

Análise do perfil do sistema de controle gerencial em indústrias de confecções de Colatina/ES

Emanuel Junqueira (UFES) - ejunqueira@usp.br

Marilia Nascimento (UFES) - mariliacna@gmail.com

Rosimeire Pimentel Gonzaga (FEA/USP e FACE/UFMG) - ropgonzaga@gmail.com

Resumo:

A pesquisa teve por objetivo identificar quais são as características do sistema de controle gerencial de empresas do setor de confecções do Polo de Colatina-ES. Para alcançar esse objetivo entrevistas semiestruturadas foram aplicadas aos gestores ou responsáveis pelo controle interno ou área afim de 15 empresas. Os resultados indicam que as ferramentas quantitativas mais utilizadas são a análise de lucratividade, a análise custo/volume/lucro, o custeio por absorção e o custeio variável e a análise do ciclo de vida do produto. Quanto às ferramentas qualitativas, as empresas utilizam principalmente benchmarking interno e externo, medidas de satisfação do cliente e a avaliação dos fornecedores. As empresas utilizam o faturamento, a margem de lucro e o market share como principais indicadores para avaliar o desempenho. O resultado indica que o SCG utiliza ferramentas tradicionais e contemporâneas e a adoção dessas ferramentas ocorre como solução de problemas associados às práticas tradicionais e a necessidade da aproximação da contabilidade gerencial com outras funções organizacionais, corroborando com as proposições de Wickramasinghe e Alawattage (2007, p. 240). Quanto aos estágios propostos pelo IMAP, as empresas possuem ferramentas dos quatro estágios. Entretanto, ainda predominam características do 1º Estágio e que processos de mudança nos SCG devem ser estimulados para adequar as empresas pesquisadas às novas demandas do mercado. Embora tenham declarado satisfação com o desempenho, os entrevistados indicaram pouca importância da contabilidade gerencial para a obtenção do mesmo. Isso reflete na percepção dos gestores de que há a necessidade de mudanças significativas na contabilidade gerencial das empresas pesquisadas.

Palavras-chave: *Sistema de Controle Gerencial. Contabilidade Gerencial. Contabilidade no Setor de Confecções*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Análise do perfil do sistema de controle gerencial em indústrias de confecções de Colatina/ES

Resumo

A pesquisa teve por objetivo identificar quais são as características do sistema de controle gerencial de empresas do setor de confecções do Polo de Colatina-ES. Para alcançar esse objetivo entrevistas semiestruturadas foram aplicadas aos gestores ou responsáveis pelo controle interno ou área afim de 15 empresas. Os resultados indicam que as ferramentas quantitativas mais utilizadas são a análise de lucratividade, a análise custo/volume/lucro, o custeio por absorção e o custeio variável e a análise do ciclo de vida do produto. Quanto às ferramentas qualitativas, as empresas utilizam principalmente benchmarking interno e externo, medidas de satisfação do cliente e a avaliação dos fornecedores. As empresas utilizam o faturamento, a margem de lucro e o *market share* como principais indicadores para avaliar o desempenho. O resultado indica que o SCG utiliza ferramentas tradicionais e contemporâneas e a adoção dessas ferramentas ocorre como solução de problemas associados às práticas tradicionais e a necessidade da aproximação da contabilidade gerencial com outras funções organizacionais, corroborando com as proposições de Wickramasinghe e Alawattage (2007, p. 240). Quanto aos estágios propostos pelo IMAP, as empresas possuem ferramentas dos quatro estágios. Entretanto, ainda predominam características do 1º Estágio e que processos de mudança nos SCG devem ser estimulados para adequar as empresas pesquisadas às novas demandas do mercado. Embora tenham declarado satisfação com o desempenho, os entrevistados indicaram pouca importância da contabilidade gerencial para a obtenção do mesmo. Isso reflete na percepção dos gestores de que há a necessidade de mudanças significativas na contabilidade gerencial das empresas pesquisadas.

Palavras-Chave: Sistema de Controle Gerencial. Contabilidade Gerencial. Contabilidade no Setor de Confecções.

Área Temática: 2 - Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. Introdução

O atual ambiente empresarial pode ser caracterizado por forte competição e constantes transformações, com o desenvolvimento de novas tecnologias e o aumento da complexidade dos arranjos produtivos. Nesse contexto, não é rara a demanda por ajustes na estrutura organizacional para mantê-la competitiva. Para Hopwood (2009, p. 797), o ambiente atual sofre uma enorme pressão sobre o funcionamento dos sistemas de controle gerencial (SCG).

O SCG engloba informações financeiras e não financeiras, internas e externas, obtidas formal ou informalmente, devendo possuir capacidade preditiva, disponibilizadas em um amplo leque de mecanismos de suporte à decisão e uma efetiva capacidade de controle (CHENHALL, 2003, p. 129). Ele deve englobar toda a estrutura organizacional e fornecer informações para decisões estratégicas, táticas e operacionais, conectando as pessoas com suas respectivas atividades (DESCHOW; GRANLUND e MOURITSEN, 2007).

Uma parcela significativa de pesquisas sobre o sistema de controle gerencial (SCG) procura identificar a sua efetividade examinando o design que melhor se adapta a variáveis como o ambiente, a tecnologia, o porte, a estrutura, a estratégia, e a cultura (CHENHALL, 2003). Junqueira (2010, p. 10) indica que parte das pesquisas procura identificar novas práticas de controle gerencial que são adotadas pelas organizações. Ittner e Larcker (2001) afirmam que as novas práticas possuem um foco mais estratégico na orientação das operações da organização, o que permite uma aproximação com os objetivos de longo prazo, reduzindo

o foco predominantemente financeiro e de curto prazo.

Apesar da grande variedade de abordagens empíricas e estatísticas utilizadas, essas pesquisas apresentam um importante entendimento sobre o conceito de *fit* ou ajuste (CHENHALL e CHAPMAN, 2006), e buscam identificar uma estrutura apropriada para o SCG que apresente adequação às contingências do ambiente organizacional.

Para Aguiar e Frezatti (2007), a importância em se estudar a natureza contingente do SCG reside tanto na possibilidade de melhor entender a adequação entre desenho e uso desses sistemas, quanto na possibilidade de identificar, em um contexto específico, o desenho e o uso adequados para o SCG das organizações.

Junqueira (2010) destaca a necessidade de evolução no conhecimento das características atuais do SCG, em como ocorre o processo de mudança nesse sistema e como são formados os diversos arranjos estruturais possíveis.

Com o foco na característica do SCG, essa pesquisa teve como objetivo identificar as características do SCG de empresas que atuam no setor de confecções no polo de Colatina/ES, procurando responder a seguinte questão de pesquisa: ***quais são as características do sistema de controle gerencial das empresas do setor de confecções da cidade de Colatina-ES?***

Para atingir o objetivo principal proposto, apresentam-se os objetivos secundários: i) elencar as principais estratégias utilizadas pelas empresas; ii) identificar as ferramentas qualitativas e quantitativas do Sistema de Controle Gerencial; iii) evidenciar os principais indicadores utilizados na avaliação do desempenho; vi) investigar a importância e utilização da contabilidade gerencial nas empresas.

Essa pesquisa utilizou o conceito amplo de SCG proposto por Chenhall (2003, p. 129). Dessa forma, os termos contabilidade gerencial, sistema de contabilidade gerencial e sistema de controle gerencial são utilizados como sinônimos.

O setor de vestuário tem desempenhado um papel relevante dentro da economia capixaba, contribuindo no desenvolvimento e na geração de empregos. No Estado do Espírito Santo pode-se destacar três pólos de desenvolvimento no setor de vestuário. O primeiro está localizado na região Norte e tem como base o município de Colatina; o segundo, na região Sul, no município de Cachoeiro de Itapemirim; e o terceiro, na Grande Vitória, no município de Vila Velha. Em relação às vendas das indústrias de vestuário capixabas, 61% são para o mercado nacional e os polos industriais que mais contribuem para esse índice são os representados pela região Norte (Colatina e São Gabriel) e região Sul (Cachoeiro de Itapemirim) (Ideies, 2011). Segundo dados de 2009, do MTE/RAIS, o município de Vila Velha possui o maior número de empresas, 24% do total, seguido por Colatina (22%), São Gabriel da Palha (11%), Vitória (6,9%) e Serra (6%). Apesar de Colatina possuir uma quantidade menor de empresas, essas são de maior porte, levando o município a concentrar o maior número de empregos, 30% do total, seguido por Vila Velha (20%), São Gabriel da Palha (17%), Serra (6,5%) e Linhares (5,4%) (MTE, 2009), justificando-se assim a relevância do setor no município de Colatina como gerador de emprego e renda.

2. Plataforma Teórica

2.1 Contabilidade gerencial

Durante as décadas de 50 e 60 as ferramentas contábeis eram vistas como meios eficazes de coordenação e controle organizacional (CHAPMAN: 2005, p. 1). A contabilidade gerencial desempenhava um papel significativo nas organizações com a implantação do custeio padrão, análise das variações entre o padrão orçado e o real, e outros sistemas a estes relacionados (ANTHONY, 1965). A crescente sofisticação das atividades de planejamento na época atribuiu ao orçamento, e conseqüentemente à contabilidade gerencial, maior importância e prestígio como prática eficaz para implementação da estratégia organizacional (CHAPMAN: 2005, p. 1). No entanto, a partir dos anos 1980s, a contabilidade gerencial foi

objeto de crítica generalizada e sustentada (HAYES e ABERNATHY, 1980; JOHNSON e KAPLAN, 1987).

É interessante observar que, a despeito de seu importante papel no planejamento estratégico das organizações nas décadas de 50 e 60, a contabilidade tenha recebido algumas críticas durante a década de 80, exatamente por não contribuir para o mesmo. Essa perda de relevância deveu-se a percepção de que a gestão, com excessivo foco financeiro, levava a uma visão de curto prazo sobre a estratégia, inibindo um comportamento integrado entre as divisões e levando ao risco de uma série de comportamentos disfuncionais (CHAPMAN, 2005, p. 2). Motivos para a perda da relevância da contabilidade gerencial são encontrados, por exemplo, em Kaplan (1984), que afirmou que as mudanças no ambiente competitivo dos anos compreendidos na década de 80 provocaram uma reavaliação dos sistemas de custos tradicionais e nos sistemas de controle de gestão, pois as técnicas utilizadas tinham sua origem na década de 20. Ou seja, apesar da mudança das características organizacionais e do ambiente de competição, foram poucas as inovações no desenho e implantação da contabilidade gerencial.

Outro aspecto importante é que a década de 80 marca a busca pela vantagem competitiva (PORTER, 1985), com o surgimento de vários novos conceitos de gestão da produção como, por exemplo: (i) qualidade total; (ii) sistema de produção *just in time*; e (iii) linhas de produção totalmente informatizadas, dentre outras. Essas inovações produtivas acentuaram a necessidade de melhoria das ferramentas de contabilidade gerencial. Afinal, a produção em massa de produtos que sofriam poucas alterações ao longo do tempo havia sido à base do desenvolvimento da contabilidade de custos e gerencial nas décadas anteriores, e a realidade dos processos produtivos havia mudado.

Portanto, a preocupação da contabilidade com as questões estratégicas de longo prazo é relativamente nova e surgiu como resposta para a perda de sua relevância no auxílio à gestão organizacional. Talvez a mais enfática crítica deste período foi realizada por Johnson e Kaplan (1987) na obra *Relevance Lost*, marco na área de contabilidade gerencial, em que os autores questionam duramente a utilidade da contabilidade com instrumento de auxílio à gestão, considerando as mudanças que estavam ocorrendo no ambiente empresarial, já aquela época. Nesse sentido, o problema central, então, era identificar como a contabilidade gerencial poderia contribuir para alinhamento dos objetivos estratégicos de longo prazo da organização com as decisões tomadas no curto prazo. Simmonds (1981) apresenta o que chamou de contabilidade gerencial estratégica – CGE como uma resposta da contabilidade gerencial aos novos tempos, em que o lucro passou a ser visto não mais apenas como resultado da eficiência interna da organização, mas de seu posicionamento competitivo ao longo do tempo.

2.2 A nova contabilidade gerencial

A “nova contabilidade gerencial” pode ser entendida de três formas distintas (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE: 2007, p. 240): (i) como solução de uma série de problemas associados ao paradigma tradicional da contabilidade gerencial; (ii) como um novo paradigma para a contabilidade gerencial; e (iii) como uma interface entre a contabilidade gerencial e outras funções organizacionais, especialmente estratégia corporativa, marketing e operações.

Independente da forma como é vista a mudança na contabilidade gerencial, a mesma decorreu da percepção de que a abordagem “tradicional” estava excessivamente focada no curto prazo e enfatizava o retorno de forma artificial, em períodos contábeis anuais, trimestrais e/ou mensais, que não necessariamente retratam o verdadeiro ciclo de vida dos produtos e a idéia de alcance da vantagem competitiva no longo prazo, conforme proposição apresentada por Lord (2007, p. 137).

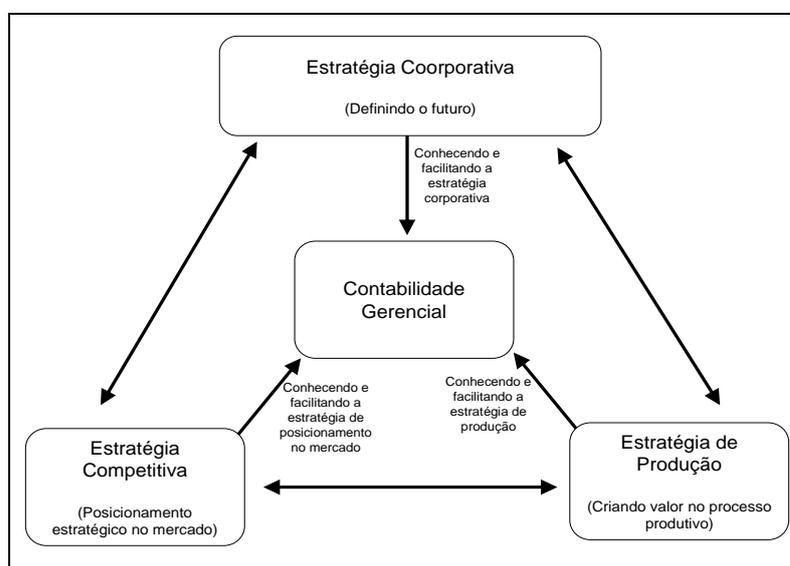
Aparentemente, a visão de que as novas ferramentas de contabilidade gerencial surgiram como solução de problemas associados às ferramentas utilizadas até então e também para aproximar a contabilidade gerencial das demais funções organizacionais é a que melhor retrata o processo de mudança nas práticas adotadas nas organizações. Nesse sentido, a “nova contabilidade” passou a possuir as seguintes características (Quadro 1).

Contabilidade Gerencial Tradicional	Contabilidade Gerencial Estratégica
➤ Histórica	➤ Foco no futuro
➤ Introspectiva	➤ Voltada para fora da organização
➤ Escopo restrito	➤ Escopo amplo
➤ Análise do desempenho interno	➤ Análise do desempenho REM ralação aos concorrentes
➤ Análise por período	➤ Múltiplos períodos para análise
➤ Foco na produção (interno)	➤ Foco na competição (externo)
➤ Foco nas atividades existentes	➤ Foco nas possibilidades e potenciais
➤ Reativa às mudanças no ambiente	➤ Pró-ativa às mudanças no ambiente
➤ Frequentemente programada	➤ Não programada
➤ Ignora as interações	➤ Explora as interações
➤ Baseada nos sistemas existentes	➤ Não limitada somente aos sistemas existentes
➤ Constituída sob convenções	➤ Não limitada às convenções
➤ Mensurações financeiras	➤ Mensurações financeiras e não-financeiras
➤ Exatidão dos números	➤ Aceita trabalhar com valores aproximados

Adaptado de Lord (2007, p. 137)

Quadro 1- Diferenças entre a contabilidade gerencial tradicional e estratégica

A despeito da necessidade de ajustes na contabilidade gerencial para atender as novas demandas, é importante ressaltar que as ferramentas “tradicionais” e “contemporâneas” não são excludentes, ou seja, as duas vertentes não são opostas, mas sim complementares (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE: 2007, p. 246).



Adaptado de (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE: 2007, p. 247)

Figura 1 - Três dimensões estratégicas da contabilidade gerencial

A Figura 1 apresenta as dimensões estratégicas da contabilidade gerencial, indicando que a integração desta com as demais funções organizacionais ocorre em três etapas. Primeiro, a integração com temas da gestão estratégica como visão, missão e estratégia do negócio, dentre outros. Com isso, a contabilidade gerencial ganha capacidade de alinhamento das ações de curto prazo e avaliações de desempenho com os objetivos estratégicos. Segundo,

a contabilidade gerencial move-se para uma maior análise do mercado através da integração com a área de marketing que lida com a segmentação e o posicionamento da marca e dos produtos da empresa em seu mercado de atuação. Terceiro, é alinhar-se à gestão da produção e a prestação de serviços. Essa gradual evolução da contabilidade gerencial para uma visão mais abrangente de negócios demanda uma série de ferramentas como, por exemplo, as apresentadas no Quadro 2. É difícil estabelecer quais ferramentas tradicionais e quais contemporâneas continuarão sendo utilizadas pelas organizações. Entretanto, é inegável que a partir dos anos 1980s, a contabilidade gerencial procurou reagir aos novos desafios e novas ferramentas foram apresentadas para atender às novas demandas organizacionais.

<i>Tipo de Foco</i>	<i>Exemplos de ferramentas desenvolvidas</i>
Foco externo à organização	<ul style="list-style-type: none"> • Análise dos concorrentes • Análise da cadeia de valor • Análise do custo total para o consumidor
Foco na concorrência e no cliente	<ul style="list-style-type: none"> • Custeio e gestão baseada em atividades • Custeio alvo • Custeio Kaizen
Foco na estratégia em ação	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Tableau de bord</i> • <i>Balanced Scorecard</i> – BSC • <i>Level of Control</i> – LOC

Quadro 2 - Ferramentas da contabilidade gerencial com foco na estratégia organizacional

Embora muitas dessas ferramentas tenham surgido de forma normativa e prescritiva, em trabalhos de consultoria, sem um construto teórico que as apoiassem ou que comprovasse efetivamente a sua utilidade para a organização, formam uma importante tentativa de resposta da contabilidade gerencial à relevância perdida. Nesse sentido, é importante identificar quais ferramentas estão sendo utilizadas pelas empresas brasileiras e, em um segundo momento, considerando as especificidades de cada organização, e de que forma.

Conforme destacado na introdução, a teoria da contingência pressupõe que não existe um mesmo perfil de utilização das ferramentas que compõem o SCG para empresas que atuam em ambientes distintos e que possuem características específicas (AGUIAR; FREZATTI, 2007; WATERHOUSE; TIESSEN, 1978). A escolha das ferramentas do SCG a serem utilizadas pelas empresas pode ser decisiva para a execução do processo de gestão, que compreende as etapas de planejamento, execução e controle, de forma adequada (GARRISON; NOREEN, 2001) pode ser determinante para o sucesso dessas etapas (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

2.3 Estágios evolutivos das ferramentas de contabilidade gerencial

Segundo o IMA – Institute of Management Accountants (Institutos de Contadores Gerenciais) no IMAP 1, independente da classificação como tradicionais ou contemporâneas, as ferramentas de contabilidade da contabilidade gerencial podem ser agrupadas em quatro estágios evolutivos, conforme apresentado no quadro 3:

Classificação	Período	Foco	Principais Ferramentas
Estágio 1	Posterior a 1950	Determinação de custos e controle financeiro.	Custeio variável, custeio por absorção, orçamento anual.
Estágio 2	1950 a 1965	Geração de informações para planejamento e suporte a tomada de decisões.	Custeio padrão, custeio baseado em atividades (ABC) e custeio RKW.
Estágio 3	1965 a 1995	Redução de desperdícios de recursos nos processos produtivos.	Gestão baseada em valor, preço de transferência, custeio meta, custeio <i>kaizen</i> , centros de responsabilidade, teoria das restrições.

Estágio 4	A partir de 1995	Criação de valor por meio do uso de recursos econômicos focando as relações com os diversos <i>stakeholders</i> .	Planejamento estratégico, <i>balanced scorecard</i> , MVA (<i>market value added</i>) e EVA (<i>economic value added</i>)
-----------	------------------	---	---

Quadro 3 - Classificação das Ferramentas da Contabilidade Gerencial

Utilizando a classificação proposta pelo IMA, Soutes e De Zen (2005) buscaram verificar em qual dos quatro estágios evolutivos encontrava-se a contabilidade gerencial das empresas brasileiras. As autoras entrevistaram alunos de turmas de pós-graduação “*lato sensu*”, por considerarem que esses atuavam em empresas relevantes no contexto econômico brasileiro, e encontraram que as estruturadas da contabilidade gerencial das empresas dos entrevistados se encontravam após o terceiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial.

Posteriormente, alguns autores (SULAIMAN, et al., 2004; SOUTES; GUERREIRO, 2007; TEIXEIRA et al., 2011) segregaram as ferramentas da contabilidade gerencial dispostas nos quatro estágios evolutivos, em dois grupos, quais sejam: ferramentas tradicionais e contemporâneas da contabilidade gerencial, seguindo a classificação proposta por Lord (2007). Sulaiman et al. (2004) verificaram o perfil do SCG em quatro países do continente asiático (Cingapura, Malásia, China e Índia). Os autores classificaram ferramentas como, custeio-padrão, análise de custo/volume/lucro, retorno sobre os investimentos e orçamentos como ferramentas tradicionais e gestão da qualidade total, ABC, custeio meta e *balanced scorecard*, foram classificadas como ferramentas contemporâneas. Os resultados demonstraram que a contabilidade gerencial das empresas analisadas é baseada, predominantemente, em ferramentas contemporâneas.

Utilizando como amostra empresas brasileiras integrantes do ranking 500 Melhores e Maiores no ano de 2004, Soutes e Guerreiro (2007) buscaram verificar se as mesmas utilizavam ferramentas tradicionais ou contemporâneas para a composição de seus SCG. Os autores consideraram como ferramentas contemporâneas o custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização, e como ferramentas modernas: ABC, custeio meta, benchmarking, kaizen, just-in-time (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, ABM, GECON (Gestão Econômica), EVA, simulação, *balanced scorecard* e gestão baseada em valor (VBM). Os resultados indicaram que as empresas da amostra utilizam ferramentas contemporâneas de contabilidade gerencial.

Teixeira et al. (2011) verificaram se as empresas do estado do Espírito Santo utilizam ferramentas contemporâneas de contabilidade gerencial na composição do SCG, utilizando como amostra as empresas presentes no ranking das 200 Maiores Empresas do Estado do Espírito Santo, edição de 2007 e 2008, da Federação das Indústrias do Estado do Espírito Santo. Foram encontradas evidências de que as empresas da amostra utilizam ferramentas consideradas tradicionais e contemporâneas, indicando que a ideia de adaptação da contabilidade gerencial, com a inclusão de novas ferramentas foi escolhida por esse grupo de empresas.

3. Metodologia da Pesquisa

A metodologia utilizada para a realização da pesquisa pode ser classificada como empírico-teórica e descritiva, por testar empiricamente a capacidade da teoria em explicar os fenômenos (MARTINS e THEÓPHILO, 2007). Em outras palavras, é testada a aderência da teoria com as características do SCG em indústrias de confecções de Colatina.

Quanto à dimensão do tempo (COOPER e SHINDLER, 2003), trata-se de um estudo transversal, que identifica as características do SCG das empresas em um período específico de tempo. De acordo com Junqueira (2010), essa dimensão é consistente com a grande maioria dos trabalhos em contabilidade gerencial que utilizam a metodologia de survey para a

coleta dos dados e que, de acordo com Van der Stede, Young e Chen (2005, p. 665), correspondem à aproximadamente 98% das pesquisas.

3.1 Seleção da Amostra e Técnica de Coleta de Dados

Considerando a inexistência de banco de dados para consulta sobre as ferramentas de controle gerencial utilizadas pelas empresas do Polo de Confeções de Colatina-ES, foi necessária a coleta de dados primários a partir de uma amostra não probabilística das indústrias do Pólo. Para a coleta de dados as empresa foram contatadas primeiramente por telefone, com o objetivo de identificar o responsável pela área de controladoria ou área afim e/ou o principal executivo. Esse levantamento permitiu um contato direto com o potencial respondente, para uma exposição da pesquisa e um convite para que a empresa participasse da mesma. Para aqueles que concordaram em participar foi enviado um e-mail institucional, no qual foram explicados os detalhes da pesquisa e oferecido um link para acesso ao roteiro da entrevista que seria realizada.

Às empresas e aos gestores participantes foi garantido o anonimato e a confidencialidade das respostas. Foram contatadas 32 empresas, no período de fevereiro a março de 2012, representando as maiores empresas do polo, em faturamento e empregabilidade, sendo que 15 concordaram em participar da pesquisa, representando 47% do total de empresas contatadas. O horário foi previamente agendado com o proprietário ou responsável pela área de controladoria (ou afim). A entrevista semi-estruturada foi segregada em cinco blocos com questões fechadas e abertas e duração média em cada empresa foi de uma hora. Cabe ressaltar que todas as empresas possuem gestão familiar, com boa parte das decisões centralizadas no proprietário.

3.2 Estrutura da entrevista e variáveis

O Quadro 4 apresenta as variáveis relevantes e o detalhamento dos construtos, teorias de sustentação e as escalas de tratamento utilizadas na entrevista, adaptados dos trabalhos realizados por Espejo (2008) e por Junqueira (2010). Esses parâmetros foram distribuídos em cinco blocos. Todas as questões foram contempladas em estudos anteriores, conforme principal referência apontada no Quadro 4.

Bloco	Variáveis	Construto	Principal Referência	Número de itens	Escala
I Estratégia	Qualidade do produto, custo, diferenciação, variedade, preço, velocidade para modificar produtos, velocidade para modificar o volume e/ou mix de produtos, velocidade de entrega, serviço pós-venda, amplitude do canal de distribuição, customização	Estratégia	Porter (1980); Chenhall e Langfield-Smith (1998)	11	Intervalar
II Ferramentas do SCG	Ferramentas qualitativas e quantitativas do SCG	Componentes do SCG	Chenhall e Langfield-Smith (1998)	24	Intervalar
III Desempenho	Grau de satisfação com o SCG	Desempenho do SCG	Espejo (2008)	8	Intervalar
IV Desempenho	Faturamento, market-share, margem de lucro, RSPL, satisfação do cliente, ROI, medidas qualitativas	Desempenho Organizacional	Lester, Parnell e Carragher (2003); Oyadomari (2008)	2	Intervalar

V Características da empresa	Número de funcionários, faturamento, idade. Dados do respondente (Gestor)	Perfil da empresa	Lester, Parnell e Carraher (2003)	6	Catagórica
---------------------------------	---	-------------------	-----------------------------------	---	------------

Quadro 4 – Variáveis e construtos da pesquisa

O Bloco I refere-se ao tipo de estratégia utilizada pela organização. A estratégia adotada foi identificada por 11 itens correspondentes aos fatores críticos de sucesso. Para alcançar esse objetivo, o respondente foi convidado a informar a importância das diversas opções estratégicas possíveis. Utilizou-se uma escala *Likert* de dez pontos, cujos extremos foram: 1 (pouco importante) e 10 (muito importante para a organização). O Bloco II teve por objetivo identificar as ferramentas de controle gerencial, por meio de duas perguntas. A primeira teve por objetivo obter informações sobre as ferramentas quantitativas e a segunda sobre as ferramentas qualitativas. Os gestores foram convidados a responder se a empresa possuía ou não determinada ferramenta e também o nível de utilidade da mesma. Utilizou-se uma escala *Likert* de dez pontos, cujos extremos foram: 1 (pouco importante) e 10 (extremamente importante para a organização). Um campo foi incluído para a hipótese de a empresa não possuir o artefato. O Bloco III refere-se ao nível de satisfação dos proprietários com o desempenho e a importância do controle gerencial para o alcance dos objetivos da organização. O propósito foi identificar se as informações gerenciais são efetivamente utilizadas pelas empresas pesquisadas. O Bloco IV teve por objetivo identificar os critérios de avaliação de desempenho utilizados pelas empresas e o seu posicionamento em relação aos principais. Dessa forma, foram apresentadas duas perguntas: i) a primeira teve por objetivo identificar a importância dos principais indicadores na avaliação do desempenho da organização por meio de uma escala *Likert* de dez pontos, cujos extremos foram: 1 (pouco importante) e 10 (extremamente importante para a organização); ii) a segunda questão teve por objetivo comparar o desempenho da organização em relação aos seus principais concorrentes por meio de uma escala *Likert* de onze pontos cujos extremos foram: - 5 (muito inferior aos principais concorrentes) e + 5 (muito superior aos principais concorrentes). Um campo foi incluído para a hipótese de a empresa não possuir informações sobre o concorrente. O último Bloco (V) da entrevista teve por objetivo obter informações sobre a empresa e o respondente, como número de funcionários, faturamento anual, idade da organização, faixa etária do gestor, gênero, cargo/função, tempo na empresa e tempo de experiência na área de contabilidade/controle gerencial. Todos os resultados foram tabulados e as estatísticas descritivas e informações qualitativas emitidas pelos gestores serão discutidas na seção seguinte.

4. Análise dos resultados

4.1 Bloco I:

A Tabela 1 apresenta as estratégias adotadas pelas empresas pesquisadas. Observa-se uma maior preocupação com a qualidade do produto, tempo de entrega e fornecimento de uma ampla variedade de produtos que são considerados diferenciados quando comparados com os oferecidos pelos concorrentes. Esse tipo de estratégia é aderente à realidade do Polo que apresenta-se um fornecedor de produtos para marcas reconhecidas no mercado nacional. É possível identificar que a qualidade do produto reflete na menor importância dada a uma estratégia de política de preços inferiores aos principais concorrentes.

Tabela 1 - Estratégias adotadas

	N	Min	Max	Med	Desvio Padrão
Qualidade	15	1,00	10,00	9,00	2,33
Velocidade de entrega	15	1,00	10,00	8,60	2,44
Fornecer ampla variedade de produtos	15	1,00	10,00	8,47	2,47
Fornecer produtos diferenciados	15	1,00	10,00	8,40	2,47

Possuir um canal amplo de distribuição	15	1,00	10,00	8,20	2,24
Fornecer produtos customizados	15	1,00	10,00	8,07	2,43
Desenvolver novos produtos rapidamente	15	1,00	10,00	7,80	2,57
Modificar rapidamente o volume e o mix	15	1,00	10,00	7,67	2,29
Fornecer efetivo serviço de pós-venda	15	1,00	10,00	7,40	3,07
Praticar preços inferiores à concorrência	15	1,00	10,00	7,33	2,44

Como estratégias utilizadas com menor intensidade e importância estão um efetivo serviço de pós-venda e modificações rápidas no volume ou no mix de produtos. Provavelmente, esse resultado está relacionado ao tipo de produto que demanda um relacionamento maior com os clientes antes da venda, como é o caso de quem trabalha com coleções sazonais, base nas tendências identificadas pelos estilistas e com a antecedência necessária para chegar aos pontos de venda antes do início das estações. Dessa forma, a capacidade para modificar rapidamente o volume ou o mix de produtos é reduzida, conforme relatou um gestor: *“Investimos muitos esforços nas coleções, o custo é alto, e não podemos errar”*.

Tabela 2: Vantagem competitiva comparada

	N	Min	Max	Média	Desvio Padrão
Qualidade	15	0,00	5,00	1,80	2,01
Fornecer ampla variedade de produtos	15	-1,00	4,00	1,73	1,91
Fornecer produtos customizados	15	-2,00	4,00	1,27	1,98
Fornecer produtos diferenciados	15	-1,00	5,00	1,27	1,87
Desenvolver novos produtos rapidamente	15	-2,00	4,00	1,00	2,07
Velocidade de entrega	15	-1,00	4,00	0,80	1,78
Possuir um canal amplo de distribuição	15	-2,00	4,00	0,53	1,68
Praticar preços inferiores à concorrência	15	-3,00	3,00	0,53	1,46
Fornecer efetivo serviço de pós-venda	15	-5,00	5,00	0,40	2,56
Modificar rapidamente o volume e o mix	15	-2,00	4,00	0,33	1,63

A Tabela 2 apresenta a comparação da capacidade competitiva das empresas pesquisadas em relação aos principais concorrentes. A escala utilizada foi de -5 (muito pior que os concorrentes) até 5 (muito melhor que os concorrentes). Apesar da percepção dos entrevistados de que as empresas estão ligeiramente superiores aos concorrentes, os desvios-padrão obtidos indicam que os concorrentes podem apresentar capacidade competitiva superior em todos os quesitos analisados. Para os entrevistados, esse resultado é consequência da grande competição do setor de confecções, em especial, da concorrência com Polos da Região Sul e outros polos da região Sudeste, como os da grande Vitória.

4.2 Bloco II:

A Tabela 3 apresenta as ferramentas quantitativas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas. O artefato mais utilizado é a análise da lucratividade do produto, seguido pela análise custo/volume/lucro. Vale ressaltar que, apesar de utilizarem a análise CVL, que demanda a utilização do custeio variável, os entrevistados destacam o custeio por absorção como sendo o terceiro artefato mais importante. A utilização do custeio por absorção foi justificada por ser esse o método aceito pela Legislação e também por uma cultura, ainda existente na maioria das empresas entrevistadas, de utilização do custo unitário para cálculo do preço de venda. Chama a atenção também a pouca utilidade percebida para as demonstrações contábeis básicas, do planejamento estratégico e do orçamento.

Tabela 3: Ferramentas quantitativas de contabilidade gerencial utilizadas

	N	Min	Max	Média	Desvio Padrão
Análise da lucratividade	12	7,00	10,00	9,08	1,08
Análise CVL	12	7,00	10,00	9,00	1,21
Custeio por absorção	12	5,00	10,00	8,83	2,12

Análise do ciclo de vida do produto	10	7,00	10,00	8,70	1,16
Custeio variável	7	3,00	10,00	8,29	2,98
Orçamento	9	4,00	10,00	7,00	2,00
Planejamento estratégico	8	4,00	9,00	6,88	1,73
Demonstrações contábeis básicas	6	4,00	9,00	6,67	1,97
Gerenciamento por projeto	6	4,00	8,00	6,17	1,72
Orçamento de capital	2	4,00	5,00	4,50	0,71
<i>Balanced Scorecard</i> , Análise da cadeia de valor, EVA e Lucro residual, Custeio alvo, ABM e ABC	0				

Observa-se ausência das seguintes ferramentas: i) *balanced scorecard* ou outra ferramenta que incorpore medidas balanceadas (financeiras e não-financeiras) de desempenho; ii) análise da cadeia de valor; análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, lucro residual ou outra medida econômica), iii) custeio alvo; e iv) custeio (ABC) e gestão (ABM) baseada em atividades. Informalmente, alguns dos entrevistados admitiram a sonegação de impostos, o que explica, em parte, a pouca utilidade das informações contábeis básicas e, conseqüentemente, do orçamento e do orçamento de capital para uma parcela significativa das empresas entrevistadas.

A Tabela 4 apresenta os artefato e indicadores não-financeiros. O *benchmarking* interno e o *benchmarking* externo forma apontados como as principais ferramentas qualitativas. Entretanto, apenas duas empresas declararam utilizá-las.

Tabela 4: Ferramentas qualitativas de contabilidade gerencial utilizadas

	N	Min	Max	Média	Desvio Padrão
<i>Benchmarking</i> externo	2	8,00	8,00	8,00	0,00
<i>Benchmarking</i> interno	2	8,00	8,00	8,00	0,00
Satisfação do cliente	10	3,00	10,00	7,40	2,55
Avaliação de fornecedores	7	5,00	8,00	7,14	1,21
Taxa de retenção de funcionários	5	3,00	9,00	7,00	2,35
Satisfação dos empregados	7	4,00	10,00	6,71	2,21
<i>Market share</i>	6	4,00	8,00	6,50	1,76
Avaliação por equipes	4	3,00	8,00	6,25	2,36

A ferramenta mais utilizada é o índice de satisfação de clientes, por 10 empresas. Os entrevistados também destacaram preocupação com a retenção de funcionários e a avaliação de fornecedores, justificando a sua utilização em virtude da carência de mão-de-obra e pela dificuldade de encontrar fornecedores qualificados na região, fato percebido também na declaração de um gestor: “ a rotatividade de mão-de-obra é alta, muitas pessoas trocam rapidamente de de confecção em confecção, não temos muitos argumentos para reter o funcionário”. Outra questão é que não dispomos de muito padrão nos serviços contratado”.

4.3 Bloco III

A Tabela 5 apresenta a satisfação dos proprietários quanto o desempenho. Considerando os valores superiores a 5,0 como indicativos de uma satisfação com o desempenho superior ao dos concorrentes, 78,6% dos entrevistados declararam que os proprietários estão satisfeitos com o desempenho da empresa. Ou seja, embora desconheça em sua maioria o desempenho dos principais concorrentes, os empresários estão satisfeitos com o próprio desempenho.

Tabela 5: Satisfação com o desempenho

	Frequência	%	% Acumulado
10,00	1	7,1	7,1
8,00	7	50,0	57,1
7,00	2	14,3	71,4

	6,00	1	7,1	78,6
	5,00	2	14,3	92,9
	1,00	1	7,1	100,0
	Total	14	100,0	
Missing		1		
Total		15		

As entrevistas indicaram que a avaliação feita pelos proprietários leva em consideração um retorno esperado, que é calculado com base na percepção do mercado, e desconsidera possíveis resultados superiores da concorrência.

A Tabela 6 apresenta a percepção dos entrevistados quanto à importância da contabilidade gerencial para o desempenho da organização. Considerando a avaliação 5,0 como neutra, apenas 57,1% dos entrevistados declararam estar satisfeitos com a contribuição da contabilidade gerencial.

Tabela 6: Importância da contabilidade gerencial

	Frequência	%	% Acumulado
	10,00	3	21,4
	9,00	2	14,3
	8,00	1	7,1
	6,00	2	14,3
	4,00	1	7,1
	3,00	1	7,1
	1,00	4	28,6
	Total	14	100,0
Missing		1	
Total		15	

Conforme destacado anteriormente, boa parte das empresas entrevistadas possui contabilidade terceirizada e com foco na contabilidade societária/fiscal e com práticas de sonegação fiscal adotadas por algumas delas. Dessa forma, é possível inferir que é necessário ajustar os SCG das empresas para atender às demandas dos gestores por informações gerenciais.

Tabela 7: Nível de mudança na contabilidade gerencial

	Frequência	%	% Acumulado
	10,00	1	7,1
	8,00	2	14,3
	7,00	6	42,9
	6,00	2	14,3
	5,00	1	7,1
	4,00	1	7,1
	1,00	1	7,1
	Total	14	100,0
Missing		1	
Total		15	

Também é necessária a adequação dos prestadores de serviços contábeis às demandas de informações gerenciais por parte das empresas. Essa percepção é fortalecida pelo nível de mudança necessária na contabilidade gerencial das empresas (Tabela 7), que indicou que 78,6% das empresas não estão satisfeitas com as informações disponibilizadas. O que pode ser confirmado com o relato de dois gestores: *“Nem sempre o contador consegue nos ajudar, as vezes precisamos de uma informação muito rápida, e tomamos as decisões com base o que temos de informação interna ou do mercado. Para nós o contador atende as burocracias tributárias, e os cadastros bancários.”*

4.4 Bloco IV

Os entrevistados afirmaram que o faturamento, a margem de lucro, e o market share são as ferramentas mais utilizadas para a avaliação de desempenho das empresas (Tabela 8).

Tabela 8: Ferramentas utilizadas na avaliação do desempenho

	N	Min	Max	Média	Desvio Padrão
Faturamento	14	1,00	10,00	9,36	2,41
Margem de lucro	14	1,00	10,00	9,00	2,42
<i>Market share</i>	14	1,00	10,00	8,57	2,41
Satisfação dos clientes	14	1,00	10,00	7,07	2,79
Retorno sobre o patrimônio líquido – RSPL	14	1,00	10,00	6,43	3,57
Retorno sobre o investimento – ROI	14	1,00	10,00	5,93	3,41
Avaliação qualitativa	14	1,00	10,00	5,21	3,04

Chama a atenção a baixa utilização do retorno sobre o patrimônio líquido e do retorno sobre o investimento, que pode também ser justificada, em parte, pela não utilização das demonstrações contábeis básicas. As empresas utilizam pouco as medidas qualitativas para avaliar o desempenho de suas operações.

Tabela 9: Avaliação comparada do desempenho

	N	Min	Max	Média	Desvio Padrão
Vendas	7	0,00	3,00	1,71	1,25
ROI	3	0,00	3,00	1,67	1,53
Satisfação dos clientes	5	0,00	4,00	1,20	1,79
Margem de lucro	4	0,00	2,00	1,00	1,15
RSPL	3	0,00	2,00	0,67	1,15
<i>Market share</i>	8	-5,00	2,00	0,00	2,20
Avaliação qualitativa	3	-3,00	2,00	-0,33	2,52

A Tabela 9 apresenta a avaliação comparada do desempenho das empresas em relação aos principais concorrentes (escala de – 5 até + 5). Observa-se que, com exceção da avaliação qualitativa, todos os parâmetros de avaliação foram considerados superiores. Entretanto, menos da metade das empresas declararam conhecer o desempenho dos concorrentes, o que pode representar uma dificuldade para competir em um mercado tão disputado como o da indústria de confecções.

4.5 Bloco V

Este bloco buscou identificar o perfil das empresas e dos respondentes, considerando que uma das empresas não respondeu este bloco, tem-se 14 respondentes. Em relação ao número de funcionários, 8 empresas possuem até 30 funcionários, cinco empresas possuem mais de 100 funcionários e apenas uma empresa possui entre 71 e 100 funcionários. Em relação ao faturamento anual, 6 empresas declararam faturar mais de R\$ 2.500.000,00, 7 possuem faturamento até R\$ 1.000.000,00 e apenas uma empresa possui faturamento entre R\$ 1.500.000,00 e R\$ 2.000.000,00. Quanto ao tempo de existência, apenas 3 empresas possuem mais de 20 anos de existência, 4 possuem entre 15 e 20 anos de existência e 7 possuem menos de 10 anos de existência. Em relação ao perfil dos gestores, cinco respondentes eram do gênero masculino (três sócios proprietários e dois diretores administrativos) e nove respondentes do gênero feminino (quatro sócias proprietárias, quatro gerentes financeiras e uma contadora). Quatro dos respondentes estavam na empresa a mais de 10 anos, cinco entre 5 e 10 anos e cinco por menos de 5 anos. Cinco possuíam mais de 10 anos de experiência na área, 7 entre 5 e 10 anos de experiência na área e dois menos de 5 anos de experiência na área.

Quanto a faixa etária, 5 gestores possuem mais de 40 anos, 5 possuem idade entre 35 e 40 anos, e 4 possuem menos de 30 anos.

5. Considerações finais

A pesquisa teve por objetivo identificar quais são as características do sistema de controle gerencial das empresas do setor de confecção da cidade de Colatina-ES. Para alcançar esse objetivo, foram contatadas 32 das principais empresas do setor no Município e coletados os dados de 15 dessas empresas que concordaram em participar da pesquisa. A metodologia para coleta a entrevista semiestruturada, realizada com os proprietários ou responsáveis pela controladoria ou área afim.

Os resultados indicam que as empresas procuram estratégias relacionadas com a diferenciação de produto, que é considerada superior aos dos principais concorrentes. As ferramentas quantitativas mais utilizadas são a análise de lucratividade, a análise custo/volume/lucro, o custeio por absorção e o custeio variável e a análise do ciclo de vida do produto. Quanto às ferramentas qualitativas, as empresas utilizam principalmente benchmarking interno e externo, medidas de satisfação do cliente e a avaliação dos fornecedores.

As empresas utilizam o faturamento, a margem de lucro e o *market share* como principais indicadores para avaliar o desempenho. A baixa utilização de indicadores como o retorno sobre o patrimônio líquido e o retorno sobre o investimento deve-se a pouca confiança nas informações contábeis e no alto índice de informações não contabilizadas, admitida por boa parte dos entrevistados. Menos da metade das empresas declararam conhecer o desempenho dos concorrentes. Para as que fazem esse tipo de análise, o desempenho de suas empresas é considerado um pouco melhor.

A análise das ferramentas de controle gerencial utilizadas indica que o SCG das empresas do polo de confecções de Colatina utilizam ferramentas tradicionais e contemporâneas e a adoção dessas ferramentas ocorre como solução de problemas associados às práticas tradicionais e a necessidade da aproximação da contabilidade gerencial com outras funções organizacionais, corroborando com as proposições de Wickramasinghe e Alawattage (2007, p. 240).

Quanto aos estágios propostos pelo IMAP, as empresas possuem ferramentas dos quatro estágios. Entretanto, ainda predominam características do 1º Estágio e que processos de mudança nos SCG devem ser estimulados para adequar as empresas pesquisadas às novas demandas do mercado.

Embora tenham declarado satisfação com o desempenho, os entrevistados indicaram pouca importância da contabilidade gerencial para a obtenção do mesmo. Isso reflete na percepção dos gestores de que há a necessidade de mudanças significativas na contabilidade gerencial das empresas pesquisadas.

A principal limitação da pesquisa é a impossibilidade de generalizar os achados para todas as empresas do Polo, apesar da representatividade das empresas que aceitaram participar da pesquisa. A pesquisa contribui por diagnosticar as práticas de controle gerencial adotadas pelas principais empresas do Polo de confecções de Colatina. Entretanto, é necessário avançar no entendimento de como essas práticas são utilizadas por diferentes empresas e se existem padrões que podem ser observados e diferenciados entre as empresas com desempenho superior e aquelas com desempenho considerado insatisfatório.

Referências

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha Adequada da Estrutura de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. In: Congresso ANPCONT, 1, Gramado, 2007. **Anais...**São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.

ANTHONY, R. N. **Management planning and control systems: a framework for analysis**. Harvard Business School Press, 1965.

CHAPMAN, C. S. **Controlling strategy: management, accounting, and performance measurement**. Oxford University Press, New York, 2005.

Chenhall, R. H. & Chapman, C. S. (2006). Theorising and testing fit in contingency research on management control systems. In Z. Hoque (Ed.), **Methological issues in accounting research: theories, methods and issues**. London: Spiramus Press.

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

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**, 28(2-3), p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, pp. 395-422, 2005.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MORITSEN, J. (org. CHAPMAN, C.; HOPWOOD; SHIELDS). Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, pp. 625-640, 2007

ESPEJO, M. M. S. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2008.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial, planejamento e controle gerencial**. São Paulo; Atlas, 2007.

GARRISON, R. H.; HOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª ed. Rio de Janeiro: 2001.

HAYES, Robert H.; ABERNATHY, William J. Managing our way to economic decline. **Harvard Business Review**, (july-august): p. 67-77, 1980.

HOPWOOD, A. G. The economic crisis and accounting: implications for the research community. **Accounting, Organizations and Society**, 34, 6-7, p. 797-802, 2009

IDEIES. Têxtil e Confecções no Espírito Santo. Inteligência Competitiva. **Caderno Ideies**. Julho de 2011, Ano 1 - Nº 01. Disponível em http://www.ideies.org.br/midias/pdf/O_setor_t%C3%AAxtil_e_de_confec%C3%A7%C3%B5es_no_Esp%C3%ADrito_Santo.pdf

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

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

JUNQUEIRA, Emanuel R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria de contingência**. 2010, 147p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2010.

KAPLAN, Robert S. The evolution of management accounting. **The Accounting Review**, (July): p. 390-418, 1984.

LORD, Beverley R. Strategic management accounting. In. HOPPER, T. D.; NORTHCOTT, D. & SCAPENS, R. (Editores). **Issues in management accounting**. Essex: Pearson Education Ltda., 2007.

MARTINS, Gilberto A.; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo, SP: Atlas, 2007.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems: performance measurement, evaluation, and incentives**. London: Prentice Hall, 2007.

MTE – Ministério do Trabalho e Emprego. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/portal-mte/>>. Acesso em: 10 de julho de 2011.

PORTER, M.JE. **Competitive Strategy**, Free Press, New York, 1980.

PORTER, M. **Competitive advantage: creating and sustaining superior performance**. New York: The Free Press, 1985.

SIMMONDS, K. **Strategic management accounting**. **Management Accounting** (UK), April, p. 26-29, 1981.

SOUTES, D.O.; DE ZEN, M.J.C.M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade e Contraladoria**, São Paulo, 2005.

SOUTES, D.O; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **Anais do XXXI Encontro da Anpad**, Rio de Janeiro, 2007.

SULAIMAN, Maliah et al. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v.4, n.19, p.493-508, 2004.

TEIXEIRA, A. J. C. et al. A Utilização de ferramentas de Contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v.8, n.3, p.108-127, set 2011.

VAN Der STEDE, W. A.; YOUNG, S. M.; CHEN, C. X. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: the case of survey studies. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 30, pp. 655-684, 2005.

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**. v. 3, p. 65 – 76, 1978.

WICKRAMASINGHE, D.; ALAWATTAGE, C. **Management accounting change: approaches and perspectives**. New York, NY: Routledge, 2007.