



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

AVALIAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS EM PESQUISAS TIPO SURVEY EM PUBLICAÇÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL COM ÊNFASE EM CUSTOS NO BRASIL

Autores:

Diogo Moreira Carneiro
diogo.carneiro@usp.br

Sara Pereira
sara.melo.pereira@usp.br

Daniela Nagamati
daniela.nagamati@usp.br

Welington Rocha
w.rocha@usp.br

Márcio Luiz Borinelli
márcio@usp.br

Área temática:

Teoría general de costos, sistemas y modelos de gestión.

Metodología aplicada:

M8 – Otros

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



Resumo

O método de pesquisa *survey* é amplamente empregado para estudos de campo da Contabilidade Gerencial e, ainda assim, tem sido alvo de inúmeras críticas em relação à confiabilidade dos resultados por meio dele obtidos. Apesar das críticas que o método em si recebe, observa-se que parte significativa dos trabalhos padece de falhas em relação a princípios fundamentais da administração do *survey*, sendo que a maior parte dos problemas reside mais na forma como o *survey* é desenvolvido e administrado do que propriamente do método. Assim, por meio de análise bibliométrica, este trabalho objetiva avaliar em que medida os artigos de Contabilidade Gerencial com ênfase em Custos publicados nos principais periódicos brasileiros seguem procedimentos robustos na elaboração e aplicação de seus questionários para evitar os efeitos indesejáveis das limitações do método de pesquisa *survey*. A principal contribuição desta pesquisa está no auxílio à melhoria da qualidade das publicações na área de Custos. Os resultados encontrados dão conta que os procedimentos e recomendações indicados para fortalecer os dados obtidos por meio de *survey* não vem sendo seguidos nas pesquisas práticas de contabilidade gerencial publicadas nos principais periódicos brasileiros da área.

Palavras chave: *Survey*; Publicações; Contabilidade Gerencial; Custos.

1. Introdução

O método de pesquisa *Survey* é amplamente empregado para estudos no campo da Contabilidade Gerencial e, ainda assim, constitui um dos métodos mais criticados no que diz respeito à confiabilidade dos dados obtidos (Young, 1996 *apud* Van der Stede et al., 2005).

Apesar das críticas que o método propriamente dito recebe, observa-se que parte relevante dos trabalhos padece de falhas em relação a princípios fundamentais da administração do *survey*, de modo que a maior parte dos problemas reside muito mais na forma como o *survey* é desenvolvido e administrado do que no método em si (Van der Stede et al., 2005).

Conforme apontado por diversos autores que fundamentam o trabalho de Van der Stede (Diamond, 2000; Dillman, 1978, 1999, *apud* Van der Stede et al., 2005), se o *survey* for construído e administrado apropriadamente, pode constituir fonte de dados em larga escala e de alta qualidade.

Nesse sentido, o problema desta pesquisa reside no fato de não se saber se aquilo que a literatura aponta como limitações do método de pesquisa *survey* de fato estão presentes nas investigações que adotam este método. Assim, este estudo busca responder à seguinte questão de pesquisa: **Quais das limitações pertinentes ao método de pesquisa *survey*, apontadas na literatura, estão presentes nas pesquisas da área de Contabilidade Gerencial com ênfase em Custos publicadas nos principais periódicos científicos brasileiros de Contabilidade?**

Assim, o objetivo deste trabalho é verificar como o método de pesquisa *survey* vem sendo aplicado nas pesquisas publicadas recentemente nos principais periódicos brasileiros de Contabilidade. Esta investigação visa destacar as principais deficiências observadas na prática de pesquisa neste campo, e busca apontar os inúmeros pontos que carecem de melhoria para fortalecer a realização de pesquisas empíricas relacionadas à Contabilidade Gerencial.

Portanto, os resultados aqui encontrados poderão contribuir para a melhoria de qualidade das pesquisas futuras uma vez que os pesquisadores poderão se precaver em relação aos possíveis fatores que reduzem a confiabilidade dos achados das pesquisas realizadas. Também será possível confirmar se o que a literatura aponta como deficiências, desvantagens ou limitações do método *survey* se confirma, de fato, na prática.

Para atingir o objetivo e responder a questão proposta, este trabalho está organizado em mais três partes, além desta Introdução. Na seção 2 desenvolve-se o referencial teórico que sustenta a pesquisa, abordando questões relativas ao que é o método *survey*, quais são suas principais limitações e os procedimentos necessários a se evitar os erros comuns ao método. A seção 3, por sua vez, à contempla os principais aspectos metodológicos que explicam a trajetória

desenvolvida por esta pesquisa para se atingir o objetivo. Na seção 4 tem-se a apresentação e análise dos resultados encontrados e, finalmente, na última seção evidenciam-se às conclusões encontradas e as considerações sobre possibilidades de continuidade do presente estudo.

2. Estrutura conceitual

Com vistas a dar sustentação teórica ao estudo bibliométrico ora desenvolvido, este tópico do trabalho destina-se a apresentar os principais aspectos teóricos que norteiam o método *survey*. Em especial, além de entender o que é o método, a tônica reside em listar as suas principais limitações, bem como descrever os procedimentos que podem ser utilizados por pesquisadores para reduzir a ocorrência de erros em pesquisas do tipo *survey*.

2.1. O método *Survey*

De acordo com Fowler (2009), o método *survey* é uma maneira de perguntar a uma amostra de uma população um conjunto de questões e utilizar as respostas para descrever esta população. Seu propósito é produzir estatísticas, ou seja, descrições quantitativas ou numéricas sobre aspectos da população objeto de estudo. O método tem como característica fundamental a coleta de dados por meio de perguntas a pessoas, de modo que as respostas são os dados que, após analisados se transformarão em informações que produzirão os achados da investigação. Além disso, estes dados são, geralmente, coletados apenas de uma fração da população, denominada amostra. Há casos, todavia, que o método se aplica à toda população, caracterizando-se como uma pesquisa censitária.

O *survey* é composto de um conjunto de técnicas distintas e, a despeito dos muitos usos independentes de cada uma delas, sua combinação é essencial para o êxito no desenvolvimento do *survey*. Desse modo, o *survey* é aplicado por meio das técnicas de amostragem, desenvolvimento de questões, entrevistas e coleta de dados. Fowler (2009) destaca a aplicação do *Total Survey Design*, uma perspectiva que constitui na utilização em conjunto de procedimentos de alta qualidade em todas estas áreas.

2.2. Limitações do *Survey*

Para Fowler (2009), o processo de pesquisa *survey* apoia-se em algumas premissas fundamentais: (i) ao descrever a amostra de pessoas que efetivamente responderam ao *survey*, é possível descrever a população alvo; (ii) as respostas obtidas podem ser usadas para descrever adequadamente as características dos respondentes.

Esta relação pode ser observada na Figura 1, logo a seguir.

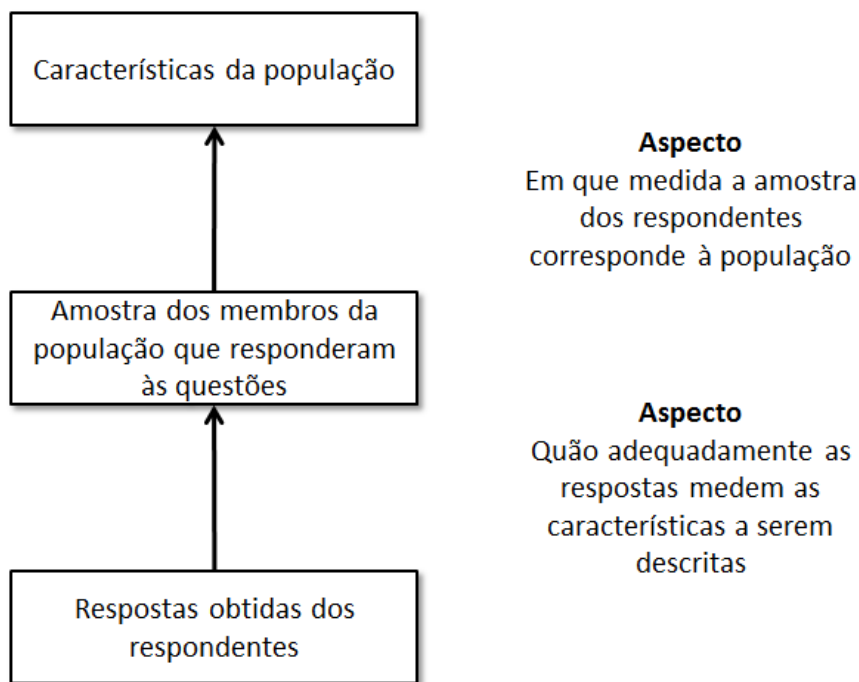


Figura 1 – Aspectos de inferência na pesquisa *survey*

Fonte: Adaptada de Fowler (2009)

Ainda de acordo com Fowler (2009), de um modo geral, a pesquisa *survey* pode apresentar dois tipos de erros: (i) erros associados com quem responde e (ii) erros associados às respostas. Além disso, estes erros podem possuir natureza aleatória ou constituir um viés.

No que diz respeito aos erros associados a quem responde, há o erro aleatório inerente ao próprio processo de amostragem, que constitui na probabilidade da amostra representar efetivamente a população; e há erros que implicam viés neste processo. Assim, existem alguns passos que podem introduzir viés na amostra, tais como (i) a escolha da estrutura de amostra (aqueles que efetivamente têm chance de serem escolhidos para a amostra); (ii) o processo de selecionar quem está na amostra (se o processo não for aleatório, pode implicar viés); e (iii) falha em coletar respostas de todos aqueles escolhidos para compor a amostra (dependendo de como algumas respostas deixam de ser obtidas, um grupo específico da população pode não estar sendo representado).

O outro tipo de erro apontado por Fowler (2009) é o erro associado às respostas, ou seja, àquilo que efetivamente se procura medir. Assim, as respostas obtidas são geralmente compostas de dois elementos: o fato “real”, aquilo que um respondente com perfeito conhecimento responderia para relatar este conhecimento de forma precisa; mais um componente de erro. Esta relação pode ser descrita por meio de uma equação $x_i = t_i + e_i$, onde

x_i é a resposta dada pelo indivíduo i ; t_i é o valor verdadeiro para o indivíduo i ; e e_i é o erro na resposta dada pelo indivíduo i .

Estes erros podem ser causados por inúmeros motivos, tais como má compreensão da questão, não possuir a informação necessária para responder, distorcer intencionalmente a resposta para parecer melhor, adotar uma estimativa etc. A relação entre uma resposta e seu verdadeiro valor é conhecida como validade, e o erro de validade também pode ser do tipo aleatório ou viés.

Uma robusta pesquisa *survey* deve cercar-se de procedimentos para minimizar a ocorrência de erros nos dados coletados, ou ao menos buscar técnicas ou maneiras de se reduzir seu eventual impacto no resultado da pesquisa.

2.3. Procedimentos para reduzir ocorrência de erros em pesquisas do tipo *Survey*

Neste tópico são listadas algumas ações que podem ser tomadas pelos pesquisadores para minimizar os erros em pesquisas *survey* e aumentar o grau de confiabilidade dos resultados.

2.3.1. Erros associados a quem responde

Um elemento fundamental para se realizar uma pesquisa *survey* de qualidade é a seleção de uma amostra de respondentes que represente adequadamente a população que se deseja descrever ou realizar inferências.

Nesse sentido, é importante determinar alguns conceitos cruciais para o processo de amostragem. Conforme explicam Van der Stede et al. (2005), a população é a totalidade dos elementos cujo *survey* deseja fazer generalizações. Esta população pode consistir em pessoas (respondentes) ou organizações. Assim, para fins de pesquisa, é importante definir a população alvo do estudo. A população alvo é a coleção de todos os respondentes que o pesquisador gostaria de estudar, e deve ser identificada com base nas propostas e objetivos do estudo. Caso a população definida inclua sujeitos não considerados no alvo (ou omita sujeitos que deveriam estar presentes na população alvo), os resultados do estudo serão enviesados.

Por sua vez, a amostra representativa constitui um subgrupo da população que a reflete em suas características chave. Ela é necessária tendo em vista que, na maioria dos casos, não é possível (ou necessário) acessar a população toda para solucionar o problema proposto na pesquisa. Assim, o que é verdade para a amostra deve ser verdade para a população em uma margem de erro calculável. A amostra deve ser consistente com a população alvo do estudo, e não se podem fazer generalizações para populações não correspondentes à amostra. De um

modo geral, o que determina se inferências válidas podem ser extraídas da amostra são (i) o tamanho dessa amostra e (ii) a taxa de resposta..

Conclui-se, portanto, que a seleção da amostra (amostragem) afeta diretamente os achados do *survey*; assim, a maior força do método reside na habilidade de coletar dados de um subgrupo representativo da população (Van der Stede et al., 2005). A extensão desses benefícios depende da qualidade dos procedimentos de amostragem. O elemento central do plano de amostragem é o emprego da probabilidade, que produz amostras com maior representatividade em uma margem de erro calculada (em amostras não probabilísticas, alguns membros da população têm mais chances de seleção do que outros, reduzindo sua representatividade).

Para Fowler (2009), uma estrutura amostral deve ser avaliada de acordo com as seguintes características: (i) sua abrangência; (ii) a possibilidade de se calcular a probabilidade de seleção; e (iii) a eficiência pela qual membros da população podem ser encontrados na amostra.

Por outro lado, para Van der Stede (2005), o não emprego da probabilidade no processo de amostragem pode ser aceitável se o método for justificável. Nesse caso, deve haver precauções para se evitar o viés e as inferências serão apenas indicativas. Além disso, a seleção deverá ser feita de modo a maximizar a representatividade da variável relevante na amostra. Também, deve-se levar em conta que a escolha da amostra por conveniência produz resultados que não podem ser generalizados.

De qualquer modo, em qualquer amostragem deve-se evitar o viés (por exemplo, evitar entrevistar clientes sempre no mesmo dia ou horário). Além disso, o plano de amostragem deve ser discutido e reportado no trabalho: a ausência de procedimentos de amostragem explícitos torna difícil a elaboração de inferências estatísticas válidas (Van der Stede et al. 2005).

No que diz respeito ao tamanho da amostra, Fowler (2009) afirma que isso não tem tanto impacto na pesquisa, e não há um número ou fórmula pré-determinada para definir o tamanho da amostra, que varia a cada caso. Na prática, não é possível calcular o tamanho da amostra a partir do erro considerado “tolerável”, e seu tamanho costuma ser calculado de modo a assegurar a representatividade dos menores grupos a serem analisados. Esta opinião é compartilhada por Van der Stede et al. (2005), para quem a abordagem estatística baseada no nível de precisão desejável e na variância existente não é pragmática na maioria dos casos. Assim, Fowler (2009) conclui que a partir de um tamanho de amostra composto por 150 a 200 indivíduos, os ganhos ao se aumentar o tamanho da amostra são apenas modestos.

Por sua vez, a taxa de resposta deve ser suficiente para garantir que a quantidade de respondentes corresponda às características da população que se pretende pesquisar. A acurácia da estimativa do *survey* depende de quem provê as respostas às questões, uma vez que a existência de não-respondentes pode introduzir viés à amostra, já que as características daqueles que não respondem tendem a ser sistematicamente diferentes dos que respondem (Fowler, 2009).

2.3.2. Erros associados às respostas

O aspecto mais importante relacionado às respostas e às respectivas questões do *survey* é o problema da validade – a extensão em que o *survey* representa com acurácia a população que deveria representar. Nesse sentido, em *surveys* descritivos, a validade externa (prover estimativas acuradas dos parâmetros da população) é o item mais importante. Por sua vez, em *surveys* de testes de teoria, é importante também determinar a relação entre as variáveis dependentes e independentes (validade interna).

Além da questão da validade, existem ainda os erros de não amostragem, que são os erros de resposta (respostas erradas) e os erros por não-resposta. Os erros de resposta podem ser contornados pela validação da mensuração (ou construto), evitando respostas distorcidas em razão da não compreensão das questões pelos respondentes. Para tanto, recomenda-se cuidado com aspectos como as (i) questões empregadas, (ii) palavras utilizadas, (iii) formato de resposta, (iv) ordem de apresentação das questões etc.

Assim, para evitar eventuais erros de resposta, é importante que as questões do *survey* sejam submetidas a procedimentos de pré-teste para verificar se podem ser corretamente compreendidas e respondidas. O pré-teste é especialmente importante em “*mail survey*”, uma vez que não há entrevistador para esclarecer problemas. O pré-teste das questões deve ser conduzido considerando: (i) colegas: validar se o construto atinge os objetivos; (ii) respondentes prospectivos: identificar eventuais problemas a partir da aplicação presencial; e (iii) usuários dos dados: obter feedback de conhecedores do assunto. O pré-teste com respondentes prospectivos e usuários dos dados também avalia se a terminologia e a linguagem estão adequadas ao propósito do *survey* (Van der Stede et al. 2005).

Outro ponto destacado por Van der Stede et al. (2005) é a extensiva confiança em medidas auto-reportadas (subjetivas), implicando risco de incorrer em viés subjetivo na avaliação e classificação dos dados. Além disso, as mensurações subjetiva e objetiva podem não estar fortemente correlacionadas. Tal constatação não invalida a mensuração subjetiva, mas requer atenção ao avaliar os dados.

2.3.3. Erros associados à não-resposta

O erro de não-resposta é a falha ao coletar dados de um alto percentual de indivíduos selecionados para fazer parte da amostra (Fowler, 2009). O erro de não-resposta pode ocorrer por vários motivos, sendo os principais relacionados àqueles indivíduos da amostra que: (i) não tiveram chance de responder (os procedimentos não alcançaram os respondentes); (ii) recusaram-se a prover os dados; e (iii) não foram capazes de realizar a tarefa.

O efeito do erro de não-resposta é a existência de viés, que depende da extensão em que aqueles que não respondem estão relacionados com a amostra. O efeito da não-resposta na generalização dos resultados não depende apenas da taxa de resposta, mas principalmente da extensão em que os respondentes sistematicamente diferem dos não-respondentes (Van der Stede et al. 2005).

Van der Stede et al. (2005) apontam que mesmo com baixa taxa de resposta, os resultados ainda podem ser generalizados, se não houver viés. Em geral, taxas muito baixas de respostas (abaixo de 20%) tendem a incluir respondentes que não se parecem com a população a qual a teoria se refere. *Surveys* com taxas de resposta baixa produzem amostras viesadas principalmente quando afetadas por características organizacionais: (i) autoridade: posição que permite responder; (ii) capacidade: conhecimento e acesso à informação; (iii) motivação: propensão a revelar as informações.

Os autores destacam ainda fatores que afetam a taxa de resposta: (i) características organizacionais: propriedade, tamanho, diversificação, descentralização etc.; (ii) características do *survey*: tipo de informação questionada etc.; e (iii) características individuais do respondente: disponibilidade de tempo, postura perante *surveys* etc. Deve-se procurar analisar o perfil dos respondentes em relação aos não-respondentes para identificar eventual viés, e uma maneira comum de analisar perfil dos respondentes é por meio da comparação entre os primeiros e os últimos a responder: ambos costumam apresentar viés, sendo que os últimos tendem a se assemelhar aos não-respondentes.

Os autores estudados apontam alguns procedimentos que devem ser adotados para reduzir o erro de não-resposta. Fowler (2009) destaca o uso do telefone para reduzir o risco de indisponibilidade e aumentar a cooperação. Recomenda ainda facilitar a leitura e o formato em correspondências, além de realizar eventos de *follow up* (acompanhamento) Quando a pesquisa ocorre por meio da internet, indica-se convidar os respondentes a visitar sítios específicos na internet ao invés de encaminhar respostas via e-mail.

Van der Stede et al (2005), por sua vez, destacam os procedimentos de *follow up* ao menos duas vezes: a duas e a quatro semanas do envio inicial, enfatizando o resultado de seu estudo de que ao menos 70% das respostas não seriam obtidas sem estes procedimentos. Além disso, os autores apontam outras maneiras de se aumentar a taxa de resposta, tais como: (i) obter o endosso de alguma corporação, associação de classe ou autoridade; (ii) pré notificar os respondentes por meio de contato individual; (iii) disponibilizar diversas formas de resposta; e (iv) recompensar os respondentes (de foram monetária ou não monetária).

2.3.4. Divulgação

Van der Stede et al. apontam ainda que o estudo deve ser completo para ser confiável. Nesse sentido, a publicação da pesquisa, depois de concluída, deve apresentar: (i) descrição detalhada do propósito do *survey*; (ii) o nível de análise; (iii) a definição da população e amostra; (iv) a elaboração (*design*) da amostra; (v) os tipos de respondentes; (vi) a taxa de respostas; (vi) as questões e termos (palavras) utilizadas; e (vii) a validação das mensurações e confiabilidade.

2.4. Esquema resumo para a pesquisa prática

Conforme apontado por Fowler (2009), a qualidade dos dados obtidos via *survey* na pesquisa em Contabilidade Gerencial é tão frágil quanto seu elo mais fraco no processo de coleta de dados. Assim, nenhum aspecto do processo de coleta de dados via *survey* deve ser pobre a ponto de prejudicar a habilidade do pesquisador em lançar mão dos dados para o propósito que necessita.

De um modo geral, conduzir uma pesquisa *survey* de alta qualidade requer um conjunto de condições que nem sempre estão sob controle do pesquisador; portanto, o uso dos métodos, técnicas e princípios adequados ao *survey* podem melhorar significativamente os resultados obtidos para as pesquisas a serem feitas.

Nesse sentido, as eventuais limitações e os respectivos procedimentos discutidos ao longo desta seção estão resumidos no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Resumo dos erros e procedimentos para evitar erros no método *survey*

Erro associado a quem responde: <ul style="list-style-type: none"> • Erro amostral; • Viés. 	Definir corretamente a população alvo, a estrutura e o tamanho da amostra	Quando possível, usar probabilidade
		Se não usar probabilidade, avaliar os efeitos
		Amostra deve ser grande o suficiente para que todos os grupos sejam representados
	Evitar a não resposta	Realizar procedimentos de Follow Up
		Obter endosso institucional
		Proporcionar vários canais de resposta
Recompensar respondentes		
Erro associado à resposta	Preparar questionário adequadamente	Questões empregadas
		Palavras utilizadas
		Formato de resposta
		Ordem de apresentação das questões
	Realizar pré testes	Colegas
		Respondentes prospectivos
		Usuários dos dados

Fonte: Elaborado pelos autores

3. Aspectos metodológicos

Conforme Gil (2002), o presente estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva, pois descreve as principais características da população para determinado fenômeno observado. Além disso, a pesquisa também pode ser considerada de caráter exploratório, pois permite uma abordagem diferente acerca de um tema pouco discutido na literatura.

Uma vez que o intuito deste trabalho constitui na análise dos procedimentos adotados e divulgados nas principais publicações brasileiras na área da Contabilidade Gerencial, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, analisando artigos dos principais periódicos brasileiros de Contabilidade. Para assegurar a relevância e a adequação dos periódicos pesquisados, foram selecionados os mais bem avaliados no sistema Qualis/Capes; assim, foram analisados cinco periódicos dos estratos A2 e B1 da Área de Ciências Sociais Aplicadas, a saber: “Revista de

Contabilidade e Finanças”, “Contabilidade Vista & Revista”, “Revista Contemporânea de Contabilidade”, “Revista de Contabilidade e Organizações” e “Revista Universo Contábil”.

Além disso, para preservar o recorte temporal adequado e relevante para a pesquisa, foram analisadas apenas as publicações a partir do ano 2000. Esta definição também implicou maior facilidade no acesso aos periódicos, uma vez que todas as publicações selecionadas encontram-se disponíveis em meio eletrônico, sendo possível seu acesso pela internet.

A seleção dos artigos investigados nesta pesquisa foi realizada com base em análise das publicações disponíveis. Em primeiro lugar, a partir dos títulos dos artigos, procurou-se identificar todos aqueles que pudessem ter relação com o campo da Contabilidade Gerencial. Esta primeira etapa de triagem foi bastante abrangente, evitando o potencial equívoco de se desconsiderar eventuais publicações que pudessem ser de interesse da pesquisa.

Uma vez segregadas as publicações preliminarmente identificadas com temas típicos da Contabilidade Gerencial, seguiu-se uma segunda etapa de análise direcionada aos (i) resumos dos artigos e aos (ii) aspectos metodológicos empregados. Esta etapa teve o intuito de identificar com maior precisão não apenas os artigos efetivamente relacionados com temas da Contabilidade Gerencial, mas também aqueles que fizeram uso do método *survey* em seu arcabouço metodológico.

Para complementar esta análise e contornar eventuais equívocos, foram realizadas pesquisas adicionais por meio de ferramentas de busca existentes nos sítios eletrônicos (internet) dos periódicos selecionados. Para tanto, utilizou-se os termos “*survey*”, “contabilidade gerencial”, “contabilidade de custos”, “questionário” e “levantamento”, conduzindo a novas análises em títulos e resumos das publicações existentes. Os termos “questionários” e “levantamento” foram incluídos na busca por tratarem se sinônimos de “*survey*” na língua portuguesa. Nesse caso, é comum em pesquisas no Brasil os autores aplicarem o método *survey* e, na divulgação dos resultados utilizarem tais expressões.

Um breve resumo da seleção realizada pode ser verificado na Tabela 1 a seguir:

Tabela 1 – Artigos com uso de *survey* em publicações de Contabilidade Gerencial nos principais periódicos brasileiros de Contabilidade

Periódico (Revista)	Qualis	Total de Artigos 2000-2015	Artigos de Contabilidade Gerencial	Artigos de Cont. Gerencial com <i>Survey</i>	% <i>Survey</i> / Gerencial
Contabilidade & Finanças	A2	296	36	10	28%
Contabilidade Vista & Revista	B1	331	55	5	9%
Contemporânea de Contabilidade	B1	181	25	2	8%
Contabilidade e Organizações	B1	157	16	5	31%
Universo Contábil	B1	219	37	4	11%
TOTAL		1184	169	26	15%

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa

Após a seleção das publicações objeto de análise no presente estudo (população), foram estabelecidas as características necessárias para que o método *survey* aplicado nestes artigos fosse considerado adequado de acordo com o referencial teórico apresentado anteriormente. Assim, as características cuja investigação buscou identificar foram as seguintes:

No que se refere ao processo de amostragem:

1. Emprego da probabilidade (método probabilístico ou amostragem casual);
2. Avaliação dos efeitos de não se utilizar o método probabilístico;
3. Verificação da representatividade da amostra (e seus possíveis efeitos).

No que se refere a procedimentos para evitar a incidência de não-resposta:

4. Adoção de procedimentos de *follow up*;
5. Utilização de endosso institucional;
6. Disponibilização de vários canais de resposta; e
7. Uso de recompensa aos respondentes.

Neste trabalho, optou-se por analisar apenas as técnicas de amostragem e aplicação do *survey*, evitando estender o processo analítico aos critérios utilizados na elaboração do questionário e análise dos dados obtidos, conforme prevê o esquema organizado no Quadro 1, ao final da seção 2.

Assim, com exceção da realização de pré-testes, não foram verificados os aspectos pertinentes à preparação do questionário em si, notadamente sua forma de apresentação, sua composição

e os tipos de perguntas empregadas. Também não foi objeto de estudo deste trabalho as técnicas utilizadas para tratamento e análise dos dados obtidos por meio da aplicação do *survey*. Este recorte implica uma reconhecida limitação neste estudo no que diz respeito à totalidade do método *survey* e será objeto de continuidade da pesquisa.

4. Apresentação e análise dos resultados

A análise dos dados obtidos apresenta um cenário bastante interessante das publicações de Contabilidade Gerencial no Brasil. Em primeiro lugar, salta aos olhos a participação de pesquisas no campo da Contabilidade Gerencial nos periódicos investigados: apenas pouco mais de 14% das publicações dedicam-se a este campo do conhecimento, uma vez que dos 1.184 trabalhos publicados nos periódicos nos últimos 15 anos, apenas 169 pertencem à essa área do conhecimento, conforme espelha a Tabela 1 apresentada anteriormente.

Dentre este grupo de publicações, as pesquisas que utilizam *survey* como método de obtenção de dados correspondem a aproximadamente 15,4% (26 /169) dos trabalhos publicados, conforme se vê na Tabela 1. Isso significa que, embora não represente predominância entre os trabalhos realizados, o método *survey* não corresponde a uma técnica desprezível para a condução de pesquisas empíricas.

Cumprir observar que a utilização deste método não é característica específica de nenhum período em particular, sendo observado ao longo de todo o período de análise, conforme evidencia a Tabela 2, logo a seguir. Não obstante esta percepção, vale destacar que sua utilização intensifica-se a partir do ano de 2010, pois 16 dos 26 trabalhos (61,5%) referem-se a este período.

Assim, a Tabela 2 a seguir apresenta a distribuição das publicações que fazem uso do método *survey* ao longo do tempo, por periódico:

Tabela 2 – Publicações de Contabilidade Gerencial que fazem uso do método *survey*, por periódico e período.

Periódico (Revista)	Qualis	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Artigos de Gerencial com Survey	% Survey/ Gerencial
Contabilidade & Finanças	A2	-	-	2	-	1	-	2	-	2	-	-	1	-	1	1	-	10	28%
Contabilidade Vista & Revista	B1	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	1	1	-	1	-	-	5	9%
Contemporânea de Contabilidade	B1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	2	8%
Contabilidade e Organizações	B1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	1	1	1	-	5	31%
Universo Contábil	B1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	4	11%
TOTAL		0	0	2	0	1	0	4	0	3	0	2	4	2	5	3	0	26	15%

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa

Em termos mais ilustrativos, o Gráfico 1 a seguir representa esta distribuição ao longo do tempo, em números consolidados:

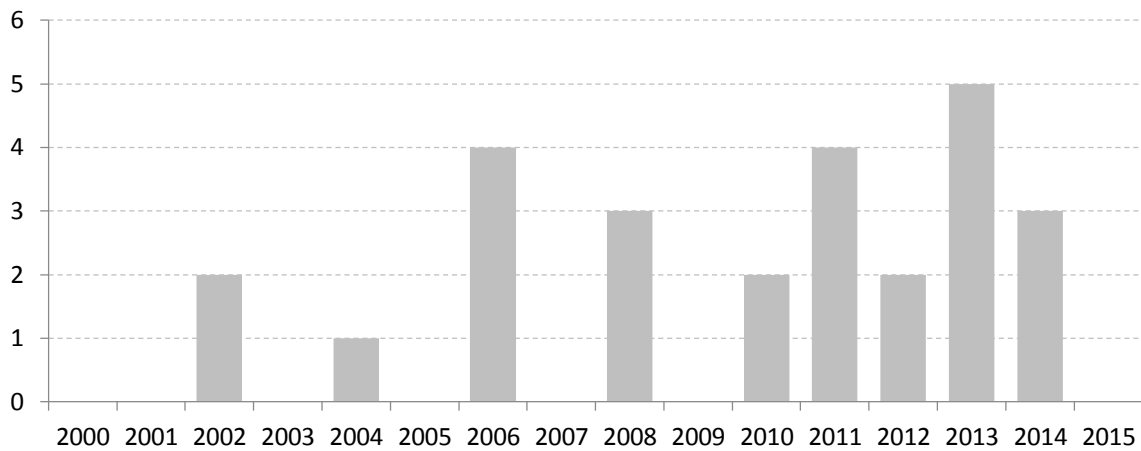


Gráfico 1 – Distribuição de publicações de Contabilidade Gerencial que fazem uso do método *survey*, por período.

Em relação às características identificadas, os dados levantados apresentam *insights* interessantes. Em primeiro lugar, destaca-se a prática relacionada à aplicação de métodos de amostragem, um ponto fortemente enfatizado na literatura consultada. Entretanto, a pesquisa revelou que em nenhuma das publicações analisadas foi utilizado o método de amostragem probabilística (ou método de amostragem casual). Em 88% dos casos a amostra é definida por conveniência, e a principal justificativa desta escolha é o acesso à informação, principalmente por meio de associações e publicações que revelam informações de grupos de empresas (como, por exemplo, o Caderno “Melhores e Maiores”, publicado pela revista Exame). A utilização de amostras por conveniência pode ocorrer por outras razões, como o conhecimento prévio do pesquisador sobre o mercado em questão e seus profissionais.

As pesquisas que não adotaram a amostra por conveniência enveredaram por outro caminho sem lançar uso da amostragem probabilística. Para tanto, estabeleceram em suas pesquisas definições das variáveis operacionais que limitavam a população a um grupo circunscrito de organizações, de modo que possibilitasse a investigação de todos os elementos da referida população. Assim, a própria estrutura operacional da pesquisa implicou a não necessidade do uso de técnicas de amostragem.

Em relação aos efeitos da ausência do uso da probabilidade em suas amostras, 62% dos trabalhos não informam qualquer efeito ou impacto desta prática nos resultados obtidos, e apenas 23% do total dos trabalhos que fazem uso de *survey* ocupam-se de avaliar e evidenciar

os eventuais efeitos da ausência de técnicas de amostragem em suas análises (exemplo: possível existência de viés).

Além disso, a composição das amostras em relação à população e as baixas taxas de resposta obtidas nas pesquisas limitam a representatividade das amostras em 62% dos casos analisados. Entretanto, em apenas 31% dos trabalhos são apresentadas avaliações ou testes estatísticos para verificar a representatividade dos dados utilizados – um número que pode ser considerado pequeno ao se tomar como base a quantidade de pesquisas publicadas.

A ausência de utilização de procedimentos de *follow up* no processo de coleta de dados parece corroborar com a baixa representatividade das respostas obtidas. Apenas 27% dos trabalhos informam utilizar algum tipo de procedimento de follow up, como contato telefônico. É importante salientar, no entanto, que a maioria das publicações (65% entre as que usam *survey*) simplesmente não informa se esta prática foi considerada ou não, o que não permite afirmar que tais procedimentos não foram adotados. O mesmo se aplica à ausência de manifestação de utilização de endosso institucional com vistas a aumentar a taxa de retorno dos questionários: não foi possível identificar com clareza esta prática em nenhum dos trabalhos avaliados.

Dentre as práticas que reduzem o risco de não resposta, o procedimento mais adotado nos trabalhos investigados foi a disponibilização de diversos canais de resposta aos indivíduos respondentes da pesquisa. Esta prática foi apresentada em 31% dos trabalhos realizados, sendo que alguns mencionam expressamente o aumento no retorno de respostas obtido por meio deste procedimento.

Outro item que chama atenção refere-se à utilização de recompensa para estimular a resposta ao *survey*. Esta prática não foi verificada explicitamente em nenhum dos trabalhos analisados, permitindo-se inferir que (i) é baixa a utilização deste artifício pelos pesquisadores brasileiros ou (ii) que os pesquisadores omitem este procedimento no relatório de pesquisa (publicação).

Por fim, dentre as recomendações para melhorar a eficácia do uso do método *survey*, aproximadamente 23% da população de artigos declarou ter praticado alguma espécie de pré-teste antes de submeter o questionário aos respondentes finais da amostra, o que certamente contribuiu com a melhoria na qualidade do instrumento de coleta de dados.

5. Considerações finais

A despeito de sua razoável utilização (15%), o método *survey* não vem sendo empregado adequadamente para a realização de pesquisas empíricas no campo da Contabilidade Gerencial no Brasil. Ao menos no que diz respeito aos principais procedimentos para

fortalecer os dados obtidos por este meio, observou-se que as recomendações não têm encontrado eco na pesquisa prática.

Este trabalho não permite delinear conclusões sobre as principais razões que levam a esta constatação, nem tampouco seus efeitos nos resultados das pesquisas realizadas. No entanto, o trabalho aponta com razoável clareza as práticas que mais frequentemente são deixadas de lado pelos pesquisadores.

Cumprе salientar que são notórias as dificuldades encontradas pelos estudiosos no acesso aos dados necessários à realização de pesquisas empíricas, o que muitas vezes leva o pesquisador a conduzir suas investigações com base no possível, e não no ideal. Entretanto, com o intuito de fortalecer as pesquisas produzidas e conferir maior credibilidade aos seus resultados, é fundamental aos pesquisadores maior preocupação com a adoção destas práticas, ou ao menos a melhor divulgação de procedimentos e avaliações realizadas, conferindo aos leitores maior conhecimento do que foi realizado para a obtenção dos dados e seus possíveis efeitos nos resultados alcançados.

Assim, este trabalho compreende apenas uma avaliação introdutória a este vasto campo que consiste na análise das práticas de investigação realizadas, visando robustecer o produto do trabalho acadêmico e o próprio conhecimento científico. Assim, este assunto pode permanecer como tema para futuras pesquisas e análises mais detidas e abrangentes de todos os procedimentos relatados, objetivando sempre minimizar desvios resultantes do emprego do método *survey* e seus possíveis efeitos nos resultados obtidos. Alguns exemplos de continuidade da pesquisa são: (i) ampliar a quantidade de periódicos investigados; (ii) analisar os critérios utilizados na elaboração do questionário e análise dos dados obtidos; (iii) comparar os achados desta pesquisa com pesquisas publicas em periódicos fora do Brasil, dentre outras.

6. Referências

Amaral, J. V., & Guerreiro, R. (2014). Conhecimento e Avaliação dos Trade-offs de Custos Logísticos: um Estudo com Profissionais Brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(65), 111-123.

Beuren, I. M., Dal Magrob, C. B., & Diasc, D. R. (2014). Uso de Sistemas de Controle Gerencial no Processo Decisório em Hospitais: uma Comparação entre os Gestores Administrativos e os Gestores do Corpo Clínico. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 8(20), 65-83.

- Beuren, I. M., Fachini, G. J., & do Nascimento, S. (2010). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina DOI: 10.5007/2175-8069.2010.v7n13p35. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(13), 35-62.
- Beuren, I. M., & Roedel, A. (2002). O uso do custeio baseado em atividades: ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(30), 7-18.
- Bertolucci, A. V., & Nascimento, D. T. D. (2002). Quanto custa pagar tributos?. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(29), 55-67.
- Brito, R. D. S., Garcia, S., & Morgan, B. F. (2008). Custeio alvo: utilização do sistema de gerenciamento de lucro pelos fabricantes de veículos automotores com indústria no Brasil.
- Cavalcante, D. S., De Luca, M. M. M., Ponte, V. M. R., & Gallon, A. V. (2012). Características da Controladoria nas Maiores Companhias Listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 113-134.
- De Souza, M. A., & Collaziol, E. (2006). Planejamento e controle dos custos da qualidade: uma investigação da prática empresarial. *Revista Contabilidade Financeira–USP*, São Paulo, (41), 38-55.
- De Souza, M. A., Fontana, F. B., & Boff, C. D. S. (2010). Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul-RS. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(2), 121-151.
- Dietschi, D. A., & Nascimento, A. M. (2008). Um estudo sobre a aderência do balanced scorecard às empresas abertas e fechadas. *Revista Contabilidade e Finanças*, 73-85.
- Fernandes, F. C., Klann, R. C., & Figueredo, M. S. (2011). A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(3), 99-126.
- Fowler, F. J. (Ed.). (2009). *Survey Research Methods* (Vol. 1). SAGE.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo, 4.
- Guerreiro, R., CORNACHIONE JR, E. B., & 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 & Finanças*, 22(55), 88-113.
- Guerreiro, R., & Soutes, D. O. (2013). Práticas de gestão baseada no tempo: um estudo em empresas no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 181-194.
- Hill, M. M., Hill, A. (2002). *Investigação por Questionário*. Edições Silabo Lda.
- Klann, R. C., Klann, P. A., Postai, K. R., & Ribeiro, M. J. (2012). Relação entre o ciclo de vida organizacional e o planejamento em empresas metalúrgicas do Município de Brusque-SC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(16), 119-142.

- Klann, R. C., de Lima Júnior, R., & Beuren, I. M. (2009). Mudanças nos Hábitos e Rotinas da Contabilidade Gerencial nas Empresas de Governança Corporativa em Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3), 67-89.
- Klann, R. C., & Machado, D. D. P. N. (2011). Impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais de empresas metalúrgicas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 90-108.
- Lima, G. A. S. F. D., Egito, M. O. T. D., & Silva, J. D. G. D. (2004). Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a região nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(SPE), 106-116.
- Miranda, G. J., Carvalho, C. E. D., Martins, V. F., & Faria, A. F. D. (2007). Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Rev. contab. finanç.*, 18(44), 33-43.
- Morgan, B. F., & de Sousa Rosa, M. (2009). Custos em Empresas Prestadoras de Serviços: o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(4), 97-111.
- Oro, I. M., Beuren, I. M., & da Silva Carpes, A. M. (2014). Competências e Habilidades Exigidas do Controller e a Proposição para sua Formação Acadêmica. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(1), 15-36.
- Oyadomari, J. C. T., de Aguiar, A. B., Chen, Y. T., & Dultra-de-Lima, R. G. (2014). Inovação de práticas de controle gerencial e fontes de informação. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(19).
- Oyadomari, J. C. T., de Lima, M. P., Pereira, D. L., & da Silva, B. D. O. T. (2013). Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(20), 53-74.
- Oyadomari, J. C. T., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Dultra-de-Lima, R. G. (2013). Fatores indutores de inovação e manutenção de práticas de controle gerencial: um estudo exploratório. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 125-141.
- Raupp, F. M., Martins, S. J., & Beuren, I. M. (2006). Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(40), 120-132.
- Reginato, L., & Guerreiro, R. (2011). Um estudo sobre a associação entre modelo de gestão e controles gerenciais em indústrias brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 7(2), 06-27.
- Rodniski, C. M., & De Souza, M. A. (2014). Estrutura do sistema de custos e os atributos da informação: um estudo com empresas brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 10(4), 45-67.
- Van der Stede, W. A., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, organizations and society*, 30(7), 655-684.