacionada ao custo e controle financeiro tradicionais e baixa ênfase orçamentária, e estimula, simultaneamente, a adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho avançadas. No entanto, para confirmação dessa relação se acrescenta o poder explicativo de outros fatores contingências que dizem respeito a estratégia, porte e concorrência.

Ao corroborar com Abdel-Kader e Luther (2008) apenas no que se refere à sofisticação das práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, mediante a percepção de alto poder do cliente, a presente pesquisa contribui na identificação de quais práticas, dentre as relacionadas à custos e controle financeiro, avaliação de desempenho e planejamento e orçamentos, são mais sensíveis ao alto poder do cliente percebido, sugerindo que esse fator contingencial externo possui potencial explicativo para o nível de sofisticação (avanço) das práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho.

Como principal limitação dessa pesquisa, encontra-se a impossibilidade de generalização dos resultados, ao mesmo tempo que sugere a realizações de estudos futuros baseados em *survey* que possibilitem a comparação entre setores industriais com percepção de alto poder do cliente com outros com percepção de baixo poder do cliente. Outros estudos também podem ser realizados explorando o potencial de outras abordagens teóricas, além da teoria da contingência, como a teoria dos custos de transação que oferece potencial explicativo para os relacionamentos entre organizações.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M. LUTHER, R. IFAC's Conception of the evolution of management accounting. **Advances in Management Accounting**. v 15, p. 229-247, 2006a.
- _____. R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**. v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006b.
- _____. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**. v. 40, p. 2-27, 2008.
- ALBU, N.; ALBU, C. N. Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: the case of Romania. **Journal of International Financial Management & Accounting**. v. 23, nº 3, p. 245-276, 2012.
- CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. v. 25, n. 2, p. 119-137, maio/ago, 2014.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, p.127-168, 2003.
- _____; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, v. 9, p. 1-19, 1998.
- DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de Estudos Organizacionais**. v.1, São Paulo: Atlas, 2012.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**. v. 13, p. 379-400, 2002.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**. v. 15, p. 95-116, 2003.
- JENSEN, M. C. Paying people to lie: the truth about the budgeting process. **European Financial Management**. v. 9, n. 3, p. 379-406, 2003.
- JÓIA, L. A. Geração de modelos teóricos a partir de estudos de casos múltiplos: da teoria à prática. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes (Org.). **Pesquisa Qualitativa em Administração**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV Editora. 2007, p. 123-149.

JOSHI, P. L. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**. v. 10 p. 85-109, 2001.

KLEIN, L. **A Influência dos Fatores Contingenciais nas Práticas Gerenciais de Indústrias Paranaenses**. 2014. 94 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade: mestrado e doutorado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Disponível em: < <http://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/36392>> Acesso em: 01 maio 2017.

_____; ALMEIDA, L. B. A Influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, jul./set., 2017

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, abr./jun., 2015

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**. v. 21, p. 56-76, 2010.

MACOHON, E. R.; BEUREN, I. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. v. 15, nº 45, p. 9-22, maio/ago. 2016.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

_____. Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. **British Accounting Review**, v. 33, p. 243-261, 2001.

_____. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research**. v. 31, p. 45-62, 2016.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, nº 1, p. 81 – 98, 2009.

_____; KOSTAKIS, H. Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**. v. 31, p. 150-164, 2015.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; SOUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**. v. 38, p. 1-30, 2006.

SULAIMAN, M.; 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.