



A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

THE RELATIONSHIP BETWEEN MANAGEMENT TRAINING AND MANAGEMENT ACCOUNTING ARTIFACTS USED BY THIRD-SECTOR ORGANIZATIONS IN PARANÁ

LA RELACIÓN ENTRE LA CAPACITACIÓN EN GESTIÓN Y EL USO DE ARTEFACTOS DE LA CONTABILIDAD GERENCIAL EN ENTIDADES DEL TERCER SECTOR DE PARANÁ

Recebido em: 28-02-2020
Avaliado em: 04-09-2022
Reformulado em: 29-02-2024
Aceito para publicação em: 29-02-2024
Publicado em: 31-03-2024
Editor Responsável: Micheli Aparecida Lunardi

Cássia Vanessa Olak Alves Cruz¹
Paulo Arnaldo Olak²
Raquel Mitie Harano³
Diego Carlos Imes⁴

RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa é verificar a relação entre a capacitação em gestão, *proxy* para a busca por conhecimento, e os Artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados por organizações do terceiro setor do Paraná, sob a ótica da Teoria da Contingência. A fim de alcançar o objetivo proposto, realizou-se uma pesquisa de campo, sendo adotada a estratégia de levantamento (*survey*), com dados coletados através de questionários encaminhados a entidades cadastradas no programa Impulso do Instituto GRPCOM (Grupo Paranaense de Comunicação). Para análise quantitativa dos dados foi utilizado, essencialmente, o teste não paramétrico Qui-Quadrado Proporções, e os investigados foram segregados em dois grupos: aqueles que já participaram ou não do processo de capacitação em gestão oferecido pelo mencionado programa. Os resultados indicaram que a utilização do planejamento estratégico e do *benchmarking* foi mais frequente nas entidades que participaram da capacitação em relação àquelas que não fizeram os cursos. Esses achados dão indícios de que a busca por conhecimentos pode estar relacionada com a utilização desses artefatos classificados como modernos, conforme a literatura adotada, entretanto o uso do orçamento, do *Balanced Scorecard*, de *softwares* ou aplicativos específicos para gerar informações contábeis gerenciais e de sistemas de custeio tradicionais ou modernos, independeu do processo de capacitação.

¹Doutora em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária (FEA) da Universidade de São Paulo (USP); Professora Associada da Universidade Estadual de Londrina (UEL); ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1267-9634>; E-mail: cassivanessa@uel.br

²Doutor em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária (FEA) da Universidade de São Paulo (USP); Professor Aposentado da Universidade Estadual de Londrina (UEL); ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-8454-8756>; E-mail: olak@sercomtel.com.br

³Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina – UEL; Pós-graduação em Gestão Estratégica de Pessoas, Administração e Negócios pela HSM *University* e pós-graduação em *Business Intelligence* pela Faculdade VINCIT; ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4959-1328>; E-mail: rmharano@hotmail.com

⁴Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Londrina - UEL; ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-2841-890X>; E-mail: diego.imes@hotmail.com

Palavras-chave: Artefatos de Contabilidade Gerencial. Capacitação em Gestão. Terceiro Setor.

ABSTRACT

This research aims to verify the relationship between management training, a proxy for knowledge search, and Management Accounting Artifacts used by third-sector organizations in Paraná, based on the Contingency Theory perspective. To reach the purpose of this study, field research was conducted using a survey, and the data was collected through questionnaires sent to entities registered in the Impulso Program of the GRPCOM Institute (Communication Group from Paraná). For the quantitative data analysis, we essentially used the non-parametric Chi-square (proportion) test, and the respondents were segregated into two groups: those who participated in the management training process offered by the program and those who did not. The findings reveal that strategic planning and benchmarking are more frequent in those entities that participated in the training than those who did not take the courses. These results indicate that the search for knowledge may be associated with using these artifacts classified as modern by the literature adopted. However, the use of budgeting, Balanced Scorecard, specific software or applications to generate managerial accounting information, and traditional or modern costing systems occurred irrespective of the training process.

Keywords: Management Accounting Artifacts. Management Training. Third Sector.

RESUMEN

El objetivo general de esta investigación es verificar la relación entre la capacitación en gestión, proxy para la búsqueda por el conocimiento, y los Artefactos de la Contabilidad Gerencial usados por las organizaciones del tercer sector del Paraná, sobre la óptica de la Teoría de Contingencia. Con el fin de alcanzar el objetivo propuesto se realizó una encuesta de campo, siendo adoptada la estrategia de levantamiento (survey), con los datos colectados mediante cuestionarios encaminados a entidades en el programa Impulso del Instituto GRPCOM (Grupo Paranaense de la Comunicación). Para análisis cuantitativa de los datos fue utilizado, esencialmente, la prueba no paramétrico Chi-cuadrado (proporciones) y los investigados fueron segregados en dos grupos: Aquellos que ya participaron o no del proceso de la capacitación en gestión ofrecido por el mencionado programa. Los resultados indicaron que la utilización del planeamiento estratégico y del benchmarking fue más frecuente en las entidades que participaron de la capacitación en relación a aquellos que no hicieron los cursos. Estos resultados dan indicios de que la búsqueda por conocimiento puede estar asociada con la utilización de esos artefactos, clasificados como modernos, según la literatura adoptada. Sin embargo, el uso del presupuesto, del Balanced Scorecard, de softwares o aplicaciones específicas para generar informaciones contables gerenciales y sistemas de los costos tradicionales o modernos, independen del proceso de la capacitación.

Palabras-clave: Artefactos de la Contabilidad Gerencial. Capacitación en Gestión. Tercer Sector.

1 INTRODUÇÃO

As práticas de contabilidade e controle gerencial têm sido adotadas por entidades do terceiro setor, objetivando a gestão adequada dos seus recursos, muitas vezes escassos e/ou vinculados a processos de prestação de contas junto a mantenedores, institucionais ou

individuais, dessas organizações (Innocenti & Gasparetto, 2021, Godoy & Raupp, 2017, Järvinen, 2016, Reis & Teixeira, 2013).

Entender essas práticas contábeis gerenciais e as variáveis ou fatores que podem explicá-las tem sido o foco de estudos, como os descritos no estudo revisionista de Otley (2016), desenvolvidos sob a ótica da Teoria da Contingência e mais comumente voltados ao segundo setor. Assim, investiga-se como a tecnologia; a competição de mercado; o tamanho, a estrutura e a estratégia da empresa; o conhecimento dos gestores e funcionários, dentre outras variáveis externas ou internas, organizacionais ou individuais, podem afetar, por exemplo, o desenho e o uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG) dessas entidades.

O conhecimento, a habilidade, a motivação, a tolerância e a experiência são exemplos de características individuais estudadas à luz das Teorias da Contingência e Psicológicas (Hall, 2016). Nessa vertente estão pesquisas que relacionam práticas contábeis gerenciais a variáveis individuais e não apenas a fatores organizacionais, e visam discutir, por exemplo, como gestores com mais conhecimentos e habilidades podem ser mais efetivos no uso das informações oriundas do SCG.

Esta investigação se insere na linha de estudos voltada a compreender a relação entre o conhecimento em gestão e as práticas de contabilidade e controle gerencial, designadas nesta pesquisa de Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG), considerando a necessidade de investigações aprofundadas sobre esse relacionamento no contexto do terceiro setor brasileiro. Estudos que analisaram o uso dos ACG por entidades sem fins lucrativos no Brasil, como o de Mario et al. (2013) e o de Castro et al. (2015), pressupõem que a falta de conhecimento das organizações pesquisadas pode ser uma das causas para o não uso dos ferramentais gerenciais. Já no cenário internacional, Coad (1999) encontrou evidências de que contadores gerenciais que possuem orientação para aprendizagem tendem a introduzir novos sistemas de contabilidade gerencial.

Ressalva-se, entretanto, que a mensuração do conhecimento é um desafio em pesquisas dessa natureza, assim, a essência deste estudo é examinar a busca por conhecimento ou a orientação para aprendizagem (Coad, 1999). Além disso, a obtenção de conhecimento sobre novos ACG pode ocorrer por meio de seminários, como explicitado por Oyadomari et al. (2008), ou por cursos de capacitação em gestão, que podem ser uma *proxy* para a busca por conhecimento, indicando uma tendência da gestão das entidades em adquirir novas habilidades para fins de adoção ou aprimoramento dos ACG.

Frente ao exposto, este estudo visa responder à seguinte questão: Qual a relação entre o uso dos Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG) e a capacitação em gestão de entidades do terceiro setor do Estado do Paraná? Nesse sentido, o objetivo geral desta pesquisa é verificar a relação entre a capacitação em gestão, *proxy* para a busca por conhecimento, e os ACG utilizados por organizações do terceiro setor paranaense. Para alcance deste objetivo, enunciam-se outros dois objetivos específicos: (i) identificar os principais ACG, tradicionais e modernos, utilizados por essas instituições; e (ii) investigar se a capacitação em gestão pode estar relacionada com o uso de ACG modernos por essas entidades.

Considerando que os ACG são recursos informacionais importantes para a gestão e aprimoramento do terceiro setor, pressupõe-se que essas instituições façam uso dessas ferramentas e que haja diferença no uso dos ACG entre organizações que se capacitaram e aquelas que não passaram por cursos de capacitação em gestão, especificamente quanto à utilização dos artefatos modernos.

Estudar empiricamente esse relacionamento entre variáveis individuais, como a busca por conhecimento, e as práticas de contabilidade e controle gerencial traz contribuições e implicações em três vertentes: teórica, prática e social.

Inicialmente, ao verificar o pressuposto teórico de que a adoção de ACG está relacionada com a busca por conhecimento no ambiente do terceiro setor, a pesquisa contribui para a academia e para o desenvolvimento da literatura. De forma específica, dá continuidade aos estudos de Mario et al. (2013), de Castro et al. (2015) e de Coad (1999), ao incluir a análise da variável conhecimento, medida pela capacitação em gestão, na investigação dos fatores que podem influenciar a adoção dos ACG, tradicionais ou modernos, no cenário brasileiro.

Com relação às implicações práticas e sociais, entende-se que, fundamentados nos resultados desta pesquisa, os gestores e a diretoria das entidades do terceiro setor poderiam investir em capacitações de seus colaboradores voltadas a compreender o funcionamento e a aplicabilidade destes artefatos, melhorando a sua utilização ou implementando novos ACG. Além disso, a adoção e o aprimoramento destes ACG podem refletir em uma adequada estrutura de gestão que contribua para que estas organizações cumpram sua missão, impactando a sociedade nas áreas de assistência social, saúde, educação, dentre outras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Teoria da Contingência, embasamento teórico desta pesquisa, é abordada nesta seção, que também contempla a revisão conceitual do estudo, sendo apresentados os conceitos e definições operacionais para entidades do terceiro setor e Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG). A revisão de pesquisas empíricas assemelhadas a esta investigação também é apresentada tanto no âmbito internacional quanto no nacional.

2.1 Teoria da Contingência

A abordagem positiva floresce na pesquisa contábil, em meados da década de 60, especialmente com o desenvolvimento de estudos no âmbito da contabilidade financeira, como o de Ball e Brown (1968) e o de Beaver (1968), que objetivavam fornecer evidências da utilidade da informação contábil para os agentes econômicos. Por conseguinte, essa visão também atingiu as pesquisas em contabilidade gerencial.

No final da década de 1970, Watts e Zimmerman (1986, p. 2, tradução nossa) desenvolvem a Teoria Positiva da Contabilidade e, para eles, o objetivo da teoria contábil na visão positiva “... é **explicar** e **prever** [ênfase adicionada] a prática contábil.” Anteriormente, o economista Keynes (1955, p. 34, tradução nossa) já havia definido a ciência positiva como “... um corpo de conhecimento sistematizado concernente ao que é ...” e não ao que deveria ser, foco da ciência normativa.

Nesse contexto, Feliu e Palanca (2000) esclarecem que nos anos 70 ocorreu, pela primeira vez, um aumento da pesquisa em contabilidade gerencial centrada em como ela é na prática, desenvolvendo-se Teorias como a da Agência, a das Organizações e a da Contingência, estruturas teóricas adequadas para a compreensão das práticas de contabilidade gerencial.

Este estudo se enquadra nessa direção, buscando embasamento na Teoria da Contingência que “... é essencialmente uma perspectiva teórica de comportamento organizacional que enfatiza como fatores contingentes tais como tecnologia e elementos ambientais afetam o desenho e funcionamento das organizações.” (Covaleski et al., 1996, p. 4, tradução nossa). Assim, para Frezatti et al. (2009) uma questão essencial nessa Teoria é a compreensão de quais fatores ou variáveis contingenciais influenciam a configuração

organizacional e, especificamente, na área de contabilidade gerencial, quais variáveis específicas de cada organização afetam o desenho de sistemas de contabilidade gerencial.

Dentre as variáveis estudadas pela Teoria da Contingência, encontram-se: (i) ambiente externo; (ii) estratégia competitiva e missão, tecnologia; (iii) tamanho e variáveis de setor; (iv) **conhecimento** [ênfase adicionada] e fatores observáveis, compreendendo, por exemplo, o conhecimento dos funcionários (Fisher, 1995 citado por Frezatti et al., 2009, p. 241-242).

Observa-se que o conhecimento, foco desta pesquisa, é uma das variáveis que podem afetar as práticas contábeis gerenciais. Vale ressaltar ainda que, para Otley (1980), as variáveis que podem ser controladas pela entidade, como estratégia e estrutura, não deveriam ser denominadas de variáveis contingenciais, mas sim de variáveis ou fatores situacionais. Igualmente, o presente estudo considera que o conhecimento é controlável, portanto, adotará preferencialmente o termo variável ou fator situacional, expressão também adotada por Guerra (2007).

Com base na Teoria da Contingência, pode-se enunciar a seguinte hipótese teórica: a adoção de Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG) está relacionada com a busca por conhecimento.

2.2 As entidades do terceiro setor e os Artefatos de Contabilidade Gerencial

O modelo trissetorial é uma das tipologias existentes para classificar organizações complexas de acordo com algumas características que lhes são comuns. Por esse modelo, as instituições governamentais compõem o primeiro setor (Estado), já as empresas privadas com finalidade de lucro são classificadas no segundo setor (mercado), e as entidades privadas sem fins lucrativos constituem o terceiro setor, também denominado de setor sem fins lucrativos (non-profit sector) (Fischer, 2002).

Observa-se, através dessa abordagem trissetorial, que o terceiro setor engloba um amplo leque de organizações e, portanto, carece de precisão conceitual. Desse modo, Salamon e Anheier (1992, 1997) propuseram uma definição estrutural/operacional ao estabelecer que esse setor é composto por entidades: privadas; formais; autônomas; não distribuidoras de lucros; e voluntárias.

Considerando que essa definição é utilizada como referência nos cenários nacional e internacional (Falconer, 1999), será adotada neste estudo como base para definir operacionalmente o terceiro setor, assim, as organizações pesquisadas devem ser: i) privadas: que não pertencem ao Estado; (ii) formais: que tenham personalidade jurídica, sendo formalmente constituídas na forma da legislação brasileira; (iii) autônomas: que realizam sua própria gestão e que tenham atuação administrativa profissional, ou seja, que possuam processos administrativos internos; (iv) não distribuidoras de lucros: que não distribuam, sob nenhuma forma, o superávit aos dirigentes, investidores ou empregados; (v) voluntárias: que envolvam algum tipo de participação voluntária, seja pelo uso do trabalho voluntário (não remunerado) ou por serem expressão da vontade do empreendedor (não compulsórias); e (vi) benefício público: que realizem atendimentos de interesse público em geral, de forma irrestrita, independentemente da atividade desempenhada.

Esse sexto atributo foi levantado por Salamon (1999) para o setor sem fins lucrativos norte-americano, distinguindo as organizações de interesse público daquelas de benefício coletivo, mas vale ressaltar que alguns autores, como Fischer (2002), consideram que essas últimas entidades também fazem parte do terceiro setor. Assim, tendo por base a definição adotada nesta pesquisa, instituições como associações de classe, organizações partidárias, sindicatos e cooperativas não compõem a população deste estudo.

A contabilidade gerencial aplica-se aos três setores e não há como desvinculá-la, conceitualmente, da contabilidade financeira, pois ambas mensuram e reportam informações sobre os eventos econômicos das organizações que ajudam os usuários a tomar decisões. Em geral, o que difere uma da outra são aspectos: (i) quanto aos seus usuários; (ii) quanto às informações e relatórios gerados; e, (iii) quanto às ferramentas utilizadas. Os usuários da contabilidade gerencial são, preponderantemente, os gestores (usuários internos); as informações e os relatórios gerados são customizados, ou seja, elaborados sob medida; e as ferramentas são imprescindíveis para medir resultados e desempenhos diversos. Por se tratar de uma contabilidade interna, portanto, opcional do ponto de vista normativo, existe total flexibilidade quanto à utilização de ferramentas, modelo e métodos próprios (Atkinson et al., 2015).

Quanto à amplitude da contabilidade gerencial, Frezatti et al. (2007, p.11) destacam que ela “... também é aplicável às organizações que não objetivam o lucro porque elas precisam, assim como as demais, gerenciar o uso dos recursos de maneira otimizada para atingir seus objetivos.” Assim, os ferramentais utilizados pelas empresas de um modo geral podem (e devem) ser empregados nas entidades do terceiro setor.

Vale ressaltar, ainda, que contabilidade gerencial e controle gerencial não são sinônimos, pois os procedimentos de controle representam uma evolução da própria contabilidade gerencial, na medida em que ela muda seu foco inicial de elaboração orçamentária e custeamento de produtos para o desenvolvimento de controles financeiros e não financeiros que possibilitam o alcance dos objetivos gerenciais da organização, dando subsídio ao processo decisório (Chenhall, 2003; Maher, 2000).

Portanto, esta pesquisa aborda práticas de contabilidade e controle gerencial doravante denominadas de Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG), termo que, segundo Frezatti et al. (2009, p. 14), foi adotado por um motivo racional, com a finalidade “... de trazer uma certa organização aos elementos do controle gerencial”.

Neste estudo, adota-se a definição proposta por Soutes (2006, p. 23-24) para ACG, ou seja, esse é um termo genérico que engloba “... atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados pelos profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções.” Pesquisadores, como Chenhall e Langfield-Smith (1998), Coad (1999), Sulaiman et al. (2004), Soutes (2006), Teixeira et al. (2011), Arruda (2012), Guerreiro et al. (2011), Reis e Teixeira (2013) e Silva et al. (2020) analisaram o uso desses artefatos segregando-os em tradicionais e modernos.

Esta segregação tem por base a classificação dos ACG de acordo com os estágios evolutivos do *International Management Accounting Practice*¹ (IMAP 1), assim os artefatos utilizados nos primeiro e segundo estágios evolutivos podem ser considerados como tradicionais, já os modernos são os presentes nos terceiro e quarto estágios de evolução, (Silva et al., 2020; Soutes, 2006). Nessa ótica e ponderando as peculiaridades das entidades do terceiro setor, nesta pesquisa foram investigados os seguintes Artefatos de Contabilidade Gerencial:

– Artefatos tradicionais: orçamento, custeio por absorção, custeio variável, custeio direto e custeio pleno (integral).

– Artefatos modernos: planejamento estratégico, custeio baseado em atividades (ABC), *Balanced Scorecard* (BSC), *benchmarking* e *software* ou aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais.

2.3 Estudos assemelhados

No âmbito internacional, Otley (2016) desenvolveu um artigo revisionista que fornece uma visão geral das pesquisas de contabilidade e controle gerencial que foram desenvolvidas sob a ótica da Teoria da Contingência no período de 1980 a 2014, sendo analisados 236 artigos publicados em relevantes periódicos internacionais. As variáveis independentes que têm sido

investigadas para explicar as práticas de contabilidade e controle gerencial podem ser divididas em dois grupos: variáveis externas e internas. As variáveis externas mais comumente examinadas incluem tecnologia, competição de mercado ou hostilidade, incerteza ambiental e cultura nacional; já as variáveis internas abrangem tamanho da organização, estrutura, estratégia, sistemas de compensação, sistemas de informação, variáveis psicológicas (como tolerância), participação dos funcionários nos sistemas de controle, posição de mercado, estágios do ciclo de vida dos produtos e mudanças de sistemas. Por outro lado, as variáveis dependentes mais amplamente analisadas são medidas de desempenho, comportamento orçamentário, desenho e uso do Sistema de Controle Gerencial, eficácia, satisfação no trabalho, mudanças em práticas e inovação de produtos.

Essa revisão de Otley (2016) focou em pesquisas desenvolvidas na área de Sistemas de Controle Gerencial dentro de uma abordagem organizacional, ou seja, não considerou uma abordagem individual, predominantemente estudada por teorias psicológicas. Assim, percebe-se que dentre as variáveis independentes mais investigadas nessa vertente organizacional não se sobressai a análise de características individuais como, por exemplo, conhecimento, habilidade, experiência, motivação etc.

Nessa linha psicológica, encontra-se o estudo revisionista de Hall (2016), que analisa as pesquisas de contabilidade gerencial desenvolvidas à luz das Teorias Psicológicas e da Contingência. Para Hall (2016), esses estudos se desenvolvem na medida em que relacionam mais fortemente as características organizacionais e individuais, adotando uma perspectiva mais dinâmica, associando ainda práticas de contabilidade gerencial e processos psicológicos, dentre outros aspectos. Nesse âmbito, Hall (2016) explica que gestores com mais habilidades ou conhecimentos podem ser mais hábeis e efetivos no uso de algumas informações oriundas do sistema de contabilidade gerencial em relação àqueles com menos conhecimento. O pesquisador (Hall, 2016) ainda esclarece que esses são modelos mais complexos, porém essas análises parecem ser um caminho promissor para o avanço do conhecimento em pesquisas contábeis gerenciais baseadas nas abordagens da contingência e psicológica.

Coad (1999) investigou 190 contadores gerenciais no Reino Unido e, dentre os seus achados, encontram-se evidências de que contadores gerenciais que possuem alta orientação para aprendizagem são mais propensos a introduzir novos sistemas de contabilidade gerencial (Coad, 1999). Dentre as ferramentas analisadas encontram-se: custeio baseado em atividades (ABC), gestão baseada em atividades (ABM), custeio do ciclo de vida, indicadores qualitativos de desempenho, *Balanced Scorecard* (BSC), custeio meta (*target costing*), *Kaizen*, dentre outros. O autor argumenta que indivíduos com orientação para aprendizagem estão preocupados com o desenvolvimento de suas competências.

No Brasil, Soutes (2006) verificou a utilização de artefatos, tradicionais e modernos, de contabilidade gerencial em 90 empresas brasileiras. Os resultados evidenciaram que 75% dessas organizações utilizam artefatos modernos, ademais, se verificou que esse uso não é decorrente de porte diferenciado, no entanto, empresas classificadas como modernas apresentaram desempenho diferenciado daquelas classificadas como tradicionais. Não foi possível identificar relacionamento entre setor econômico, controle acionário e o uso desses artefatos.

Para investigar quais os fatores que influenciam a adoção dos artefatos de controle gerencial, à luz da Teoria Neo-Institucional, Oyadomari et al. (2008) realizaram uma pesquisa de campo com 27 empresas brasileiras de médio e grande porte. Dentre os fatores pesquisados, destaca-se para fins deste estudo a análise da obtenção de conhecimento sobre novos artefatos que ocorre pela forma de socialização do conhecimento, por meio de seminários, visitas a outras empresas, consultorias e notícias de jornais e revistas de negócios. Além disso, as consultorias

têm um papel importante na adoção dos artefatos, sendo que os utilizados com mais frequência são aqueles classificados como tradicionais.

Beuren e Macohon (2011) analisaram a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial em 15 indústrias de móveis à luz da Teoria da Contingência. Os resultados evidenciaram que esse processo vem ocorrendo de forma tímida, pois a influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura inibem o desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas, mas os achados também mostraram que os contadores gerenciais têm se preocupado com a capacitação profissional continuada, pois 80% dos investigados concordaram que as mudanças na contabilidade gerencial implicam na aquisição de novos conhecimentos e habilidades.

No contexto do terceiro setor, a investigação do uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial, por essas entidades sem fins lucrativos, tem sido realizada por pesquisadores brasileiros, no entanto, cobrindo algumas regiões do País, como o estudo de Mario et al. (2013) que investigou, através de pesquisa de campo, como são utilizados os instrumentos gerenciais contábeis por 41 entidades do terceiro setor de municípios mineiros. Os achados evidenciaram que a maioria dessas organizações ainda necessita desenvolver seus sistemas de informações contábeis e o uso dos instrumentos em si. As causas disso podem ser a falta de conhecimento das entidades sobre algumas ferramentas gerenciais e aspectos relacionados à estrutura funcional e falta de recursos para implementação de controles e análises gerenciais.

Similarmente, Reis e Teixeira (2013) verificaram a utilização dos artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial e o seu relacionamento com porte e desempenho financeiro. A pesquisa realizada com 68 cooperativas agropecuárias de Minas Gerais evidenciou a prevalência do uso de artefatos tradicionais e, em relação ao desempenho e ao porte, não houve diferença estatisticamente significativa entre as cooperativas que utilizam ferramentas modernas e/ou tradicionais.

Sobre os resultados de outros estudos assemelhados no âmbito do setor sem fins lucrativos, destacam-se:

- Adoção de boas práticas de contabilidade gerencial por entidades do município de Passo Fundo do Rio Grande do Sul, porém com necessidade de aperfeiçoamento dos modelos de gestão de medição de desempenho (V. Santos et al., 2009);

- Predominância dos estilos gerencial consultivo e participativo, com predominância do consultivo, influenciando a adoção de diversos artefatos de controle gerencial em organizações de Curitiba, Paraná (C. A. Santos et al., 2009);

- O não relacionamento entre o grau de instrução dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial adotadas por entidades situadas na região metropolitana de Recife, Pernambuco, e a existência de relação entre o tempo de atuação dos gestores e a utilização do grupo de medidas de qualidade na organização (Silva, 2007);

- A não utilização de instrumentos contábeis e gerenciais no processo de gestão da maioria das instituições investigadas participantes do Programa Empreender ACIUB/Uberlândia – MG, possivelmente por desconhecimento da forma de utilização das ferramentas, bem como por falta de capacitação (Castro et al., 2015).

Observa-se, através dos estudos relatados nesta seção, que apesar de existirem pressuposições da relação entre o conhecimento e a adoção de práticas contábeis gerenciais, esse relacionamento ainda não foi profundamente investigado no contexto do terceiro setor brasileiro.

Diante disso, fundamentada na Teoria da Contingência, esta pesquisa visa analisar a relação entre a capacitação em gestão, *proxy* para a obtenção de conhecimento e/ou orientação para aprendizagem, e os Artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados por entidades do terceiro setor, entendendo que, conforme exposto e preconizado pela mencionada Teoria, diversos são os fatores que podem afetar essas práticas, ademais, cada organização tem suas

especificidades, portanto, não se espera sistemas de contabilidade gerencial únicos e efetivos para todas as instituições.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Desenvolveu-se uma pesquisa de campo, sendo utilizada a estratégia de levantamento (*survey*), com coleta de dados realizada por meio de questionário e abordagem quantitativa.

A população de estudo compreendeu 440 entidades do terceiro setor cadastradas no programa Impulso do Instituto GRPCOM (Grupo Paranaense de Comunicação) em 19 de julho de 2017.

O Instituto GRPCOM é uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) que atua nas áreas de educação e cultura e fortalecimento do terceiro setor (Instituto Grpcom, 2022b). Dentre os diversos projetos desenvolvidos, destaca-se o programa Impulso que oferece ferramentas para capacitar as entidades sem fins lucrativos e foi formatado para impulsionar mudanças na gestão dessas organizações do Paraná. Nesse processo de capacitação, encontram-se temas como Gestão Financeira do Terceiro Setor, Gestão Estratégica, Gestão de Pessoas, Liderança, Captação de Recursos, Avaliação e Monitoramento de Impacto, dentre outros (Instituto Grpcom, 2022a). Esses procedimentos de capacitação justificaram a escolha da população de estudo deste artigo.

Os dados das entidades foram disponibilizados pelos responsáveis do Instituto GRPCOM, na sede de Curitiba, e incluíam o nome das organizações participantes do projeto Impulso, a cidade em que estão localizadas, o responsável pela instituição e o *e-mail* para contato. Das 440 entidades, 431 (97,95%) são do Estado do Paraná, enquanto 9 são de outros Estados, como PA, MG, SP, MT, CE, BA e PI.

A coleta de dados junto a essas 440 organizações ocorreu no período de 13 de abril a 07 de maio de 2018 e resultou em 66 questionários respondidos, no entanto foram 54 questionários válidos. As exclusões ocorreram por inconsistências nas respostas.

O questionário foi elaborado com base na literatura pertinente, especialmente nos estudos de Mario et al. (2013) e Soutes (2006), porém, foram realizadas as adaptações necessárias para fins desta investigação, como inserção de novas questões, inclusive dissertativas; alterações e exclusões de perguntas; e reorganização dos blocos do questionário. O referido instrumento foi validado por um especialista na área e passou por um pré-teste em uma entidade do terceiro setor não integrante da população de estudo, mas com características similares às pesquisadas.

O questionário é composto por 46 questões, de múltipla escolha e dissertativas, divididas em 3 partes: i) caracterização da entidade: 7 questões; ii) perfil do respondente: 5 questões; e iii) utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial: 34 questões.

Com relação ao uso dos artefatos, as organizações foram questionadas sobre: (Parte A) o modelo de gestão, com ênfase no planejamento estratégico; (Parte B) o processo de gestão: com ênfase no orçamento; e (Partes C e D) o uso dos Artefatos de Contabilidade Gerencial. O Quadro 1 detalha esses blocos do questionário.

Para análise da relação entre o uso desses Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG) e a capacitação em gestão, foi necessário segregar os investigados em dois grupos: aqueles que já participaram ou não desse processo de capacitação. Para isso, dentre as perguntas que identificavam o perfil do respondente, constava uma que questionava essa participação nos cursos de capacitação/treinamento em gestão oferecidos pela GRPCOM. Assim, foi possível analisar se a frequência de utilização dos ACG diferia estatisticamente entre os dois grupos.

A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE
CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

Quadro 1

Estrutura do Questionário: uso dos Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG)

BLOCO DO QUESTIONÁRIO	CONTEÚDO/OBJETIVO
Parte A – Modelo de Gestão	Composta por 5 questões de múltipla escolha. O objetivo foi identificar o modelo de gestão, sua utilização e os motivos para casos de não utilização. Entende-se como modelo de gestão a forma como a entidade é organizada e gerenciada para alcançar seus objetivos, considerando a sua cultura organizacional (ambiente), seus valores, sua visão e sua missão.
Parte B – Processo de Gestão	Composta por 6 questões de múltipla escolha. O objetivo foi identificar o processo de gestão, sua utilização e os motivos para casos de não utilização. Entendem-se como processo de gestão (ou administrativo) as fases de planejamento (operacional), execução (decisão) e controle (avaliação).
Parte C – Uso de ACG	Composta por 5 questões de múltipla escolha. O objetivo foi identificar a utilização de alguns artefatos da contabilidade gerencial, como sistemas de custeio e <i>benchmarking</i> , e os motivos para casos de não utilização.
Parte D – Uso de ACG	Composta por 18 questões com escala Likert. O objetivo foi investigar a utilização dos mais diversos tipos de artefatos da contabilidade gerencial. As assertivas eram sobre a existência de departamento para geração de informações gerenciais e <i>software/aplicativo</i> específico para elaboração de relatórios, a utilização do planejamento estratégico, orçamento, <i>benchmarking</i> , <i>Balanced Scorecard</i> , demonstrações contábeis, margem de contribuição, margem direta, ponto de equilíbrio, resultado segregado, indicadores econômicos e financeiros, ajuste a valor presente, valor agregado dos trabalhos voluntários e valor dos serviços prestados gratuitamente.

Nesse sentido, esta pesquisa tem uma abordagem quantitativa e para análise dos dados foi utilizado essencialmente o teste não paramétrico Qui-Quadrado Proporções. Stevenson (1981) esclarece que os testes para proporções podem ser usados para avaliar alegações sobre a igualdade de parâmetros de uma, duas ou mais populações e são utilizados quando os dados amostrais se apresentam em termos de contagens, como neste estudo. As principais limitações desta pesquisa não invalidam as conclusões obtidas, mas devem ser ressaltadas e consideradas para fins de interpretação dos resultados encontrados.

Na aplicação da Teoria da Contingência, investigou-se um fator situacional isolado, no caso a busca por conhecimento, e seu relacionamento com a adoção dos artefatos contábeis gerenciais, porém outras variáveis, como estratégia, porte etc., também podem exercer influência, assim, o ideal seria encontrar-se a combinação entre esses fatores e os artefatos, conforme reflexão suscitada por Espejo et al. (2009).

Sobre o aspecto temporal dos efeitos da realização dos cursos de capacitação em gestão ofertados pelo Instituto GRPCOM sobre o uso dos ACG, deve-se ressaltar que as entidades investigadas podem ter tido uma preocupação, desde sua fundação ou após algum tempo de existência, com a qualidade das ferramentas gerenciais. Dessa forma, quando fizeram os referidos cursos elas já poderiam estar em estágios mais avançados quanto à utilização do ACG. Essa situação pode aplicar-se também às organizações que não participaram do mencionado processo de capacitação. Nesse sentido, essa condição prévia pode influenciar os resultados da pesquisa no tocante ao uso dos ACG, portanto, neste estudo, a participação nos cursos é uma *proxy* adotada para a busca por conhecimento ou representa uma orientação para aprendizagem, indicando uma inclinação da gestão das organizações em adquirir novas habilidades para fins de implementação ou melhorias na utilização dos artefatos contábeis gerenciais.

O emprego do questionário como única técnica adotada para a coleta de dados no campo também pode ser considerado um limitador da pesquisa, pois o ideal seria combinar esse instrumento a outros como, por exemplo, a entrevista que poderia ser realizada depois do questionário, visando confirmar os efeitos da capacitação sobre os ACG. Otley (2016) analisou e criticou pesquisas realizadas sob a ótica da Teoria da Contingência no contexto internacional, e uma das sugestões do autor foi exatamente a utilização de diferentes abordagens mescladas e costuradas nesse processo de coleta de dados.

O pequeno tamanho da amostra também pode ser considerado um limitador metodológico desta investigação, implicando em resultados não generalizáveis. No entanto, Guerra (2007) explica que essa crítica não é exclusiva aos estudos da contingência, pois a contabilidade gerencial como um todo tem enfrentado dificuldades no processo de pesquisar e obter evidências que possam ser generalizadas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados analisados nesta seção referem-se aos 54 questionários válidos. Para análise quantitativa do relacionamento entre a capacitação em gestão e o uso dos ACG, as respostas aos questionamentos realizados foram inicialmente reclassificadas nas seguintes categorias: (i) sim, uso o referido artefato; e (ii) não uso. Em um segundo momento, os ACG foram classificados em: (i) tradicionais; e (ii) modernos. As perguntas do questionário não evidenciavam essas classificações para que o respondente não fosse influenciado em suas respostas, além disso, as múltiplas alternativas para as questões geraram maior quantidade de dados e informações.

As hipóteses estatísticas foram enunciadas em sua forma nula e numeradas sequencialmente de 1 a 8. De modo geral, o teste Qui-Quadrado Proporções foi empregado para testar se havia diferenças significativas na frequência de uso dos ACG entre as entidades que participaram da capacitação em gestão e aquelas que não participaram. Para esse fim, o principal item analisado é o *asym sig* do teste, pois se este valor for menor que o nível de significância utilizado neste estudo ($\alpha = 0,10$), a hipótese nula é rejeitada, se for maior, a mesma é aceita.

4.1 Caracterização das entidades e dos respondentes

As entidades investigadas atuam principalmente nas áreas da assistência social (44%), educação (30%) e saúde (13%), como mostra a Tabela 1. Ademais, 52% das organizações possuem a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), que pode ser concedida a entidades filantrópicas que prestam serviços nessas três áreas identificadas.

Tabela 1
Atividades das organizações

Principal atividade da entidade:	Freq.	%	A entidade possui CEBAS?	Freq.	%
Assistência social	24	44%	Sim	28	52%
Educação	16	30%	Não	26	48%
Saúde	7	13%			
Outras	7	13%			
Total	54	100%	Total	54	100%

A Tabela 2 evidencia a composição dos recursos captados pelas organizações estudadas.

A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE
CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

Tabela 2

Composição dos recursos captados pelas organizações

Composição do recurso captado	Doações e Contribuições de terceiros		Convênios públicos		Contribuições de associados		Prestação remunerada de serviços		Venda de mercadorias e produtos		Outros	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
0%	5	9%	19	35%	26	48%	40	74%	27	50%	29	54%
1-20%	20	37%	10	19%	20	37%	5	9%	23	43%	16	30%
21-40%	8	15%	4	7%	5	9%	1	2%	2	4%	6	11%
41-60%	6	11%	7	13%	1	2%	5	9%	1	2%	2	4%
61-80%	9	17%	9	17%	1	2%	1	2%		0%	1	2%
81-100%	6	11%	5	9%	1	2%	2	4%	1	2%		0%
TOTAL	54	100%	54	100%	54	100%	54	100%	54	100%	54	100%

Observa-se, através da Tabela 2, que as fontes de recursos mais utilizadas por essas organizações são: (i) as doações e contribuições de terceiros, recebidas por 91% dessas instituições; e (ii) os convênios públicos, firmados por 65% das pesquisadas. Dentre os recursos menos captados estão: (i) a prestação remunerada de serviços, pois 74% das entidades não têm esse tipo de receita; e (ii) a venda de mercadorias e produtos, não realizada por 50% delas. Dentre os outros recursos, destacam-se: os eventos, promoções e bazares beneficentes, bem como as receitas oriundas do programa Nota Paraná.

Outra característica das entidades analisadas é que 41 (76%) possuem mais de 11 anos de constituição, sendo que 10 têm entre 31 e 50 anos de existência, e 7 organizações mais de 50 anos, o que indica que a maioria das instituições examinadas são sólidas no que se refere ao tempo de funcionamento.

Na Tabela 3 encontram-se as funções ou cargos dos respondentes, bem como as titulações acadêmicas.

Tabela 3

Função ou cargo e titulação acadêmica do respondente

Função/cargo na entidade:	Freq.	%	Titulação acadêmica	Freq.	%
Administrador	22	41%	Mestrado	7	13%
Diretoria (presidente, secretário, tesoureiro)	18	33%	Especialização	24	44%
Outros	14	26%	Superior completo	18	33%
			Superior incompleto	2	4%
			Ensino Médio	3	6%
Total	54	100%	Total	54	100%

A Tabela 3 evidencia que a maior parte dos respondentes eram administradores (41%) ou membros da diretoria (33%), sendo os demais (26%) coordenadores de projetos, membros do conselho fiscal, conselho consultivo, assistentes administrativos, sociais e jurídicos. Ressalta-se que, apesar de constar como alternativa, nenhum questionário foi respondido pelo contador da organização.

Sobre a titulação acadêmica dos respondentes, observa-se que a maioria (90%) possui superior completo, especialização e/ou mestrado; e apenas 5 (10%) superior incompleto ou Ensino Médio. Dentre as áreas de formação acadêmica superior, ressalta-se que 28% são graduados em Administração; 9% em Ciências Contábeis; 9% em Economia ou Direito; e 6% em Gestão Pública. Além disso, a maioria dos respondentes (52%) tem mais de 5 anos de vínculo com a entidade, o que sugere maior vivência com as práticas contábeis gerenciais.

4.2 Capacitação em gestão e o uso dos Artefatos modernos de Contabilidade Gerencial

No âmbito do modelo gestão, examinou-se a relação entre a utilização do planejamento estratégico para fins decisórios e a capacitação, sendo testada a seguinte hipótese estatística:

H₁: O uso do planejamento estratégico por entidades que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.

O resultado do teste Qui-Quadrado referente ao uso do mencionado ACG é apresentado na Tabela 4.

Tabela 4

Uso do planejamento estratégico

A entidade utiliza o planejamento estratégico para fins decisórios?	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	9	64%	34	85%	43	80%
Não	5	36%	6	15%	11	20%
Total	14	100%	40	100%	54	100%

Teste Qui-Quadrado:

Asymp. Sig.

0,098

Verifica-se que a maioria das organizações investigadas (80%) usa o planejamento estratégico no processo decisório, no entanto as entidades que participaram da capacitação apresentam maior frequência de uso (85%) em relação àquelas que não se capacitaram (64%) e, de acordo com o teste realizado, rejeita-se H₁ (*asympt sig* < α), ou seja, essa diferença é significativa entre os dois grupos ao nível de significância adotado ($\alpha = 0,10$). Esse resultado sugere que a busca por conhecimento pode influenciar na utilização do planejamento estratégico, considerado um artefato moderno.

Essas evidências divergem parcialmente dos achados de Mario et al. (2013), que identificaram ausência de um adequado planejamento estratégico em entidades sem fins lucrativos de municípios mineiros e presumiram que a falta de conhecimento das entidades sobre o artefato poderia explicar este achado. A divergência é parcial, pois neste estudo não se verificou a qualidade das práticas de planejamento estratégico adotadas pelas entidades pesquisadas, pois a investigação mais aprofundada deste quesito ensinaria o uso de outras técnicas para a coleta de dados, como a entrevista, mas, em suma, as organizações sinalizaram o uso do referido planejamento e isso ocorreu com mais frequência nas instituições que participaram da capacitação.

O *benchmarking* também teve seu uso investigado e a hipótese testada foi:

H₂: A utilização do *benchmarking* por entidades que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.

A hipótese 2 é rejeitada (*asympt sig* < 0,10), segundo os resultados apresentados na Tabela 5. O uso do *benchmarking* difere entre os grupos pesquisados, sendo que sua adoção é mais frequente entre aqueles que buscaram capacitação (58%), pois somente 29% das instituições que não se capacitaram adotam esse artefato. Este achado sugere que a busca por conhecimento se relaciona com a utilização do *benchmarking*, artefato classificado como moderno nesta pesquisa.

A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

Tabela 5

Uso do benchmarking

A entidade utiliza o <i>benchmarking</i> ?	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	4	29%	23	58%	27	50%
Não	10	71%	17	43%	27	50%
Total	14	100%	40	100%	54	100%

Teste Qui-Quadrado:

Asymp. Sig.

0,062

Na Tabela 6 é possível visualizar o uso de outro artefato classificado como moderno: o *Balanced Scorecard* (BSC), adotado por apenas 19% das entidades investigadas. Na comparação entre os grupos, testou-se a hipótese 3:

H₃: O uso do *Balanced Scorecard* por organizações que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.

Tabela 6

Uso do Balanced Scorecard

A entidade utiliza o <i>Balanced Scorecard</i> (painel de indicadores de desempenho) como uma ferramenta de apoio aos gestores?	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	2	14%	8	20%	10	19%
Não	12	86%	32	80%	44	81%
Total	14	100%	40	100%	54	100%

Teste Qui-Quadrado:

Asymp. Sig.

0,636

Pelo resultado do teste descrito na Tabela 6, se aceita a hipótese 3 (*asymp sig* > 0,10), o que sugere que a utilização do *Balanced Scorecard* independe do processo de capacitação. Observa-se que estudos como os de Innocenti e Gasparetto (2021), Castro et al. (2015), Reis e Teixeira (2013), e Santos, Luiz e Scarpin (2009), verificaram o BSC como um ACG não adotado pela maioria das entidades do terceiro setor investigadas, coincidindo com os achados desta pesquisa. Assim, embora os resultados encontrados sinalizem a não relação entre a capacitação e a utilização do BSC neste contexto, outros fatores podem influenciar a adoção ou não do mencionado ACG (Espejo et al., 2009; Oyadomari et al., 2008).

Por fim, analisou-se a existência de *software* ou aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais. Deste modo, a hipótese testada foi:

H₄: O uso de *software* ou aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais por instituições que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.

Verifica-se, por meio da Tabela 7, que apenas 36% das organizações do primeiro grupo (sem capacitação) possuem *software* ou aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais, enquanto no segundo grupo (com capacitação) esse percentual é de 55%, entretanto, pelo resultado do teste estatístico, a hipótese 4 é aceita (*asymp sig* > 0,10), o que indica que o uso desses *softwares* independe do processo de capacitação.

Tabela 7*Software/aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais*

A entidade possui um <i>software</i> /aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais?	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	5	36%	22	55%	27	50%
Não	9	64%	18	45%	27	50%
Total	14	100%	40	100%	54	100%

Teste Qui-Quadrado:*Asymp. Sig.***0,214**

Assim como verificado para o BSC, estes achados indicam o não relacionamento entre a orientação para aprendizagem ou a busca por conhecimento e a utilização dos *softwares*, entretanto, outras variáveis contingenciais, como estrutura organizacional, tamanho e tecnologia poderiam impactar a adoção do ACG (Frezatti et al., 2009).

4.3 Capacitação em gestão e o uso dos Artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial

Com relação ao processo gestão, investigou-se o uso do orçamento e a hipótese testada foi:

H₅: O uso do orçamento por organizações que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.

Tabela 8*Uso do orçamento*

A entidade utiliza o orçamento como base para as tomadas de decisões gerenciais?	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	12	86%	35	88%	47	87%
Não	2	14%	5	12%	7	13%
Total	14	100%	40	100%	54	100%

Teste Qui-Quadrado:*Asymp. Sig.***0,864**

A Tabela 8 mostra que 87% das entidades analisadas usam o orçamento como base para as tomadas de decisões gerenciais, e o resultado do teste estatístico revelou que a utilização desse artefato tradicional não difere entre as organizações que não se capacitaram (86%) e as que já participaram desse processo (88%), ou seja, se aceita H₅ (*asymp sig* > 0,10).

Nesse contexto, é importante lembrar que estudos como o de Oyadomari et al. (2008), voltado ao segundo setor, e o de Reis e Teixeira (2013), realizado em cooperativas agropecuárias, evidenciam a prevalência do uso de artefatos tradicionais nas entidades pesquisadas. Por outro lado, Coad (1999) encontrou evidências de que contadores gerenciais com orientação para aprendizagem são mais propensos a adotar novos sistemas de contabilidade gerencial. Assim, é razoável esperar um relacionamento mais significativo entre o conhecimento e a adoção de artefatos modernos.

Os achados relativos ao uso do orçamento são similares à pesquisa de V. Santos et al. (2009), que identificou a adoção dessa ferramenta pela maioria das instituições sem fins lucrativos pesquisadas no Rio Grande do Sul, e diferem do estudo de Castro et al. (2015), que verificou que 56% das organizações mineiras investigadas não utilizavam esse artefato.

A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

Os pesquisados também foram indagados sobre a utilização de sistemas de custeio e, nessa linha, duas hipóteses foram testadas:

H₆: O uso de sistemas de custeio por entidades que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.

H₇: A adoção de sistemas de custeio tradicionais ou modernos independe da capacitação em gestão.

As Tabelas 9 e 10 apresentam os resultados relativos às hipóteses 6 e 7, respectivamente.

Tabela 9

Uso dos sistemas de custeio

A entidade utiliza sistema de custeio?	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Sim	7	50%	16	40%	23	43%
Não	7	50%	24	60%	31	57%
Total	14	100%	40	100%	54	100%

Teste Qui-Quadrado:

Asymp. Sig.

0,515

Pelos resultados demonstrados na Tabela 9, a hipótese 6 é aceita (*asymp sig* > 0,10), não havendo diferença significativa entre a utilização de sistemas de custeio por instituições que passaram ou não por capacitação. Os sistemas identificados pelas 23 (43%) organizações que afirmaram usá-los são: Absorção (2); Variável (5); Direto (2); Pleno (integral); (4) e ABC – Custeio Baseado em Atividades (9), sendo que duas entidades indicaram o uso de dois diferentes sistemas. Essas evidências sugerem que o uso dos sistemas de custeio não está relacionado com a capacitação em gestão.

Observa-se ainda que 57% das pesquisadas relataram não utilizar sistema de custeio, associa-se a isso as características das entidades que na sua maioria não prestam serviços remunerados e não vendem mercadorias e produtos. Essas evidências divergem dos achados de V. Santos et al. (2009) para as instituições investigadas no Rio Grande do Sul, pois 91,7% afirmaram calcular o custo dos serviços oferecidos, com predominância do método de custeio variável.

A Tabela 10 evidencia o uso desses sistemas de custeio tradicionais e moderno, no caso do ABC, por grupos de entidades que fizeram ou não os cursos de gestão.

Tabela 10

Sistemas de custeio tradicionais e modernos

Qual sistema de custeio é utilizado pela entidade?	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Tradicionais: Absorção, Variável, Direto, Pleno	7	78%	9	56%	16	64%
Moderno: ABC	2	22%	7	44%	9	36%
Total	9	100%	16	100%	25	100%

Teste Qui-Quadrado:

Asymp. Sig.

0,282

Em geral, observa-se que os sistemas de custeio tradicionais prevalecem nas instituições pesquisadas (64%), porém o uso do ABC é mais frequente nas organizações que passaram por capacitação (44%) em relação às que não a fizeram (22%). Apesar disso, pelo resultado do teste Qui-Quadrado a hipótese 7 é aceita (*asymp sig* > 0,10), ou seja, a adoção de sistemas de custeio tradicionais ou modernos independe da capacitação em gestão. Esta evidência completa a

análise quanto ao relacionamento dos sistemas de custeio e a busca por conhecimento, indicando o não relacionamento destas variáveis, inclusive com a segregação entre os sistemas tradicionais ou modernos.

Um fato a ser lembrado é que nenhum contador da organização respondeu aos questionários, embora alguns respondentes fossem formados em Ciências Contábeis. Isso pode ser um fator limitador do estudo, considerando a especificidade desses tipos de artefatos (sistemas de custeio).

4.4 Relacionamento entre a capacitação em gestão e o uso dos Artefatos de Contabilidade Gerencial tradicionais e modernos

Para sintetizar a investigação da capacitação em gestão versus o uso de ACG tradicionais e modernos, realizou-se o teste Qui-Quadrado para o somatório dos dados constantes nas Tabelas 4, 5, 6, 7, 8 e 10, haja vista a classificação dos artefatos discorrida na seção 2.1, a saber: (i) tradicionais: orçamento, custeio por absorção, variável, direto e pleno (integral); e (ii) modernos: planejamento estratégico, ABC, BSC, *benchmarking* e *software* ou aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais. A hipótese testada foi:

H₈: A adoção de Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG) tradicionais ou modernos independe da capacitação em gestão.

Tabela 11

Capacitação em gestão versus o uso de ACG tradicionais e modernos

Síntese: capacitação em gestão versus uso de ACG tradicionais e modernos	Não participou da capacitação		Participou da capacitação		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Artefatos Tradicionais	19	46%	44	32%	63	35%
Artefatos Modernos	22	54%	94	68%	116	65%
Total	41	100%	138	100%	179	100%

Teste Qui-Quadrado:

Asymp. Sig.

0,089

Por meio do resultado do teste Qui-Quadrado, apresentado na Tabela 11, se rejeita a hipótese 8 (*asympt sig* < 0,10), o que dá indícios que a busca por conhecimentos pode implicar na adoção de artefatos modernos da contabilidade gerencial por parte das organizações do terceiro setor. Essa evidência é consistente com os achados de Coad (1999) para o Reino Unido, que sugeriram que profissionais gerenciais com alta orientação para aprendizagem tendem a adotar novos sistemas de contabilidade gerencial.

O quadro 2 evidencia uma síntese das hipóteses estatísticas e dos resultados encontrados.

Quadro 2

Síntese das hipóteses estatísticas e dos resultados encontrados

Hipóteses estatísticas	Aceita / Rejeitada
Capacitação em gestão e o uso dos Artefatos modernos de Contabilidade Gerencial	
H ₁ : O uso do planejamento estratégico por entidades que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.	Rejeitada
H ₂ : A utilização do <i>benchmarking</i> por entidades que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.	Rejeitada
H ₃ : O uso do <i>Balanced Scorecard</i> por organizações que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.	Aceita
H ₄ : O uso de <i>software</i> ou aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais por instituições que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.	Aceita

A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE
CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

Hipóteses estatísticas	Aceita / Rejeitada
Capacitação em gestão e o uso dos Artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial	
H ₅ O uso do orçamento por organizações que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.	Aceita
H ₆ : O uso de sistemas de custeio por entidades que participaram de cursos de capacitação em gestão não difere daquelas que não participaram.	Aceita
H ₇ : A adoção de sistemas de custeio tradicionais ou modernos independe da capacitação em gestão.	Aceita
Capacitação em gestão e o uso dos Artefatos de Contabilidade Gerencial tradicionais e modernos	
H ₈ : A adoção de artefatos da contabilidade gerencial (ACG) tradicionais ou modernos independe da capacitação em gestão.	Rejeitada

Observa-se que as hipóteses 1, 2 e 8 foram rejeitadas, o que era esperado, sugerindo que a busca por conhecimento pode estar relacionada com a utilização do planejamento estratégico e do *benchmarking*, classificados neste estudo como ACG modernos. Em geral, as adoções dos ACG tradicionais (hipóteses 5 a 7), do BSC (hipótese 3) e do *software*/aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais (hipótese 4) independeram da capacitação em gestão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo geral verificar a relação entre a capacitação em gestão, *proxy* para a busca por conhecimento, e os Artefatos de Contabilidade Gerencial (ACG) utilizados por organizações do terceiro setor do Paraná, sob a égide da Teoria da Contingência.

As 54 entidades sem fins lucrativos pesquisadas atuam essencialmente nas áreas de assistência social (44%), educação (30%) e saúde (13%), tendo, na sua maioria, mais de 11 anos de constituição (76%). As principais fontes de recursos das organizações analisadas são: as doações e contribuições de terceiros e os convênios públicos. Sobre os respondentes do questionário, a maior parte eram administradores (41%) ou membros da diretoria (33%), e 90% possuem superior completo, especialização e/ou mestrado, principalmente nas áreas de Administração, Ciências Contábeis, Economia, Direito e Gestão Pública. Ademais, a maioria dos respondentes tinha mais de 5 anos de vínculo com a instituição.

Identificou-se que as entidades do terceiro setor investigadas utilizam artefatos tradicionais e modernos. Sobre os ACG tradicionais verificou-se que: (i) 87% usam o orçamento como base para as tomadas de decisões gerenciais; e (ii) 30% adotam sistemas de custeio tradicionais (absorção; variável; direto e pleno). Com relação aos ACG modernos, destaca-se que: (i) 80% utilizam o planejamento estratégico para fins decisórios; e (ii) 50% fazem uso do *benchmarking* e possuem *software* ou aplicativo específico para gerar informações contábeis gerenciais. Além disto, 19% das investigadas declararam utilizar o *Balanced Scorecard* como uma ferramenta de apoio aos gestores, e 16% afirmaram usar o custeio baseado em atividades (ABC).

A análise do relacionamento entre a capacitação em gestão e o uso dos ACG apontou que o planejamento estratégico e o *benchmarking* são frequentemente mais utilizados nas entidades que participaram da capacitação em relação àquelas que não fizeram os cursos. Esses achados dão indícios de que a busca por conhecimento pode ter relação com o uso desses artefatos considerados modernos pela literatura adotada neste estudo. Por outro lado, as adoções do *Balanced Scorecard* e dos mencionados *softwares*, bem como o uso do orçamento e o emprego de sistemas de custeio tradicionais ou modernos independeram do processo de capacitação.

Em geral, a análise conjunta dos dados indica que a busca por conhecimentos pode estar relacionada com a utilização de artefatos modernos ou mais sofisticados da contabilidade gerencial por organizações do terceiro setor paranaense.

Essas evidências sugerem a não rejeição da hipótese teórica enunciada nesta pesquisa de que a adoção de Artefatos de Contabilidade Gerencial está relacionada com a busca por conhecimento.

Pesquisas futuras podem expandir esta investigação utilizando-se de outros delineamentos metodológicos como, por exemplo, mesclando técnicas de coleta de dados ou combinando variáveis individuais e organizacionais que podem explicar as práticas contábeis gerenciais. A adoção de um período temporal maior também é desejável, analisando-se, se pertinente, o antes e o depois do processo de capacitação de modo a identificar possíveis alterações no uso dos ACG.

REFERÊNCIAS

- Arruda, L. L. (2012). *Ferramentas de contabilidade gerencial no terceiro setor: Um estudo comparativo entre as WWF Brasil e a WWF Itália*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná. <https://hdl.handle.net/1884/28827>
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M. & Young, M. S. (2015). *Contabilidade gerencial: Informação para tomada de decisão e execução de estratégia*. 4a. ed. Atlas.
- Ball, R. & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 6, 159-178.
- Beaver, W. H. (1968). The information content of earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 6, 67-92.
- Beuren, I. & Macohon, E. (2011). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência - Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 10(1), 78-91. <https://periodicos.fgv.br/rbpg/article/view/78809/75437>
- Castro, V. R., Costa, P. S. & Souza, F. E. A. (2015). Utilização de instrumentos contábeis e gerenciais por entidades do terceiro setor. *Anais eletrônicos Congresso UFU de Contabilidade 2015*, Uberlândia/MG. http://www.cont.facic.ufu.br/sites/cont.facic.ufu.br/files/1-3124-3125_utilizacao_de_instrumentos_contabeis_e_gerenciais.pdf
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10, 109-135. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=150128
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting*

A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

Research, 8, 1-35.

[https://www.researchgate.net/publication/284594334_Management_Accounting_Research_The_Contributions_of_Organizational_and_Sociological_Theories'](https://www.researchgate.net/publication/284594334_Management_Accounting_Research_The_Contributions_of_Organizational_and_Sociological_Theories)

- Espejo, M. M. S. B., Costa, F., Cruz, A. P. C. & Almeida, L. B. (2009). 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*, 3(5), 25-43. <https://doi.org/10.11606/rco.v3i5.34730>
- Falconer, A. P. (1999). *A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. Dissertação de Mestrado em Administração, Universidade de São Paulo. <https://doi.org/10.11606/D.12.1999.tde-01072021-161110>
- Fischer, R. M. (2002). *O desafio da colaboração: práticas e responsabilidade social entre empresas e terceiro setor*. Gente.
- Feliu, V. M. R. & Palanca, M. B. (2000). Desenvolvimento científico da contabilidade de gestão. *Revista de Administração*, 35(1), 98-106.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. & Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: Uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 44, 9-22.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R. & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. Atlas.
- Godoy, J. G. V. & Raupp, F. M. (2017). Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: Um estudo multicase à luz da teoria da contingência. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(3). http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v12i3.14166
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. <https://doi.org/10.11606/D.12.2007.tde-24052007-085106>
- Guerreiro, R., Cornachione, E. B., Jr. & Soutes, D. O. (2011). 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 e Finanças*, 22(55), 88-113.
- Hall, M. (2016). Realising the richness of psychology theory in contingency-based management accounting research. *Management Accounting Research*, 31, 63-74.
- Innocenti, R. & Gasparetto, V. (2021). Práticas de contabilidade gerencial no terceiro setor: O desafio da gestão eficiente. *Administração Pública e Gestão Social*, 13(3), 1-24. <http://www.spell.org.br/documentos/ver/63072/praticas-de-contabilidade-gerencial-no-terceiro-setor--o-desafio-da-gestao-eficiente/i/pt-br>
- Instituto Grpcom. (2022a). *Programa Impulso*. <http://institutogrpcom.org.br/iniciativas/impulso>
- Instituto Grpcom. (2022b). *Sobre o Instituto GRPCOM*. <http://institutogrpcom.org.br/sobre/>

- Järvinen, J. T. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in the non-profit sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 861-886. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2012-01058>
- Keynes, J. N. (1955). *The scope and method of political economy*. 4th ed. Kelley & Millman.
- Mario, P. C., Alves, A. D. F., Carmo, J. P. S., Silva, A. P. B. & Jupetipe, F. K. N. (2013). A Utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8, 64-79.
- Maher, M. W. (2000). Management accounting education at the millennium. *Issues in Accounting Education*, 15, 335-352. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=238522
- Otley, D. T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organization and Society*, 5(4), 413-428.
- Oyadomari, J. C., Mendonça, O. R., Neto, Cardoso, R. L. & Lima, M. P. (2008). 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*, 2(2), 55-70. <https://doi.org/10.11606/rco.v2i2.34705>
- Reis, A. M. & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de minas gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(4), 355-371.
- Salamon, L. M. (1999). *America's nonprofit sector: a primer*. 2nd ed. Foundation Center
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1997). *Defining the nonprofit sector: A cross-national analysis*. Manchester University Press.
- Salamon, L. M. & Anheier, H. K. (1992). In search of the non-profit sector I: The question of definitions. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 3(2), 125-151.
- Santos, C. A., Costa, F. M. G., Espejo, M. M. S. B. & Panhoca, L. (2009). A influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente. *Revista ADMpg Gestão Estratégica*, 2(2), 77-86.
- Santos, V., Luz, R. M. & Scarpin, J. E. (2009). *Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor do município de passo fundo – RS*. Anais eletrônicos SEMEAD 2009, São Paulo/SP. <http://sistema.semead.com.br/12semead/resultado/trabalhosPDF/190.pdf>
- Silva, A. C. M. (2007). *Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: Um estudo na região metropolitana do Recife*. Anais eletrônicos Congresso Brasileiro de Custos 2007, João Pessoa/PB. <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1591/1591>
- Silva, M. Z., Marques, L. & Cecon, B. (2020). Relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional de empresas do setor de consumo cíclico. *Innovar*, 30(76), 105-118. <https://doi.org/10.15446/innovar.v30n76.85216>

A RELAÇÃO ENTRE A CAPACITAÇÃO EM GESTÃO E O USO DE ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DO PARANÁ

- Soutes, D. O. (2006). *Uma Investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo. <https://doi.org/10.11606/D.12.2006.tde-12122006-102212>
- Stevenson, W. J. (1981). *Estatística aplicada à administração*. Harper & Row do Brasil.
- Sulaiman, M., Ahmad, N. N. N. & Alwi, N. M. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493-508.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A.V. S. M. & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, 8(8), 108-127.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice-Hall.