


Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil


Study on the usability of management accounting practices most intensely used by companies operating in Brazil

Estudio sobre la usabilidad de las prácticas de contabilidad gerencial más intensamente utilizadas en empresas que operan en Brasil


Rodrigo Paiva Souza

Doutor em Controladoria e Contabilidade (USP)
Professor do Programa de Mestrado Profissional em
Controladoria e Finanças da FIPECAFI,
São Paulo/SP, Brasil
rodrigo.souza@fipecafi.org
<https://orcid.org/0000-0002-5816-3991> 

Paschoal Tadeu Russo*

Doutor em Controladoria e Contabilidade (USP)
Professor do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria e
Finanças da FIPECAFI, São Paulo/SP, Brasil
paschoal.russo@fipecafi.org
<https://orcid.org/0000-0002-7293-4385> 

Reinaldo Guerreiro

Doutor em Controladoria e Contabilidade (USP)
Professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
(USP), São Paulo/SP, Brasil
reiguerr@usp.br
<https://orcid.org/0000-0002-6507-5965> 

Endereço do contato principal para correspondência*

Rua Maestro Cardim, 1170, Bairro: Bela Vista, CEP: 01323-001 – São Paulo/SP, Brasil

Resumo

Este estudo teve como objetivo principal investigar os principais atributos que caracterizam a usabilidade da Práticas de Contabilidade Gerencial mais intensamente usada por gestores de diferentes níveis funcionais em organizações que atuam no Brasil. As dimensões de usabilidade foram mensuradas a partir dos constructos definidos por Mahama e Cheng (2013), a saber: coercivo, habilitante, reparo, flexibilização, transparência interna e transparência global. O método de coleta de dados foi o *survey*, sendo enviados questionários para empresas listadas no anuário Melhores & Maiores, publicado pela revista Exame. Foram coletadas 149 respostas válidas de profissionais que atuam em diversas posições nas organizações. A análise dos dados utilizou as técnicas de análise fatorial e de correspondência. Como principais achados, é possível destacar que as práticas mais adotadas são aquelas relacionadas ao processo de gestão (Orçamento empresarial, Planejamento estratégico e Variações orçamentárias), e os profissionais entendem que essas práticas permitem realizar correções e facilitam a solução de problemas (dimensão reparo), bem como melhoram a visibilidade do trabalho (transparência interna). Adicionalmente, os resultados mostram que os contadores percebem as práticas mais utilizadas na empresa como ferramentas de controle (dimensão coercitiva), enquanto outros profissionais de média gerência as percebem como ferramentas que os auxiliam a desenvolver suas atividades de forma mais eficiente (dimensão habilitante).

Palavras-chave: Práticas de contabilidade gerencial; Usabilidade; Práticas mais utilizadas

Abstract

The main objective of the study was to investigate the main attributes that characterize the dimensions of usability that justify the adoption of Management Accounting Practices more intensively used by managers from different functional levels by Mahama and Cheng (2013), namely: coercive, enabling, repair, flexibilization, internal transparency, and global transparency. Survey was the data collection method, and questionnaires were sent to companies listed in the yearbook 'Best & Largest', published by Exame magazine. We collected 149 valid responses from professionals working in different positions at the organizations. We

carried out data analysis by using the factorial and correspondence analysis techniques. As main findings, we highlight that the most adopted practices are those related to the management process (Budget, Strategic planning, and Budget variations), and professionals understand that these practices allow corrections and facilitate the solution of problems (repair dimension), as well as improve job visibility (internal transparency). In addition, the results show that accountants perceive the most used practices as a control tool (coercive dimension), while other middle management professionals perceive them as a tool that allows them to develop their activities more efficiently (enabling dimension).

Keywords: Management accounting practices; Usability; Most adopted practices

Resumen

Este estudio tuvo como objetivo principal investigar los principales atributos que caracterizan las dimensiones de usabilidad que justifican la adopción de las Prácticas de Contabilidad de Gestión utilizadas con mayor intensidad por los gerentes de diferentes niveles funcionales en las organizaciones empresariales que operan en Brasil. Las dimensiones de usabilidad se midieron a partir de las construcciones definidas por Mahama y Cheng (2013), a saber: coercitiva, habilitación, reparación, flexibilización, transparencia interna y transparencia global. El método de recopilación de datos fue la encuesta, y se enviaron cuestionarios a las empresas que figuran en el anuario "Mejores & Más Grandes", publicado por la revista Exame. Se obtuvieron 149 respuestas válidas de profesionales que trabajan en diferentes puestos en las organizaciones. El análisis de datos utilizó las técnicas de análisis de factorial y correspondencia. Como hallazgos principales, es posible resaltar que las prácticas más adoptadas son aquellas relacionadas con el proceso de gestión (presupuesto comercial, planificación estratégica y variaciones presupuestarias), y los profesionales entienden que estas prácticas permiten correcciones y facilitan la solución de problemas (dimensión de reparación), así como mejoran la visibilidad del trabajo (transparencia interna). Además, los resultados muestran que los contadores perciben las prácticas más utilizadas en la empresa como herramientas de control (dimensión coercitiva), mientras que otros profesionales de la gerencia media las perciben como herramientas que les ayudan a desarrollar sus actividades de manera más eficiente (dimensión habilitadora).

Palabras clave: Prácticas de contabilidad gerencial; Usabilidad; Prácticas más utilizadas

1 Introdução

Este estudo adota o entendimento de que práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) são os instrumentos e/ou artefatos que a Contabilidade Gerencial utiliza como facilitadores da consecução dos seus objetivos, tais como o orçamento empresarial, sistemas de custeio, *Balanced Scorecard*, entre outros (ESPEJO, 2008; ESPEJO *et al.*, 2009; FREZATTI, 2005; SOUTES, 2006; SOUTES; GUERREIRO, 2007; SOUZA, LISBOA; ROCHA, 2003).

No Brasil, foram realizadas diversas pesquisas que buscaram avaliar o uso de práticas de Contabilidade Gerencial em organizações (LOURENÇO; SAUERBRONN, 2018; RUSSO; PARISI; PEREIRA, 2016; AGUIAR *et al.*, 2012; DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI, 2005; FREZATTI *et al.*, 2007; GUERREIRO; CORNACHIONE; SOUTES, 2011; GONZÁLEZ, 2009; GUERREIRO *et al.*, 2005; OYADOMARI *et al.*, 2008; REGINATO, 2010; REGINATO; GUERREIRO, 2012; SILVA JUNIOR; LUCIANO; TESTA, 2013; SOUTES, 2006; SOUZA, LISBOA; ROCHA, 2003). Tais estudos, de maneira geral, analisam e evidenciam quais as práticas utilizadas pelas empresas, tendo como base o pressuposto de que as diferentes práticas são utilizadas em todas as organizações.

Pode-se considerar que, cada vez mais, sob um nível macro de observação, as PCG têm se tornado mais homogêneas, conforme demonstram estudos em diversos países e organizações que as utilizam. Muito embora possam existir fatores que expliquem essa tendência à homogeneização, os estudos têm ressaltado os fatores isomórficos: coerção, normativismo e mimetismo (ALSHARARI; DIXON; YOUSSEF, 2015; BRANDAU *et al.*, 2013; GRANLUND; LUKKA, 1998; SCAPENS, 2006). Entretanto, não se pode afirmar que as diferentes PCG sejam utilizadas com a mesma intensidade nas diversas organizações.

Uma das abordagens que vem sendo utilizada para avaliar o uso dessas práticas considera-as como burocracias organizacionais, que tanto podem contribuir com seus usuários para que lidem eficazmente com os desafios gerenciais, como podem dificultar, se foram mais voltadas à padronização e controle de suas atividades (ADLER; BORYS, 1996). Nesse contexto, são empregados os conceitos de uso coercitivo versus habilitante (AHRENS; CHAPMAN, 2004), em que os autores avaliaram as características da utilização de sistemas de controle gerencial em uma rede de restaurantes no Reino Unido. Isso foi feito a partir de uma adaptação do *constructo* coercitivo versus habilitante, desenvolvido por Adler e Borys (1996), que tem possibilitado observar diferentes níveis de qualidade no uso de PCG.

Até o ano de 2017, o *constructo* de Adler & Borys (1996), , foi utilizado em mais de 1500 estudos (STRAUSS; TESSIER, 2019). No Brasil, ainda são poucos os trabalhos que adotam essa abordagem teórica para avaliar características específicas do uso de PCG nas organizações, sobretudo valendo-se do *constructo* desenvolvido por Mahama e Cheng (2013) (SOUZA; BEUREN, 2018; BEUREN; SANTOS, 2019; BEUREN; SANTOS; BERND, 2020; OYADOMARI *et al.*, 2019).

Tais pesquisas sugerem que a percepção habilitante das práticas está associada diretamente à

autopercepção de empoderamento de seus usuários, e à capacidade de resiliência organizacional (BEUREN; SANTOS; BERND, 2020), além de ela também afetar suas percepções sobre autonomia, controle, satisfação no trabalho e desempenho das tarefas (SOUZA; BEUREN, 2018). Outros estudos evidenciaram que a intensidade de uso de determinadas práticas, comparativamente a outras, pode influenciar as percepções sobre suas características mais habilitantes e sobre os benefícios advindos de melhor desempenho na realização de tarefas (MAHAMA; CHENG, 2013; OYADOMARI *et al.*, 2019). Por outro lado, resultados de pesquisas também mostraram que práticas habilitantes e coercitivas podem coexistir nas empresas, e aquelas percebidas como coercitivas não necessariamente significam influência negativa para seus usuários; ao contrário, podem até gerar contribuições positivas (BEUREN; SANTOS, 2019).

Este estudo parte do pressuposto de que os diferentes gestores utilizam práticas de Contabilidade Gerencial de forma peculiar; entretanto, em cada organização existe somente uma Prática de Contabilidade Gerencial que pode ser percebida como a mais intensamente usada pelos gestores. Salienta-se que, neste estudo, da mesma forma que adotado por Mahama e Cheng (2013), emprega-se o termo “intensidade de uso” para descrever a extensão com que uma Prática de Contabilidade Gerencial é usada. Em cada organização, diferentes níveis funcionais de gestores podem estar envolvidos com o uso de práticas de contabilidade, sendo percebidas de modo diferente por cada um deles, em função de seus níveis de atuação.

Tendo em conta que a intensidade de uso pode ter impacto na forma como a dimensão facilitadora de uma Prática de Contabilidade Gerencial é percebida (MAHAMA; CHENG, 2013; OYADOMARY *et al.*, 2018, p. 345), esta pesquisa oferece uma visão singular, distinta das pesquisas anteriormente citadas. Isto porque ela avalia diferentes práticas simultaneamente, mas considera que todas são comparáveis, por serem as mais usadas, e parte da percepção de gestores de diferentes níveis funcionais. Além disso, considera que as práticas percebidas como as mais usadas (usadas mais intensamente) refletem com maior intensidade seu impacto no desempenho das tarefas diretamente associadas a elas (MAHAMA; CHENG, 2013).

À luz do pressuposto de que as PCG podem se caracterizar como burocracias organizacionais, que atuam de forma habilitante ou coercitiva nas tarefas a elas associadas (ADLER; BORYS, 1996), esta pesquisa parte da percepção de usuários e adota o constructo desenvolvido por Mahama e Cheng (2013). O objetivo principal foi investigar a percepção de profissionais de diferentes níveis funcionais sobre atributos habilitantes ou coercitivos das PCG mais intensamente usadas nas organizações em que atuam. O foco da pesquisa são empresas não financeiras que operam no Brasil, em diferentes setores de atividade econômica. Como objetivos secundários, buscamos: (i) realizar um inventário das PCG mais intensamente usadas por organizações que operam no Brasil; (ii) avaliar a existência de associação entre níveis de usabilidade das práticas de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizadas, por meio de dois parâmetros: a) as diferentes PCG mais intensamente usadas pelas organizações; e b) os diferentes perfis funcionais de gestores que responderam à pesquisa.

O estudo foi realizado a partir de um levantamento de empresas participantes da publicação Melhores & Maiores da revista Exame. Foram obtidas 149 respostas completas, sendo que 102 especificamente de grandes companhias, que revelaram os diferentes tipos e usos das PCG na amostra estudada.

Do ponto de vista acadêmico, o trabalho contribui para a compreensão dos fatores que explicam a usabilidade de uma ampla gama de práticas mais intensamente utilizadas por gestores nas organizações. Ele leva em conta as dimensões reparo, transparência interna, flexibilidade, transparência global, e usos habilitante e coercitivo, a partir do constructo proposto por Mahama e Cheng (2013), sob diferentes óticas de gestores em função de seus diferentes níveis funcionais, o que permite aprofundar o entendimento sobre os atributos associados ao tipo de uso habilitante. Do ponto de vista prático, ele mostra que a usabilidade das práticas tem sido associada a elementos como empoderamento de seus usuários, satisfação, e desempenho das tarefas, o que pode melhorar o desempenho da organização como um todo.

Este artigo está estruturado em cinco partes: após a introdução, que apresenta os elementos da contextualização, objetivos e justificativa da pesquisa, a segunda parte apresenta a revisão da literatura sobre PCG e suas implicações quanto ao uso coercitivo *versus* habilitante; a terceira reporta os procedimentos metodológicos, a quarta descreve as evidências obtidas e a análise dos dados, e a quinta e última parte apresenta as conclusões do estudo.

2 Revisão da Literatura

Diversas pesquisas têm sido realizadas com o propósito de compreender e classificar as PCG com base em seu desenho (CHENHALL; MORRIS, 1986; CHOW, SHIELDS; WU, 1999; DAVILA, 2000; FERREIRA; OTLEY, 2006; GORDON; MILLER, 1992; SIMONS, 1987), utilidade (CHENHALL; MORRIS, 1986), uso (BISBE; OTLEY, 2004; DOBROSZEK *et al.*, 2019; FERREIRA; OTLEY, 2006; HOPWOOD, 1972; OTLEY, 1978; SIMONS, 1990; TUOMELA, 2005), escopo, tempestividade, agregação e integração (ABERNETHY; GUTHRIE, 1994; ANDERSON; YOUNG, 1999; FOSTER & SWENSON, 1997; SILVOLA, 2007). Entretanto, as diversas formas de agregação apresentadas nessas pesquisas têm baixo poder explicativo sobre o que motiva o uso de diferentes PCG, quais são percebidas como as mais utilizadas no dia a dia dos diferentes gestores em diferentes níveis funcionais, e os fatores que as distinguem, com base em sua usabilidade.

As formas burocráticas de gerenciamento e controle têm sido, desde há muito (BURNS; STALKER, 1966; MINTZBERG, 1979), frequentemente criticadas por não serem apropriadas para organizações que exigem flexibilidade. Isto pode, de fato, ser constatado, sobretudo se elas se tornarem um impedimento para o desempenho organizacional, atuando para aumentar a eficiência às custas de diminuir o comprometimento dos funcionários com o trabalho e, assim, reduzir sua disposição de procurar maneiras de melhorar os processos de trabalho; isto, no entanto, não ocorre em todas as formas de burocracia (JØRGENSEN; MESSNER, 2009).

Adler e Borys (1996) desenvolveram uma pesquisa com foco na avaliação de tecnologias aplicadas ao contexto de máquinas, na qual caracterizaram o conceito de “uso habilitante” para descrever como uma tecnologia pode ajudar seus usuários a lidarem eficazmente com as particularidades de seu ambiente de trabalho, contrariamente àquelas que limitam a ação de quem as utiliza. Os autores usaram o exemplo de uma máquina copiadora de papéis para demonstrar como máquinas que possibilitam a interação entre usuário e equipamento, seja por meio da evidenciação de falhas ou clarificando possibilidades de ajustes, promovem maior nível de capacidade aos seus usuários, frente àquelas que são totalmente formatadas e travam quando se tenta alterar tais parâmetros.

Com base nas noções de formalização habilitante e coercitiva, propostas por Adler e Borys (1996), pode-se compreender como burocracias podem ter impactos positivos ou negativos no comprometimento e nas atitudes dos empregados. Para os autores, procedimentos formais são positivos quando permitem que os empregados lidem, com mais eficiência, com as condições imprevistas do cotidiano; e são negativos quando projetados para forçar obediência, e, por isso, substituem, em vez de completarem, o comprometimento dos funcionários (JØRGENSEN; MESSNER, 2009, p. 101).

Estudos em Contabilidade Gerencial têm utilizado esse constructo, adaptando-o para a dimensão de tecnologia organizacional, uma vez que as PCG, em algumas organizações, são caracterizadas por regras formais, procedimentos e operações padronizadas, enquanto em outras são mais responsivas e envolvem poucas regras, possibilitando, inclusive, alterações na forma como são concebidas e utilizadas (AHRENS; CHAPMAN, 2004; CHAPMAN, KIHN, 2009; JØRGENSEN; MESSNER, 2009; MAHAMA; CHENG, 2013; WOUTERS; WILDEROM, 2008).

O conceito de uso habilitante *versus* coercitivo foi adaptado para a contabilidade por Ahrens e Chapman (2004), com base nas seguintes dimensões: a) reparo - atributos da prática que permitem que o próprio usuário seja capaz de fazer ajustes para seu melhor “funcionamento”, quando assim perceber necessário; b) transparência interna – atributo que confere clareza sobre o “funcionamento” da prática para o usuário; c) transparência global – atributo que confere clareza sobre o impacto de uma prática na organização, e da organização sobre a prática; e d) flexibilidade – atributo que confere ao usuário a decisão de como e quando usar a prática, chegando ao ponto de decidir “ligá-la ou mesmo desligá-la”.

Mahama e Cheng (2013), a partir do trabalho de Ahrens e Chapman (2004), desenvolveram um instrumento de pesquisa que permite avaliar a percepção de gestores, com base na intensidade com que as PCG se caracterizam como habilitantes ou coercitivas, inclusive incluindo duas dimensões que visam mensurar diretamente essas duas últimas características (a usabilidade habilitante e a coercitiva).

O processo de formalização nas organizações, obtido por meio da utilização de PCG, pode ser compreendido como uma forma de coerção, dependendo de como é realizado, pois pode limitar a mobilidade dos indivíduos em suas atividades cotidianas (ADLER; BORYS, 1996; AHRENS; CHAPMAN, 2004; MAHAMA; CHENG, 2013); por outro lado, tal processo desempenha uma função significativa ao fornecer previsibilidade, orientação e clareza, ajudando a evitar o caos e a imprevisibilidade, que podem ocorrer quando existem, por exemplo, altos níveis de descentralização organizacional (HEMPEL; ZHANG; HAN, 2012), o que evidencia a dimensão positiva para percepção coercitiva no uso de tais práticas.

Os estudos realizados sobre a ação formalizadora, que caracteriza tecnologias como habilitantes ou coercitivas, têm como base a percepção dos usuários dessas tecnologias. Primeiramente, pode-se considerar que as percepções são evidências individuais, o que impossibilitaria sua comparação e mesmo uma análise de forma agregada; entretanto, quando se avaliam percepções com base em perfis semelhantes de personalidade profissional, tal percepção é completamente alterada. Schneider *et al.* (1998), por meio da avaliação de uma amostra com aproximadamente 13.000 gerentes de 142 diferentes organizações, representando uma ampla amostra cruzada de indústrias dos Estados Unidos, e usando análise multivariada, mostraram um efeito significativo da associação das características de personalidade dos gerentes, com base em seus atributos organizacionais. Os resultados de uma segunda análise multivariada, agrupando as organizações com base em setores, revelaram um efeito significativo para a organização e a indústria, quanto às características de personalidade dos gerentes. Com isso, pode-se considerar que, em uma determinada faixa funcional, a personalidade profissional tem equivalência, sobretudo em um mesmo setor de atividades.

Jørgensen e Messner (2009, p. 101) evidenciam algumas características de um sistema facilitador: (a) reparo: permitir que usuários não especialistas possam corrigir erros causados no sistema ou dos usuário, sem que isso cause interrupções em suas atividades; (b) transparência interna: possibilita compreender a lógica do sistema; (c) transparência global: contribui com a compreensão acerca das implicações a jusante e montante de suas atividades; e (d) flexibilidade: que implica no grau de liberdade que é conferido no uso dos sistemas aos funcionários.

A flexibilidade é desejável sempre que não seja exatamente claro *ex-ante* como um objetivo específico deve ser alcançado ou como uma determinada atividade deve ser realizada; dessa forma, a flexibilidade é necessária como forma de promover controle e eficiência, na medida em que concentra o comportamento dos funcionários em atividades claras e definidas, sem a necessidade de serem guiados por padrões prévios que indicariam o que é eficiência (JØRGENSEN; MESSNER, 2009, p. 103).

Wouters e Wilderom (2008, p. 492) também compartilham tais definições, ao afirmarem que: (i) a dimensão da **transparência interna** está associada à percepção que os usuários têm o sobre a lógica e a função interna de um sistema, deixando claras as motivações pelas quais certos mecanismos de controle e as boas práticas estão em vigor ; (ii) a **transparência global** refere-se à inteligibilidade dos funcionários, em um contexto mais amplo, de como os controles são projetados para ordenar a percepção dos funcionários sobre onde suas tarefas se encaixam no todo; (iii) a **flexibilidade** evidencia a percepção que os usuários têm de poder tomar decisões de controle com base em informações recebidas dos sistemas de informação, possibilitando adicionar funcionalidades para atender a demandas específicas em decorrência do trabalho; e (iv) o **reparo** significa que os usuários podem consertar e/ou melhorar seu processo de trabalho, atuando sobre falhas e/ou outros eventos não programados que podem afetar os processos de trabalho.

De forma especial para esta pesquisa, destaca-se o estudo de Mahama e Cheng (2013), que investigaram se, e como, as percepções ativas dos gerentes sobre seus sistemas de custos afetam o desempenho das tarefas. Os resultados obtidos sustentam as afirmações de que os gerentes que consideram seu sistema de custeio como mais capacitador terão níveis mais altos de desempenho da tarefa, e que essa relação ocorre devido à intensidade com que o sistema de custeio é usado e ao nível de empoderamento psicológico experimentado pelos gerentes. A intensidade do uso está mais associada a todas as quatro dimensões do empoderamento psicológico (significado, competência, autodeterminação e impacto). Finalmente, a intensidade do uso também tem um impacto indireto no desempenho da tarefa, mediante a dimensão competência do empoderamento psicológico.

O constructo desenvolvido por Mahama e Cheng (2013, p. 112-113), conhecido na literatura como *“Enabling Perception of Costing Systems”*, partiu do pressuposto de que os gestores operacionais são os que percebem os maiores benefícios em usar os sistemas de custeio mais intensamente utilizados nas organizações. Ele é constituído por seis assertivas: a primeira tem foco na proposição habilitante dos sistemas, a segunda visa identificar sua proposição coercitiva, a terceira busca evidenciar a dimensão reparo, a quarta a transparência interna, a quinta a flexibilidade, e a sexta a transparência global.

Algumas pesquisas têm adotado esse constructo para avaliar as percepções habilitantes e coercitivas no uso de Sistemas de Controle Gerencial (BEUREN; SANTOS; BERND, 2020); na prestação de serviços administrativos, financeiros e contábeis, na região sul do Brasil, por meio de um Centro de Serviços Compartilhados (CSC) (SOUZA; BEUREN, 2018); no uso de relatórios gerenciais em uma organização de varejo (OYADOMARI et al., 2019), e em uma empresa seguradora (OYADOMARI et al., 2018); mensuração de custos e estabelecimento de preços para pequenas empresas (OYADOMARI et al., 2017), e sistemas de custeio em empresas da Zona Franca de Manaus (SOUZA; ANZILAGO; BEUREN, 2017), os quais são apresentados a seguir.

A pesquisa realizada por Beuren, Santos e Bernd (2020), a partir de um levantamento com 161 empresas brasileiras que haviam passado por processos de aquisições, evidenciou que a percepção habilitante de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) influencia o empoderamento psicológico de seus usuários, e também contribui para a resiliência organizacional, aspecto relevante do processo diário de gestão, pois ajuda as organizações a lidarem, de forma mais eficaz, com as turbulências a que estão expostas. O trabalho anterior de Beuren e Santos (2019), também em empresas que haviam passado por processo de aquisição, já havia chegado a essas conclusões ao evidenciarem que os SCG constituem antecedentes da capacidade de resiliência nas organizações, o que sugere que o desenho e o uso do SCG podem contribuir para o desenvolvimento de capacidades necessárias para lidar com situações ou acontecimentos inesperados. Tais pesquisas possibilitaram inferências sobre os efeitos do SCG nas dimensões do *empowerment* psicológico, o que não era possível, de forma concludente, até então, com base nos trabalhos de Mahama e Cheng (2013), Moulang (2015), Appuhami (2017), e Souza, Anzilago e Beuren (2017).

Souza e Beuren (2018), em uma pesquisa com 88 funcionários operacionais em um Centro de Serviços Compartilhados, que fornece serviços administrativos, financeiros e contábeis, na região sul do Brasil, obtiveram evidências que a utilização de sistemas com controles formais percebidos como habilitantes contribuem para a satisfação, o empoderamento dos funcionários, e o desempenho de suas tarefas. Tais achados são corroborados com os de Oyadomari et al. (2019) que realizaram um levantamento com 77 gerentes, em uma organização de varejo. Os resultados sugerem que há uma relação estatisticamente significativa e positiva entre a dimensão facilitadora dos relatórios gerenciais e a intensidade de seu uso, e que a intensidade de uso está positivamente associada à velocidade e à qualidade da decisão.

Anteriormente Oyadomari et al. (2018) fizeram um levantamento com 231 funcionários de uma empresa de seguros, combinado com dados secundários, e, por meio da técnica de modelagem de equações estruturais (MEE), identificaram que a dimensão facilitadora não influenciava positivamente o uso de relatórios gerenciais. Em contrapartida, o estudo mostrou que a validade técnica estava associada positivamente ao uso dos relatórios gerenciais, e que esse uso influenciava o desempenho dos gerentes comerciais na referida

organização.

Oyadomari *et al.* (2017), por meio de uma abordagem intervencionista, na mensuração de custos e estabelecimento de preços para pequenas empresas, mostraram que, quando os gerentes percebem os benefícios, eles usam os controles de custos com mais intensidade, confirmando assim os resultados de Mahama e Cheng (2013). Com resultados diferentes de Oyadomari *et al.* (2017), Souza, Anzilago e Beuren (2017), por meio de um levantamento em 62 empresas listadas no Perfil das Empresas com Projetos Aprovados ou em Implantação na Zona Franca de Manaus, de 2014, analisaram o efeito da percepção habilitante dos sistemas de custeio pelos gestores no desempenho de suas tarefas, mediada pela intensidade de uso dos sistemas de custeio e do nível de *empowerment* psicológico. Os resultados da pesquisa evidenciaram que a percepção habilitante dos sistemas de custeio pelos gestores não afetava sua intensidade de uso, mas impacta o *empowerment* psicológico, e este se refletia, diretamente, no desempenho de tarefas, o que indica que, quanto maior for o *empowerment*, maior será o desempenho dos gestores.

A revisão da literatura contribuiu para evidenciar que não são identificados estudos que buscam avaliar as características da usabilidade de PCG mais intensamente utilizadas, enfatizando assim, a contribuição que este estudo propõe para a literatura e organizações.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Seleção da Amostra e Coleta de Dados

O levantamento foi realizado com gestores de empresas relacionadas no anuário Melhores & Maiores (M&M), no ano de 2015, composto de 1.153 organizações. Dessa população, foram identificadas as que dispunham de dados para contato por via eletrônica com profissionais executivos das áreas de Contabilidade e Finanças, em atividades ligadas à Controladoria. Assim, no final de 2015, foram enviados 618 questionários eletrônicos a potenciais respondentes, os quais, na sequência, foram contatados por telefone pelos pesquisadores, solicitando sua colaboração na pesquisa, sendo obtidas 149 respostas completas.

A primeira parte do questionário utilizado visava identificar o cargo do respondente, o porte da empresa, e o setor de atividade econômica (indústria, comércio ou serviços). O porte foi avaliado com base nos critérios de classificação do BNDES (2011), e contempla as seguintes faixas de receita bruta: a) Pequeno (receita anual de até R\$ 16 milhões); b) Médio (receita anual superior a R\$ 16 milhões, até R\$ 90 milhões); c) Médio-Grande (receita anual superior a R\$ 90 milhões, até R\$ 300 milhões); d) Grande (receita anual superior a R\$ 300 milhões, até R\$ 1 bilhão); e) Muito Grande (receita anual acima de R\$ 1 bilhão).

A segunda parte do questionário objetivava identificar a percepção do respondente sobre qual a PCG mais intensamente utilizada por gestores na organização (somente uma). Para auxiliá-lo nessa tarefa, foi disponibilizada, no corpo do questionário, uma lista de 17 práticas, com base na relação de técnicas identificadas por Ferreira e Otley (2006), bem como um glossário, que explicava, de forma sucinta, cada uma delas.

A lista relacionava as seguintes práticas: Planejamento estratégico, Orçamentos (*Budgets*), Análise de variações orçamentárias, Técnicas tradicionais de custeio, Análises de rentabilidade de produtos, Painel de indicadores (*Tableau de bord*), Lucro residual, Retorno sobre o investimento, Técnicas de pesquisa operacional, *Balanced Scorecard*, Orçamento baseado em atividades, Custeio baseado em atividades, Custeio-Alvo (*Target costing*), Análises de rentabilidade de clientes, Valor Econômico Adicionado (EVA), Análises de ciclo de vida de produtos e *Benchmarking*. No final da lista havia um campo vazio onde o respondente poderia incluir a PCG mais usada em sua organização, caso a mesma não tivesse sido listada.

O questionário e o glossário foram testados em um grupo de cinco especialistas em Contabilidade Gerencial, e os ajustes necessários (substituição de palavras) foram incorporados à versão final. A taxa de respostas completas obtida na investigação foi de 24%. A maior parte das empresas da amostra pertencem ao segmento industrial (52%), sendo seguidas pelo setor de serviços (33%) e comércio (15%). Quanto ao porte, prevalecem as grandes ou muito grandes (83%), seguidas pelas médias (14%) e pequenas (3%). A origem do capital era nacional em 73% delas, e 27% proveniente de empresas multinacionais. Os questionários foram respondidos, em sua maioria, por *controllers* (26%), diretores (41%) e gerentes (16%), como mostra a Tabela 1. O tempo de permanência de 3% era de menos de 1 ano; 48% de 1 a 5 anos; 20% de 5 a 10 anos; 12% de 10 a 15 anos; e 17% mais de 15 anos.

Tabela 1 - Descrição dos dados da pesquisa

Função dos respondentes	Quantidade	%
Analistas	10	7%
Contadores	5	3%
<i>Controllers</i>	38	26%
Diretores	61	41%
Gerentes	24	16%
Superintendentes	4	3%
Supervisores	7	5%

Fonte: dados da pesquisa

Conforme apresentado na Tabela 2, a prática percebida pelos respondentes como mais usada foi o Orçamento Empresarial (30%), seguida do Planejamento Estratégico (28%) e das Análises de Variações Orçamentárias (25%). Essas três práticas somadas representam as percepções de 83% da amostra. Salienta-se, entretanto, que tanto o Orçamento Empresarial como as Análises de Variações Orçamentárias, apesar de terem sido apresentadas como práticas separadas, estão ligadas à mesma prática, o Orçamento Empresarial, em sentido mais amplo. Assim, considerando-se essa visão mais ampla do Orçamento Empresarial, ele se posiciona como a PCG mais usada por 55% dos respondentes, vindo o Planejamento Estratégico em segundo lugar, com 28% das respostas.

Na sequência, analisando as demais PCG, foram identificadas Análises de Rentabilidade de Produtos (4%) e os Painéis de Indicadores (*Tableau de bord*) (4%), seguidos da Análise de Rentabilidade de Clientes (2%) e o Orçamento Baseado em Atividades (2%), depois o BSC – *Balanced Scorecard* (1,0%) e o Valor Econômico Adicionado (EVA) (1%); em seguida, o Custeio Baseado em Atividades (< 1%), Demonstrações Contábeis Originais (<1%) e Técnicas Tradicionais de Custeio (<1%). Da mesma forma que na análise do Orçamento Empresarial, agregando-se os valores obtidos de uso do BSC com o de Painéis de Indicadores, tendo em vista que em muitas situações é difícil fazer distinção entre tais práticas, essa pode ser considerada como a quarta PCG mais usada (5%).

O fato de uma prática ter sido percebida como a mais usada em uma organização não exclui a possibilidade de que outras sejam usadas simultaneamente, e ainda, utilizadas com intensidades muito semelhantes. Face ao objetivo do estudo, os dados obtidos no levantamento não possibilitam saber quais seriam as outras práticas usadas simultaneamente pelas organizações, nem mesmo a intensidade de seu uso, comparativamente à prática indicada como a mais usada.

Tabela 2: Práticas de Contabilidade Gerencial Mais Intensamente Utilizadas

Prática	Qtd.	%
Orçamento	45	30%
Planejamento Estratégico	42	28%
Análise de Variações Orçamentárias	37	25%
Análise de Rentabilidade de Produtos	6	4%
Painéis de Indicadores	6	4%
Análise de Rentabilidade de Clientes	3	2%
Orçamento Baseado em Atividades	3	2%
<i>Balanced Scorecard</i>	2	1%
Valor Econômico Adicionado	2	1%
Custeio Baseado em Atividades	1	1%
Demonstrações Contábeis Originais	1	1%
Técnicas Tradicionais de Custeio	1	1%
Total	149	100%

Fonte: dados da pesquisa

Conforme mostra a Tabela 2, os respondentes percebem que, em suas organizações, o uso prioritário das PCG se dá no apoio ao processo de planejamento e controle, ou seja, orçamento empresarial e controle de suas variações (55%) e planejamento estratégico (28%).

3.2 Mensuração da Usabilidade por meio do constructo de Mahama e Cheng (2013)

A terceira parte do questionário visava identificar a percepção dos respondentes sobre a usabilidade da prática de Contabilidade Gerencial mais usada em suas organizações. Para tanto, foi solicitado que avaliassem seis assertivas (C1, C2, C3, C4, C5 e C6 – Apêndice 1), com base no constructo desenvolvido por Mahama e Cheng (2013), pontuando de 0 (zero) a 10 (dez) ao expressar, respectivamente, sua ausência de concordância ou total concordância com cada uma delas. Foi realizado tratamento para a reversão da questão construída em escala invertida, conforme instrumento original daqueles autores).

Quanto à sua confiabilidade, o constructo apresentou um Alfa de Cronbach de 0,861 e um KMO de 0,849, o que sinaliza sua consistência interna. Da análise fatorial exploratória emergiu somente um único fator com eigenvalue maior que um e que representava 59,31% da variância total explicada.

Cada uma das assertivas propostas por Mahama e Cheng (2013) foi avaliada inicialmente em função de suas comunalidades, levando à eliminação da de número 6 por ser < 0,5 (0,429). As demais apresentaram as seguintes cargas fatoriais: U3=0,848; U4=0,827; U5=0,794; U1=0,763 e U2=0,717 (em ordem de grandeza).

3.3 Avaliação de associações entre usabilidade, práticas mais intensamente utilizadas e perfil do respondente

Com base na análise fatorial exploratória, foram identificados os fatores individuais de usabilidade nas respostas obtidas por cada um dos respondentes (de -3,0893 a 1,47642), e que foram divididos em quartis (de Q1 a Q4, dos menores fatores para os maiores), e, dessa forma, tratados como variável nominal. Igualmente, as variáveis Prática de Contabilidade Gerencial Mais Intensamente Utilizada e Função dos

Gestores também são variáveis nominais, e foram analisadas conjuntamente com a usabilidade. Para tanto, foram avaliadas suas frequências, por intermédio da Análise de Correspondência (ANACOR) em sua forma simples, que utiliza o teste Qui-quadrado (χ^2). Conforme Fávero, Belfiore e Figueira Júnior (2006, p. 8), o teste Qui-quadrado padroniza os valores de frequências esperadas e forma a base para as associações dadas pelas distâncias métricas qui-quadradas em um espaço dimensional.

A ANACOR fundamenta-se na distribuição de frequências resultantes de duas variáveis qualitativas para mostrar suas associações em um espaço multidimensional, permitindo, assim, representar graficamente a natureza das relações existentes. Foi realizado o teste Qui-quadrado entre as categorias: (i) Usabilidade e Práticas de Contabilidade Gerencial Mais Intensamente Utilizadas ($\chi^2 = 25,43$ e $\text{sig}=0,824$) e (ii) Usabilidade e Funções dos gestores ($\chi^2 = 44,251$ e $\text{sig} = 0,001$). Em seguida, foi elaborada a ANACOR entre as variáveis Usabilidade e Funções, dado que foi a única relação que apresentou significância estatística ao nível de 1%. Não foram identificadas associações estatisticamente significantes entre a usabilidade e as demais variáveis de controle.

4 Descrição e Análise dos Resultados

4.1 Inventário das práticas de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizadas por organizações que operam no Brasil

O inventário realizado sobre as PCG mais intensamente usadas por organizações que operam no Brasil, como se observa na Tabela 2, evidencia que os respondentes percebem, em suas organizações, o uso prioritário das práticas que apoiam o processo de planejamento e controle, ou seja, por meio da utilização do orçamento empresarial e controle de suas variações (55%), e do planejamento estratégico (28%). Isso se justifica em função de os cargos da maior parte dos respondentes (*Controllers*, Diretores e Gerentes), equivalente a 83%, em geral, estarem voltados ao alcance de metas (WOUTERS; WILDEROM, 2008).

Pela maior quantidade de respostas associadas ao orçamento empresarial – 55% - (orçamento, 30%, e avaliação e controle orçamentário, 25%), pode-se inferir que as práticas mais intensamente utilizadas têm foco no curto prazo (até um ano), uma vez que o horizonte temporal mais utilizado nos orçamentos é de até um ano. É importante observar, no entanto, que, em um grupo representativo de respondentes (28%), a prioridade é a prática do planejamento estratégico, possibilitando inferir que, nessas organizações, os gestores têm como foco os objetivos de longo prazo.

Deve-se observar que o fato de uma prática ter sido percebida como a mais usada em uma organização não exclui a possibilidade de que outras sejam usadas simultaneamente, e ainda, utilizadas com intensidades muito semelhantes; provavelmente, nas organizações são utilizadas outras práticas, de forma complementar àquela mais intensamente utilizada, seja para mensurar, avaliar e/ou controlar. Porém, destaca-se que a maior intensidade de uso de PCG ocorre naquelas práticas diretamente associadas ao processo de gestão (planejar, executar e controlar); entretanto, os dados obtidos no levantamento não permitem saber quais seriam as outras práticas usadas simultaneamente pelas organizações, nem mesmo a intensidade de seu uso, comparativamente à prática indicada como a mais usada.

4.2 Fatores que explicam a usabilidade das práticas mais intensamente usadas nas organizações

Primeiramente, os respondentes foram solicitados a indicar a prática de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizada em suas organizações, e essa foi uma das premissas para a utilização do constructo proposto por Mahama e Cheng (2013). Resultados em pesquisas anteriores de Oyadomari *et al.* (2019) e Oyadomari *et al.* (2017) confirmam a associação positiva entre intensidade de uso e percepção habilitante das práticas de gestão. Por outro lado, o trabalho de Oyadomari *et al.* (2018) evidencia que a motivação para o uso habilitante se dá a partir da percepção da utilidade técnica. Pesquisas que levaram em conta as dimensões do empoderamento psicológico e resiliência organizacional estão associadas à percepção habilitante, porém, sem levar em conta a dimensão da intensidade de uso como variável de pesquisa.

A análise fatorial exploratória (AFE) foi realizada com o auxílio do SPSS (versão 26). A Tabela 3 apresenta os resultados com as cargas fatoriais em cada um dos componentes do fator explicativo da Usabilidade das Práticas de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizadas, com base na perspectiva dos respondentes, ordenadas do de maior intensidade para o de menor, de acordo com o constructo proposto por Mahama e Cheng (2013), devidamente ajustado aos objetivos desta pesquisa, evidenciando as associações com as respectivas dimensões (reparo, transparência interna, flexibilidade, percepção habilitante e percepção coercitiva), e as assertivas utilizadas.

A dimensão Reparo ($U_3 = 0,848$) foi percebida pelos respondentes como a de maior carga fatorial. Ela está relacionada, principalmente, ao fato de que funcionários não especialistas tenham permissão para corrigir falhas, sejam elas nos sistemas, ou mesmo as suas próprias, sem a necessidade de interrupções (JØRGENSEN; MESSNER, 2009); ou seja, ela possibilita que os usuários consertem ou melhorem seu processo de trabalho, podendo assim atuar em suas próprias falhas, ou em outros eventos não programados (WOUTERS; WILDEROM, 2008).

Tabela 3: Componentes do Fator Explicativo das Práticas de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizadas

Variáveis	Carga da AFE*	Dimensões do Constructo	Assertivas
U3	0,848	Reparo	Ela foi projetada com o objetivo de facilitar a maneira como eu lido com problemas não previstos em meu trabalho
U4	0,827	Transparência Interna	Ela foi projetada com o objetivo de melhorar a visibilidade que eu tenho do trabalho pelo qual sou responsável
U5	0,794	Flexibilidade	Ela foi projetada com o objetivo de reforçar a flexibilidade com que eu executo o meu trabalho
U1	0,763	Percepção habilitante	Ela foi projetada com o objetivo de me permitir trabalhar de forma mais eficiente
U2	0,717	Percepção coercitiva	Ela foi projetada com o intuito de monitorar como eu cumpro os procedimentos da empresa

Fonte: dados da pesquisa

Nota: *AFE – Análise Fatorial Exploratória

Tendo em conta que 83% dos respondentes ocupam funções associadas a processos que envolvem atribuições comuns como a tomada de decisão (*Controllers*, Diretores e Gerentes), associada ao cumprimento de metas e atingimento de objetivos específicos (WOUTERS; WILDEROM, 2008), não surpreende que essa dimensão tenha sido a de maior carga fatorial.

Outro argumento que pode ser considerado é que a intensidade com que a dimensão Reparo ocorre depende de cada organização, o que não é possível inferir com base nos resultados desta pesquisa; por outro lado, pode-se afirmar que, para os respondentes dessa pesquisa, a prática mais intensamente utilizada está associada a essa capacidade de contribuir para a correção, seja ela de rota, de processo, ou de atividade, entre outras.

A dimensão Transparência Interna (U4 = 0,827) foi a segunda em carga fatorial, na percepção dos respondentes. Ela está relacionada a quanto seus usuários são capazes de compreender sobre a lógica sistêmica em que a prática de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizada se insere, além de ser uma referência de prática recomendada e estar em vigor (JØRGENSEN; MESSNER, 2009; WOUTERS; WILDEROM, 2008). Da mesma forma que na dimensão anterior, dado o perfil majoritário dos respondentes, pode-se inferir que eles sejam capazes de compreender os critérios, parâmetros e processos envolvidos na elaboração e uso de cada uma dessas práticas.

A dimensão Flexibilidade (U5=0,794) foi a terceira em carga fatorial, na percepção dos respondentes. Pode-se compreendê-la como a percepção sobre o grau de liberdade que é conferido ao usuário no uso da prática. Isso pode ocorrer em função do *design* da prática, pela forma como as funcionalidades são explicitadas, ou mesmo pelo nível de imposição, por parte de níveis superiores, para o uso da prática (JØRGENSEN; MESSNER, 2009). Também pode ser compreendida pela autopercepção de poder que seus usuários têm, para que possam alterar ou incluir determinadas funcionalidades e/ou processos na realização de tais práticas (WOUTERS; WILDEROM, 2008), chegando ao ponto de decidirem ligá-la, ou mesmo desligá-la (AHRENS; CHAPMAN, 2004).

As dimensões das percepções Habilitante (U1=0,763) e Coercitiva (U2=0,717) foram, respectivamente, a quarta e a quinta em carga fatorial. Tal fato pode ser explicado ao serem analisadas as afirmativas associadas a elas. A afirmativa “Ela foi projetada com o objetivo de me permitir trabalhar de forma mais eficiente”, que está associada à percepção habilitante, assim como a afirmativa associada à percepção coercitiva -“Ela foi projetada com o intuito de monitorar como eu cumpro os procedimentos da empresa” - comparativamente, têm menor poder explicativo sobre os atributos que as constituem, em suas dimensões habilitante ou mesmo coercitiva, do que as três dimensões anteriores.

A compreensão sobre as formalizações burocráticas coercitivas tem sido considerada inadequada, por causar impedimentos ao desempenho organizacional, obtendo resultados à custa da perda do comprometimento (JØRGENSEN; MESSNER, 2009). Salienta-se o fato de que as práticas não devem ser compreendidas exclusivamente como habilitantes ou coercitivas; ao contrário, elas têm simultaneamente as duas dimensões, podendo uma ser mais intensa que a outra, não significando que o efeito coercitivo seja considerado negativo (MAHAMA; CHENG, 2013; BEUREN; SANTOS, 2019). Isso pode ser evidenciado pela proximidade das cargas fatoriais entre as duas percepções.

Por fim, destaca-se que a dimensão transparência global não pode ser considerada na análise, em face de não expressar, dentro dos parâmetros mínimos exigidos, a variabilidade dos fatores envolvidos (<0,5).

4.3 Associação entre Usabilidade da prática de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizada com o tipo de prática

Não foi encontrada significância estatística que possibilite afirmar que diferentes práticas estão associadas de forma não aleatória a categorias de usabilidade das práticas. Foram realizados testes com diferentes configurações (2, 3 e 4 grupos) sem que fosse obtida significância estatística dessas associações. Tal fato, entre outras possibilidades, pode ser consequência de que algumas práticas apresentam pequena quantidade de respondentes.

Entretanto, são apresentados na Tabela 4 os valores médios das respostas por prática, para cada uma das dimensões (C1, C2, C3, C4, C5 e C6) do constructo desenvolvido por Mahama e Cheng (2013) (Apêndice 1), a média geral dos valores por dimensão, e a média do fator por tipo de PCG mais intensamente utilizada.

Tabela 4: Valores médios das respostas obtidas

Prática	Qtd.	C1	C2	C3	C4	C5	C6	Média	Média Fator/PCG
Orçamento	45	8,29	7,16	6,98	7,71	6,42	8,56	7,52	0,22
Planejamento Estratégico	42	7,43	5,98	5,71	6,88	5,02	7,33	6,39	-0,35
Análise de Variações Orçamentárias	37	7,76	6,62	6,08	7,59	5,95	7,86	6,98	-0,06
Análise de Rentabilidade de Produtos	6	8,50	8,67	6,50	6,50	6,33	7,33	7,31	0,08
Painéis de Indicadores	6	8,33	7,50	7,17	8,17	5,17	8,50	7,47	0,21
Análise de Rentabilidade de Clientes	3	9,33	8,67	9,67	10,00	9,33	9,00	9,33	1,15
Orçamento Baseado em Atividades	3	8,67	9,33	6,67	7,33	6,00	8,33	7,72	0,30
<i>Balanced Scorecard</i>	2	5,50	3,50	3,00	6,00	4,00	8,50	5,08	-1,02
Valor Econômico Adicionado	2	10,00	7,50	7,00	10,00	7,50	10,00	8,67	0,85
Custeio Baseado em Atividades	1	9,00	5,00	5,00	8,00	7,00	9,00	7,17	0,09
Demonstrações Contábeis Originais	1	8,00	10,00	7,00	9,00	8,00	10,00	8,67	0,76
Técnicas Tradicionais de Custeio	1	9,00	9,00	6,00	7,00	7,00	8,00	7,67	0,27

Nota: C1, C2, C3, C4, C5, C6 – Média das observações das Dimensões do Constructo de Mahama e Cheng (2013) obtida de forma ponderada pelo número de observações por PCG. Média = Média de C1 a C6. Média dos fatores individuais advindos da Análise Fatorial Exploratória, ponderada pelo número de observações por PCG.

A partir da Tabela 4, avaliando a amplitude total observada na usabilidade por meio dos fatores por PCG (de -1,02 a 1,15) podem ser identificadas PCG que podem ser compreendidas com maior usabilidade (Análise de Rentabilidade de Clientes com fator = 1,15) e com menor usabilidade (*Balanced Scorecard* com fator = -1,02). De fato, isso reflete a forma como o grupo de empresas avaliado, na média, faz uso delas, o que, na maioria das práticas, pode não ser representativo em função da pequena quantidade.

Entretanto, ao se observar o conjunto das PCG Orçamento (47 empresas), Planejamento Estratégico (42 empresas), e Análise de Variações Orçamentárias ((37 empresas), têm-se um número significativo de observações acerca de práticas que se integram, e têm por finalidade prover elementos que suportam o processo decisório de longo e curto prazos, dentro do processo de gestão. Sobre essas práticas, a partir dos dados obtidos e do ponto de vista prático não se pode afirmar que sejam habilitantes ou coercivas valendo-se dos fatores obtidos (Orçamento [Fator médio = 0,22], Planejamento Estratégico [Fator médio = - 0,35] e Análise de Variações Orçamentárias [Fator médio = - 0,06]) dada sua proximidade do zero (que significaria indiferença) e da pequena diferença entre elas, o que corrobora com os achados de Beuren e Santos (2019) em que a coexistência de práticas habilitantes e coercitivas não necessariamente é percebido como uma influência negativa por seus usuários. Cabe refletir se a real motivação não se dá em função de sua utilidade técnica, conforme sugerido por Oyadomari *et al.* (2018).

4.4 Associação entre Usabilidade da prática de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizada com a função do respondente

Com base nos fatores individuais de cada uma das observações, gerados a partir dos procedimentos da análise fatorial exploratória, foram estabelecidas faixas de usabilidade, conforme descrito previamente nos procedimentos metodológicos. A distribuição da usabilidade relativamente às funções dos respondentes é apresentada na Tabela 5.

Tabela 5: Distribuição entre Usabilidade e Função do Respondente

Usabilidade	Função do Respondente							Total
	ANA	CON	CTR	DIR	GER	SPI	SUP	
Q1	0	1	1	1	0	0	0	3
Q2	0	3	0	11	2	0	0	16
Q3	3	0	18	21	8	0	0	50
Q4	7	1	19	28	14	4	7	80
Total	10	5	38	61	24	4	7	149

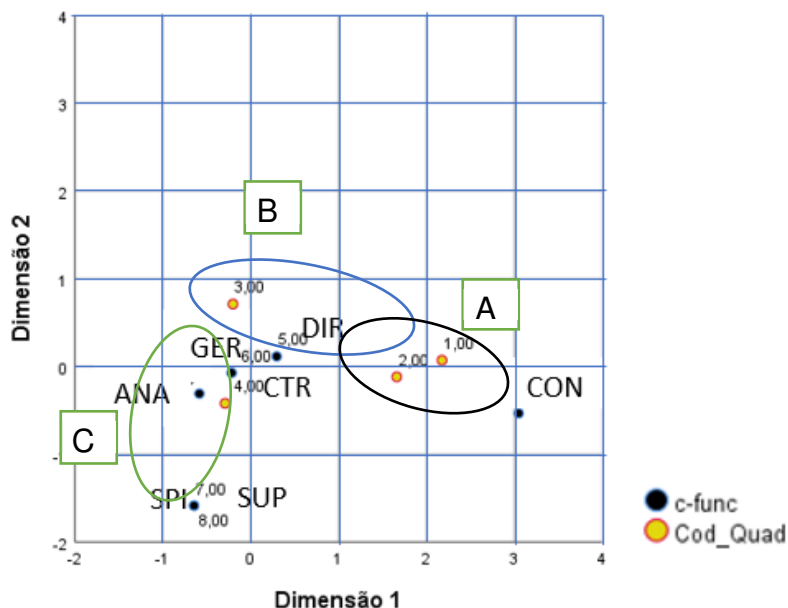
Fonte: dados da pesquisa

Nota: ANA = Analista, CON = contador, CTR = *Controller*, DIR = Diretor, GER = Gerente; SPI = Superintendente, SUP = Supervisor. Q1, Q2, Q3, Q4, quartis de usabilidade da menor para a maior usabilidade respectivamente

Uma vez que os parâmetros estatísticos identificados na análise de correspondência foram adequados para evidenciar a significância estatística, foi elaborada a ANACOR para o relacionamento não aleatório entre Usabilidade e Funções dos Respondente ($\chi^2 = 44,251$ e $\text{sig} = 0,001$), apresentada na Figura 1. A análise de correspondência (ANACOR) foi realizada com o auxílio do SPSS (versão 26).

Na Figura 1, mapa perceptual, observa-se a existência de pontos que representam as diversas funções dos respondentes da pesquisa, e outros, de 1 a 4, que representam os quartis de 1 a 4, respectivamente, indo dos associados à percepção de características de menor usabilidade (que podem ser consideradas as mais coercitivas), para os de percepção associados à maior usabilidade (que podem ser associadas às características mais habilitantes). Também pode-se observar a existência de três círculos caracterizados pelas letras A, B e C. No círculo A estão contidos os quadrantes 1 e 2, e a função CON (Contador). No círculo B estão contidos os quadrantes 1 e 2 à direita e o 3 à esquerda; próximo ao centro pode-se identificar a função DIR (Diretor). No círculo C estão contidos, em sua parte superior, o quadrante 4, e próximo dele as funções GER (Gerente) e CTR (*Controller*) sobrepostas no mesmo ponto, e a função ANA (Analista), logo ao lado esquerdo do quadrante 4; mais abaixo, também sobrepostas em um mesmo ponto, as funções SPI (Superintendente) e SUP (Supervisor).

Figura 1: Mapa perceptual usabilidade e função do respondente



Fonte: dados da pesquisa

Nota: ANA = Analista, CON = contador, CTR = *Controller*, DIR = Diretor, GER = Gerente; SPI = Superintendente, SUP = Supervisor. Q1, Q2, Q3, Q4, quartis de usabilidade da menor para a maior usabilidade, respectivamente

Partindo da análise do círculo A, pode-se observar a proximidade da função Contador relativamente aos quadrantes que evidenciam a percepção mais coercitiva. Fizeram parte da amostra cinco contadores, dos quais um enquadrado-se no quadrante 1, três no quadrante 2, e um no quadrante 4 (ver Tabela 4). Apesar disso, a intensidade conjunta de suas respostas os colocou em uma posição muito distante dos demais profissionais que fizeram parte da amostra. A percepção coercitiva sobre as PCG mais intensamente utilizadas pode estar associada às pressões normativas e/ou legais às quais eles estão mais intensamente sujeitos que outros profissionais da empresa, e à pressão para o cumprimento de prazos nos processos de fechamento mensal e envio de relatórios para reguladores (ADLER; BORYS, 1996; AHRENS; CHAPMAN, 2004), evidenciando que a melhoria de desempenho não necessariamente é o foco desses profissionais, talvez mais preocupados em produzir informação formal (JØRGENSEN; MESSNER, 2009; WOUTERS; WILDEROM, 2008).

Analisando o círculo B, pode-se observar que a função Diretor encontra-se em uma distância média entre os quadrantes mais coercitivos (1 e 2) e o habilitante de intensidade média (3) evidenciando que, em suas percepções, as PCG mais intensamente utilizadas servem para assegurar que atividades, objetivos e metas sejam controlados e cumpridos (quadrantes coercitivos 1 e 2) (ADLER; BORYS, 1996; AHRENS; CHAPMAN, 2004), mas sem desconsiderar a visão do desempenho (quadrante 3 – habilitante de intensidade média) (JØRGENSEN; MESSNER, 2009; WOUTERS; WILDEROM, 2008).

O círculo C, por outro lado, possibilita evidenciar que as demais funções, que podem ser consideradas como de gerência média e atividades operacionais, percebem a prática de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizada como relevante, seja pela própria intensidade com que é usada, seja por seu papel em contribuir para a melhoria de seu próprio desempenho (JØRGENSEN; MESSNER, 2009; WOUTERS; WILDEROM, 2008).

5 Considerações Finais

Considerando as PCG como burocracias organizacionais que podem agir de forma habilitante ou coercitiva nas tarefas a elas associadas, esta pesquisa, valendo-se do constructo desenvolvido por Mahama e Cheng (2013), teve por objetivo principal investigar os principais atributos que caracterizam a usabilidade da prática de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizada por gestores de diferentes níveis funcionais nas organizações, evidenciando, assim, elementos de seu caráter habilitante ou coercitivo sobre as atividades a ela relacionadas, em empresas não financeiras que operam no Brasil. Como objetivos secundários buscou-se: (i) realizar um inventário das PCG mais usadas por organizações que operam no Brasil; (ii) avaliar a existência de associação entre níveis de usabilidade das práticas de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizadas, por meio de dois parâmetros: a) as diferentes PCG mais intensamente usadas pelas organizações e, b) os diferentes perfis funcionais de gestores que responderam à pesquisa.

A dimensão Reparo ($U_3 = 0,848$) apresentou a maior carga fatorial, o que mostra que seus usuários, funcionários não especialistas, percebem que elas possibilitam corrigir falhas, muitas vezes decorrentes de eventos não previstos, e dessa forma permite que eles atinjam metas ou objetivos específicos. A segunda foi a Transparência Interna ($U_4 = 0,827$), que evidencia a percepção acerca da lógica sistêmica e processual da referida prática. A terceira foi a Flexibilidade ($U_5 = 0,794$), que foi percebida devido à liberdade que é conferida ao usuário no uso da prática (JØRGENSEN; MESSNER, 2009; WOUTERS; WILDEROM, 2008). A quarta ($U_1 = 0,763$) e quinta ($U_2 = 0,717$), percepções habilitantes e coercitivas, respectivamente, evidenciam que tais práticas não devem ser compreendidas exclusivamente como habilitantes ou coercitivas; ao contrário, as práticas têm simultaneamente as duas dimensões, podendo ser uma mais intensa que a outra, não significando que o efeito coercitivo seja considerado negativo (MAHAMA; CHENG, 2013; BEUREN; SANTOS, 2019). Não houve significância estatística que permitisse fazer afirmações quanto à dimensão Transparência Global.

Com relação ao primeiro objetivo específico deste estudo, os resultados indicam que as PCG mais usadas por organizações que operam no Brasil são aquelas relacionadas ao processo de gestão empresarial, ou seja, Orçamento Empresarial (30%), Planejamento Estratégico (28%) e Análises de Variações Orçamentárias (25%), representando 83% das percepções da amostra investigada. Pode-se inferir também que o foco principal dessas práticas são as decisões de curto prazo, uma vez que 55% das empresas indicaram como práticas mais utilizadas o Orçamento (30%) e a Avaliação e Controle Orçamentário (25%), dado que nas práticas associadas ao processo orçamentário o horizonte temporal mais utilizado é de até um ano. Deve ser ressaltado, no entanto, que um grupo representativo de respondentes (28%) atribui ao planejamento estratégico a maior prioridade, possibilitando inferir que nessas organizações o foco está centrado em objetivos de longo prazo.

Considerando o contexto de complexidade em que tais organizações estão inseridas, avaliar o nível de adequação das práticas de planejamento estratégico e orçamento empresarial aos novos contextos pode ser uma contribuição para essas organizações. Avaliar meios de simplificar as abordagens e ritos do planejamento estratégico, estudar novas formas de utilização do orçamento, com estruturas mais flexíveis e adaptáveis aos modelos de negócio, também pode ser útil. A academia pode investir em pesquisas intervencionistas, em que seja possível avaliar as reais necessidades das empresas, e levar-lhes benefícios efetivos do uso das práticas em suas diversas áreas de aplicação.

Com relação ao segundo objetivo específico desta pesquisa, em sua primeira parte, não foi possível estabelecer associações entre a usabilidade da PCG e os seus tipos, pois não houve significância estatística que permitisse fazer afirmações. Já em sua segunda parte, foi possível associar diferentes níveis de usabilidade com perfis de função dos respondentes, sendo evidenciada a percepção do uso coercitivo dessas práticas pelos Contadores – possivelmente em função das pressões de regulações, prazos e leis a que estão sujeitos; de uso misto entre coercitivo e habilitante por diretores – possivelmente em função de seu foco no cumprimento de metas, mas com o olhar no desempenho; e de habilitante pelos demais respondentes (Analistas, *Controllers*, Gerentes, Supervisores e Superintendentes), que são profissionais de média gerência e que buscam melhoria de desempenho.

Como limitação deste estudo, pode-se considerar que o seu foco foi a prática de Contabilidade Gerencial mais intensamente utilizada pela organização, sem a utilização de uma escala que possibilitasse avaliar as intensidades e gerar comparações entre mais de uma prática em uma mesma organização. Sugere-se, como novos caminhos de pesquisa, que sejam avaliadas características relacionadas à intensidade de uso, a fim de dirimir dúvidas quanto à influência da intensidade de uso sobre a percepção habilitante.

Referências

ABERNETHY, M. A.; GUTHRIE, C. H. An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. **Accounting & Finance**, v. 34, n. 2, p. 49-66, 1994. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629x.1994.tb00269.x>

ADLER, P. S.; BORYS, B. Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. **Administrative Science**

Quarterly, v. 41, n. 1, p. 61-89, 1996. <https://doi.org/10.2307/2393986>

AGUIAR, A. B. ; TEIXEIRA, A.; NOSSA, V.; GONZAGA, R. P. Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 1, p. 40-54, 2012. <https://doi.org/10.1590/s0034-75902012000100004>

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. **Contemporary Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 271-301, 2004. <https://doi.org/10.1506/vjr6-rp75-7gux-xh0x>

ALSHARARI, N. M.; DIXON, R.; YOUSSEF, M. A. E. Management accounting change: critical review and a new contextual framework. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 11, n. 4, p. 476-502, 2015. <https://doi.org/10.1108/jaoc-05-2014-0030>

ANDERSON, S. W.; YOUNG, S. M. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 7, p. 525-559, 1999. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(99\)00018-5](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(99)00018-5)

APPUHAMI, R. Exploring the relationship between strategic performance measurement systems and managers' creativity: the mediating role of psychological empowerment and organisational learning. **Accounting & Finance**, v. 59, n. 4, p. 2201-2233, 2017. <https://doi.org/10.1111/acfi.12287>

BEUREN, I. M.; SANTOS, V. D. Sistemas de controle gerencial habilitantes e coercitivos e resiliência organizacional. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 30, n. 81, p. 307-323, 2019. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201908210>

BEUREN, I. M.; SANTOS, V. D.; BERND, D. C. Efeitos do sistema de controle gerencial no *empowerment* e na resiliência organizacional. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 17, n. 2, p. 211-232, 2020. <https://doi.org/10.15728/bbr.2020.17.2.5>

BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 8, p. 709-737, 2004. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>

BRANDAU, M; ENDENICH, C.; TRAPP, R.; HOFFJAN, A. Institutional drivers of conformity—Evidence for management accounting from Brazil and Germany. **International Business Review**, v. 22, n. 2, p. 466-479, 2013. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2012.07.001>

CHAPMAN, C. S.; KIHN, L. Information system integration, enabling control and performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 2, p. 151-169, 2009. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.07.003>

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. **Accounting Review**, v. 61, n. 1, p. 16-35, 1986.

CHOW, C. W.; SHIELDS, M. D.; WU, A. The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 5-6, p. 441-461, 1999. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(99\)00047-1](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(99)00047-1)

DAVILA, T. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 4-5, p. 383-409, 2000. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(99\)00034-3](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(99)00034-3)

DOBROSZEK, J.; ZARZYCKA E.; ALMASAN, A.; CIRCA, C. Managers' perception of the management accounting information system in transition countries. **Economic research-Ekonomska Istraživanja**, v. 32, n.1, p. 2798-2817, 2019 <https://doi.org/10.1080/1331677x.2019.1655466>

DÓRIA, R. J.; CAMARGO FILHO, E. M.; BOSQUETTI, M. A. Estudo de caso: a liderança participativa na construção do mapa estratégico da COPEL. *In*: COUTINHO, A. R.; KALLAS, D. (org.). **Gestão estratégica: experiências e lições de empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: Campus, 2005. p. 45-55.

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

<https://doi.org/10.11606/t.12.2008.tde-30062008-141909>

ESPEJO, M.; COSTA, F.; CRUZ, A.; ALMEIDA, L. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

<https://doi.org/10.11606/rco.v3i5.34730>

FÁVERO, LPL; BELFIORE, P. P.; FIGUEIRA JUNIOR, M. F. Utilização da Anacor para a identificação de meios de pagamento em populações de média e baixa renda. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 11., 2006. **Anais...**, 2006.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems [Working Paper Series]. In **Social Science Research Network**. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=896228>, 2006. Acesso em 2006.

FOSTER, G.; SWENSON, D. W. Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. **Journal of Management Accounting Research**, v. 9, p. 109-142, 1997.

FREZATTI, F. Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 23-33, 2005. <https://doi.org/10.1590/s0034-75902005000200003>

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B. de; GOUVEA, M. A. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. spe2, p. 33-54, 2007. <https://doi.org/10.1590/s1415-65552007000600003>

GONZAGA, R. P.; LUZ, A. T. M.; GUIMARÃES, T. N.; VALERIO Jr, V. B. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., Natal, RN. **Anais [...]**. São Paulo: ANPCONT, 2010.

GONZÁLEZ, P. G. La integración del Balanced Scorecard (BSC) y el Analytic Hierarchy Process (AHP) para efectos de jerarquizar medidas de desempeño y toma de decisión en una institución financiera. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 2, p. 87-105, 2009. <https://doi.org/10.4270/ruc.2009215>

GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. In: EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; MERCHANT, K. (ed.) **Readings in Accounting for Management Control**. Boston, MA: Springer, 1992. p. 569-585. https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8_26

GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, p. 153-179, 1998.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772011000100006>

GUERREIRO, R. *et al.* O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005. <https://doi.org/10.1590/s1984-92302005000400005>

HEMPEL, P. S.; ZHANG, Z. X.; HAN, Y. L. Team empowerment and the organizational context: Decentralization and the contrasting effects of formalization. **Journal of Management**, v. 38, n. 2, p. 475-501, 2012. <https://doi.org/10.1177/0149206309342891>

HOPWOOD, A. G. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research**, v. 10, p. 156-182, 1972. <https://doi.org/10.2307/2489870>

JØRGENSEN, B.; MESSNER, M. Management control in new product development: The dynamics of managing flexibility and efficiency. **Journal of Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 99-124, 2009. <https://doi.org/10.2308/jmar.2009.21.1.99>

LOURENÇO, R. L.; SAUERBRONN, F. F. Teorias de prática social em pesquisas em Contabilidade Gerencial: Possibilidades a partir de Pierre Bourdieu e Anthony Giddens. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 15, n. 35, p. 204-232, 2018. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n35p204>

MAHAMA, H.; CHENG, M. M. The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. **Behavioral Research in Accounting**, v. 25, n. 1, p. 89-114, 2012. <https://doi.org/10.2308/bria-50333>

MOULANG, C. Performance measurement system use in generating psychological empowerment and individual creativity. **Accounting and Finance**, v. 55, n. 2, p. 519-544, 2015. <https://doi.org/10.1111/acfi.12059>

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 122-149, 1978. <https://doi.org/10.2307/2490414>

OYADOMARI, J.; MENDONÇA NETO, O.; CARDOSO, R.; LIMA, M. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008. <https://doi.org/10.11606/rco.v2i2.34705>

OYADOMARI, J.C.T.; SILVA, R. M. da; MENDONÇA NETO, O. R. de; DIEHL, C. A. An exploratory model of interventionist research to calculate costs and prices in small Brazilian manufacturers, combining training and intervention phases. **Journal of Entrepreneurship in Emerging Economies**, v. 9, n. 3, p. 315-332, 2017. <https://doi.org/10.1108/jeee-11-2016-0053>

OYADOMARI, J. C. T. *et al.* Uso de relatórios gerenciais e desempenho de gerentes comerciais em companhia seguradora. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 78, p. 343-354, 2018. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201805970>

OYADOMARI, J. C. T. *et al.* O impacto do uso de relatórios gerenciais na eficácia das decisões: Um estudo com gerentes de uma rede de supermercado. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 38, n. 3, p. 37-55, 2019. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v38i3.42396>

REGINATO, L. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas**. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. <https://doi.org/10.11606/t.12.2010.tde-15042010-132200>

REGINATO, L.; GUERREIRO, R. Perfil dos controles gerenciais de grandes empresas brasileiras: um estudo setorial. *In*: ANAIS DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, 2012, Bento Gonçalves, RS. **Anais [...]**, São Leopoldo: ABC, 2012.

RUSO, P. T.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da Contabilidade Gerencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 13, n. 30, p. 3-33, 2016. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n30p3>

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>

SILVA JR., S. D.; LUCIANO, E. M.; TESTA, M. G. Contribuições do modelo de medição de desempenho organizacional da *Performance Prism ao Balanced Scorecard*: um estudo sob a perspectiva dos stakeholders. **Revista de Ciências da Administração**, v. 15, n. 37, p. 136-153, 2013. <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2013v15n37p136>

SILVOLA, H. Do organizational life cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm? **Advances in Accounting**, v.24, n.1, p.128-138, 2008. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2008.05.013>

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90024-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90024-9)

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives.

Accounting, Organizations and Society, v. 15, n.1-2, p. 127–143, 1990. https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8_28

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. <https://doi.org/10.11606/d.12.2006.tde-12122006-102212>

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras. *In*: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Anpad, 2007

SOUZA, G. E.; BEUREN, I. M. Reflexos do sistema de mensuração de desempenho habilitante na performance de tarefas e satisfação no trabalho. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 77, p. 194-212, 2018. <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201805850>

SOUZA, G. E.; ANZILAGO, M.; BEUREN, I. M. (2017). Effect of the enabling perception of costing systems by managers in the performance of their tasks. **Journal of Accounting, Management and Governance**, v. 20, n. 3, p. 416-441.

SOUZA, M. A. de; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772003000200003>

STRAUSS, E., TESSIER, S. Editorial: Enabling and coercive controls in the twenty-first century: future avenues for revisiting Adler and Borys. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 16, n. 2, p. 182–196, 2019.

TUOMELA, T-S. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 3, p. 293-320, 2005. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.06.003>

WOUTERS, M.; WILDEROM, C. Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 4-5, p. 488-516, 2008. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.05.002>

Apêndice 1 - Instrumento de Pesquisa desenvolvido com base em Mahama e Cheng (2013)

Com base em sua percepção sobre a prática de Contabilidade Gerencial mais usada em sua organização, dê uma nota de 0 (zero) a 10 (dez) para cada assertiva, sendo 0 associado à ausência de concordância, e 10 à total concordância:

Questões	Dimensão Observada
Ela foi projetada com o objetivo de me permitir trabalhar de forma mais eficiente.	Percepção habilitante versus coercitiva
Ela foi projetada com o intuito de monitorar como eu cumpro os procedimentos da empresa.	Percepção coercitiva versus habilitante - Questão negativa
Ela foi projetada com o objetivo de facilitar a maneira como eu lido com problemas não previstos em meu trabalho.	Reparo
Ela foi projetada com o objetivo de melhorar a visibilidade que eu tenho do trabalho pelo qual sou responsável.	Transparência interna
Ela foi projetada com o objetivo de reforçar a flexibilidade com que eu executo meu trabalho.	Flexibilidade
Em minha percepção, a PCG mais usada em minha organização me permite compreender os processos mais amplos da minha empresa.	Transparência Global

NOTAS

AGRADECIMENTOS

Agradecemos aos avaliadores a colaboração e as contribuições dadas a este trabalho.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: P. T. Russo

Coleta de dados: P. T. Russo

Análise de dados: P. T. Russo; R. Guerreiro; R. P. Souza

Discussão dos resultados: P. T. Russo; R. Guerreiro; R. P. Souza

Revisão e aprovação: P. T. Russo; R. Guerreiro; R. P. Souza

CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

O conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo não está disponível publicamente.

FINANCIAMENTO

Não se aplica.

CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica.

APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

Não se aplica.

CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica.

LICENÇA DE USO

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

PUBLISHER

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](https://portal.periodicos.ufsc.br/). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

EDITORES

Carlos Eduardo Facin Lavarda e Suliani Rover

HISTÓRICO

Recebido em: 28/08/2019 – Revisado por pares em: 22/05/2020 – Reformulado em: 31/07/2020 – Recomendado para publicação em: 11/08/2020 – Publicado em: 30/09/2020