

REPRESENTAÇÕES SOCIAIS SOBRE CONTABILIDADE ESTRATÉGICA ENTRE CONTADORES E CLIENTES

SOCIAL REPRESENTATIONS OF STRATEGIC ACCOUNTING AMONG
ACCOUNTANTS AND CLIENTS

REPRESENTACIONES SOCIALES SOBRE CONTABILIDAD ESTRATÉGICA
ENTRE CONTADORES Y CLIENTES

Israel Lucas de Oliveira Aguiar¹, Amadeus Bueno Siqueira², Myron Palhano Galvão Sobrinho³,
Priscila Portela de Azevedo⁴, Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino⁵, Aline Alves Siridó de
Souza⁶

DOI: 10.54899/dcs.v22i83.3504

Recibido: 02/10/2025 | Aceptado: 03/10/2025 | Publicación en línea: 15/10/2025.

RESUMO

Embora estudos prévios evidenciem benefícios da contabilidade gerencial estratégica (CGE) para os negócios, pesquisas também relatam sua baixa adoção pelas organizações. Este estudo argumenta que essa baixa adoção é apenas aparente, na medida em que, mesmo sem a menção explícita do termo pelos profissionais da área contábil, a prática pode estar sendo utilizada de forma não consciente. Assim, o objetivo desta pesquisa foi discutir o significado atribuído à contabilidade estratégica a partir das representações sociais de contadores e clientes. Para tanto, aplicou-se a técnica de evocação de palavras junto a 96 contadores e 46 clientes de empresas sediadas no estado do Ceará, totalizando 710 evocações. Os dados foram tratados com o apoio do software openEvoc e do Microsoft Excel. Os resultados indicam que, para ambos os grupos, os elementos centrais da contabilidade estratégica estão associados a planejamento, gestão, organização e estratégia, enquanto para os contadores a informação também integra esse núcleo central. A pesquisa contribui para a literatura contábil ao evidenciar a convergência de percepções entre profissionais e usuários, sugerindo que a contabilidade estratégica pode estar mais presente na prática do que se reconhece na teoria, além de reforçar a necessidade de aprofundamento em estudos nacionais sobre o tema.

¹ Mestre em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, Espírito Santo, Brasil. E-mail: israel_contabil@hotmail.com
Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6028-4226>

² Mestre em Economia, Universidade Federal do Ceará (UFC), Fortaleza, Ceará, Brasil.
E-mail: amadeusbuenos@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-1161-2454>

³ Mestre em Contabilidade, Universidad de Zaragoza (UNIZAR), Recife, Pernambuco, Brasil.
E-mail: myron.galvao@unicap.br Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5449-8233>

⁴ Mestra em Administração, Universidade Estadual do Ceará (UECE), Fortaleza, Ceará, Brasil.
E-mail: priscilaportelaazevedo@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8283-2657>

⁵ Mestra em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará (UFC), Sobral, Ceará, Brasil.
E-mail: cintiavmg@gmail.com Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-4317-6773>

⁶ Mestra em Educação, Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), Criciúma, Santa Catarina, Brasil
E-mail: alinesirido@uninta.edu.br Orcid: <https://orcid.org/0009-0001-7038-4965>

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial Estratégica. Representações Sociais. Núcleo Central. Contadores. Clientes.

ABSTRACT

Although previous studies highlight the benefits of strategic management accounting (SMA) for business performance, research also reports its limited adoption in organizations. This study argues that such low adoption is only apparent, since, even without the explicit mention of the term by accounting professionals, the practice may be unconsciously applied in business contexts. The objective of this research was to discuss the meaning attributed to strategic accounting based on the social representations of accountants and clients. To this end, the word association technique was applied to 96 accountants and 46 business managers in the state of Ceará, Brazil, generating 710 evocations. The data were analyzed using the openEvoc software and Microsoft Excel. The findings indicate that, for both groups, the core elements of strategic accounting are planning, management, organization, and strategy, while for accountants information is also part of this central nucleus. This study contributes to the accounting literature by highlighting the convergence of perceptions between professionals and users, suggesting that strategic accounting may be more present in practice than is commonly recognized in theory, while also emphasizing the need for further national studies on the subject.

Keywords: Strategic Management Accounting. Social Representations. Central Core. Accountants. Clients.

RESUMEN

Aunque estudios previos evidencian los beneficios de la contabilidad gerencial estratégica (CGE) para los negocios, las investigaciones también señalan su baja adopción en las organizaciones. Este estudio sostiene que dicha baja adopción es solo aparente, en la medida en que, aun sin la mención explícita del término por parte de los profesionales contables, la práctica puede estar siendo utilizada de manera inconsciente. El objetivo de esta investigación fue discutir el significado atribuido a la contabilidad estratégica a partir de las representaciones sociales de contadores y clientes. Para ello, se aplicó la técnica de evocación de palabras a 96 contadores y 46 gestores de empresas del estado de Ceará, Brasil, totalizando 710 evocaciones. Los datos fueron analizados con el apoyo del software openEvoc y Microsoft Excel. Los resultados muestran que, para ambos grupos, los elementos centrales de la contabilidad estratégica se asocian con planificación, gestión, organización y estrategia, mientras que para los contadores la información también forma parte de este núcleo central. El estudio contribuye a la literatura contable al evidenciar la convergencia de percepciones entre profesionales y usuarios, sugiriendo que la contabilidad estratégica puede estar más presente en la práctica de lo que se reconoce en la teoría, además de reforzar la necesidad de estudios nacionales adicionales sobre el tema.

Palabras clave: Contabilidad Gerencial Estratégica. Representaciones Sociales. Núcleo Central. Contadores. Clientes.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución- NoComercial 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

INTRODUÇÃO

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

Embora ainda considerada relativamente pouco investigada (Oyewo, 2022; Andrade *et al.*, 2013), a CGE tem despertado o interesse de diversos estudiosos, acumulando relevantes estudos sob variados enfoques. No aspecto conceitual, a técnica apresenta diferentes concepções. Para Bromwich e Bhimani (1994), consiste em um conjunto de práticas voltadas ao fornecimento e análise de informações sobre os produtos no mercado, a estrutura de custos e as estratégias competitivas de longo prazo. Guilding *et al.* (2000) consideram-na uma ferramenta estratégica, estabelecendo como características indispensáveis a orientação futura de longo prazo e a perspectiva voltada para o ambiente externo. Já Roslender e Hart (2002, 2003) atribuíram à CGE uma acepção genérica de contabilidade para posicionamento estratégico, contemplando uma estrutura de gestão que promove a interação entre insights da contabilidade gerencial com técnicas de marketing. Langfield-Smith (2008), por sua vez, entende a CGE como uma orientação estratégica para a geração, interpretação e análise de informações tanto da contabilidade gerencial quanto das atividades dos concorrentes. Finalmente, Ma e Tayles (2009) definem a CGE como o staff da contabilidade gerencial voltado para informações estrategicamente orientadas à tomada de decisões e ao controle.

Estudos empíricos complementam a discussão conceitual, trazendo evidências dos benefícios da CGE para as organizações. Entre os ganhos relatados encontram-se: vantagem competitiva, precificação estratégica, apoio na tomada de decisões, controle de custos, análise da

cadeia de valor, planejamento, projeção de valor futuro, reformulação das práticas estratégicas, melhora no desempenho, gestão de riscos, métodos de orçamento de capital, ampliação da participação de mercado e suporte informacional para objetivos estratégicos (Abbasi e Mohammadi, 2016; Alamri, 2019; Cadez e Guilding, 2007, 2012; Cuganesan *et al.*, 2012; Guilding *et al.*, 2000; Lachmann *et al.*, 2013; Ma e Tayles, 2009; Oyewo, 2022; Pavlatos, 2011; Roslender e Hart, 2002, 2003; Tayles *et al.*, 2002; Pavlatos e Kostakis, 2018).

Outro aspecto que tem chamado a atenção dos pesquisadores é o nível de implementação da CGE nas organizações. Pesquisas empíricas frequentemente relatam sua baixa utilização e atribuem esse fenômeno à falta de consenso quanto à definição do termo (Guilding *et al.*, 2000; Nixon e Burns, 2012; Roslender e Hart, 2003; Tillmann e Goddard, 2008). Assim, apesar da evolução da literatura, ainda há divergências conceituais, permitindo interpretações variadas (Simmonds, 1981; Bromwich e Bhimani, 1994; Guilding *et al.*, 2000; Roslender e Hart, 2002, 2003; Langfield-Smith, 2008; Ma e Tayles, 2009).

Além disso, Langfield-Smith (2008) e Nixon, Burns e Jazayeri (2011) argumentam que o termo “contabilidade gerencial estratégica” não é comumente utilizado no vocabulário dos contadores na prática profissional. Corroborando essa visão, Danyelle *et al.* (2007) identificaram evidências de baixa intensidade no uso da CGE no Brasil e constataram que os docentes brasileiros de contabilidade possuem compreensão limitada sobre o tema, embora superior à dos controllers nacionais e estrangeiros. Isso sugere que, mesmo não havendo menção explícita, elementos da contabilidade estratégica podem estar sendo incorporados de forma não consciente ou despercebida pelos profissionais.

Nesse contexto, a relevância do presente estudo decorre da escassez de pesquisas nacionais sobre o tema e da necessidade de aprofundar o entendimento sobre o significado da contabilidade estratégica na perspectiva de contadores e clientes. Do ponto de vista acadêmico, a investigação contribui para reduzir a dispersão conceitual e fortalecer a literatura contábil, especialmente ao introduzir a Teoria das Representações Sociais (TRS) como lente analítica. Sob a ótica prática, o estudo pode favorecer a eliminação de ruídos na comunicação entre contadores e clientes, na medida em que promove maior clareza e consenso acerca do significado do termo.

Diante desse cenário, o objetivo deste trabalho é identificar o significado atribuído à contabilidade estratégica por contadores e clientes, utilizando a Teoria das Representações Sociais como referencial teórico.

REFERENCIAL TEÓRICO

Contabilidade Gerencial Estratégica

Apesar das divergências acerca do significado do termo Contabilidade Estratégica, uma avaliação das definições propostas na literatura revela certos atributos recorrentes, a ponto de servirem como rótulos para designar a técnica (Oyewo, 2022). Entre eles, destaca-se a orientação para o ambiente externo, permitindo à organização comparar suas práticas internas com aquelas predominantes em seu setor de atuação (Guilding *et al.*, 2000; Langfield-Smith, 2008; Morch, 2010; Simmonds, 1981).

Outro atributo identificado é a orientação estratégica da CGE, fornecendo informações voltadas ao posicionamento competitivo (Bromwich e Bhimani, 1994; Guilding *et al.*, 2000; Roslender e Hart, 2002, 2003; Langfield-Smith, 2008; Ma e Tayles, 2009). Além disso, observa-se a ênfase na busca por vantagem competitiva, por meio da diferenciação de produtos ou serviços em relação à concorrência (Simmonds, 1981; Bromwich e Bhimani, 1994; Langfield-Smith, 2008).

A preocupação com o longo prazo também é recorrente nas concepções de CGE, indicando sua inclinação para o mercado e para a sustentabilidade estratégica das organizações (Bromwich e Bhimani, 1994; Guilding *et al.*, 2000; Morch, 2010).

De forma geral, portanto, a CGE pode ser compreendida como um arcabouço de técnicas e informações que ampliam a visão da contabilidade gerencial para além das fronteiras internas da firma, conectando-a às pressões competitivas e às oportunidades de mercado.

Teoria das Representações Sociais

A Teoria das Representações Sociais (TRS), proposta por Serge Moscovici (1961), busca compreender como o conhecimento científico ou especializado é apropriado pelo senso comum, tornando-se parte da visão de mundo de grupos sociais (Receputi *et al.*, 2020). O entendimento de cada indivíduo, segundo Moscovici (2003), é moldado pelo conhecimento compartilhado em seu grupo, refletindo valores, ideias e práticas socioculturais. Assim, a representação social constitui uma forma de conhecimento socialmente elaborado e partilhado, com função prática na construção de uma realidade comum (Jodelet, 2001; Santos e Almeida, 2005).

Essa teoria admite a coexistência de aparentes contradições – como rigidez e flexibilidade, estabilidade e mutabilidade – na constituição das representações. Nesse sentido, Abric (1976) propôs a Teoria do Núcleo Central (TNC) como um aprofundamento da TRS (Sá, 1996).

A TNC distingue dois sistemas complementares: a) o sistema central, que concentra os elementos estáveis, consensuais e resistentes a mudanças, funcionando como memória coletiva e base comum das representações; b) o sistema periférico, responsável pela adaptação ao contexto imediato, pela incorporação das experiências individuais e pela sustentação da heterogeneidade do grupo (Alves-Mazzotti, 2005; Sá, 1996).

Vergès (1992) contribuiu metodologicamente ao propor a técnica de análise prototípica, estruturada em duas etapas: a) cálculo das frequências e ordens de evocação das palavras evocadas por um grupo diante de um termo indutor; b) categorização das evocações, avaliando suas frequências, composições e coocorrências (Wachelke e Wolter, 2011).

Dentro dessa estrutura, o valor simbólico de um termo é expresso por sua saliência, ou seja, pela combinação da frequência de evocação com sua ordem média. Para esse cálculo, utiliza-se a fórmula da Ordem Média de Evocação (OME):

$$OME = \frac{(f1^ax1)+(f2^ax2)+(f3^ax3)+(f4^ax4)+(f5^ax5)}{\Sigma f} \quad (1)$$

Segundo esse critério, termos evocados em primeiro lugar (baixa OME) são considerados mais importantes para a representação social do grupo, ao passo que termos citados por último (alta OME) assumem menor relevância. Já quanto à frequência, palavras mais recorrentes possuem maior peso simbólico do que aquelas de baixa incidência (Wachelke e Wolter, 2011).

METODOLOGIA

O presente estudo adotou uma abordagem de natureza qualitativa, com corte transversal, buscando identificar o significado atribuído ao termo contabilidade estratégica a partir da Teoria das Representações Sociais (TRS). Para tanto, utilizou-se a técnica de evocação de palavras, a qual consiste em solicitar aos participantes que citem um conjunto de termos que lhes vêm à mente quando expostos a determinada expressão (Vergara, 2015).

A pesquisa foi realizada com duas amostras:

a) detentores de cargos de gestão (como gerentes, sócios e proprietários) de empresas situadas no estado do Ceará, sem restrição de porte, segmento ou regime tributário; b) contadores atuantes em empresas com sede no Ceará, independentemente de a sede de seus escritórios coincidir com a de seus clientes.

A coleta de dados ocorreu por meio de questionário estruturado em plataforma Google Forms®, enviado principalmente por e-mail a empresas e escritórios de contabilidade. O período de aplicação foi de 23 de março a 07 de junho de 2022. No total, foram recebidas 205 respostas, das quais 53 foram descartadas em razão de inconsistência na pergunta de controle, e 10 foram desconsideradas por não pertencerem ao público-alvo. A amostra final resultou em 142 respondentes, sendo 96 contadores e 46 gestores.

O questionário solicitava aos participantes que escrevessem cinco palavras ou expressões associadas à expressão “contabilidade estratégica”. Além disso, foram coletadas variáveis sociodemográficas, como setor de atuação da empresa, porte organizacional, sexo biológico, faixa etária, estado civil, faixa de renda, escolaridade, tempo de trabalho na organização e unidade da federação.

A análise dos dados foi realizada com apoio do software Microsoft Excel® e do programa openEvoc® 0.92 (Sant’Anna, 2014), possibilitando a categorização das evocações e a identificação de frequências, saliências e ordens médias de evocação.

Do ponto de vista ético, a pesquisa respeitou a participação voluntária dos respondentes, que foram informados sobre a finalidade acadêmica do estudo. O anonimato e a confidencialidade das informações foram assegurados, não havendo qualquer identificação pessoal nos resultados.

Como limitação metodológica, ressalta-se que o estudo se restringiu ao contexto do estado do Ceará, o que pode limitar a generalização dos resultados a outros cenários regionais ou internacionais. Ainda assim, a metodologia empregada fornece condições adequadas de replicabilidade em diferentes contextos.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Dados Sociodemográficos da Amostra

Os dados caracterizam uma amostra com predominância de contadores em relação aos clientes e perfil decisório elevado (86,87% ocupam cargos de gestão), além de alta qualificação educacional ($\approx 70\%$ com pós-graduação).

Tabela 1: Perfil da Amostra

		n	%
Situação Profissional	Contador	96	67,61%
	Cliente	46	32,39%
Ocupantes de cargo de gestão	Sim	86	86,87%
	Não	13	13,13%
Setor de atuação da empresa	Comércio/Serviço	120	78,95%
	Indústria/Construção	32	21,05%
Porte da indústria/construção	Até 19 empregados	4	2,63%
	De 20 a 99 empregados	9	5,92%
	De 100 a 499 empregados	8	5,26%
	500 ou mais empregados	11	7,24%
Porte do comércio/serviço	Até 9 empregados	30	19,74%
	De 10 a 49 empregados	38	25,00%
	De 50 a 99 empregados	13	8,55%
	100 ou mais empregados	39	25,66%
Sexo	Masculino	84	55,26%
	Feminino	66	43,42%
	Prefiro não dizer	2	1,32%
Faixa etária	Até 27 anos	10	6,58%
	Entre 28 e 42 anos	91	59,87%
	Entre 43 e 57 anos	46	30,26%
	Mais de 58 anos	5	3,29%
Estado civil	Casado/União estável	93	61,18%
	Solteiro	50	32,89%
	Divorciado/Separado	9	5,92%
Faixa de renda	Até r\$ 1.100,00	1	0,66%
	Entre r\$ 1.101,00 e r\$ 2.200,00	10	6,58%
	Entre r\$ 2.201,00 e r\$ 4.400,00	24	15,79%
	Entre r\$ 4.401,00 e r\$ 5.500,00	21	13,82%
	Entre r\$ 5.501,00 e r\$ 11.000,00	46	30,26%
	Entre r\$ 11.001,00 e r\$ 15.500,00	21	13,82%
	Acima de r\$ 15.501,00 e r\$ 22.000,00	15	9,87%
	Acima de r\$ 22.000,00	14	9,21%
Escolaridade	Até o ensino médio / técnico	5	3,29%
	Ensino superior completo	41	26,97%
	Pós-graduação (especialização / mba)	96	63,16%
	Mestrado	9	5,92%
	Doutorado	1	0,66%
Tempo de trabalho na Organização	Até 1 ano	7	4,61%
	Entre 1 ano e 5 anos	35	23,03%
	Entre 5 anos e 10 anos	42	27,63%

UF em que trabalha	Entre 10 anos e 20 anos	39	25,66%
	Mais de 20 anos	29	19,08%
	CE	114	75,00%
	PI	18	11,84%
	SP	7	4,61%
	RN	5	3,29%
	PE	3	1,97%
	ES, RJ, AL, SC	5	3,29%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Estrutura Prototípica das Representações (Evocações)

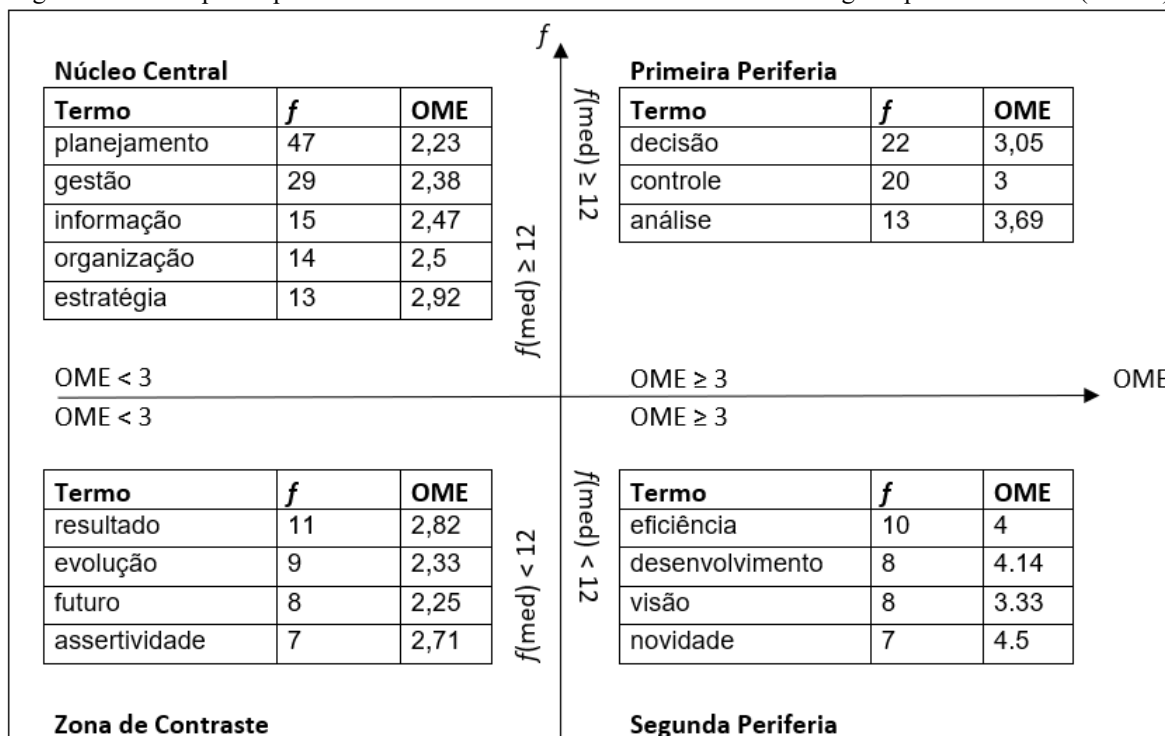
Trata-se de uma análise de evocações de palavras (também chamada de análise prototípica) realizada a partir das respostas de 142 respondentes, sendo 96 contadores e 46 gestores de organizações sediadas no estado do Ceará, os quais forneceram respostas de evocação ao termo estímulo ‘contabilidade estratégica’. A pesquisa se volta à exploração inicial da estrutura da representação social de contadores e clientes sobre contabilidade estratégica.

Considerando-se uma amostra de 142 entrevistados e que cada um deles forneceu cinco respostas ao termo estímulo, houve 710 evocações no total, as quais resultaram em 105 categorias. As palavras/expressões foram agrupadas em categorias semânticas, através da aproximação de sentidos, porém sempre considerando os dados provenientes da pesquisa. Por exemplo, os termos ‘tomar decisão’, ‘decisão’, tomada de decisão’, ‘melhoria na tomada de decisão’, ferramenta de tomada de decisão’, ‘otimização na tomada de decisão’, ‘indicadores para a tomada de decisão’, ‘processo de decisão’ e ‘previsibilidade para a tomada de decisão’ apareceram na pesquisa e foram categorizados como ‘decisão’. Seguindo Recepti *et al.*, (2020), foi estabelecida uma frequência mínima de corte, de forma que em torno 50% das menores frequências fossem descartadas. Dessa forma, a frequência mínima considerada para a inclusão das expressões/palavras nos quadrantes foram 7 para os contadores e 4 para os clientes, as quais correspondem a 50,21% e 49,57% do tamanho das duas amostras, respectivamente.

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

(12 e 6,5 para contadores e clientes, respectivamente) foram classificadas como de alta frequência, e, de baixa frequência, as que tiveram frequência inferior a essa mediana.

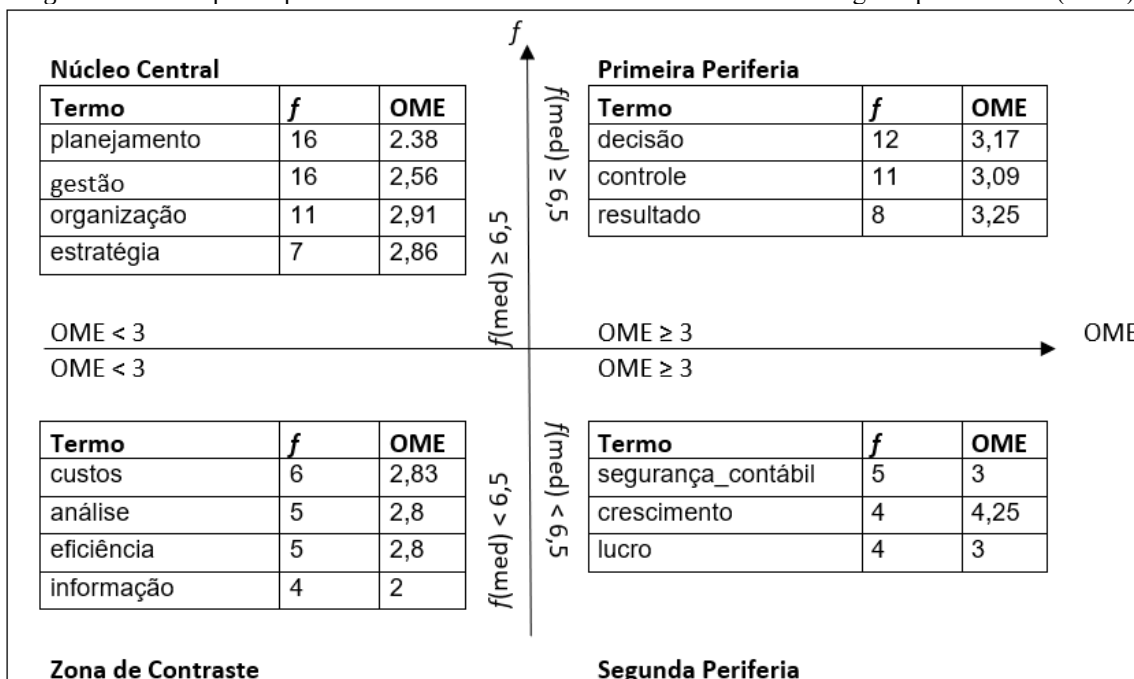
Figura 1: Análise prototípica referente ao termo indutor “contabilidade estratégica” para contadores (N = 96)



Fonte: Elaboração Própria

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

Figura 2: Análise prototípica referente ao termo indutor “contabilidade estratégica” para clientes (N=46)



Fonte: Elaboração própria

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

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

Os termos ‘decisão’ e ‘controle’ embora apresentem altas frequências relativas, apresentam também valores de OME elevadas, o que os enquadram na primeira periferia das representações sociais de contadores e clientes. Indicando, dessa forma, que esses termos

apresentam relevância para ambos os grupos, embora não tenham um valor simbólico expressivo. Portanto, procedimentos adicionais de análise de conteúdo podem ser realizados futuramente para identificar as demais características dos termos e possibilitar seu enquadramento mais preciso na estrutura das representações sociais de contadores e clientes.

Discussão dos Resultados

De acordo com a Teoria das Representações Sociais (TRS), o núcleo central de uma representação é formado pelos elementos mais relevantes para o grupo social, estabelecidos a partir de experiências, vivências, comunicações e trocas cotidianas (Moscovici, 2003; Abric, 1976). Os resultados desta pesquisa indicam que, para contadores e clientes, os termos planejamento, gestão, organização e estratégia configuram o núcleo central da representação social de “contabilidade estratégica”.

Embora distintos, esses termos são complementares no contexto organizacional. Planejamento associa-se à capacidade de antecipar cenários e estruturar ações; gestão refere-se ao exercício da coordenação e do uso eficiente dos recursos; organização implica a estruturação de processos e responsabilidades; e estratégia traduz a orientação de longo prazo e o posicionamento competitivo da empresa. Essa tríade operacional (planejamento, gestão, organização), somada ao direcionamento de estratégia, reflete elementos clássicos da Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE) discutidos por Guilding *et al.* (2000), Roslender e Hart (2002, 2003) e Langfield-Smith (2008).

Um aspecto de destaque é a presença do termo “informação” no núcleo central dos contadores, mas não dos clientes. Para os profissionais, a informação representa a matéria-prima da prática contábil, essencial para subsidiar análises, decisões e monitoramento estratégico (Bromwich e Bhimani, 1994). Já entre os clientes, apesar da frequência mais baixa, o termo apresentou ordem média de evocação muito reduzida, sugerindo alto valor simbólico. Esse achado evidencia que, ainda que pouco verbalizada, a informação ocupa papel relevante para o grupo, hipótese que pode ser confirmada em investigações futuras.

Já os termos “decisão” e “controle”, alocados na primeira periferia, apresentam frequência elevada, mas menor saliência cognitiva. Isso sugere que são reconhecidos como consequências práticas da contabilidade estratégica, mas não como elementos fundantes do conceito. Em linha com estudos de Nixon e Burns (2012) e Tillmann e Goddard (2008), isso ajuda a explicar por que

muitos profissionais utilizam técnicas de CGE de forma difusa, mas não nomeiam explicitamente o termo.

A convergência entre contadores e clientes reforça a hipótese de que existe uma linguagem compartilhada em torno da contabilidade estratégica, ainda que implícita. Na prática, quando ambos se referem a planejamento, gestão, organização e estratégia, estão reconhecendo um mesmo campo semântico. Isso sugere que a CGE pode estar mais disseminada na prática profissional do que se supõe a partir das pesquisas que se concentram apenas no uso formal do termo (Danyelle *et al.*, 2007; Oyewo, 2022).

Implicações Teóricas e Práticas

Os achados desta pesquisa reforçam que a Teoria das Representações Sociais (TRS) constitui uma lente analítica eficaz para compreender a adoção e a difusão de práticas contábeis. O mapeamento do núcleo central revelou que a contabilidade gerencial estratégica (CGE), mesmo pouco nomeada de forma explícita, apresenta elementos simbólicos que a ancoram no senso comum de contadores e clientes. Esse resultado contribui para reduzir a lacuna conceitual apontada na literatura (Guilding *et al.*, 2000; Roslender e Hart, 2003) e fortalece a compreensão de que a contabilidade estratégica se concretiza não apenas como um constructo teórico, mas também como uma prática discursiva e cognitiva incorporada ao cotidiano profissional.

No plano prático, os resultados sugerem que a comunicação entre contadores e clientes pode ser aprimorada se os serviços forem apresentados de forma explícita em termos de planejamento, gestão, organização e estratégia, elementos que ambos reconhecem como centrais. Essa linguagem compartilhada favorece a percepção de valor agregado do serviço contábil, fortalece vínculos de confiança e pode estimular a adoção mais ampla das técnicas de CGE em processos de decisão e controle. Ademais, a importância simbólica atribuída à informação, mesmo quando menos frequente entre os clientes, evidencia a oportunidade de investir em tecnologias de informação contábil, como dashboards, relatórios analíticos e ferramentas de business intelligence, que podem se consolidar como diferenciais competitivos no mercado contemporâneo.

Limitações e Direções para Pesquisas Futuras

Os resultados devem ser interpretados considerando algumas limitações. A amostra foi restrita ao estado do Ceará, o que limita a generalização. Ademais, a técnica de evocação capta percepções declaradas, mas não o comportamento efetivo na prática profissional. Pesquisas futuras poderiam: a) aplicar o mesmo método em diferentes regiões e setores econômicos; b) realizar estudos longitudinais para verificar mudanças na estrutura das representações ao longo do tempo; c) combinar TRS com análise documental ou observação direta de práticas contábeis; d) investigar em que medida a difusão do termo “contabilidade estratégica” altera a percepção e o uso das técnicas associadas.

CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi investigar as representações sociais da contabilidade estratégica a partir das percepções de contadores e clientes, com base na Teoria das Representações Sociais. Os resultados mostraram que planejamento, gestão, organização e estratégia constituem o núcleo central compartilhado por ambos os grupos, confirmando a presença de elementos clássicos da literatura sobre contabilidade gerencial estratégica. Identificou-se ainda que a informação ocupa posição central para os contadores e simbólica para os clientes, reforçando sua relevância, ainda que em diferentes níveis de saliência.

Esses achados contribuem para o campo da pesquisa ao evidenciar que a contabilidade estratégica, mesmo pouco nomeada, encontra-se incorporada nas práticas e no senso comum de profissionais e usuários dos serviços contábeis. Teoricamente, a pesquisa fortalece o entendimento de que a contabilidade estratégica se manifesta em práticas discursivas e cognitivas, ancoradas em elementos simbólicos. Do ponto de vista prático, indica que a comunicação entre contador e cliente pode ser aprimorada quando estruturada em torno de termos que ambos reconhecem como centrais, além de destacar a importância da informação como insumo estratégico.

Em síntese, o estudo demonstra que a contabilidade estratégica está mais presente na prática profissional do que sugere a literatura que enfatiza sua baixa adoção formal. Assim, ao aproximar teoria e prática, a pesquisa amplia a compreensão sobre a disseminação da

contabilidade estratégica e abre caminhos para futuras investigações em diferentes contextos regionais e setoriais.

REFERÊNCIAS

ABBASI, B.; MOHAMMADI, M. H. K. Effect of strategic management accounting techniques on market share changes in firms in Tehran Stock Exchange market. **Problems and Perspectives in Management**, v. 14, n. 3, p. 325–331, 2016. DOI: [https://doi.org/10.21511/ppm.14\(3-si\).2016.04](https://doi.org/10.21511/ppm.14(3-si).2016.04).

ALAMRI, A. M. Association between strategic management accounting facets and organizational performance. **Baltic Journal of Management**, v. 14, n. 2, p. 212–234, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1108/BJM-12-2017-0411>.

ALVES-MAZZOTTI, A. J. A abordagem estrutural das representações sociais. **Psicologia da Educação**, v. 14, n. 15, p. 17–37, 2005.

ANDRADE, L. C. M.; TEIXEIRA, A. J. C.; FORTUNATO, G.; NOSSA, V. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 14, n. 1, p. 98–125, 2013. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1678-69712013000100005>.

APOIO, P. D. E.; CRISTO, H.; ANNA, S. **openEvoc: um programa de apoio**. 2014. Acesso em: jun. 2014.

CADEZ, S.; GUILDING, C. Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. **Journal of Accounting e Organizational Change**, v. 3, n. 2, p. 126–146, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1108/18325910710756140>.

CADEZ, S.; GUILDING, C. Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. **Industrial Management and Data Systems**, v. 112, n. 3, p. 484–501, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>.

CUGANESAN, S.; DUNFORD, R.; PALMER, I. Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 4, p. 245–260, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.001>.

DANG, L. A.; LE, T. M. H.; LE, T. H.; PHAM, T. B. T. The effect of strategic management accounting on business performance of sugar enterprises in Vietnam. **Accounting**, v. 7, n. 5, p. 1085–1094, 2021. DOI: <https://doi.org/10.5267/j.ac.2021.2.031>.

DANYELLE, P.; DA, A.; CONTÁBEIS, C. A percepção dos docentes quanto às práticas de contabilidade estratégica: um estudo comparativo. **Revista...**, p. 44–59, 2007.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113–135, 2000. DOI: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>.

LACHMANN, M.; KNAUER, T.; TRAPP, R. Strategic management accounting practices in hospitals: empirical evidence on their dissemination under competitive market environments. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 9, n. 3, p. 336–369, 2013. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2011-0065>.

LANGFIELD-SMITH, K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 21, n. 2, p. 204–228, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>.

MA, Y.; TAYLES, M. On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. **Accounting and Business Research**, v. 39, n. 5, p. 473–495, 2009. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>.

MORCH, R. B. O uso da contabilidade estratégica nas organizações: um modelo de análise estratégica para o departamento de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 4, n. 1, p. 84, 2010. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v4i1.149>.

NIXON, B.; BURNS, J. Strategic management accounting. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 4, p. 225–228, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.005>.

OYEWO, B. Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage. **Journal of Applied Accounting Research**, 2022. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0108>.

PAVLATOS, O. The impact of strategic management accounting and cost structure on ABC systems in hotels. **Journal of Hospitality Financial Management**, v. 19, n. 2, p. 37–55, 2011. DOI: <https://doi.org/10.1080/10913211.2011.10653912>.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, X. The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 14, n. 4, p. 455–472, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2017-0112>.

RECEPUTI, C. C.; PEREIRA, T. M.; VOGEL, M.; REZENDE, D. B. Representação social de coordenadores de área do PIBID-Química sobre “experimentação.” **Ensaio Pesquisa em Educação em Ciências (Belo Horizonte)**, v. 22, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1590/21172020210125>.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 2, p. 255–277, 2002. DOI: <https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0477>.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 3, p. 255–279, 2003. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9).

SÁ, C. P. de. **Representações sociais: teoria e pesquisa do núcleo central**. **Temas em Psicologia**, v. 3, n. 4, p. 19–33, 1996.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, v. 59, n. 4, p. 26–30, 1981.

TAYLES, M.; BRAMLEY, A.; ADSHEAD, N.; FARR, J. Dealing with the management of intellectual capital: the potential role of strategic management accounting. **Accounting, Auditing e Accountability Journal**, v. 15, n. 2, p. 251–267, 2002. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513570210425574>.

TILLMANN, K.; GODDARD, A. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 1, p. 80–102, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.11.002>.

WACHELKE, J.; WOLTER, R. Critérios de construção e relato da análise prototípica para representações sociais. **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 27, n. 4, p. 521–526, 2011. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0102-37722011000400017>.