

321

## O significado Atribuído à Contabilidade Gerencial Estratégica por Contadores e Clientes

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Amadeus Bueno Siqueira [ORCID iD](#), Aluno Doutorado/Ph.D. Student Israel Lucas de Oliveira Aguiar [ORCID iD](#), Doutor/Ph.D. Marcia Juliana d'Angelo [ORCID iD](#)

Fucape Business School, Vitória, ES, Brazil

**Aluno Doutorado/Ph.D. Student Amadeus Bueno Siqueira**

[0000-0002-1161-2454](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

DOUTORADO PROFISSIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO

**Aluno Doutorado/Ph.D. Student Israel Lucas de Oliveira Aguiar**

[0000-0001-6028-4226](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

DOUTORADO PROFISSIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO

**Doutor/Ph.D. Marcia Juliana d'Angelo**

[0000-0003-1436-5812](#)

**Programa de Pós-Graduação/Course**

Doutorado em Administração de Empresas

### Resumo/Abstract

Embora alguns estudos indiquem os benefícios da contabilidade gerencial estratégica para os negócios, esta pesquisa argumenta que a baixa adoção dessa prática de gestão é apenas aparente, e considera que, mesmo inexistindo uma menção direta ao termo entre os atores sociais da área de contabilidade, essa prática pode estar sendo utilizada de forma despercebida. Desta forma, o objetivo deste estudo é discutir o significado atribuído à contabilidade estratégica a partir das representações sociais de e clientes. Para tanto, foram analisadas 710 evocações recebidas de 96 contadores e 46 clientes com o auxílio do Microsoft Excel e do software openEvoc. Os resultados indicam um núcleo central comum entre contadores e clientes quanto ao entendimento de contabilidade gerencial estratégica – planejamento, gestão, organização e estratégia. A diferença é que para os contadores a informação também faz parte desse núcleo.

### Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

### Área Temática/Research Area

Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG) / Management Accounting



## O significado Atribuído à Contabilidade Gerencial Estratégica por Contadores e Clientes

### Resumo

Embora alguns estudos indiquem os benefícios da contabilidade gerencial estratégica para os negócios, esta pesquisa argumenta que a baixa adoção dessa prática de gestão é apenas aparente, e considera que, mesmo inexistindo uma menção direta ao termo entre os atores sociais da área de contabilidade, essa prática pode estar sendo utilizada de forma despercebida. Desta forma, o objetivo deste estudo é discutir o significado atribuído à contabilidade gerencial estratégica a partir das representações sociais de contadores e clientes. Para tanto, foram analisadas 710 evocações recebidas de 96 contadores e 46 clientes com o auxílio do Microsoft Excel e do software openEvoc. Os resultados indicam um núcleo central comum entre contadores e clientes quanto ao entendimento de contabilidade gerencial estratégica – planejamento, gestão, organização e estratégia. A diferença é que para os contadores a informação também faz parte desse núcleo.

**Palavras-chave:** Contabilidade gerencial estratégica. Significado. Núcleo central. Contadores. Clientes.

### INTRODUÇÃO

O termo Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE), introduzido na literatura contábil por Simmonds (1981), que o definiu como “[...] o fornecimento e análise de dados de contabilidade gerencial sobre uma empresa e seus concorrentes, para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócios” (p. 26). Morch (2010) já apontara que a contabilidade já vinha sendo instigada a considerar aspectos oriundos da conjuntura externa, aliados às variáveis internas, como forma de prever o impacto das estratégias atuais das organizações sobre seu futuro. Apresenta um teor distinto do conceito tradicional de Contabilidade Gerencial. Enquanto o ramo tradicional da ciência contábil é altamente quantitativo e focado no ambiente operacional interno, a Contabilidade Estratégica contempla os aspectos externos relacionados a concorrentes, qualidade de produtos e clientes, visando sempre a fornecer às empresas informações dinâmicas e importantes para o planejamento, a tomada de decisões e o controle (Dang et al., 2021).

Alguns estudos empíricos com enfoque na incidência das técnicas de CGE e seus benefícios para os praticantes, relatam evidências que indicam ganhos em diversas áreas das organizações, a saber: vantagem competitiva, precificação estratégica, apoio na tomada de decisões, controle de custos, custos da cadeia de valor, planejamento, valor futuro, reformulação das práticas estratégicas, melhora no desempenho, gestão de riscos, métodos de orçamento de capital, ganho de participação de mercado e fonte de informação para objetivos estratégicos (Abbasi & Mohammadi, 2016; Alamri, 2019; Cadez & Guilding, 2007, 2012; Cuganesan et al., 2012; Guilding et al., 2000; Lachmann



et al., 2013; Ma & Tayles, 2009; Oyewo, 2022; Pavlatos, 2011; Roslender & Hart, 2002, 2003; Tayles et al., 2002; Pavlatos & Kostakis, 2018).

Outro aspecto da CGE que tem chamado a atenção dos pesquisadores foi o nível de implementação dessa tecnologia nas organizações. Frequentemente, as pesquisas empíricas relatam baixa utilização da ferramenta e documentam evidências de que isso se dá principalmente pela falta de consenso acerca da compreensão do significado do termo Contabilidade Gerencial Estratégica (Guilding et al., 2000; Inghirami & Scribani, 2016; Nixon & Burns, 2012a; Petera & Šoljaková, 2020; Roslender & Hart, 2003; Šoljaková, 2012; Tillmann & Goddard, 2008). Portanto, apesar da evolução da literatura, ainda falta consenso em torno da definição de CGE, pois o conceito permite várias interpretações (Simmonds, 1981; Bromwich & Bhimani, 1994; Guilding et al., 2000; Roslender & Hart, 2002, 2003; Langfield-Smith, 2008; Ma & Tayles, 2009).

Além disso, Langfield-Smith (2008) e Nixon, Burns e Jazayer (2011) entendem que o termo “contabilidade gerencial estratégica” não faz parte do vocabulário dos contadores, na prática. Corroborando este entendimento, Danyelle et al. (2007) encontraram evidências de baixa intensidade no uso da contabilidade estratégica, no Brasil, e que os docentes brasileiros de contabilidade têm baixa compreensão do termo “contabilidade estratégica”. Ainda assim, os educadores brasileiros de contabilidade detêm compreensão superior à dos *controllers*, no Brasil e internacionalmente, segundo o estudo. Contudo, esta pesquisa argumenta que a baixa adoção da CGE é apenas aparente, e considera que, mesmo inexistindo uma menção direta ao termo entre os profissionais da área, a contabilidade estratégica pode estar sendo utilizada de forma despercebida pelos contadores.

De acordo com Nixon & Burns (2012b), a baixa adoção da CGE parece inconsistente com ambientes operacionais de negócios cada vez mais exigentes em termos de necessidade de informações. Ao passo que Hopwood (2009) observou que a crise financeira de 2008 impôs a necessidade de uma gestão financeira mais cuidadosa, principalmente de custos e fluxos de caixa, e acrescentou uma nova dimensão ao ambiente externo e de mudanças. E Hadid & Al-Sayed (2021) menciona o alto potencial da CGE em auxiliar os gerentes a lidar com os crescentes níveis de competição e incertezas, e na tomada de decisões estratégicas mais informadas. Ainda sobre as razões pelas quais a implementação das técnicas de CGE são importantes para o sucesso da empresa, Petera & Šoljaková (2020) postulam que a importância da adoção das técnicas de CGE é crescente no ambiente contemporâneo altamente competitivo.

Os autores argumentam que é impossível gerir empresas apenas com medidas financeiras e que há a necessidade de ferramentas mais orientadas para a estratégia, como o uso de medidas não financeiras, de sistemas de informação orientados para o exterior e de sistemas abrangentes de apoio à implementação da estratégia, que são possíveis apenas com a implementação de técnicas de contabilidade gerencial estratégica. De forma exemplificativa, essas são algumas evidências que tornam as práticas de CGE imprescindíveis às organizações. Assim, embora existam estudos que exploram a temática (Danyelle et al., 2007; Grzeszeszyn & Ferreira, 2004), há uma lacuna na literatura referente à percepção de contadores e seus clientes acerca do termo contabilidade estratégica. Em função disso, a pesquisa consiste em investigar como os



atores envolvidos com a contabilidade percebem o termo contabilidade estratégica. Silva et. al. (2019) entendem que, na perspectiva da Teoria das Representações Sociais, os indivíduos inseridos em grupos por meio de suas interações acabam evoluindo para um senso comum, interferindo pensamentos e comportamentos. Além disso, as referidas pesquisas (Danyelle et al., 2007; Grzeszeszyn & Ferreira, 2004) se valem de métodos indutivos baseados em entrevistas ou questionários desenvolvidos em pesquisas anteriores.

Diante do exposto, o objetivo deste estudo é identificar o significado atribuído à contabilidade estratégica por contadores e seus clientes. Para tanto, a discussão se apoia na Teoria de Representações Sociais, a qual ‘reúne os conhecimentos acumulados pela experiência social, como também científicos, ideológicos e culturais, os quais, compartilhados, resultam em senso comum que orienta as ações dos integrantes do grupo’ (Silva et al., 2019 p. 767).

Desta forma, este estudo contribui para a literatura da contabilidade gerencial ao apresentar a percepção de contadores e clientes acerca da contabilidade estratégica. Ao mostrar o significado atribuído à contabilidade estratégica, por contadores e clientes de escritórios de contabilidade, este estudo pode contribuir com o aprimoramento do entendimento do significado do termo objeto de estudo e, com isso, melhorar a qualidade da interação profissional-cliente, melhorar a capacidade de sintetizar a percepção desses usuários e estimular os usuários para o hábito de se utilizar da informação contábil gerencial com fins estratégicos. Quanto às implicações práticas, o estudo pode contribuir com a eliminação de eventual ruído na comunicação contador-cliente, caso se chegue à conclusão de que há consenso acerca do significado do termo contabilidade estratégica, independente de quem o expresse, se contador ou cliente.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contabilidade gerencial estratégica

Embora considerado relativamente pouco investigado (Oyewo, 2022; Andrade et al., 2013; Cadez & Guilding, 2007; Lachmann et al., 2013), o tema tem despertado o interesse de diversos estudiosos e, por isso, conta com relevantes estudos sob variados enfoques. No aspecto conceitual, a técnica acumula diferentes acepções. Para Bromwich & Bhimani (1994), a CGE consiste em um conjunto de técnicas contábeis voltadas ao fornecimento e análise de informações sobre os produtos no mercado, a estrutura de custos e as estratégias competitivas de longo prazo.

Já Guilding et al., (2000) consideram a CGE como uma ferramenta estratégica com foco no longo prazo e no ambiente externo. Roslender e Hart (2002; 2003), por sua vez, atribuíram à CGE uma acepção genérica de contabilidade para posicionamento estratégico, a qual contempla uma estrutura de gestão que promove a interação entre *insights* da contabilidade gerencial com técnicas de gestão de marketing. No conceito de Langfield-Smith (2008), CGE é uma orientação estratégica para a geração, interpretação e análise das informações oriundas da contabilidade gerencial e das atividades dos concorrentes. Por fim, Ma & Tayles (2009) definem CGE como o *staff* da contabilidade



gerencial voltado para as informações estrategicamente orientadas para a tomada de decisões e controle.

Apesar das discordâncias acerca do significado do termo Contabilidade Estratégica, conforme demonstrado inicialmente, uma avaliação das definições propostas pelos pesquisadores revela que há certos atributos intimamente afetos a determinadas técnicas de Contabilidade Estratégica, a ponto de servirem de rótulo para designá-las (Oyewo, 2022). Um dos temas que emergem das definições ofertadas é que a CGE é *orientada para o exterior*, para que a firma compare o que está sendo feito internamente com as práticas do seu setor de atuação (Guilding et al., 2000; Langfield-Smith, 2008; Morch, 2010; Simmonds, 1981).

Outra vertente resultante das definições é que a CGE adota *orientação voltada à estratégia*, a qual fornece informações para o posicionamento estratégico (Bromwich & Bhimani, 1994; Guilding et al., 2000; Roslender & Hart, 2002, 2003; Langfield-Smith, 2008; Ma & Tayles, 2009). O ganho de *vantagem competitiva* é o outro atributo da CGE, segundo o qual a empresa busca formas de diferenciar o seu produto ou serviço do ofertado pela concorrência (Simmonds, 1981; Bromwich & Bhimani, 1994; Langfield-Smith, 2008). Conforme evidenciado nas definições de (Bromwich & Bhimani, 1994; Guilding et al., 2000; Morch, 2010), a CGE tem preocupação com *o longo prazo*, que se revela através de sua inclinação para o mercado.

Frequentemente, as pesquisas se preocupam em aferir o nível de adoção da CGE nas organizações (Guilding et al., 2000; Cinquini & Tenucci, 2010). Por exemplo, Guilding et al. (2000) identificaram a implementação de 12 práticas de CGE, em diferentes países, as quais foram consolidadas em cinco categorias: Custos; Planejamento, controle e medição de desempenho; Tomada de decisão estratégica; Contabilidade do competidor e Contabilidade do consumidor. A pesquisa empírica conduzida por Šoljaková (2012) confirmou que os gestores de topo consideraram muito importantes e úteis para o desenvolvimento estratégico, todos os itens abrangidos pela CGE, a saber: avaliação de desempenho da concorrência, análises de custos estratégicos, integração de informações financeiras e não financeiras e análises de custos dos concorrentes. Porém, o estudo também revela que tais informações não provêm do departamento de contabilidade/controladoria, mas sim de consultorias externas ou de departamento de fusões e aquisições.

Nixon & Burns (2012b) identificam que há uma lacuna entre a literatura e a prática da CGE, que é intensificada pela lacuna existente entre a contabilidade gerencial estratégica e a literatura de gestão estratégica, e que isso pode explicar a aparente baixa adoção das técnicas de CGE. Dumay et al. (2018) analisam os 147 artigos mais citados publicados pelo periódico Contabilidade, Auditoria e Prestação de Contas (AAAJ, sigla em inglês), da Emerald e constataam uma predominância de interesse dos pesquisadores de contabilidade por temas não financeiros. De acordo com os resultados de Petera & Šoljaková (2020), a técnica de CGE mais utilizada é o planejamento estratégico e orçamentário. As descobertas de Hadid & Al-Sayed (2021) documentaram que os contadores gerenciais que interagem ou se comunicam com outros tomadores de decisão se encorajam mais para propor e implementar práticas de CGE quando há um sistema de informação de alta qualidade.



## 2.2 Teoria das representações sociais

Proposta por Serge Moscovici (1961), a Teoria das Representações Sociais (TRS) surgiu visando compreender como o conhecimento restrito (reificado) é transformado ao ser apropriado pelas pessoas comuns (Receputi et al., 2020). Por exemplo, o processo de apropriação de conceitos científicos por segmentos sociais de não-especialistas. De acordo com o proponente da TRS, o entendimento de um indivíduo é determinado pelo conhecimento de senso comum do grupo ao qual pertence e reflete as ideias, os preconceitos e as atividades socioeconômicas desse grupo (Moscovici, 2003).

Desse modo, a representação social consiste em “uma forma de conhecimento socialmente elaborado e compartilhado, que tem um objetivo prático e contribui para a construção de uma realidade comum a um conjunto social” (Jodelet, 1989, como citado em Sá, 1996, p.19). Os termos que compõem a representação social, conforme concebido pelo autor seminal da TRS, comportam aspectos aparentemente antagônicos, como a coexistência de rigidez e flexibilidade, de consensualidade e individualidade, estabilidade e mutabilidade etc. Diante desses aspectos aparentemente controversos em torno da TRS, Abric (1976) propõe um modelo visando fornecer explicações mais detalhadas sobre algumas estruturas hipotéticas que fazem parte da representação. Surge, então, a Teoria do Núcleo Central (TNC), como complemento à grande Teoria das Representações Sociais (SÁ, 1996).

De acordo com a abordagem estruturalista da TNC, as representações sociais são entidades unitárias compostas por um sistema interno duplo, com cada parte exercendo seu papel, de forma que uma complementa a outra. Primeiramente, o sistema central, que funciona como o gerador do significado básico da representação e organizador de seus elementos, e tem como características 1) representa a memória coletiva, e reflete as condições sócio-históricas e valores do grupo; 2) constitui a base comum, consensual, coletivamente partilhada das representações; 3) é estável, resistente a mudanças, assegura a continuidade e permanência da representação social; e 4) relativamente pouco sensível ao contexto social imediato. O outro componente da representação social é o sistema periférico, que funciona como o protetor do sistema central, e apresenta as seguintes características 1) é sensível ao contexto imediato, 2) é suscetível a transformações, 3) suporta a heterogeneidade do grupo, 4) permite a integração das experiências individuais e 5) é flexível, suporta as contradições (Alves-Mazzotti, 2005; SÁ, 1996).

Em referência ao processo de formação das representações sociais, Santos & Ichikawa (2018) citam os dois processos que atuam na gênese da atividade representativa: a objetivação e a ancoragem. A ancoragem consiste em atribuir nome e classificar coisas, que até então são desconhecidas. A objetivação, por sua vez, é conceituar de forma concreta uma percepção, tornando real um conceito ou ideia (Gomes et al., 2019). Para Santos & Ichikawa (2018) é por meio da combinação da ancoragem e objetivação que o desconhecido se faz familiar e incorpora-se a memória e linguagem da sociedade.

Vergès (1992) criou uma técnica para caracterizar a estrutura de uma representação social, a qual consiste na execução de duas etapas: a primeira, denominada de análise prototípica, baseia-se no cálculo de frequências e ordens de evocação das palavras que determinado grupo expressou ao ser questionado acerca de certa palavra-



estímulo, já a segunda etapa consiste na formulação de categorias compreendendo todas as evocações e avalia suas frequências, composições e co-ocorrências (Wachelke & Wolter, 2011).

Dentro da estrutura da representação social, o valor simbólico do termo para a representação social do grupo sobre um determinado objeto é expresso através da *saliência* do termo evocado e do seu *poder associativo* (Receputi et al., 2020). A *saliência* – que representa a frequência de evocações para o termo –, combinada com a hierarquia da ordem das evocações, representam a importância do termo para o grupo, e, por isso, são parâmetros para se determinar a Ordem Média de Evocação (OME).

Assim, conforme o procedimento de Vergès (1992), as repostas fornecidas pelos participantes são avaliadas de acordo com a frequência e a ordem média de evocação (OME), isto é, a resposta fornecida em primeiro lugar recebe o valor 1, a segunda resposta recebe o valor 2, e assim por diante. Conforme os valores assumidos, as palavras ou expressões são classificadas: palavras ou expressões evocadas primeiro têm baixa OME, isto é, são mais importantes. Já as que são evocadas por último têm alta OME, consequentemente são menos importantes para o grupo social. Quanto à frequência, as palavras com alta frequência de evocação assumem maior importância do que as de baixa frequência (Wachelke & Wolter, 2011).

### 3 METODOLOGIA

Por meio de uma abordagem de natureza qualitativa, com corte transversal, a pesquisa buscou identificar o significado do termo contabilidade estratégica a partir da Representação Social de contadores e clientes de escritórios de contabilidade, utilizando-se da técnica de evocação de palavras (Vergara, 2015). O método consiste em solicitar ao participante da pesquisa que cite certa quantidade de palavras que vêm à sua mente ao se deparar com determinada palavra ou expressão (Vergara, 2015).

O questionamento da pesquisa foi proposto a duas amostras: uma composta pelos detentores de cargos de gestão (por exemplo, gerente, sócio, vice-presidente, presidente, proprietário etc.) de empresas sediadas no estado do Ceará, sem distinção de tamanho, segmento econômico, regime de apuração de impostos, ou qualquer outra possível distinção; a outra amostra foram os contadores de empresas com sede no Ceará, independentemente de terem seus escritórios sediados no estado do seu cliente ou não.

A coleta dos dados se deu através de um questionário do *Google Forms*, que foi encaminhado ao público-alvo, em sua maioria por meio de e-mails endereçados às empresas e aos escritórios de contabilidade, e teve o recebimento das respostas registrado no período de 23/03/2022 a 07/06/2022. Ao todo, foram recebidas 205 respostas, porém 53 delas foram descartadas pela pergunta de controle do questionário, porque seus respondentes não se enquadram no público-alvo da pesquisa. Outras 10 repostas foram desprezadas pelos pesquisadores por se tratar de respondentes estranhos ao público de contadores e clientes. Das 142 respostas remanescentes, 96 foram respondidas pelos contadores, e as 46 restantes foram as respostas dos detentores de cargos de gestão das empresas-alvo.

O questionamento consistiu em propor aos integrantes das amostras que escrevessem cinco palavras ou expressões que lhe viessem à mente ao se depararem com a expressão contabilidade estratégica. Além disso, foram solicitadas informações sociodemográficas como: setor de atuação da empresa, porte da organização, sexo biológico, faixa etária, estado civil, faixa de renda, nível de escolaridade, tempo de trabalho na organização e unidade da federação em que o respondente trabalha. Os dados foram analisados com o auxílio do Microsoft Excel © e do software openEvoc 0.92 © (Sant'Anna, 2014).

## 4 ANÁLISE DE DADOS

### 4.1 Dados Sociodemográficos da amostra

O perfil da amostra está na Tabela 1. Os dados demonstram uma expressiva prevalência de contadores em relação aos clientes. Destaque-se também a predominância de integrantes com poder de decisão (87% são gestores), na amostra. Além disso, eles representam uma amostra consideravelmente qualificada, visto que aproximadamente 70% dos entrevistados têm pelo menos pós-graduação.

**Tabela 1:** Perfil da amostra

		n	%
Situação Profissional	Contador	96	67,61%
	Cliente	46	32,39%
Ocupantes de cargo de gestão	Sim	86	86,87%
	Não	13	13,13%
Setor de atuação da empresa	Comércio/Serviço	120	78,95%
	Indústria/Construção	32	21,05%
Porte da indústria/construção	Até 19 empregados	4	2,63%
	De 20 a 99 empregados	9	5,92%
	De 100 a 499 empregados	8	5,26%
	500 ou mais empregados	11	7,24%
Porte do comércio/serviço	Até 9 empregados	30	19,74%
	De 10 a 49 empregados	38	25,00%
	De 50 a 99 empregados	13	8,55%
	100 ou mais empregados	39	25,66%
Sexo	Masculino	84	55,26%
	Feminino	66	43,42%
	Prefiro não dizer	2	1,32%
Faixa etária	Até 27 anos	10	6,58%
	Entre 28 e 42 anos	91	59,87%
	Entre 43 e 57 anos	46	30,26%
	Mais de 58 anos	5	3,29%
Estado civil	Casado/União estável	93	61,18%
	Solteiro	50	32,89%
	Divorciado/Separado	9	5,92%

Fonte: Dados da pesquisa.



**Tabela 1: Perfil da amostra (continuação)**

	Até R\$ 2.200,00	11	7,24%
	Entre R\$ 2.201,00 e R\$ 5.500,00	45	29,61
Renda	Entre R\$ 5.501,00 e R\$ 11.000,00	46	30,26%
	Entre R\$ 11.001,00 e R\$ 15.500,00	21	13,82%
	Acima de R\$ 15.501.e R\$ 22.000,00	15	9,87%
	Até o ensino médio / técnico	5	3,29%
	Ensino superior completo	41	26,97%
Escolaridade	Pós-graduação (especialização / MBA)	96	63,16%
	Mestrado	9	5,92%
	Doutorado	1	0,66%
	Acima de R\$ 22.000,00	14	9,21%
	Entre 1 ano e 5 anos	35	23,03%
Tempo de trabalho na Organização	Entre 5 anos e 10 anos	42	27,63%
	Entre 10 anos e 20 anos	39	25,66%
	Mais de 20 anos	29	19,08%
	CE	114	75,00%
UF onde trabalha	PI	18	11,84%
	Demais estados (SP, RN, PE, ES, RJ, AL, SC)	20	13,16%

Fonte: Dados da Pesquisa.

#### 4.2 Análise das evocações de contadores e clientes

Considerando-se uma amostra de 142 entrevistados e que cada um deles forneceu cinco respostas ao termo estímulo, houve 710 evocações no total, as quais resultaram em 105 categorias. As palavras/expressões foram agrupadas em categorias semânticas, através da aproximação de sentidos, porém sempre considerando os dados provenientes da pesquisa. Por exemplo, os termos ‘tomar decisão’, ‘decisão’, tomada de decisão’, ‘melhoria na tomada de decisão’, ferramenta de tomada de decisão’, ‘otimização na tomada de decisão’, ‘indicadores para a tomada de decisão’, ‘processo de decisão’ e ‘previsibilidade para a tomada de decisão’ apareceram na pesquisa e foram categorizados como ‘decisão’.

Seguindo (Receputi et al., 2020), foi estabelecido uma frequência mínima de corte, de forma que em torno 50% das menores frequências fossem descartadas. Dessa forma, a frequência mínima considerada para a inclusão das expressões/palavras nos quadrantes foram 7 para os contadores e 4 para os clientes, as quais correspondem a 50,21% e 49,57% do tamanho das duas amostras, respectivamente.

No tocante às fixações dos pontos de corte para as coordenadas dos quadrantes, foi aplicado o critério da mediana das ordens de evocação; como são cinco respostas para cada respondente, o valor do ponto de corte foi 3. Assim, palavras com ordem média de evocação (OME) inferior a 3, foram classificadas como termo de baixa ordem de evocação, ao passo que aquelas com OME maior ou igual a 3 foram consideradas de alta OME. Referente à frequência, optou-se igualmente pelo critério da mediana, após a determinação da frequência mínima de corte. De acordo com o critério, palavras com frequência maior ou igual à frequência mediana (12 e 6,5 para contadores e clientes,

respectivamente) foram classificadas como de alta frequência, e, de baixa frequência, as que tiveram frequência inferior a essa mediana.

A Figura 1 apresenta a análise referente ao termo ‘contabilidade estratégica’, de acordo com as representações sociais dos contadores. Os termos com a frequência maior ou igual à frequência mediana e ordem média de evocações (OME) menor do que a mediana da ordem de evocações devem ser alocados no primeiro quadrante à esquerda porque apresentam características compatíveis com as dos integrantes do núcleo central da representação social. Seguindo o mesmo raciocínio, faz-se as alocações dos termos aos demais quadrantes de acordo com os pontos de cortes estabelecidos para as coordenadas dos quadrantes. Os resultados indicam que, para os contadores, as palavras ‘planejamento’, ‘gestão’, ‘organização’, ‘informação’ e ‘estratégia’ são os termos mais salientes, isto é, apresentam frequências mais expressivas (maiores que 12) e valores de OME mais baixos (inferiores a 3), por isso, provavelmente se referem a elementos centrais da representação social sobre contabilidade estratégica.

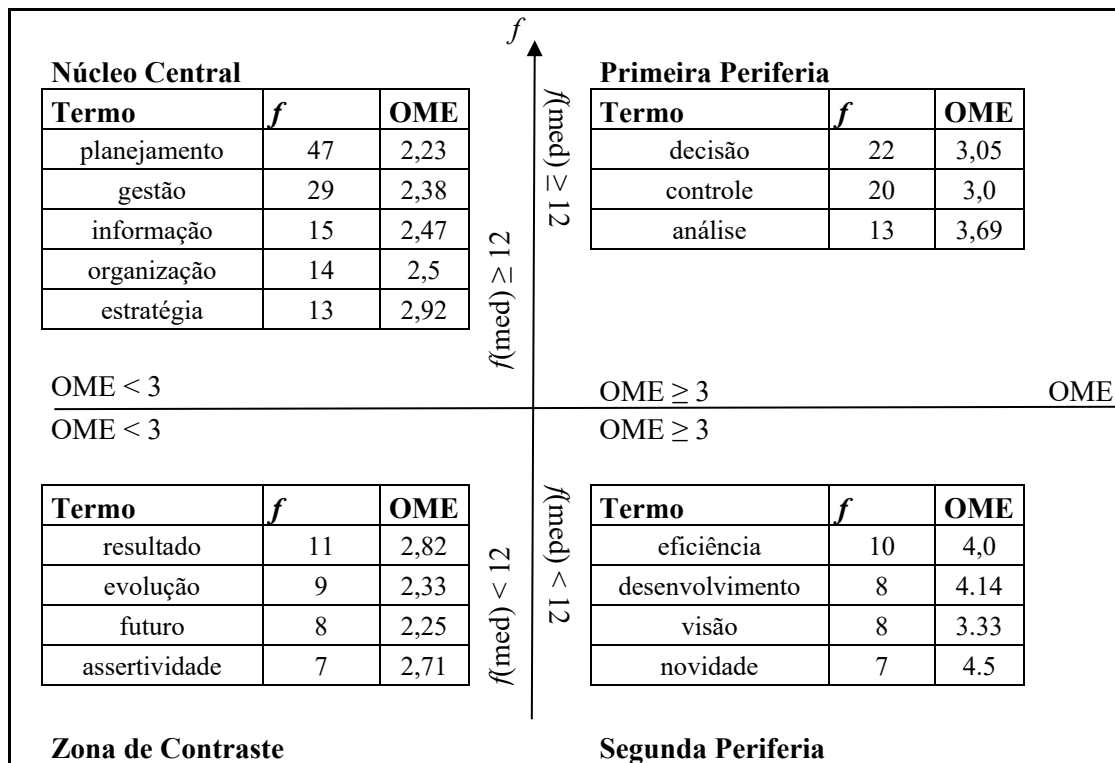


Figura 1: Análise prototípica referente ao termo “contabilidade estratégica” para contadores (N = 96)

Fonte: Elaboração própria (2022).

Nota: Adaptada de Receptuti et al. (2020).

Ao revelar gestão, organização, informação e estratégia a partir das representações sociais dos contadores para o termo contabilidade estratégica, os resultados, de uma forma geral, encontram aderência às cinco categorias que sintetizam as técnicas de CGE de Guilding et al. (2000): Custos; Planejamento, controle e medição de desempenho;

Tomada de decisão estratégica; Contabilidade do competidor e Contabilidade do consumidor. De forma mais específica, os achados indicam que esses profissionais entendem contabilidade estratégica de acordo com os resultados de Šoljaková (2012), com coincidência vocabular para os tópicos estratégia e informação. De acordo com o autor, os gestores consideram úteis para o desenvolvimento estratégico os seguintes tópicos da CGE: avaliação de desempenho da concorrência, análises de custos estratégicos, integração de informações financeiras e não financeiras e análises de custos dos concorrentes. Os resultados da pesquisa também encontraram forte convergência com os achados de Petera & Šoljaková (2020). Para os autores, a técnica de CGE mais utilizada é o planejamento estratégico e orçamentário.

De acordo com os resultados da Figura 2, para os clientes de escritórios de contabilidade, as palavras ‘planejamento’, ‘gestão’, ‘organização’ e ‘estratégia’ aparecem na hierarquia de preferência desse grupo, por apresentarem frequências maiores que 6,5 e ordens médias de evocação inferiores a 3, e, por isso, provavelmente se referem a elementos centrais da representação social sobre contabilidade estratégica.

De forma similar, considerando que os gerentes (clientes) apresentaram praticamente a mesma RS dos contadores, pode-se concluir que os resultados, para este grupo, também são consistentes com Guilding et al. (2000), Šoljaková (2012) e Petera & Šoljaková (2020). Além disso, os resultados gerais, para ambos os grupos, são consistentes com Dumay et al. (2018) e Petera & Šoljaková (2020) visto que ambos enfatizaram o uso de medidas não financeiras no escopo de estudo da contabilidade.

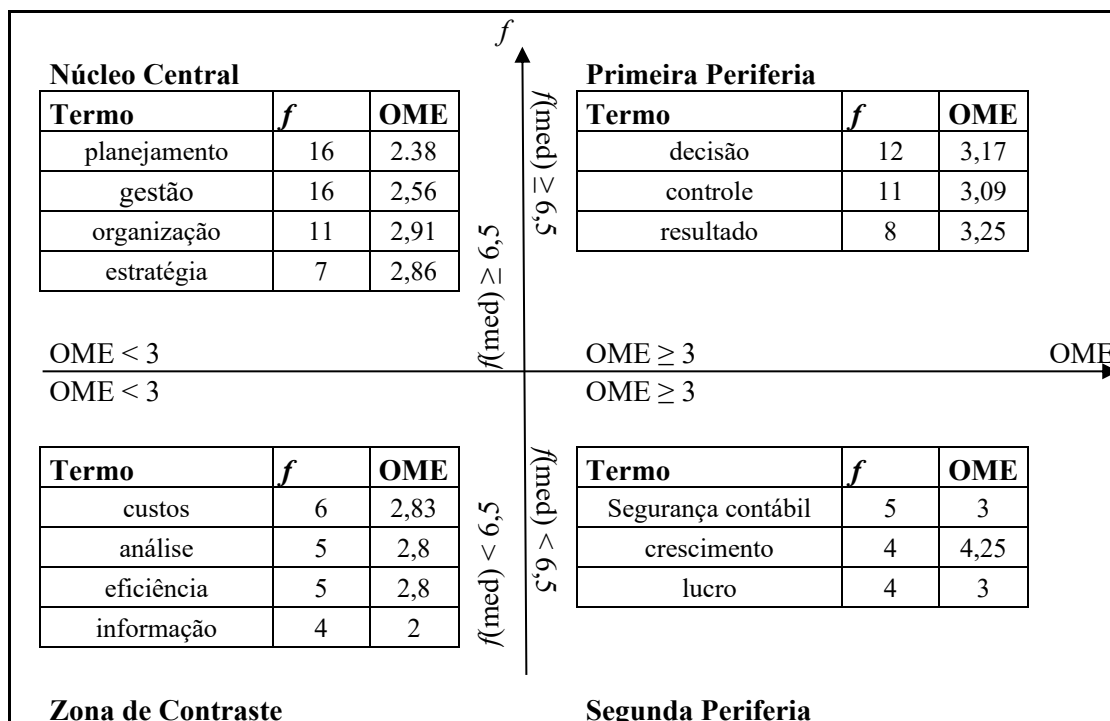


Figura 2: Análise prototípica referente ao termo “contabilidade estratégica” para clientes (N=46). Adaptada de Receputi et al. (2020).  
Fonte: Dados da pesquisa.

No tocante à composição do quadrante que reúne as categorias identificadas como sendo do núcleo central, os dois grupos evocaram os mesmos termos em resposta à palavra-estímulo objeto da pesquisa, exceto o termo ‘informação’, que consta apenas no NC da RS dos contadores. Observa-se que na RS dos clientes, o termo ‘informação’ apresenta a mais baixa OME de todas as categorias, OME igual a 2, embora apresente uma baixa frequência relativa. Isso sugere que o termo, mesmo sem muita relevância, apresenta expressivo valor simbólico para os clientes. Portanto não se pode descartar, a princípio, a possibilidade de ele compor o NC da RS dos clientes. Por isso, sugere-se a realização de pesquisas futuras, de caráter confirmatório, para analisar se o termo ‘informação’ compõe o núcleo central da representação social dos usuários da contabilidade (clientes).

Os termos ‘decisão’ e ‘controle’ embora apresentem altas frequências relativas, apresentam também valores de OME elevadas, o que os enquadram na primeira periferia das representações sociais de contadores e clientes. Indicando, dessa forma, que esses termos apresentam relevância para ambos os grupos, embora não tenham um valor simbólico expressivo. Portanto, procedimentos adicionais de análise de conteúdo podem ser realizados futuramente para identificar as demais características dos termos e possibilitar seu enquadramento mais preciso na estrutura das representações sociais de contadores e clientes.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo, ainda em andamento, mostra o núcleo central composto pelos elementos mais importantes para o grupo social estudado a partir de suas experiências, vivências, comunicações e trocas diárias. Dessa forma, em se tratando de contabilidade estratégica, para contadores e clientes, os termos que melhor representam CGC são planejamento, gestão, organização e estratégia.

Os termos ‘planejamento’, ‘gestão’ e ‘organização’, embora não signifiquem a mesma coisa, são ferramentas complementares nas organizações e contemplam como principais características a orientação externa, foco no longo prazo, apresenta a visão da empresa. Essas qualificações dos termos se identificam principalmente com as acepções de contabilidade estratégica de Guilding et al. (2000) e Roslender & Hart (2002, 2003). Já o termo ‘estratégia’ apresenta forte identidade com contabilidade estratégica em quaisquer das acepções apresentadas pelos autores citados neste trabalho.

Por fim, os resultados indicam que há uma coincidência de entendimento entre as acepções dos pesquisadores e as percepções dos contadores/clientes, acerca do termo ‘contabilidade estratégica’. Além disso, verificou-se que essa identidade de percepções ocorre entre contadores e clientes, isto é, quando o contador, em sua prestação de serviços ao cliente, se referir a ‘planejamento’, ‘gestão’, ‘organização’ e ‘estratégia’, ele e seu cliente estão cientes de que estão tratando de contabilidade gerencial estratégica.

Quanto às limitações da pesquisa, 87% da amostra está concentrada em dois estados da região nordeste. Por isso, seria interessante ampliar a amostra para conduzir uma análise comparativa entre cinco as regiões brasileiras. Estes resultados também

podem contribuir para a criação de proxies em pesquisas quantitativas com relações causais.

## REFERÊNCIAS

- Abbasi, B., & Mohammadi, M. H. K. (2016). Effect of strategic management accounting techniques on market share changes in firms in Tehran Stock Exchange market. *Problems and Perspectives in Management*, 14(3), 325–331. [https://doi.org/10.21511/ppm.14\(3-si\).2016.04](https://doi.org/10.21511/ppm.14(3-si).2016.04)
- Alamri, A. M. (2019). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management*, 14(2), 212–234. <https://doi.org/10.1108/BJM-12-2017-0411>
- Alves-Mazzotti, A. J. (2005). A abordagem estrutural das representações sociais. In *Psicologia da Educação*. (Vol. 14, Issue 15, pp. 17–37).
- Andrade, L. C. M., Teixeira, A. J. C., Fortunato, G., & Nossa, V. (2013). Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 14(1), 98–125. <https://doi.org/10.1590/S1678-69712013000100005>
- Apoio, P. D. E., Em, À. P., Cristo, H., & Anna, S. (2014). *openEvoc : Um programa de apoio*. June.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 126–146. <https://doi.org/10.1108/18325910710756140>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management and Data Systems*, 112(3), 484–501. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Cuganesan, S., Dunford, R., & Palmer, I. (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, 23(4), 245–260. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.001>
- Dang, L. A., Le, T. M. H., Le, T. H., & Pham, T. B. T. (2021). The effect of strategic management accounting on business performance of sugar enterprises in vietnam. *Accounting*, 7(5), 1085–1094. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2021.2.031>
- Danyelle, P., Da, A., & Contábeis, C. (2007). *a Percepção Dos Docentes Quanto Às Práticas De Contabilidade Estratégica : Um Estudo Comparativo the Professors ' Perception Regarding Strategic*. 44–59.

- Dumay, J., de Villiers, C., Guthrie, J., & Hsiao, P. C. (2018). Thirty years of Accounting, Auditing and Accountability Journal: A critical study of the journal's most cited articles. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 1510–1541. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2017-2915>
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113–135. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6–7), 797–802. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.07.004>
- Inghirami, I. E., & Scribani, G. (2016). Towards strategic management accounting: The nespoli group case. *Lecture Notes in Information Systems and Organisation*, 14, 13–27. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-26488-2\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-319-26488-2_2)
- Lachmann, M., Knauer, T., & Trapp, R. (2013). Strategic management accounting practices in hospitals: Empirical evidence on their dissemination under competitive market environments. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 9(3), 336–369. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2011-0065>
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 204–228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495. <https://doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>
- Nixon, B., & Burns, J. (2012a). Strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 225–228. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.005>
- Nixon, B., & Burns, J. (2012b). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229–244. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.004>
- Oyewo, B. (2022). Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage. *Journal of Applied Accounting Research*. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0108>
- Pavlatos, O. (2011). The impact of strategic management accounting and cost structure on abc systems in hotels. *Journal of Hospitality Financial Management*, 19(2), 37–55. <https://doi.org/10.1080/10913211.2011.10653912>
- Pavlatos, O., & Kostakis, X. (2018). The impact of top management team characteristics

- and historical financial performance on strategic management accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(4), 455–472. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2017-0112>
- Petera, P., & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 33(1), 46–67. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1697719>
- REceptuti, C. C., Pereira, T. M., Vogel, M., & Rezende, D. B. (2020). Representação social de coordenadores de área do pibid-química sobre “experimentação.” *Ensaio Pesquisa em Educação em Ciências*, 22. <https://doi.org/10.1590/21172020210125>
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2), 255–277. <https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0477>
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9)
- SÁ, C. P. de. (1996). Representações sociais: teoria e pesquisa do núcleo central. *Temas Em Psicologia*, 3(4), 19–33.
- Šoljaková, L. (2012). Strategic Management Accounting Development during Last 30 Years. *European Financial and Accounting Journal*, 7(2), 24–35. <https://doi.org/10.18267/j.efaj.8>
- Tayles, M., Bramley, A., Adshead, N., & Farr, J. (2002). Dealing with the management of intellectual capital: The potential role of strategic management accounting. In *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 251–267. <https://doi.org/10.1108/09513570210425574>
- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19(1), 80–102. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.11.002>
- Wachelke, J., & Wolter, R. (2011). Critérios de construção e relato da análise prototípica para representações sociais. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, 27(4), 521–526. <https://doi.org/10.1590/S0102-37722011000400017>
- Simmonds, K. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 59(4), 26–30, 1981.
- Vergara, S.C. (2015). *Métodos de Pesquisa em Administração*. 6a edição. São Paulo: Editora Altas S.A.