



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

SÉRGIO JOSÉ DE ANDRADE

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES
CONTINGENCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL DE
PERNAMBUCO

RECIFE
2023

SÉRGIO JOSÉ DE ANDRADE

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES
CONTINGENCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE) como pré-requisito à obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de Pesquisa I: Estratégia, Desempenho e Controle.

Orientador: Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

RECIFE

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

A554p Andrade, Sérgio José de
PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES CONTINGENCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL
DE PERNAMBUCO / Sérgio José de Andrade. - 2023.
180 f.

Orientador: Aldo Leonardo Cunha Callado. Inclui referências e apêndice(s).

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, , Recife, 2023.

1. Contabilidade Gerencial. 2. Fatores contingenciais. 3. Setor Industrial. I. Callado, Aldo Leonardo Cunha, orient.
II. Título

CDD

SÉRGIO JOSÉ DE ANDRADE

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL
EFATORES CONTINGENCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL DE
PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE) como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de pesquisa: Estratégia, Desempenho e Controle.

Aprovada em: 27 de fevereiro de 2023

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 ALDO LEONARDO CUNHA CALLADO
Data: 27/04/2023 12:36:29-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado –
Orientador Universidade Federal Rural de Pernambuco -
UFRPE

Documento assinado digitalmente
 ALESSANDRA CARLA CEOLIN
Data: 27/04/2023 12:33:37-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a Dr.^a Alessandra Carla Ceolin – Membro
interno Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Documento assinado digitalmente
 MARCOS IGOR DA COSTA SANTOS
Data: 27/04/2023 12:19:03-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Marcos Igor da Costa Santos – Membro
externo Universidade Federal de Alagoas-UFAL

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a toda minha família, que tanto amo e admiro, em especial à Ana Paula Paixão (esposa), à Débora Paixão (filha), à Maria do Carmo (mãe), a Severino Andrade (Pai) e ao pequeno Arthur Gabriel (filho ainda pra nascer) que foram fundamentais para o alcance desse honroso feito. E aos meus irmãos Elzanira, Júnior e Patrícia com

quem compartilhei uma infância, adolescência e vida fantásticos!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse, a longo de minha vida, por ter me proporcionado saúde e força para atingir esse grandioso objetivo, me fazendo sempre perceber que basta ter força de vontade, foco e fé que é possível alcançar nossos objetivos e sonhos.

Aos meus pais Severino José de Andrade e Maria do Carmo de Andrade, que com muito esforço, trabalho e dedicação, me ofereceram tudo o que eu precisava para trilhar meus próprios caminhos.

A todos os professores do PPGC/UFRPE pelos ensinamentos passados ao longo desses dois anos, e de forma muito especial ao meu orientador, Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado, por se fazer muito presente nas orientações, me direcionar em todo o trajeto e pacientemente entender o tamanho do desafio que foi cursar um mestrado em meio a uma pandemia, possibilitando esse grande feito, tendo contribuído de forma muito relevante para a minha aprendizagem.

Agradeço também aos meus professores do mestrado Aldo Callado, André Callado, Carla Renata, Márcio Pimentel, Rezilda Rodrigues, Karla Katuscia e Tania Amorim. Obrigado por todos os ensinamentos transmitidos ao longo desses dois anos. Um agradecimento especial também ao Professor Dr. André Callado, pelas lições compartilhadas, pela motivação e ensinamentos repassados ao longo desses dois anos.

Uma menção de gratidão aos membros da banca examinadora, Prof.^a Dra. Alessandra Ceolin e Prof. Dr. Marcos Igor, que aceitaram participar e colaborar com esta dissertação.

A todos, então mestrandos e colegas de turma, que juntos nessa jornada, além do compartilhamento de informações e experiências, também foram companheiros e me ajudaram nesta caminhada.

*“Ninguém baterá tão forte quanto a vida.
Porém, não se trata de quão forte se pode
bater, se trata de quão forte pode ser*

atingido e continuar seguindo em frente. É assim que a vitória é conquistada.”

(Rock Balboa)

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar as relações existentes entre os fatores contingenciais e as Práticas de contabilidade gerencial nas Indústrias de fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plástico do estado de Pernambuco. Para atingir o objetivo proposto foi operacionalizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, e de abordagem quantitativa no tocante ao problema. Para este fim, a coleta dos dados ocorreu por meio de um levantamento (*survey*), utilizando-se de *e-mails*, aplicativo instantâneo de mensagens *Whatsapp* e da plataforma da rede social profissional LinkedIn para envio de um *link* do *Google forms* contendo o instrumento de pesquisa do tipo estruturado. Sendo, o questionário composto por 76 questões fechadas, a maioria dispostas em uma escala do tipo Likert de 5 pontos. As questões foram distribuídas em 4 blocos, nos quais o primeiro bloco buscou informações sobre o perfil do respondente, o segundo sobre o perfil das empresas, o terceiro sobre os níveis de importância dos fatores contingenciais nas organizações no tocante ao agrupamento de variáveis: ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia, e o quarto bloco buscou coletar dados sobre a frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial tanto tradicionais quanto modernas nessas organizações. O universo considerado foram as 90 indústrias de fabricação de Produtos Químicos, Produtos de Borracha e Material Plástico, atuantes no estado de Pernambuco, listadas no cadastro da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Então, a pesquisa teve natureza censitária, uma vez que todas as empresas foram contatadas. Deste total, 45 aceitaram participar da pesquisa, equivalendo a uma taxa de retorno de 50%. Quanto às técnicas de análise, utilizaram-se a estatística descritiva e o teste de coeficiente de correlação de *Spearman*, em que foram consideradas relações estatisticamente significativas, exclusivamente, aquelas que apresentaram um nível de significância na ordem de 95% ($p=0,05$). Para a obtenção dos coeficientes fez-se o uso do *software* Jamovi®. Desta forma, considerando os procedimentos metodológicos apresentados, os principais resultados permitiram concluir que, no tocante ao perfil dos respondentes, há significância diretamente proporcional entre sua escolaridade e as práticas de contabilidade gerencial em especial as práticas de custeio. O mesmo ocorreu com as

variáveis relativas ao perfil das empresas, que mostraram relações significativas com as práticas orçamentárias. Sobre a relação entre os fatores contingenciais e o uso de práticas de contabilidade gerencial a pesquisa mostrou que, a maioria das relações encontradas com significância foram diretamente proporcionais. Desta forma, esta pesquisa, pode contribuir para a literatura específica de contabilidade gerencial e para o setor industrial investigado, demonstrando que a adoção dessas práticas é influenciada, de algum modo, por fatores contingenciais, contribuindo assim com uma lacuna de pesquisa, quanto às principais práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais que atingem estas empresas. Justificando-se que os estudos anteriores observados verificaram a situação das empresas em nível nacional em alguns estados brasileiros e também a nível internacional, mas não nos setores de Fabricação de Produtos Químicos, Produtos de borracha e material plástico no estado de Pernambuco, caracterizando-se assim a originalidade deste trabalho.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Fatores contingenciais. Setor Industrial.

ABSTRACT

This research had the general objective of analyzing the existing relations between contingency factors and Management Accounting Practices in the chemical products, rubber and plastic material manufacturing industries in the state of Pernambuco. To reach the proposed objective, a descriptive research was carried out regarding the objectives, and a quantitative approach regarding the problem. To this end, data collection occurred by means of a survey, using e-mails, instant messaging application WhatsApp, and the professional social network platform LinkedIn to send a link to Google forms containing the structured research instrument. The questionnaire was composed of 76 closed questions, most of them on a 5-point Likert scale. The questions were distributed into 4 blocks, in which the first block sought information about the respondent's profile, the second about the profile of the companies, the third about the levels of importance of contingential factors in organizations regarding the grouping of variables: environment, technology, size, structure and strategy, and the fourth block sought to collect data on the frequency of use of both traditional and modern management accounting practices in these organizations. The universe considered were the 90 manufacturing industries of Chemical Products, Rubber Products and Plastic Material, active in the state of Pernambuco, listed in the register of the Federation of Industries of the State of Pernambuco (FIEPE). Therefore, the research had a census nature, since all the companies were contacted. Of this total, 45 accepted to participate in the research, equaling a return rate of 50%. As for the analysis techniques, descriptive statistics and Spearman's correlation coefficient test were used, in which statistically significant relationships were considered exclusively those that presented a significance level of 95% ($p=0.05$). To obtain the coefficients, the Jamovi® software was used. Thus, considering the methodological procedures presented, the main results allowed for the conclusion that, with respect to the respondents' profile, there is a directly proportional significance between their education and management accounting practices, especially costing practices. The same occurred with the variables related to the profile of the companies, which showed significant relationships with the budgeting practices. Regarding the relationship between contingency factors and the use

of management accounting practices, the research showed that most of the relationships found with significance were directly proportional. Thus, this research can contribute to the specific management accounting literature and to the industrial sector investigated, demonstrating that the adoption of these practices is somehow influenced by contingential factors, thus contributing to a research gap, as to the main management accounting practices and the contingential factors that affect these companies. Justifying that the previous studies observed verified the situation of companies at the national level in some Brazilian states and also at the international level, but not in the sectors of Chemical Products Manufacturing, Rubber Products and Plastic Material in the state of Pernambuco, thus characterizing the originality of this work.

Keywords: Management Accounting. Contingency Factors. Industrial Sector

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição de frequência referente à faixa etária dos respondentes.....	96
Tabela 2 - Distribuição de frequência referente ao nível de escolaridade dos respondentes.....	97
Tabela 3 - Distribuição de frequência referente à área de formação dos respondentes.....	97
Tabela 4 - Distribuição de frequência referente à função/cargo atual dos respondentes na empresa.....	98
Tabela 5 - Distribuição de frequência referente ao tempo de atuação profissional dos respondentes.....	98
Tabela 6 - Distribuição de frequência referente à área de atuação das empresas investigadas.....	99
Tabela 7 - Distribuição de frequência referente ao faturamento anual das empresas investigadas.....	99
Tabela 8 - Distribuição de frequência referente ao tempo de atividade das empresas investigadas.....	100
Tabela 9 - Distribuição de frequência referente a amplitude de mercado das empresas investigadas.....	101
Tabela 10 - Distribuição de frequência referente a existência de um departamento/área responsável pelas informações de cunho contábil-gerencial nas empresas.....	101
Tabela 11 - Distribuição de frequências dos fatores contingenciais do ambiente referentes às empresas investigadas.....	102
Tabela 12 - Distribuição de frequências dos fatores contingenciais de tecnologia referentes às empresas investigadas.....	103
Tabela 13 - Distribuição de frequências dos fatores contingenciais de porte referentes às empresas investigadas.....	104
Tabela 14 - Distribuição de frequências dos fatores contingenciais de estrutura referentes às empresas investigadas.....	105

Tabela 15 - Distribuição das frequências dos fatores contingenciais de estratégia referentes às empresas investigadas.....	106
Tabela 16 - Distribuição de frequência das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas empresas investigadas.....	107
Tabela 17 – Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas voltadas à geração de Informação para Tomada de Decisões.....	109
Tabela 18 – Relação entre as características do gestor e a adoção das Práticas de Custeio.....	110
Tabela 19 – Relação entre as características do gestor e a adoção de Análise Estratégica.....	110
Tabela 20 – Relação entre as características do gestor e a adoção das Práticas de Avaliação de Desempenho.....	111
Tabela 21 – Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de orçamento.....	111
Tabela 22 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas voltadas à geração de Informação para Tomada de Decisões.....	112
Tabela 23 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de custeio.....	113
Tabela 24 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de Análise Estratégica.....	113
Tabela 25 – Relação entre as características da empresa e a adoção das Práticas voltadas à Avaliação de Desempenho.....	114
Tabela 26 – Relação entre as características da empresa e a adoção das Práticas Orçamentárias.....	114
Tabela 27 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.....	116
Tabela 28.1 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Custeio.....	117
Tabela 28.2 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Custeio.....	118
Tabela 29 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Análise Estratégica.....	119

Tabela 30 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho.....	120
Tabela 31 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas Orçamentárias.....	121
Tabela 32 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.....	122
Tabela 33.1 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Custeio.....	123
Tabela 33.2 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Custeio.....	123
Tabela 34 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Análise Estratégica.....	124
Tabela 35 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho.....	124
Tabela 36 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas Orçamentárias.....	125
Tabela 37 – Relação entre o fator contingencial porte empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento.....	126
Tabela 38 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.....	128
Tabela 39.1 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Custeio.....	129
Tabela 39.2 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Custeio.....	130
Tabela 40 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Análise Estratégica.....	131
Tabela 41 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho.....	132
Tabela 42 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas Orçamentárias.....	133

Tabela 43 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.....	134
Tabela 44.1 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Custeio.....	135
Tabela 44.2 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Custeio.....	136
Tabela 45 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Análise Estratégica.....	137
Tabela 46 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho.....	138
Tabela 47 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas Orçamentárias.....	139

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Práticas Tradicionais e Contemporâneas de Contabilidade Gerencial.....	36
Quadro 2 – Classificação das Práticas de Contabilidade Gerencial.....	37
Quadro 3 – Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial.....	38
Quadro 4 – Idealizadores e Contribuições à Teoria da Contingência.....	69
Quadro 5 – Classificação do porte das empresas conforme faturamento.....	87
Quadro 6 –Variáveis das características dos Gestores.....	93
Quadro 7 –Variáveis das características das indústrias.....	94
Quadro 8 –Variáveis referente aos fatores contingenciais.....	94
Quadro 9 –Variáveis referente as práticas da contabilidade gerencial.....	95

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i> ou Custeio Baseado em Atividades
AMB	Gestão Baseada em Atividades
ANPCONT	Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis
BDE	Base de Dados do Estado
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CGMA	<i>Chartered Global Management Accountant</i>
CAM-I	<i>The Consortium for Advanced Manufacturing-International)</i>
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CRM	<i>Customer Relationship Management</i>
CVL	Análise de custo-volume-lucro
EDI	<i>Electronic Data Interchange</i> ou Troca eletrônica de dados
ERP	Sistema integrado de Gestão
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FIEPE	Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
JIT	<i>Just in time</i>
PIA	Pesquisa Industrial Anual
ROB	Receita Operacional Bruta
SCM	Gerenciamento da cadeia de suprimentos
SGC	Sistemas de Controle Gerencial
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TI	Tecnologia da Informação

TIR	Taxa Interna de Retorno
TOC	Teoria das Restrições
TQM	Gestão de qualidade Total
VLP	Valor Presente Líquido

SUMÁRIO

1	ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.....	20
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	20
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	24
1.3	OBJETIVOS.....	25
1.3.1	Objetivo Geral.....	25
1.3.2	Objetivos Específicos.....	25
1.4	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS.....	26
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	29
2.1	CONTABILIDADE GERENCIAL.....	29
2.1.1	Evolução da Contabilidade Gerencial.....	31
2.2	PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.....	34
2.2.1	Informações para Tomada de Decisão.....	39
2.2.1.1	Ponto de Equilíbrio.....	41
2.2.1.2	Margem de Contribuição.....	41
2.2.1.3	Fluxo de Caixa.....	42
2.2.1.4	Análise da Lucratividade por Produto.....	42
2.2.1.5	Análise da lucratividade por cliente.....	43
2.1.2.6	Moeda Constante.....	44
2.1.2.7	Simulações.....	44
2.2.2	Métodos de Custeio.....	45
2.2.2.1	Custeio por absorção.....	46
2.2.2.2	Custeio variável.....	47
2.2.2.3	Custeio Padrão (<i>Standard Costing</i>).....	47
2.2.2.4	Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	48
2.2.2.5	Custo Meta.....	50

2.2.2.6 Custos da Qualidade.....	51
2.2.2.7 Preço de Transferência.....	51
2.2.2.8 <i>Just in time</i> (JIT).....	53
2.2.2.9 Gestão Baseada em Atividades (ABM).....	53
2.2.2.10 Método Kaizen.....	55
2.2.2.11 Teoria das Restrições (TOC).....	55
2.2.3 Análise Estratégica.....	56
2.2.3.1 Planejamento Estratégico.....	57
2.2.4 Avaliação de Desempenho.....	58
2.2.4.1 <i>Benchmarking</i>	59
2.2.4.2 <i>Economic Value Added</i> (EVA).....	60
2.2.4.3 <i>Balanced Scorecard</i>	61
2.2.5 Práticas Orçamentárias.....	63
2.2.5.1 Orçamento para Tomada de Decisão.....	65
2.2.5.2 Orçamento de Capital.....	65
2.2.5.3 Orçamento para Planejamento.....	66
2.2.5.4 Orçamento Base Zero.....	67
2.3 TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	68
2.3.1 Teoria Contingencial e Práticas de Contabilidade Gerencial.....	70
2.3.2 Fator Contingencial - Ambiente Organizacional.....	74
2.3.3 Fator Contingencial – Tecnologia.....	76
2.3.4 Fator Contingencial - Porte Empresarial.....	78
2.3.5 Fator Contingencial - Estrutura Organizacional.....	79
2.3.6 Fator Contingencial - Estratégia Empresarial.....	81
3 METODOLOGIA	83
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	83
3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	85
3.3 POPULAÇÃO DA PESQUISA.....	86
3.4 COLETA DE DADOS.....	87
3.4.1 Instrumento de coleta de dados.....	88
3.4.2 Procedimentos de coleta dos dados.....	90

3.4.3	Procedimentos de análise dos dados.....	91
3.5	VARIÁVEIS INVESTIGADAS.....	93
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	96
4.1	ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	96
4.1.1	Perfil dos Respondentes.....	96
4.1.2	Perfil das Empresas Pesquisadas.....	99
4.1.3	Fatores Contingenciais.....	101
4.1.3.1	Ambiente.....	101
4.1.3.2	Tecnologia.....	103
4.1.3.3	Porte.....	104
4.1.3.4	Estrutura.....	105
4.1.3.5	Estratégia.....	106
4.1.4	Práticas de Contabilidade Gerencial.....	107
4.2	ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA ESTATÍSTICA DAS RELAÇÕES.....	108
4.2.1	Relações entre o Perfil dos Entrevistados e a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial.....	109
4.2.2	Relação entre as características das empresas investigadas e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial.....	112
4.2.3	Relações Entre os Fatores Contingenciais as Práticas de Contabilidade Gerencial.....	115
4.2.3.1	Relação entre o fator contingencial Ambiente e as práticas de contabilidade gerencial.....	115
4.2.3.2	Relação entre o fator contingencial Tecnologia e as Práticas de Contabilidade Gerencial.....	122
4.2.3.3	Relação entre o fator contingencial Porte e as Práticas de contabilidade gerencial.....	126
4.2.3.4	Relação entre o fator contingencial Estrutura e as Práticas de contabilidade gerencial.....	127
4.2.3.5	Relação entre o fator contingencial Estratégia e as Práticas de contabilidade gerencial.....	134
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	141
	REFERÊNCIAS.....	146
	APÊNDICE A.....	174

1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Ao longo dos anos, a contabilidade gerencial tem sido estudada a partir de diferentes prismas teóricos, tais como a teoria institucional, ciclo de vida operacional, teoria da agência, teoria da contingência, dentre outras e há uma predominância nas pesquisas em contabilidade gerencial serem tratadas sob a ótica da teoria contingencial (RITTA; LAVARDA, 2017).

Este fato ocorre devido às organizações estarem em um ambiente caracterizado pela incerteza e, desta maneira, elas desenvolvem suas atividades em um ambiente competitivo que dificilmente é possível prever totalmente as ações de seus concorrentes ou quais inovações tecnológicas podem ocorrer e em qual escala de tempo (OTLEY, 2016). As organizações também dependem de outras organizações, a exemplo de fornecedores, clientes, provedores de serviços ou parceiros de rede, e esses relacionamentos estão sujeitos a mudanças contínuas. O atual ambiente econômico é global e cada vez mais imprevisível, visto que nenhum setor está imune às mudanças que ocorrem em qualquer lugar deste mundo corporativo globalizado.

Para sobreviver neste ambiente competitivo, às empresas buscam utilizar novas técnicas e métodos para a melhoria do seu desempenho a fim de se manterem competitivas no mercado. Silva e Callado (2018) afirmam que em um cenário adverso, as organizações necessitam implementar estratégias e tomar decisões que proporcionem uma maior competitividade no mercado o qual estão inseridas.

Devido a essa busca constante pela melhoria do desempenho empresarial, muitos estudos têm buscado explorar as práticas e ferramentas da contabilidade gerencial. Neste sentido, a estrutura organizacional é um fator que exerce influência no desenho dos Sistemas de Controle Gerencial (SGC), e a controladoria como parte dessa estrutura também poderá exercer influência sobre esses controles (MENDE, KRUGER; LUNKES, 2017).

Para Klein (2014) foi desenvolvida e disponibilizada uma vasta literatura sobre “modernas” teorias e instrumentos de contabilidade gerencial nas últimas duas décadas. No entanto, em alguns estudos tem demonstrado baixo grau de adoção dessas técnicas tanto internacionalmente como no Brasil, sendo este fenômeno observado a nível nacional nos estudos de Colares e Ferreira (2016), Santos *et al.* (2017) e Oliveira *et al.* (2019). Por isso,

especificamente, em termos de cenário brasileiro, é pertinente pesquisar as práticas de contabilidade gerencial adotadas e os possíveis fatores explicativos. Diante disso, existe a necessidade de realizar pesquisas que verifiquem a influência de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial para tentar responder às organizações quais seriam as práticas as mais adequadas ao seu ramo de negócios.

As empresas, para Klein e Almeida (2017), quando consideradas como um organismo vivo, constantemente se amoldam as contingências impostas pelo ambiente. A incerteza ambiental influencia na definição da estrutura dessas organizações. Por isso, dinâmica e complexidade representam características intrínsecas ao ambiente empresarial contemporâneo e são fatores responsáveis por ocasionar mudanças na maneira pela qual as organizações são geridas (ARAÚJO; CALLADO; CAVALCANTI, 2014).

Neste sentido, Abdel-Kader *et al.* (2008) e Chia (1995) encontraram uma relação positiva entre a descentralização e as práticas de contabilidade gerencial. Neste ínterim, Amara e Benelifa (2019), constataram que o nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial está positivamente associado ao grau de descentralização dos negócios.

Desta forma, Mendes, Kruger e Lunkes (2017) informam que nos últimos anos, diversas pesquisas têm buscado pelo entendimento entre fatores contingenciais e o desenho dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG).

Para que isso seja possível é necessário agilidade e flexibilidade para alterar, experimentar e inovar. Nesse processo, os conteúdos e estratégias devem ser repensados e suportados por dados de pesquisas empíricas, sendo um dos meios de acompanhar e adequar-se ao dinamismo do mundo empresarial (KLEIN; ALMEIDA, 2017).

Observando o cenário internacional e reafirmando o pressuposto de que os mecanismos de controle não têm o mesmo efeito em todos os contextos corporativos, Feichter e Grabner (2020) asseveram que atualmente a abordagem da contingência (Teoria da Contingência) tem recebido mais atenção do que qualquer outra área de pesquisa em controle de gestão.

Asseverando esta afirmativa Araújo *et al.* (2019) destacam que, sob a égide da teoria da contingência, não há um modelo de gestão padrão ou ideal para se aplicar da mesma forma a todas as organizações; ficando as organizações dependentes de como os fatores contingenciais externos exercem influência sobre elas, e como elas adequam os fatores contingenciais internos em um modelo de gestão que minimize os impactos e favoreça o seu desempenho.

Entretanto, para Mendes, Kruger e Lunkes (2017), a complexidade que envolve a configuração do SCG dificulta a definição de um conceito abrangente para o sistema. De qualquer forma, os mecanismos de controle da contabilidade gerencial se constituem em uma parte importante desse sistema, embora não deva ser visto como o próprio SCG.

Para Chenhall (2003), as pesquisas sobre SGC baseadas na teoria da contingência precisam focar nas dimensões contemporâneas desse sistema, no contexto e nos resultados organizacionais e sociais para que se mantenham relevantes. Os contextos em que as organizações estão situadas devem ser levados em consideração pelos gestores responsáveis pelo processo decisório ao analisar as informações geradas pelos sistemas de controles gerenciais.

Espejo (2008) afirma que o número de estudos voltados para usuários internos é inferior aos voltados para usuários externos e têm caráter mais descritivo. Isto revela uma tendência dos pesquisadores estudarem mais a contabilidade societária em detrimento da contabilidade gerencial, tornando as pesquisas mais úteis para entender fenômenos contábeis de interesse de *stakeholders* externos como acionistas, governos e concorrentes do que *stakeholders* internos como gerentes e sócios.

Segundo Otley (2016), pouca atenção tem sido dada à caracterização do próprio SGC. O foco inicial desses sistemas esteve ligado ao controle orçamentário, refletindo seu uso generalizado desta forma na década de 1980. Em seguida sua utilização foi estendida para examinar uma gama mais ampla de medidas de desempenho e técnicas de controle, mas apenas de forma esporádica. Dessa forma, há muito que ser feito na área de contabilidade gerencial, o que se constitui, ainda hoje, em um grande desafio aos pesquisadores da área.

Para Abugalia e Mehafdi (2018) ao discernir os impactos individuais das variáveis de contingência no desempenho organizacional por meio de Práticas de Contabilidade Gerencial, um estudo pode fornecer uma compreensão mais aprofundada dessas relações e contribuir para enriquecer a compreensão de como estas práticas podem ser adotadas de forma mais eficaz e eficiente a partir de uma perspectiva de contingência, por meio da identificação do impacto desta relação sobre eficácia da organização em uma economia emergente, e para preencher a lacuna na literatura sobre este tema.

Desta forma afirmam os autores supracitados que as pesquisas podem explorar as relações entre fatores contingentes e práticas de contabilidade gerencial em países industrializados e em desenvolvimento, adotando construções de pesquisa mais refinadas que capturem adequadamente

as relações contingentes subjacentes em relação a estas práticas e o uso que as pesquisas existentes não foram capazes de compreender adequadamente.

Em relação à abordagem contingencial, há que se considerar que as pesquisas capturam a percepção dos respondentes em um determinado espaço de tempo e os achados não são imutáveis. Para Klein e Almeida (2017), é pertinente lembrar que não há nada absoluto e imutável nas empresas. As organizações estão sempre expostas a inúmeros fatores que provocam mudanças no *status quo*, e, portanto, existe a necessidade de melhor compreender como se comportam diante das constantes inovações que ocorrem de forma contínua.

Nesse contexto, há fatores sociais e estruturais que interferem continuamente na organização. Portanto, novas pesquisas são necessárias para melhorar o poder explicativo da relação teoria-prática na contabilidade gerencial. Asseverando o que afirma Guerra (2007) de que a melhor forma de gerir as organizações é analisar profundamente quais fatores afetam seu comportamento, tendo sempre em mente as interferências decorrentes dos fatores sociais e estruturais.

Gorla e Lavarda (2011) investigaram a influência dos fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário em uma grande indústria brasileira. Os resultados apontam que o ambiente foi o principal agente de evolução da empresa e da influência sobre o sistema orçamentário. Os estudos relatados mostram haver relações entre contingências e tipos de práticas de contabilidade gerenciais utilizados, entretanto, faltam estudos que aprofundem estas relações.

De acordo com Jayaram, Tan e Laosirihongthong (2014) e Parnell, Long e Lester (2015), a maioria das pesquisas sobre estratégia competitiva e fatores contingenciais foi realizada em empresas de países desenvolvidos. Para Huo *et al.* (2014) e Parnell, Long e Lester (2015), é preciso que pesquisas abordem diferentes ambientes, não somente desenvolvidos, mas também países em desenvolvimento, uma vez que as características do ambiente (desenvolvido ou em desenvolvimento) são moldadas por diferentes fatores contingenciais externos e internos que provocam variações tanto na estrutura como no desempenho organizacional. Isto é, a influência dos fatores contingenciais pode variar de ambiente para ambiente.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Para Rashid e Hossain (2020), pouco se sabe até o momento com relação à adoção/implementação de práticas de contabilidade gerencial, especificamente sobre sistemas de contabilidade gerencial como um todo em países em desenvolvimento. Considerando o efeito positivo do uso de diversas práticas da contabilidade gerencial sobre o desempenho das empresas e dos funcionários, é imperativo explorar a natureza e a extensão dessas práticas em economias como a brasileira.

De acordo com Klein e Almeida (2017), a teoria contingencial possui uma abordagem de característica multivariada, analisando diferentes aspectos que impactam as organizações, podendo ser uma forte aliada para uma gestão mais eficiente e conseqüentemente para o atendimento dos objetivos e metas.

Diante deste fato e considerando que as indústrias que constam nos setores investigados possuem um alto valor agregado em seus produtos e necessitam sempre de uma gestão eficiente para atingir os padrões de qualidade, crescimento e desenvolvimento, torna-se relevante estudar como os fatores contingenciais podem influenciar a formatação dos sistemas de controle gerencial destas empresas.

Segundo Otley (2016), os desenvolvimentos na contabilidade gerencial começaram com a introdução do *Activity Based Costing* (ABC) no início da década de 1980, embora este se concentrasse na geração de informações para uma melhor tomada de decisão ao invés do controle. No entanto, foi rapidamente seguido por outras técnicas, muitas vezes agrupadas sob o título geral de contabilidade de gestão estratégica.

Para Troczet *al.* (2021), os estudos de práticas de contabilidade gerencial, tendo como exemplo os sistemas orçamentários, baseados na sociologia (teoria contingencial e teoria institucional) oferecem uma visão de que as práticas organizacionais nem sempre são adequadas para atender as necessidades informacionais das instituições.

Os estudos fundamentados na teoria contingencial têm como pressuposto que as organizações tendem a adotar práticas que melhorem seu desempenho preferencialmente com uma análise das variáveis que atingem as organizações, como incerteza ambiental, tecnologia, tamanho e outros fatores contingenciais (CHENHALL, 2003). Este desempenho deverá ser acompanhado continuamente para verificar se as práticas adotadas foram efetivas ou se

necessitam ser adequadas para que possam mitigar os efeitos dos fatores contingenciais sobre o resultado da organização.

No que tange ao processo de gestão, Oliveira e Beuren (2009) afirmam que as práticas de controladoria permitem aos gestores planejar e colocar em prática as atividades do contexto organizacional bem como acompanhá-las e mensurar os resultados obtidos. A implementação das práticas de controladoria pode ser compreendida de acordo com o contexto das organizações, pois quando essas práticas são implementadas em desacordo com esse contexto, elas podem não ser utilizadas e não fornecem as informações necessárias para as finalidades às quais foram concebidas (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

Por estes e outros motivos a presente pesquisa se torna relevante investigar sobre a aplicabilidade da teoria contingencial e sua influência na adoção de práticas de contabilidade gerencial no setor Industrial de Pernambuco.

Desta forma, o presente estudo buscou responder a seguinte problemática de pesquisa: **Qual a relação entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial em Indústrias de fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plástico do estado de Pernambuco?**

1.3. OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Com a finalidade de responder ao problema de pesquisa, considerou-se como objetivo geral desta pesquisa, **investigar a relação entre fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial pelas Indústrias de fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plástico do estado de Pernambuco.**

1.3.2 Objetivos Específicos

Considerando a questão de pesquisa e o objetivo geral, no contexto da pesquisa e amostra, os objetivos específicos propostos para esta pesquisa foram:

- i. Caracterizar o perfil das indústrias e dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial nos setores investigados;

- ii. Investigar as práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas participantes da pesquisa e os fatores contingenciais percebidos em suas atividades;
- iii. Averiguar como as empresas se relacionam com os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia)

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

Desta forma, este estudo visa contribuir com esta lacuna de pesquisa, quanto às principais práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais que atingem estas empresas. Sendo assim justifica-se esta pesquisa afirmando-se que os estudos observados verificaram a situação das empresas em nível nacional em alguns estados brasileiros e também a nível internacional, mas não nos setores de Fabricação de Produtos Químicos, Produtos de borracha e material plástico no estado de Pernambuco, caracterizando-se assim a originalidade deste trabalho.

Quanto à importância deste setor para a economia Bacellar e Nali (2014) afirmam que Pernambuco teve desde 2003 relevantes investimentos voltados para o setor de petróleo e gás, além de investimentos nas indústrias química e petroquímica. Tais investimentos geraram grandes oportunidades de emprego e de crescimento da renda, bem como um maior desenvolvimento regional no entorno dos projetos.

Segundo informações contidas na Base de Dados do Estado (BDE) de Pernambuco, em 2019, indicaram um total de 9.117 pessoas ocupadas no setor de Fabricação de Produtos Químicos, enquanto que o setor de Fabricação de Produtos de Borracha e Material Plástico empregou no estado um quantitativo de 8.939 pessoas, representando estes totais de 4,8% e 4,7% do total de pessoas empregadas na indústria de transformação do estado, respectivamente.

Ainda segundo o BDE, o somatório da receita líquida de vendas destes dois setores no ano de 2019, perfaz um total de R\$ 14,2 bilhões, representando um percentual de 18,6% do dos valores totais da indústria de transformação em Pernambuco.

A nível nacional, dados da Pesquisa Industrial Anual (PIA) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mostraram que em 2019 os setores em estudo apresentaram participação relevante referentes à transformação industrial em Pernambuco, sendo o setor de fabricação de produtos químicos responsável por 12,2% e o setor de fabricação de produtos de

borracha e material plástico responsável por 5,4% de toda a produção da indústria de transformação no estado.

Dados da PIA (2019) ainda revelaram que somados os dois setores atingiram um valor bruto da produção industrial da ordem de R\$ 417,5 milhões, tendo um quantitativo de 547.146 de pessoas ocupadas nestas atividades a nível nacional.

Espera-se que esta pesquisa possa contribuir de forma prática e teórica. Quanto à prática buscando fornecer informações aos gestores sobre em quais contextos são adotadas determinadas práticas de controladoria. E quanto à teórica, contribuir para diminuir a lacuna de pesquisas que abordam de forma ampla tanto as práticas de contabilidade gerencial, quanto os fatores contingenciais, contribuindo ainda para a literatura, pois se constata uma série de associações estatisticamente significativas que podem agregar para literatura específica de contabilidade gerencial e para o setor industrial investigado, pois se identificou que o uso de práticas dos tipos tradicionais e modernos é influenciado por fatores contingenciais em alguns casos.

Levando em conta os resultados obtidos nesse estudo percebe-se que podem contribuir ainda, para o setor específico estudado, pois caracterizou o perfil dos respondentes, os fatores contingenciais e a frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial para a tomada de decisão, são apresentados elementos para melhor compreender a realidade dessas organizações no atual contexto, servindo de base para reflexão dos proprietários, diretores e gerentes atuantes nesse setor sobre os desafios que possam surgir no dia a dia, também evidenciados por meio das associações estatísticas contribuindo ao retratar o atual estágio em que a Contabilidade Gerencial se encontra e como ela foi influenciada pelos fatores contingenciais nas empresas da localidade em estudo, no caso o estado de Pernambuco.

Quanto à viabilidade, esta pesquisa foi exequível, pois existiu um tempo hábil que permitiu a execução da coleta dos dados junto às indústrias de fabricação de produtos químicos e de fabricação de borracha e de material plástico pelo fato da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE) manter em sua plataforma na *internet* um cadastro com estas indústrias agrupadas por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), e seus respectivos contatos disponíveis para consulta, o que facilitou a comunicação para que fosse enviado o questionário e posteriormente a sua coleta juntos a estas empresas.

Por todo o exposto, são perceptíveis a relevância e a representatividade que os setores de Fabricação de Produtos Químicos e de Produtos de borracha e material plástico possuem na economia do estado de Pernambuco.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Para Leite, Diehl e Manvailer (2015), não há unanimidade ou consenso na literatura, sobre qual termo se adequaria melhor ‘Contabilidade Gerencial’ ou ‘Controladoria’ para esta vertente da contabilidade conhecida também como contabilidade para usuários internos. Entretanto, no âmbito internacional, os termos são vistos como sinônimos tratados pelos autores como *Management Accounting*.

A contabilidade gerencial é uma das principais fontes de dados e informações que auxiliam na tomada de decisão das organizações (COSTA; LUCENA, 2021). Conforme Erserim (2012) existem várias definições de contabilidade gerencial na literatura, porém o autor define a contabilidade gerencial como a soma de várias práticas desenvolvidas para auxiliar a gestão. Sendo necessário que estas informações sejam claras e objetivas para que possam subsidiar a tomada de decisão por parte dos gestores.

Para Amara e Benelifa (2019), a Contabilidade Gerencial é uma das “gerações descendentes” da Contabilidade. Não é o resultado de um evento abrupto, mas sim a consequência de vários efeitos. Em relação ao seu ambiente externo, a contabilidade sempre esteve sujeita a constantes mudanças e modificações, sendo as mudanças ocorridas na área de Contabilidade Gerencial constante objeto de debates.

Segundo Atkinson (2011), a contabilidade gerencial pode ser definida, como o processo de identificar, mensurar, descrever e analisar as informações sobre os fatos econômicos de uma organização, com a finalidade de gerar a informação contábil gerencial para tomada de decisões e aperfeiçoamento dos processos e do desempenho das empresas. Esta assertividade nas decisões pode impactar diretamente o resultado das organizações, influenciando na redução de custos, aumento das receitas e desempenho em todos os níveis nas empresas.

No que se refere ao desempenho, a função da contabilidade gerencial refere-se à adoção de medidas pela gerência que proporcionem estratégias capazes de auxiliar o crescimento da organização, criando valor não só no curto prazo, mas principalmente que esse bom desempenho dure no longo prazo (CGMA, 2016).

Na concepção da *International Federation of Accountants* (IFAC), a contabilidade gerencial pode ser definida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise,

preparação, interpretação e comunicação de informações (financeiras e operacionais) usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma empresa (IFAC, 1998).

A contabilidade gerencial, para Cintra (2011), é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais, dando a entender que a contribuição maior da contabilidade gerencial é auxiliar na tomada de decisão por meio de informações.

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) expõem que a Contabilidade Gerencial é destinada a apoiar o processo decisório das empresas, voltando-se da ‘porta para dentro’ da entidade. Sendo assim, esse ramo da Contabilidade atende aos gestores da organização e à demanda por suas ferramentas, que são mais numerosas que as da contabilidade financeira, dependem da percepção de custo/benefício dos gestores.

É importante destacar que seu papel no desenvolvimento das empresas não é apenas custear ou fixar preços de venda, mas também desenvolver estratégias que tragam vantagens competitivas e maior desempenho, e que busquem a perenidade das organizações no mercado (COSTA; LUCENA, 2021).

Isto vem a asseverar o que afirmam Klein e Almeida (2017) quando dizem que a contabilidade gerencial, assim como outras áreas do conhecimento ligadas às ciências econômicas, evoluiu mudando o foco, objetivo e posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões na empresa.

Para Gomes, Pasquali e Soutes (2020), a contabilidade gerencial auxilia as organizações ao exercer suas funções de controle e gerenciamento de recursos e atividades internos disponíveis, com a finalidade de planejar, avaliar e controlar o uso desses recursos com responsabilidade e sustentabilidade. Com base nestes conceitos, observa-se que os principais produtos da contabilidade gerencial são gerados para o atendimento do público interno das organizações, trazendo informações financeiras e operacionais, objetivas e tempestivas.

É neste fato, conforme afirma Campos (2013), que reside a principal diferença entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira, uma vez que esta é voltada para os usuários externos, reportando a esse público as consequências das decisões tomadas e das melhorias de desempenho obtidas, alicerçadas em um forte arcabouço legal e observando os princípios contábeis.

A contabilidade financeira acaba por atender uma demanda padronizada e generalista por informações, mas não atende totalmente a gama de informações que os gestores necessitam para tomar as decisões de forma mais assertiva possível.

2.1.1 Evolução da Contabilidade Gerencial

De acordo com Souza, Lisboa e Rocha (2003), a contabilidade gerencial tem evoluído em resultado da investigação acadêmica, com o propósito de apresentar práticas específicas consideradas adequadas e necessárias para apoiar, capacitar e encorajar os gestores no processo de tomada de decisões.

Percebe-se, ainda, que a partir do atendimento das demandas informacionais que lhes são geradas em meio a contemporaneidade dos negócios, a contabilidade gerencial tem se destacado no ambiente organizacional como um instrumento indispensável para as organizações (HARTZ, SOUZA; MACHADO, 2018).

Isso exigiu que a contabilidade gerencial fosse reinventada, adaptando-se às mudanças dentro e fora das organizações, como novas tecnologias, operações de reestruturação de negócios e novos modelos de negócios, como o *e-commerce*, o que exigiu um posicionamento diferenciado por parte das empresas (KAPLAN, 1984; LIMA *et al.*, 2011).

Segundo o que descreve o IFAC (1998), pode-se dividir a contabilidade gerencial em 4 estágios distintos, sendo que o primeiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial decorre do período anterior a 1950, em que foco da gestão estava voltado para a determinação de custos e controle financeiro por meio do uso de orçamentos e tecnologias da contabilidade de custos. Nesse estágio, a Contabilidade Gerencial se preocupou principalmente com questões internas, ligadas diretamente à capacidade de produção. Na primeira metade do século 20, prevalecia o uso de práticas de orçamento e contabilidade de custos. No entanto, a disseminação de informações de custos tendeu a ser leve, e seu uso para a tomada de decisões de gestão tornou-se pouco utilizada (ASHTON; HOPPER; SCAPENS, 1995).

O segundo estágio compreendeu o período que vai de 1950 a 1965, onde o foco se deu no fornecimento de informações para o planejamento e controle gerencial, por meio da análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. Envolveu o apoio da equipe à gestão de linha por meio do uso de tecnologias. Os controles de gestão foram orientados para a fabricação e

administração interna, em vez de considerações estratégicas e ambientais. A Contabilidade Gerencial, como parte de um sistema de controle de gestão, tendia a ser reativo, identificando problemas e ações apenas quando ocorriam desvios do plano de negócios (ASHTON; HOPPER; SCAPENS, 1995; LANGFIELD-SMITH, 1997).

O terceiro situou-se entre os anos de 1965 e 1985 e compreendeu a atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, pela análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos. Essa mudança, segundo Abdel-Kader e Luther (2008), é parcialmente atribuída à recessão mundial na década de 1970, após o choque do preço do petróleo e o aumento da competição global no início da década de 1980.

O aumento da concorrência foi acompanhado e sustentado por um rápido desenvolvimento tecnológico que afetou muitos aspectos do setor industrial. O uso, por exemplo, de robótica e processos controlados por computador melhorou a qualidade e, em muitos casos, reduziu custos. Além disso, a evolução dos computadores mudou significativamente a natureza e a quantidade de dados que podiam ser acessados pelos gerentes. Assim, o *design*, manutenção e interpretação dos sistemas de informação tornaram-se relevantes na gestão eficaz (ASHTON; HOPPER; SCAPENS, 1995).

O desafio para os contadores gerenciais, como os principais fornecedores dessas informações, foi garantir, por meio do uso de análises de processos e técnicas de gerenciamento de custos, que as informações apropriadas estivessem disponíveis para apoiar gerentes e funcionários em todos os níveis.

Na década de 1990, a indústria mundial continuou a enfrentar incertezas consideráveis e avanços sem precedentes nas tecnologias de fabricação e processamento de informações (ASHTON; HOPPER; SCAPENS, 1995). Por exemplo, o desenvolvimento da rede mundial de computadores e tecnologias associadas levou ao surgimento do comércio eletrônico. Isso aumentou ainda mais e acirrou o desafio da competição global.

Segundo Feldmann *et al.* (2019), a melhoria da produtividade das organizações deveu-se principalmente à implantação da inovação aliada às melhores práticas de contabilidade gerencial.

Já o quarto estágio ocorre a partir de 1985 e perdura até os dias atuais, tem seu foco na geração de valor pelo uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e o acionista, e ainda, de inovação organizacional.

Abdel-Kader e Luther (2008) apontam que os quatro estágios não são mutuamente exclusivos, pois cada um engloba sucessivamente os conceitos da etapa anterior e incorpora outros adicionais que surgiram de um novo conjunto de condições. No entanto, uma diferença crítica entre o Estágio 2 e os Estágios 3 e 4 é a mudança de foco no fornecimento de informações para a gestão de recursos, na forma de redução de resíduos (Estágio 3) e criação de valor (Estágio 4). O uso de recursos, incluindo informações, para criar valor é visto como parte integrante do processo de gestão nas organizações contemporâneas. Argumenta-se que este modelo, principalmente cronológico, fornece uma estrutura apropriada para classificar a sofisticação dos sistemas de contabilidade gerencial que existem nas organizações contemporâneas.

Os citados autores interpretam os quatro estágios de desenvolvimento da contabilidade gerencial como quatro níveis de sofisticação dos sistemas de contabilidade gerencial. O primeiro estágio representa uma falta de sofisticação e o quarto estágio é o mais alto nível de sofisticação. Desta forma, sofisticação refere-se à capacidade do sistema de contabilidade gerencial de uma organização de fornecer um amplo espectro de informações relevantes para o planejamento, controle e tomada de decisão, tudo com o objetivo de criar ou aumentar valor.

Neste sentido, o IFAC (1998) menciona que a evolução de um estágio para o outro acontece de forma gradual e de forma sutil. Cada passagem representa uma adaptação necessária frente às novas condições de mercado que as organizações estão expostas.

Nesse sentido, entre as diversas publicações recentes que optaram por utilizar essa divisão em quatro estágios estão: Valeriano (2012); Abdel Al e Mclellan (2013); Leite (2013); Ahmad (2014); Mclellan (2014); Leite, Diehl e Manvailer (2015); Dalchiavon, Wernke e Zanin (2017); Rufatto (2018); e Santos *et al.* (2019).

Ainda com relação às abordagens que analisam a evolução da contabilidade gerencial pode-se citar (LOFT, 1995), que distingue a evolução em quatro agrupamentos diferentes dos citados pelo IFAC (1998) e Abdel-Kader e Luther (2008):

1. Abordagem Tradicional: Os defensores da Abordagem Tradicional argumentam que o desenvolvimento contínuo é uma das principais características da contabilidade e o aprimoramento dos métodos usados é o fator que determina a situação atual da contabilidade gerencial. Essa abordagem tem uma orientação mecânica, também conhecida como sistema fechado, descritivo, racionalista, funcionalista, apolítico, a-histórico, redutor e positivista;

2. Abordagem Neoclássica: A Abordagem Neoclássica concorda com os princípios fundamentais do ponto de vista tradicional, mas com ênfase na análise histórica. Essa abordagem é conhecida pela observação inativa dos métodos contábeis que ajudam as empresas a atingirem seus objetivos;
3. Abordagem Johnson-Kaplan: De acordo com esta abordagem, a contabilidade gerencial perdeu sua importância porque os métodos usados na década de 1980 foram desenvolvidos antes de 1925. Esta abordagem encoraja a opinião de que a contabilidade gerencial tradicional não fornece informações gerenciais adequadas; e
4. Abordagem Marxista: Esta abordagem argumenta que o sistema contábil é um mecanismo prático que ajuda a gestão da empresa a economizar trabalho e recursos do dia a dia para criar valor econômico adicional (HOPPER; ARMSTRONG, 1991). O desenvolvimento da contabilidade gerencial é considerado uma ferramenta que distribui adequadamente a renda e a riqueza entre as classes sociais.

Nesse sentido, Pavlatos e Kostakis (2018) ressaltam que as inovações em contabilidade gerencial geram informações de melhor qualidade e mais amplas para lidar com as incertezas econômicas geradas em seu ambiente. Sendo a demanda por informações cada vez de melhor qualidade e amplitude, a grande motivadora da evolução da contabilidade gerencial.

Cabe destacar que nesta pesquisa adotaram-se os estágios de evolução descritos pelo IFAC (1998) e Abdel-Kader e Luther (2008).

Para efeito de uma melhor compreensão de como ocorreu esta evolução e de como estas práticas tradicionais foram sendo complementadas pelas práticas contemporâneas, a seção abaixo traz algumas visões de distintos autores a respeito de como estão agrupadas as principais práticas de contabilidade gerencial.

2.2 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Os resultados da evolução da contabilidade gerencial são vistos com o desenvolvimento de técnicas, métodos e práticas de contabilidade gerencial buscando atender alguma necessidade (ASLLANAJ; BERISHA, 2017). Assim sendo cada método e técnica de contabilidade gerencial atende a alguma necessidade da gestão da empresa como planejamento, controle, análise de custos, estratégia e outras. Desta forma, as práticas de contabilidade gerencial, evoluem adequando-se as novas demandas dos gestores ante a nova estrutura organizacional.

A necessidade de um arranjo apropriado entre ambiente e sistemas organizacionais é o pressuposto que delinea várias pesquisas empíricas da contabilidade gerencial baseadas na perspectiva contingencial (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003). Em análise oposta, Molinari e Guerreiro (2004, pp. 1-2) relacionam fatores contingenciais estruturais com o baixo grau de implementação de novas técnicas contábeis.

Para Klein e Almeida (2017) o desenvolvimento de novas técnicas de contabilidade gerencial tem por objetivo fornecer informações adequadas e alinhadas com as inovações tecnológicas e de gestão, com os novos modelos de negócios e demais mudanças no mundo corporativo.

De acordo com Berisha (2017), “essas práticas são vitais para o sucesso a longo prazo das organizações” neste sentido, a adoção de técnicas de contabilidade gerencial pode determinar a continuidade ou não de uma empresa. Num cenário cada vez mais dinâmico, a decisão de escolher as práticas adequadas, deve ser tomada com a agilidade adequada à sobrevivência da organização.

As práticas de contabilidade gerencial são consideradas estruturadas sempre que os exercícios e ferramentas são bem definidas e formalmente utilizadas em diferentes áreas da organização. Por sua vez, são categorizadas como não estruturadas quando não há utilização em todas as áreas da empresa ou, então, refere-se às práticas em que a organização não tem processos formalizados (FERREIRA; OTLEY, 2009). Vale o destaque que ambos os tipos auxiliam a empresa a alcançar suas metas.

Dentre as diversas formas pelas quais se podem classificar as práticas de contabilidade gerencial, Kamal (2015) e Gliubicic (2012), adotaram em suas pesquisas o agrupamento dessas práticas em dois grandes grupos denominados Práticas Tradicionais de Contabilidade Gerencial e Práticas Contemporâneas de Contabilidade Gerencial, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Práticas Tradicionais e Contemporâneas de Contabilidade Gerencial

Práticas Tradicionais	Práticas Contemporâneas
Análise das demonstrações financeiras	Custeio baseado em atividades (ABC)
Análise do fluxo de caixa	Custo Alvo (<i>Target Cost</i>)
Custo Marginal	<i>Just in time (JIT)</i>
Custeio por absorção	Gestão de qualidade Total (TQM)
Custo Padrão	Teoria das Restrições
Custo de oportunidade	Análise da cadeia de valor
Orçamentação	<i>Benchmarking</i>
Análise de custo-volume-lucro (CVL)	Análise SWOT
	<i>Balanced scorecard (BSC)</i>
	Melhoria Contínua

Fonte: Kamal (2015) e Gliubicis (2012).

Desta forma, a Contabilidade Gerencial evoluiu segundo Kamal (2015) e Gliubicis (2012), tendo em suas fases iniciais práticas tradicionais voltadas para a análise de demonstrações financeiras, de fluxo de caixa, orçamentação e cálculos de custos em geral. Em seguida estas práticas foram sendo complementadas por práticas contemporâneas de Contabilidade Gerencial como Custeio Baseado em Atividade, Teoria das Restrições, *Balancedscorecard* entre outras. Tal classificação é legitimada a partir das contribuições de Sulaiman, Ahmad, Alwi (2004) e de Soutes e Guerreiro (2007) e de estudos anteriores, a exemplo de Bjoornenak e Olson (1999).

As pesquisas no Brasil têm focado no desenvolvimento e na funcionalidade de instrumentos contemporâneos da contabilidade gerencial para apoiar a gestão e a tomada de decisão, bem como nas práticas em uso, e em como ocorre a evolução da contabilidade gerencial nas organizações (WANDERLEY; CULLEN, 2012).

Soutes e De Zen (2005) propuseram uma classificação inicial para as práticas de contabilidade gerencial. Em seguida, Soutes (2006) revisou e estendeu a classificação de Soutes e De Zen (2005), segregando as práticas em três grupos distintos: 1) métodos e sistemas de custeio; 2) métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho; e 3) filosofias e modelos de gestão, conforme mostrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Classificação das Práticas de Contabilidade Gerencial

Métodos e Sistemas de Custeio	Métodos de Mensuração/Avaliação e Medidas de Desempenho	Filosofias e Modelos de Gestão
Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio Padrão; Custeio Meta (<i>Target Costing</i>); e Custeio Baseado em Atividades (ABC).	<i>Benchmarking</i> ; Valor Presente; Moeda Constante; Retorno Sobre o Investimento; Preço de Transferência; e EVA (<i>Economic Value Added</i>).	Teoria das Restrições; Orçamento; Simulações; <i>Kaizen</i> ; Descentralização; <i>Just in Time (JIT)</i> ; Planejamento Estratégico; GECON; <i>Balanced Scorecard</i> ; Gestão Baseada em Valor (VBM); e Gestão Baseada em Atividades (ABM)

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Soutes (2006)

Já para Imlau (2015), as principais categorias de práticas de contabilidade gerencial identificadas em estudos internacionais quando pesquisados os termos “*Management Accounting Practices*” ou “práticas de contabilidade gerencial”, “*Management Accounting Tools*” ou “ferramentas de contabilidade gerencial” e “*Management Accounting Techniques*” ou “técnicas de contabilidade gerencial” são orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica.

Em 1987, em um turbulento período de transformações no cenário mundial político, econômico e tecnológico, Johnson e Kaplan publicaram a obra *Relevance Lost*, alegando que a contabilidade gerencial tinha perdido sua relevância, causando uma verdadeira inquietação entre os estudiosos da área.

Várias razões foram apontadas, pelos autores, para essa perda de relevância: crescimento e complexidade das organizações, influência das informações contábeis para usuários externos, maior importância à mensuração do que a gestão de custos, automação de sistemas de informação e omissão acadêmica sobre o assunto (RICHARDSON, 2017).

Para Souza e Borinelli (2009) os principais desenvolvimentos da contabilidade gerencial estariam, a partir de então, focados em três principais áreas. Na área de mensuração, o modelo de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi criado com o propósito de tratar os custos de *overhead* por meio do custeamento das atividades. Na área de controle de processos desenvolveu-se a Gestão Baseada em Atividades (ABM), que utiliza os princípios do ABC e se concentra na gestão de atividades como o caminho para melhorar o retorno da empresa. No tocante à área de desempenho gerencial foi desenvolvido o *Balanced Scorecard (BSC)* como a ferramenta de

coordenação estratégica, vinculando as ações operacionais adotadas pelos gestores à satisfação dos clientes, processos internos e capacidade de aprendizagem da organização.

Quanto à seleção das práticas gerenciais a serem consideradas na pesquisa, Almeida e Callado (2018) argumentam que, diante da diversidade destas na literatura de Contabilidade Gerencial e das possibilidades de utilização pelas empresas, é pertinente definir um rol específico para integrar determinado estudo.

Segundo Imlau (2015) até aquele momento não se tinham identificado em estudos brasileiros, nenhuma pesquisa onde as práticas tivessem sido segregadas em categorias semelhantes àquelas utilizadas com maior frequência nos estudos internacionais, que são práticas de orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica. Com o objetivo de proporcionar um panorama geral sobre a utilização das 25 práticas mais citadas em estudos internacionais, o mesmo autor classificou estas práticas nos quatro estágios evolutivos definidos pela IFAC e conforme a categorização mais usual dos estudos internacionais: ITD - Informação para Tomada de Decisões; C – Custos; O – Orçamento; AE – Análise Estratégica; e, AD – Avaliação de Desempenho.

Com relação aos estudos brasileiros os principais termos que denominam esta vertente da contabilidade, segundo Imlau (2015) são Artefatos de Contabilidade Gerencial e Práticas de Contabilidade Gerencial. Nesta pesquisa adotou-se o termo **Práticas de Contabilidade Gerencial**.

O Quadro 3 traz os agrupamentos segundo os estágios evolutivos e a categorização das práticas de contabilidade gerencial feitas por Imlau (2015).

Quadro 3 – Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

Prática de Contabilidade Gerencial	Estágio	Classificação	Categoria
Custeio por absorção	1º	Tradicional	C
Custeio variável	1º	Tradicional	C
Custeio Padrão	1º	Tradicional	C
Preço de Transferência	2º	Tradicional	C
Orçamento	2º	Tradicional	O
Orçamento de Capital	2º	Tradicional	O
Ponto de Equilíbrio	2º	Tradicional	ITD
Margem de Contribuição	2º	Tradicional	ITD
Fluxo de Caixa	2º	Tradicional	ITD
Análise da lucratividade por produto	2º	Tradicional	ITD
Análise da lucratividade por cliente	2º	Tradicional	ITD
Moeda Constante	2º	Tradicional	ITD
<i>Just in time</i>	3º	Moderna	C

Custeio ABC	3º	Moderna	C
Custo Meta	3º	Moderna	C
Custos da Qualidade	3º	Moderna	C
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3º	Moderna	C
Método <i>Kaizen</i>	3º	Moderna	C
Benchmarking	3º	Moderna	AD
Teoria das Restrições	3º	Moderna	C
Planejamento Estratégico	3º	Moderna	AE
<i>Economic ValueAdded</i> (EVA)	4º	Moderna	AD
<i>Balanced Scorecard</i>	4º	Moderna	AD
Simulações	4º	Moderna	ITD

Fonte: Adaptado de Imlau (2015).

As práticas foram assim agrupadas para facilitar a análise e comparação com os dados coletados na pesquisa. Cabe destacar que esta forma de agrupamento das práticas com características e terminologias semelhantes também estão presentes nos estudos nacionais de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Teixeira *et al.* (2011), Isidoro *et al.* (2012) e Reis e Teixeira (2013), utilizando também como critério os estágios evolutivos definidos pelo IFAC.

As práticas de contabilidade gerencial consideradas nesta pesquisa foram divididas em: [I] orçamento, [II] avaliação de desempenho, [III] método de custeio, [IV] análise estratégica e [V] informação para tomada de decisão.

2.2.1 Informações para Tomada de Decisões

A importância da informação é ressaltada por Bodnar e Hopwood (1990) ao afirmarem que o valor da informação pode ser medida observando o impacto que ela oferece nas decisões a serem tomadas, pois para obter as informações, as organizações incorrem em custos na geração destas informações, e se determinadas informações não provocam impacto algum na tomada de decisão, é sinal que essa informação representou um impacto negativo para o gestor.

Uma das tarefas de adaptação pode ser a avaliação de desempenho, buscando medir e avaliar as atividades realizadas (DINIZ *et al.*, 2021). O que depende de alguns fatores contingenciais organizacionais, pois, as medidas de desempenho devem ser voltadas para o que a organização busca diante da integração com as diversas áreas de atuação da empresa (CALLADO *et al.*, 2012).

De outro modo, Amara e Benelifa (2019) afirmam que a contabilidade gerencial deve usar suas ferramentas para ajudar a criar o ambiente que maximize a probabilidade de que os resultados sejam satisfeitos antes mesmo que as decisões sejam tomadas e implementadas. Afirmam estes autores ainda que com o fluxo de informações da contabilidade gerencial para os gerentes, as técnicas de tomada de decisão se tornam mais flexíveis.

Na gestão estratégica, as informações sobre o desempenho acerca dos ambientes internos e externos norteiam, segundo Callado *et al.* (2008), a tomada de decisões, buscando a eficácia empresarial e a melhoria de sua competitividade no seu mercado de atuação.

Para Simon (1979), com esta evolução, os dados contabilísticos passam a ser utilizados para a tomada de decisões que tem como alicerce o conhecimento e a orientação estratégica dos custos de agir quando ainda há tempo para intervir. A tomada de decisão é um ato que tem consequências proativas. O objetivo principal dessa tomada de decisão é a gestão de desempenho.

Abdel-Kader e Luther (2004) afirmam que para decisões regulares ou de curto prazo, os contadores gerenciais podem usar a análise do custo-volume-lucro, a análise da rentabilidade dos serviços prestados, análise da rentabilidade do cliente e o controle de estoques. Estas decisões de curto prazo ou regulares pressupõem uma assertividade elevada na tomada de decisão, pois uma vez tomadas decisões equivocadas os gestores não terão tempo hábil para correção do erro.

O papel da Contabilidade Gerencial para Amara e Benelifa (2019) como ferramenta de tomada de decisão está por trás das seguintes funções: o processamento de dados relativos à aquisição e consumo de recursos; o alerta que consiste no reporte de oportunidades; e, a simulação que permite uma análise, que identifica as melhores soluções e posteriormente informa as decisões dos gestores.

Com referência a primeira função, Leite, Diehl, Manvailer (2015) afirmam que se o sistema de custeio, por exemplo, não capta com a suficiente precisão a informação sobre o consumo de recursos, os custos serão distorcidos, existindo, deste modo, perigo dos gestores subestimarem os lucros dos produtos nas suas decisões. De acordo com Ngingo (2012), os custos devem ser altamente fiáveis para se assumirem como fator importante na tomada de decisões.

A segunda função consiste nas oportunidades que a contabilidade gerencial quando sistematizada e integrada à alta gestão das organizações pode gerar a partir das suas informações.

Com relação às simulações, Frezattiet *al.* (2011) afirma que atualmente as organizações prescindem de *Hardware* adequado às suas necessidades e de *Softwares* integrados, incluindo

ferramentas para extração de dados, que possibilitem projeções e simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.

Teoricamente, a aplicação da teoria da contingência ao campo de controle de gestão mostra que os sistemas de controle de gestão têm características que podem variar de uma firma para outra dependendo de fatores como tamanho, estratégia de negócios, ambiente, estrutura, listagem de mercado, entre outros (GERMAIN; GATES, 2010, ERRAMI; GUEHAIR, 2018).

2.2.2.1 Ponto de Equilíbrio

O cálculo e análise do ponto de equilíbrio remontam muitos anos de história. Reilly (2009, p. 29) afirma que a análise do ponto de equilíbrio foi abordada pela primeira vez em revistas contábeis americanas em 1850, quando a Comissão de Comércio Interestadual dos Estados Unidos da América utilizou a análise ponto de equilíbrio com grande sucesso para adequação das taxas de frete ferroviário.

Como definições tradicionais para o ponto de equilíbrio contábil, destacam-se a de Bornia (2019, p. 58) como sendo “o ponto de equilíbrio, ou ponto de ruptura, é o nível de vendas no qual o lucro é nulo”.

O Ponto de Equilíbrio Contábil, também conhecido como ponto de ruptura ou *Breakeven Point*, pode ser definido como o ponto em que as vendas totais são suficientes para cobrir todos os custos e despesas totais de determinada empresa e seu resultado é nulo, ou seja, a empresa não apresenta lucro nem prejuízo (BORNIA, 2002).

Zorzal (2006, p. 1), afirma que “mesmo apresentando algumas limitações o ponto de equilíbrio pode ser considerado como uma excelente ferramenta de gestão, dada a possibilidade de proporcionar simulações variadas na busca de informações que suportem decisões”.

2.2.1.2 Margem de Contribuição

Para Souza, Schnorr e Ferreira (2011) a margem de contribuição é uma parte do cálculo das demais ferramentas da análise custo/volume/lucro, por estar diretamente relacionado com o ponto de equilíbrio e este com os demais conceitos de margem de segurança e de alavancagem operacional.

Segundo Bartz *et al.* (2009), é simples fazer a análise da margem de contribuição, pois visa identificar o que sobrou da receita de vendas depois de deduzidos os custos e despesas

variáveis, o resultado irá contribuir para cobertura dos custos fixos e para formação de lucro, ou seja, os produtos que gerarem as maiores margens de contribuição, são as que propiciam um lucro maior.

“Pode-se entender margem de contribuição como a parcela do preço de venda que ultrapassa os custos e despesas variáveis e que contribui, daí seu nome, para a absorção dos custos fixos e, ainda, para a formação de lucro” (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006, p.199).

2.2.1.3 Fluxo de Caixa

Segundo Choi, Frost, Meek (1999) o fluxo de caixa é considerado um dos principais instrumentos de análise e avaliação de uma empresa, proporcionando ao administrador uma visão futura dos recursos financeiros da empresa, integrando o caixa central, as contas correntes em bancos, contas de aplicações, receitas, despesas e as previsões.

Zdanowicz (2004) aborda que o propósito do fluxo de caixa é coletar as estimativas de ingressos e desembolsos de recursos financeiros, ao final de cada período, que irão compor o fluxo de caixa do próximo período. Ao administrar o grau almejado de caixa, verificam-se as necessidades da organização, bem como dimensionar o capital de giro, desde que se tenha em vista suas futuras saídas e entradas no caixa.

Segundo Billings e Morton (2002) a Demonstração de Fluxo de Caixa é dividida por atividades, em três categorias: Atividades Operacionais, Atividades de Investimento e Atividades de Financiamento.

Para que o fluxo de caixa possa ser realizado, faz-se necessária elaboração de métodos. Sendo assim, para elaboração do fluxo de caixa, pode-se utilizar o método direto ou o método indireto. De acordo com Zdanowicz (2004) o primeiro é fundamentado por intermédio das informações oriundas das operações já o segundo, por sua vez, tem como início o lucro líquido do exercício.

2.1.2.4 Análise da lucratividade por produto

É uma das técnicas mais antigas e eficientes de análise de custos. Como ferramentagerencial, esta pode ser considerada um modelo que se difundiu no estudo

comparativo da relação de uma empresa e seu ambiente e que proporciona diversos informes úteis aos administradores (SANTOS; MARION; KETLE, 2014).

A respeito dos benefícios proporcionados pela análise da lucratividade por produto Etges *et al.* (2016) citaram aspectos relacionados com a mensuração da lucratividade de produtos, mercadorias ou serviços; cálculo do nível de equilíbrio das operações; auxílio para a administração decidir quais produtos devem ser priorizados ou abandonados; avaliação de alternativas a respeito de reduções de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas; ajuda os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, levando a decisões mais sábias sobre preços; viabilidade econômica de projetos; elaboração de orçamentos; análise do efeito de custos sobre lucros etc.

Em sentido contrário Bonacim *et al.* (2013) elencaram como limitações atribuíveis à Análise CVL os seguintes aspectos: requer a linearidade de custos variáveis e receitas; suposição de produção igual a vendas; classificação dos custos semi-variáveis; confronto entre despesas e receitas; natureza de curto prazo; considera custos e receitas em função das unidades produzidas; desconsideração do valor do dinheiro no tempo; suposição de perda zero; assume estrutura de capital 100% próprio; supõe receita única; aplicação para um único produto e as situações de riscos e incertezas não são consideradas.

2.1.2.5 Análise da lucratividade por cliente

Para Foster, Gupta e Sjoblom (1996) afirmam que apesar de sua importância, grande parte dos sistemas está focada na análise de rentabilidade de produtos e não de clientes, e que a rentabilidade é afetada, em grande medida, pelos custos dos serviços de apoio incluindo o marketing, distribuição e serviços de pós-venda.

A análise de lucratividade por cliente é defendida por diversos autores e enfatiza o fato de que conhecer a Rentabilidade dos Clientes torna-se fator chave de sucesso em um ambiente de alta concorrência e fortalece uma comunicação direcionada além de melhores escolhas para alocação de recursos propiciando melhor retorno se aplicados aos clientes de maior potencial de geração de resultado econômico (PICKARD; COKINS, 2015).

2.1.2.6 Moeda Constante

A abordagem do método de Moeda de Poder Aquisitivo Constante é revestida de fatos antecedentes que estão ligados a intervalos temporais inflacionários – responsáveis pela perda do poder de compra da moeda. É utilizada para possibilitar que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer tempo (MONTEIRO; MARQUES, 2006).

Takamatsu e Lamounier (2009) consideram que ao se fazer uma comparação entre o custohistórico e Moeda de Poder Aquisitivo Constante é possível verificar que este é muito mais eficiente para medir o lucro. Além disso, os autores destacam que boa parte das empresas acaba perdendo fatias de seu capital ao, por exemplo, mensurar lucros exagerados, distribuir parte deles, sem na verdade verificar se este pode, de fato, ser menor do que o informado a custo histórico por conta de perda inflacionária.

Segundo Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), a utilização de metodologias como moeda constante (efeito inflacionário) e valor presente depende que metodologias como essas, se baseiam seu eixo norteado apenas por sistemas de contabilidade baseados em custos. Logo, é estabelecida uma relação de complementariedade, podendo, assim, ir um pouco mais além na contribuição para a tomada de decisão.

2.1.2.7 Simulações

As empresas precisam de controles precisos e de realização de previsões para melhor acompanhamento do desempenho organizacional, surgindo a necessidade da realização de simulações para investigar a viabilidade/retorno das decisões para fazer comparações entre as possíveis taxas de retorno, custos e despesas (MATOS, 2008).

Para Law e Kelton (1991) simulações são modelos matemáticos, geralmente aplicados por meio de *softwares* em computadores, que representam situações hipotéticas buscando prever seus resultados o mundo real.

São práticas que criam sistemas em ambientes controlados, que permitem compreender, ou verificar seu desempenho buscando alcançar custos menores (VACCARO, 1999). Constituindo-se dessa forma em instrumentos de grande utilidade na gestão e na tomada de decisões pelas empresas.

2.1.3 Métodos de Custeio

Borinelli (2006) afirma que os diversos métodos de custeio têm a finalidade de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamento de bens e serviços, resultados de entidades objetos de custeio (produtos, clientes, projetos, centros de responsabilidades, centro de custos, linhas de negócios etc.).

Segundo Wagner, Raupp e Borba (2019) para que o sistema de custos possa produzir dados confiáveis para a tomada de decisão, é imprescindível escolher a metodologia correta para cálculo de custos. É necessário observar se o sistema condiz com a realidade competitiva atual da empresa e se ele reflete a situação vivenciada pela organização.

Os estudos de Leite, Diehl e Manvailer (2015) afirmam que os principais métodos de custeio pesquisados nas publicações internacionais são Custeio ABC, Custeio Direto, Custeio Kaizen, Custeio Meta, Custeio Padrão, Custeio por absorção e Custeio Variável.

De acordo com Abdel-Kader e Luther (2006), o objetivo da contabilidade gerencial no primeiro estágio foi, principalmente, a determinação do custo do produto, visto que a tecnologia de produção era relativamente simples, os custos eram identificáveis de forma fácil e as operações, em geral, eram manuais.

Santos, Marion e Kettle (2014) por sua vez, vão afirmar que os principais métodos e sistemas de custeio podem ser classificados por estágio evolutivo da contabilidade gerencial da seguinte maneira:

- Primeiro Estágio: Custeio por absorção, Custeio variável, Custeio-padrão.
- Segundo Estágio: não houve desenvolvimentos substanciais nos sistemas de custeio.
- Terceiro Estágio: ABC (*ActivityBasedCost*), Custeio-meta (*Target costing*)
- Quarto Estágio: Custeio de ciclo de vida do produto

Pompermayer (1999) afirma que os sistemas de custeio são componentes essenciais da gestão estratégica de custos. Esta abordagem tem suas bases nas exigências impostas às empresas pelo novo ambiente competitivo globalizado – dada a implantação de tecnologias avançadas de gestão. Esta visão voltada para dentro da organização fornecida pelos sistemas de custos é complementada pelas análises estratégicas que buscam visualizar aspectos externos às empresas.

Além disso, estudos que apresentam evidências empíricas sobre a relação entre as variáveis contingenciais e a funcionalidade do sistema de custos, podem oferecer importantes contribuições teóricas para as pesquisas no campo que utilizam a teoria da contingência como plataforma teórica, visto que a pesquisa empírica sobre o efeito de sistema de custos mais funcionais no desempenho financeiro é ainda modesta (GARCÍA-CORNEJO; PÉREZ-MÉNDEZ, 2018).

2.2.2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é considerado uma das ferramentas ancestrais da metodologia de custeio, e o mais utilizado na atualidade pelas empresas. Sendo também um método básico para avaliação do estoque, com a finalidade de realizar o levantamento do balanço patrimonial e da demonstração do resultado (SILVA *et al.*, 2018).

É o “mais difundido, mais antigo e utilizado sistema de custeio empresarial do mundo. Baseado em robustos princípios contábeis” (SINISGALI; URBINA; ALVES, 2009, p. 333). Consistindo na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. Sendo por isso também conhecido como custeio integral (FREZATTI ET *et al.*, 2009).

O custeio por absorção é considerado por Zanella (2010) como um sistema de utilização restrito, pois dificulta a análise no caso de oscilações dos volumes de produção em virtude de os custos fixos e variáveis estarem agregados ao custo do produto, conjuntamente, mesmo com características comportamentais diferentes.

Raupp e Sousa (2013) afirmam que custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

De acordo com Madeira e Teixeira (2004) o custeio por absorção inclui todos os custos diretos e indiretos em um determinado período, nos custos de suas diferentes atividades, sejam eles produtos ou serviços. Tem como principal objetivo o levantamento dos custos totais de cada produto ou serviço, tendo sua destinação no auxílio à fixação de preço de venda.

Esse método embora adotado pela Contabilidade Financeira e obrigatório para a avaliação de estoques, não é indicado como instrumento gerencial devido aos seus rateios arbitrários (MARTINS, 2015). Segundo Wernke (2017) o valor dos custos indiretos alocados aos produtos no custeio por absorção pode estar distorcido devido aos critérios de rateio utilizados que, muitas vezes, não possui relação confiável com o custo distribuído.

De acordo com Bruni e Famá (2011) a alocação dos custos indiretos é caracterizada como um dos maiores impasses desse sistema de custeio. Decisões inadequadas como declinar produtos que geram lucro, podem ser tomadas devido à alocação dos custos indiretos de forma imprecisa.

Segundo Wagner, Raupp e Borba (2019) para que o sistema de custos possa produzir dados confiáveis para a tomada de decisão, também é imprescindível escolher o método correto para os cálculos de custos. É necessário observar se o sistema condiz com a realidade competitiva atual da empresa e se ele absorve a situação vivenciada pela organização.

2.2.2.2 Custeio variável

Com o método do custeio variável a organização consegue gerenciar melhor sua produção, tornando possível verificar quais os segmentos, linhas de produtos que não são lucrativos, bem como as mudanças necessárias nas quantidades produzidas, vendidas, nos custos, despesas, preços, auxiliando os gestores das empresas na tomada de decisões de acrescentar ou diminuir uma linha de produção por exemplo (BRIZOLLA *et al.*, 2017).

Considera como pertencente aos produtos todos os custos variáveis e nas demonstrações contábeis os custos fixos (FREZATTI *et al.*, 2009). Tornando assim mais evidentes quais produtos ou linhas de produção representam uma melhor pior opção para o desempenho da empresa.

Outra ferramenta que pode ser alcançada é a Margem de Segurança, a qual se refere a todo o faturamento que ultrapasse o ponto de equilíbrio, significa dizer que toda vez que a existência de margem de segurança, terá como resultado um lucro, ou seja, um resultado acima do ponto de equilíbrio (THOMAS; LAGO; BRANDALISE, 2017)

Com o método do custeio variável a organização consegue gerenciar melhor sua produção, sendo possível verificar quais os segmentos, linhas de produtos que não são lucrativos, bem como as mudanças nas quantidades produzidas, vendidas, nos custos, despesas, preços, fazendo com que os gestores das empresas tomem decisões de acrescentar ou diminuir uma linha de produção (BRIZOLLA *et al.*, 2017).

2.2.2.3 Custeio Padrão (*Standard Costing*)

No tocante ao custo padrão, conforme Matz, Curry e Frank (1987), é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de

unidades do produto durante um período específico no futuro imediato. Os autores entendem que o custo padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à despesa indireta de produção.

Viceconti e Neves (2013) apontam que o método de custeio padrão apropria os custos ligados à produção de bens ou serviços, pelo valor estimado, ou seja, uma estimativa do que deveriam ser não sendo considerado pelo valor real.

Dessa forma, observa-se que esse sistema precisa ser implantado juntamente com outro sistema de custeio que forneça os custos reais. Este método é utilizado apenas para fins gerenciais, também, com a finalidade de apontar deficiências na linha de produção (LIMONGI; IMETON; LAFFIN, 2007).

O método do custeio padrão trabalha com dois conceitos ainda não explorados neste estudo: custo-padrão e custo real. O custo-padrão é um custo calculado com base no histórico de custos anteriores da produção, sendo um valor estimado antes do início do processo produtivo. Já o custo real se baseia nos custos que efetivamente ocorreram na produção de determinados bens e é calculado após o fim do processo (RIBEIRO, 2017).

2.2.2.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O ABC é definido pelo CAM-i (*The Consortium for Advanced Manufacturing-International*) como um método de análise de custos baseado na relação causal entre os direcionadores de custos e o custo das atividades; estas, por sua vez, são relacionadas com várias entidades objeto de custeio, tais como produtos e clientes.

O Custeio Baseado em atividades (ABC) foi desenvolvido na década de 1980 por Cooper e Kaplan como um método de valoração de produtos, podendo ser utilizado como uma ferramenta na tomada de decisões de gestão de forma a fomentar a competitividade da empresa no mercado (KAPLAN, 2006). Sendo este trabalho desenvolvido em colaboração com a *Computer-Aided Manufacturing*, como um sistema de custeio (JONES; DUGDALE, 2002).

Para Kee (1995), o custeio baseado em atividades é uma extensão dos sistemas de custeio tradicionais e fornece informações mais precisas sobre o custo dos produtos. Segundo este autor,

o ABC tenta superar problemas associados ao tradicional custeio por absorção, por meio de uma metodologia que permite apurar o custo a partir da análise das atividades relevantes.

A abordagem por atividades distingue-se dos outros métodos de valoração de produtos por diversos fatores. A empresa é organizada em atividades, que podem ser definidas através do consumo de recursos ou através dos diversos processos (NUNES, 2021).

Neste método identifica-se primeiramente quais são as atividades executadas que consumiram recursos, sendo relacionadas ao objeto do custo. Depois é realizada a alocação dos custos baseado nos direcionadores de custos, os direcionadores de primeiro e segundo estágio. (MACOHON, 2015).

Ainda segundo Nunes (2021), cada atividade deve gozar de um condutor de custo, que será a unidade pela qual esta será mensurada. Os custos são categorizados por custos diretos e indiretos, sendo os primeiros aqueles que conseguem ser imputados diretamente aos produtos ou atividades e os últimos definem-se pela dificuldade em atribuí-los aos produtos ou atividades, como é o exemplo da eletricidade. Os objetos de custos são aqueles que absorvem os recursos através das atividades, estes custos são imputados através da porção de condutores de custos que consomem (MACHADO, 2009).

Dearman e Shields (2001) afirmam que se os responsáveis financeiros conhecerem a abordagem do custeio por atividades, esse conhecimento irá gerar vantagens para a empresa, ainda que esta não empregue este método. Ou seja, o conhecimento deste método ultrapassa as vantagens esperadas apenas pela sua implantação.

A importância do conhecimento da abordagem por atividades tem levado diversos investigadores (LAUREANO; CARDOSO; LAUREANO, 2016; MACHADO, 2012; MACHADO; ALVES, 2017; TAM; TUAN, 2020) a estudarem a taxa de conhecimento deste método.

Tomás, Major e Pinto (2008) realizaram um estudo sobre o ABC nas 500 maiores empresas em Portugal, obtendo uma taxa de resposta de 25%. Conclui-se que apenas 22% das empresas utilizavam a abordagem por atividades e que a grande maioria destas empresas nunca teria considerado a aplicação da mesma. O estudo mostrou que este método foi bem-sucedido na maioria das diversas utilizações.

As aplicações que revelaram associações mais significativas com a taxa de sucesso foram acerca das decisões sobre os produtos e os seus respectivos preços, a elaboração de orçamentos e a gestão dos custos (TOMÁS; MAJOR; PINTO, 2008).

Rankin (2020) pesquisando entre grandes empresas nos Estados Unidos, utilizando como amostra os setores industrial e de serviços, percebeu que a maioria das empresas empregadoras deste método de valoração, reside no setor industrial (48%), enquanto que no setor de serviços, apenas 35% das empresas utilizam o ABC. A diferença na percentagem de utilização era esperada, devido às maiores vantagens que este método traz para o setor industrial face ao setor dos serviços (RANKIN, 2020). Desta forma, tem sido uma preocupação para os investigadores estudar a relação entre os benefícios da abordagem por atividades e o desempenho financeiro e operacional (VETCHAGOOL; AUGUSTYN; TAYLES, 2020).

A utilização deste método de valoração revela uma associação significativa com a melhora do desempenho operacional. No entanto, a melhoria do desempenho financeiro não se revela diretamente relacionada com a utilização do ABC, mas sim com o aumento do desempenho operacional. O desempenho da organização como um todo é influenciado positivamente pelo uso deste método (VETCHAGOOL ;AUGUSTYN; TAYLES, 2020).

2.2.2.5 Custo Meta

O Custeio Meta também conhecido como Custeio Alvo foi especialmente utilizado na indústria automotiva japonesa na década de 1970, tendo sido inventado pela Toyota no ano de 1965 (EVERAERT *et al.*,2006). Ainda segundo estes autores tornou-se popular na literatura de língua inglesa na década de 1990 através das pesquisas de Cooper (1996), Kato (1993) e Monden e Hamada (1991).

Para Gopalakrishnan; Samuels e Swenson (2007) o processo de custeio meta pode ser dividido nas cinco etapas, a seguir: 1) definir o novo produto; 2) estabelecer um preço de venda meta; 3) calcular o custo desejado; 4) decompor o custo meta por componente; e 5) custos de projeto. Os autores destacam ainda seis princípios-chave que devem ser observados no processo de custeio Meta: custeio baseado em preços; concentra-se nos clientes; foco no *design*; equipes multifuncionais; orientação do ciclo de vida; e envolvimento da cadeia de valor.

A pesquisa de Rasit e Ismail (2017) realizada com gerentes financeiros de empresas elétricas e eletrônicas da Malásia evidenciou que a intensidade percebida da competição, do

avanço tecnológico e a estratégia de negócios influenciariam a adoção do custeio meta, explicitando assim a influência que fatores contingenciais podem exercer na adoção de determinadas práticas de contabilidade gerencial.

2.2.2.6 Custos da Qualidade

Em se tratando de custos da qualidade, Gaebler e Raupp (2015) definem como aqueles que se referem aos custos incorridos para prevenir, ou que surgem como resultado da fabricação de um produto de baixa qualidade.

Para Souza e Collaziol (2010) estes custos podem ser classificados em inevitáveis e evitáveis. Para estes autores, custos da qualidade inevitáveis estão relacionados às atividades necessárias e que serão diferentes de zero, já os evitáveis são originados das falhas ou das não conformidades verificadas após a realização da atividade.

Souza e Collaziol (2010) explicam que os custos inevitáveis podem ser desdobrados em custos de prevenção (visam prevenir falhas, defeitos e anomalias) e custos de avaliação (relacionados aos ensaios e inspeções investidos em verificar a conformidade dos produtos). Já os custos evitáveis são divididos em custos de falhas internas (resultantes da incapacidade de um produto de atingir a qualidade antes de sua comercialização) e custos de falhas externas (resultantes da incapacidade de um produto de atingir a qualidade após sua comercialização).

Moori e Silva (2003) apresentam as definições para cada uma destas subcategorias: custos de prevenção - “custos causados nas tentativas de evitar que ocorram problemas, falhas e erros”; custos de avaliação - “custos associados com o controle da qualidade para verificar se os problemas ou erros têm ocorrido durante ou depois da criação do produto ou serviço”; custos de falhas internas - “associados a erros que ocorrem dentro da operação”, e custos de falhas externas - “associados a erros praticados pelos clientes”.

2.2.2.7 Preço de Transferência

O preço de transferência para essas transações internas pode ser definido por diferentes métodos (SCHÄFER *et al.*, 2018). Ainda conforme Schäfer, Gasparetto e Ferreira (2020), esta prática tem como foco o provimento de informações financeiras para a avaliação de desempenho de unidades organizacionais descentralizadas, quando a gestão é realizada pela organização como se fossem unidades autônomas.

Apesar de os estudos de Beuren, Grunow e Hein (2010), tenham identificado que os métodos de preço de transferência mais utilizados no Brasil são o preço de custo e de mercado, predominando o primeiro, não existe consenso na literatura sobre qual método deve ser utilizado, pois muitos fatores podem influenciar na adoção de cada método, como o mercado externo, a capacidade ociosa da empresa, fatores motivacionais e a remuneração variável oferecida aos gestores, entre outros (SCHÄFER *et al.*, 2018).

Os estudos sobre a técnica de preço de transferência abrangem três linhas de estudo (SCHÄFER; GASPARETTO; FERREIRA, 2020):

I) identificação do melhor método de preço de transferência a ser utilizado pela empresa—que abrange tanto os métodos tradicionais considerados na literatura, quanto à proposição de modelos econômicos e matemáticos. Outros estudos comparam os métodos de precificação interna conhecidos na literatura, com o objetivo de determinar qual o melhor método a ser empregado em diferentes cenários (JOHNSON; JOHNSON; PFEIFFER, 2016).

II) efeitos que os métodos empregados trazem para as divisões, seus gestores e empresa como um todo. Pesquisas nessa segunda linha de investigação, acerca dos efeitos que os métodos empregados trazem para as divisões, seus gestores e empresa como um todo são mais recentes, a partir dos anos 2000 (SCHÄFER; GASPARETTO; FERREIRA, 2020). Estes estudos contemplam análises sobre o impacto das decisões de preço de transferência na aquisição e fornecimento de insumos (BAILEY; COLLINS, 2005; ARYA; MITTENDORF, 2007), nas decisões de investimentos de capital (ADAMS; DRTINA, 2008), equidade entre divisões (CHENG; HSIEH, 2009) e bem-estar social.

III) fatores que influenciam a decisão entre um ou outro método de precificação interna. Esta terceira linha de pesquisa, enfoca os fatores que influenciam a escolha entre um ou outro método de precificação interna, destacam-se estudos sobre o grau de descentralização (KOUSER *et al.*, 2012), a tecnologia (DIKOLLI; VAYSMAN, 2006), a estratégia de diversificação e integração da empresa (KOUSER *et al.*, 2012), além de fatores externos à organização como ameaças, incerteza, estabilidade do ambiente (BORKOWSKI, 1990), entre outros (CHANG; CHENG; TROTMAN, 2008; BHATTACHARJEE; MORENO, 2017).

2.2.2.8 *Just in time* (JIT)

Para Morgan e Liker (2020), o Just in Time é um conjunto de princípios, ferramentas e técnicas, em que se produz apenas o que é essencial e necessário, dentro dos padrões de exigência e com o intuito de diminuir o desperdício.

Para Have *et. al* (2003) consiste em resumo, na ideia de que os estoques devem ser mínimos e a resposta ao cliente deve ser rápida e eficiente.

Segundo NOGUEIRA (2012), a metodologia *Just in time* surgiu no Japão em meados da década de 1970, desenvolvido pela Toyota Motor Company, tendo a princípio o objetivo de administrar da forma mais precisa possível sua produção, sendo esta realizada com solicitações de demanda específicas, havendo a necessidade de atender linhas de produção de veículos com modelos, configurações e cores diferentes buscando o mínimo de atraso possível na produção.

Desta forma, o JIT é considerado sendo muito mais do que uma técnica ou um conjunto de técnicas da administração da produção, podendo ser considerada uma filosofia de produção completa, incluindo os aspectos usados na administração de materiais, arranjo físico, gestão da qualidade, organização do trabalho e gestão de recursos humanos, projeto produtivo, entre outros (SACRAMENTO; DIDINI, 2021).

O *Just in time* tem por finalidade produzir recursos e serviços justamente no momento necessário, não antecipadamente para que não formem estoques , e nem após para que seus clientes necessitem esperar . Sendo assim baseado na lógica de que nada será pr oduzido até que seja necessário . A necessidade da produção é criada somente mediante a demanda real pelo produto (JACOBS; CHASE, 2009)

Conforme Gaither e Frazier (2002), o JIT consiste em reduzir ao máximo os estoques de produtos em processo ao longo do sistema de produção. Tornando os fornecedores responsáveis pela entrega dos produtos para a produção, diminuindo o atraso e as interrupções.

Como o objetivo principal é reduzir os *leads times* de manufatura, obtido por meio de reduções drásticas dos produtos em processo. Resultando em fluxo uniforme de produção, ininterrupto e em pequenos lotes (SACRAMENTO; DIDINI, 2021).

Isto é asseverado por Krajewski, Ritzman e Malhotra (2009), quando afirmam que para se ter processos produtivos satisfatórios e produtos dentro da padronização escolhida, normalmente utiliza-se o método puxado, pois é possível manter um controle mais exato do estoque e dos produtos que se encontram entre as fases de processo.

Segundo Nogueira (2012), as vantagens do *Just in time* são diminuição dos custos com estoque; melhoria na eficiência da produção ; melhoria na qualidade ; é um eficiente sistema de puxar a produção; e permite a melhoria no relacionamento com os fornecedores.

Wanke (2010) afirma que as desvantagens do *Just in time* podem ser subestimadas pois os custos extras provocados pelo sistema são mais difíceis de identificação e estimação, como por exemplo, uma perda de venda por não ter o produto disponível.

Outro problema é que o sistema *Just in time* precisa de demanda estável, difícil de se obter por causa das oscilações do mercado. E quanto maior a instabilidade do mercado maior será a necessidade de aumentar estoques (PAOLESCI, 2011).

De acordo com Sciara *et.al.* (2017), embora a logística *Just in time* tenha sido amplamente empregada na indústria automotiva há muito tempo, mais recentemente, tem havido uma tendência disseminação desta técnica em muitos outros segmentos de negócio.

2.2.2.9 Gestão Baseada em Atividades (ABM)

De acordo com Lisboa, Klein e Souza (2019) a gestão da informação nas organizações com foco na atividade, como unidade transformadora e consumidora de recursos, desta forma a Gestão Baseada em Atividade é uma metodologia que tem como propósito melhorar tanto o valor reconhecido pelos clientes como os lucros obtidos no fornecimento desse valor (COKINS; CĂPUȘNEANU, 2011).

A Gestão Baseada em Atividade pode ser definida como um novo paradigma para a gestão de custos, que possui como objetivo melhorar a atividade de redução de custos e ajudar a empresa a obter ganhos de produtividade. Consequentemente, pode-se dizer que a Gestão Baseada em Atividade é um modelo de gerenciamento que questiona os processos e atividades e avalia a forma eficiente de como devem ser conduzidos de forma a atingir quatro objetivos, que são: reduzir custos, diminuir o ciclo de tempo de processo, melhorar a qualidade, agregar valor ao cliente, em termos de serviço e flexibilidade (BIAGGIO *et al.*, 1999).

Para que seja possível a execução do ABM faz-se necessário identificar os recursos que são ou que podem vir a se constituir em restrições à capacidade e outros em que há ou pode haver ociosidade. De posse dessas informações, os gestores podem tomar iniciativas de melhorias por meio do gerenciamento das atividades (ROCHA; GONZALES, 2020)

2.2.2.10 Método *Kaizen*

Kaizen é um termo japonês que significa "mudança para melhor", formado pela combinação de dois ideogramas japoneses, Kai - mudança e Zen - melhor. Essa prática é um conceito abrangente para uma filosofia da gestão baseada em um conjunto de princípios e valores fundamentais para a implementação da melhoria contínua (RODRIGUES *et al.*, 2022).

Kaizen consiste na eliminação de desperdícios, (MAGALHÃES *et al.*, 2012). Nesta linha, a colaboração e o aperfeiçoamento da comunidade, em conjunto com outras medidas de sustentabilidade, as quais visam reduzir desperdícios e custos, é o que garante o sucesso na produtividade e na qualidade do produto ofertado (VIVAN; ORTIZ; PALIARI, 2016).

De acordo com Smadi (2009), muitas empresas que implementaram o *Kaizen* apresentaram resultados favoráveis em relação à redução de custos e à melhoria na competitividade. Neste contexto, o estudo de caso em uma indústria de pequeno porte de manufatura na Índia, Arya e Choudhary (2015) avaliaram que, a partir da aplicação do *Kaizen*, foi possível reduzir os custos de produção a partir da mitigação de perdas nos processos avaliados.

Segundo Glover, Farris e Van Aken (2014), as melhorias geradas pela aplicação do *Kaizen* nas empresas vão além dos custos e de competitividade, impactando positivamente também os indicadores de qualidade do produto/serviço, tempo de processo e motivação dos funcionários. Brunet e New (2003) destacam o método *Kaizen* como um elemento chave do sucesso para as empresas de manufatura.

O método *Kaizen* é parte importante da melhoria contínua das operações. Nesse sentido, é fundamental que a concepção e implementação do método se baseiem nos indicadores chave de desempenho que a empresa busca melhorar (GLOVER; FARRIS; VAN AKEN, 2014).

Os indicadores chave de desempenho, mais conhecido como KPI (“*Key Performance Indicator*”, em inglês), são critérios que contêm as principais informações dos processos. Eles definem as métricas de desempenho da empresa de acordo com suas prioridades/objetivos, sendo utilizadas também na definição da estratégica do negócio (RODRIGUES *et al.*, 2022).

2.2.2.11 Teoria das Restrições (TOC)

Baseia-se no princípio de que existe uma causa comum para muitos efeitos e isso nos leva a uma visão sistêmica da empresa (NASCIMENTO; REGINATO, 2010). Todo esse processo

requer uma análise da cadeia de valor das atividades interdependentes e nesse ponto é que se podem vislumbrar importantes contribuições (ROCHA; GONZALES, 2020).

As companhias que adotaram essa teoria teriam apresentado melhoria no *lead time*, em atividades cíclicas, em estocagem etc., e ainda melhoraram a produtividade e a qualidade (GOLDRATT; FOX, 1987). Estes autores afirmam que tudo começa com a identificação de pontos de estrangulamento no processo de produção.

A TOC, preocupa-se em identificar, no âmbito de cada processo, quais são os recursos gargalo e não-gargalo, para decidir ao que é necessário agregar capacidade e em que é possível formar *buffers* como proteção para maximizar a margem de contribuição total (ROCHA; GONZALES, 2020).

Para Goldratt e Fox (1987) a TOC se apoia em três conceitos básicos: ganho, que é a taxa pela qual o sistema gera dinheiro por meio das vendas; inventário, ou todo o dinheiro que o sistema investe na compra de itens, os quais o sistema intenta vender; e despesa operacional, ou todo o dinheiro que o sistema gasta para converter os inventários em ganhos.

Desta forma a teoria das restrições, apresenta como um dos seus objetivos a otimização do lucro e, para isso, utiliza conceitos que os sistemas de custeio tradicionais, ignoram (ROCHA; GONZALES, 2020). Segundo Goldratt e Cox (1997), seu principal objetivo é maximizar os ganhos de uma organização, os quais, geralmente, são limitados por restrições, pois, não fosse assim, os ganhos seriam infinitos.

2.2.3 Análise Estratégica

Para Klein (2014), A abordagem da contabilidade para os eventos externos da organização é denominada de “contabilidade gerencial estratégica”. Por possuir práticas que tiveram sua evolução marcadas no terceiro e quarto estágios de evolução da contabilidade gerencial a contabilidade estratégica possui uma visão mais ampla utilizando práticas como planejamento estratégico, orçamento, orçamento de capital e simulações (IMLAU, 2014).

Horngren, Foster e Datar (2000) definem como um dos objetivos da contabilidade gerencial estratégica o fornecimento de informações para a formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo, que incluem desenvolvimento de novos produtos e investimentos em ativos intangíveis (marcas, patentes ou recursos humanos).

Embora o entendimento do que venha a ser contabilidade gerencial estratégica dentre a maioria dos estudiosos tenha aspectos comuns (foco no ambiente externo, no *marketing*, nos competidores), historicamente, parece não existir um consenso entre as definições de contabilidade gerencial estratégica (KLEIN, 2014).

Em relação às práticas de contabilidade gerencial estratégica, Guilding, Cravens e Tayles (2000) afirmam que a escolha destas envolve certo grau de subjetividade, afirmando ainda os autores que as práticas obrigatoriamente possuem um foco externo e são voltadas para o futuro.

Para Costa e Lucena (2021), do ponto de vista de investidores e gestores, a contabilidade gerencial, por meio do desenvolvimento de uma gestão estratégica, deve buscar alternativas que intensifiquem a prestação de contas e maximizem a criação de valor para eles.

Com esta evolução, os dados contabilísticos passam a ser utilizados para a tomada de decisões que tem como alicerce o conhecimento e a orientação estratégica dos custos de agir quando ainda há tempo para intervir (AMARA; BENELIFA, 2019). Este tempo de agir é cada vez mais dinâmico, sendo determinada sua dinamicidade de acordo com as características do ambiente em que a organização está inserida.

Desta forma, Bomfim e Callado (2021) afirmam que a abordagem estratégica utilizada por uma entidade desempenha um papel importante em suas operações, além de ser uma variável contingencial interna que se relaciona com os demais fatores contingenciais, como, por exemplo, estrutura e ambiente, que podem influenciar o desempenho econômico-financeiro corporativo.

2.2.3.1 Planejamento Estratégico

Poister, Aristigueta e Hall (2015) afirmam que planejamento estratégico, gestão por desempenho e um forte foco na abordagem baseada em mercado são componentes relevantes para uma gestão organizacional contemporânea.

De acordo com Wright, Kroll e Parnell (2000), a estratégia caracteriza planos da alta administração com o propósito de alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos da organização.

Constantemente as organizações enfrentam desafios no gerenciamento estratégico (CARNEIRO *et al*, 2016), o que desencadeia na necessidade de ferramentas que possam lhes auxiliar em tomada de decisões mais assertivas e alavancadoras. A formulação da estratégia,

todavia, não é sistemática, ou seja, as estratégias são reexaminadas sempre e quando se apresentam oportunidades e riscos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

Desta forma, a empresa somente conseguirá se desenvolver se conseguir ajustar-se rapidamente a essa conjuntura, e o planejamento estratégico é uma técnica para que tais ajustes sejam feitos com inteligência, já que em comparação com o planejamento à longo prazo o de cunho estratégico é um instrumento mais flexível (NASCIMENTO, 2006).

2.2.4 Avaliação de Desempenho

O interesse sobre a avaliação de desempenho não é algo novo. Para Junqueira (2010) desempenhos são os resultados obtidos com os processos, produtos e serviços que permitem a avaliação e a comparação com metas, padrões resultados passados e outras organizações, podendo ser expressos tanto em termos financeiros quanto não financeiros.

Nos anos de 1970 e 1980, autores expressaram descontentamento geral sobre a mensuração de desempenho baseada em indicadores de desempenho tradicionais, ou seja, oriundos da Contabilidade.

Johnson e Kaplan, (1987), por exemplo, já apontavam as fragilidades do sistema de contabilidade e de custeio, pois estimulavam decisões de curto prazo; falta de foco estratégico; incentivo da minimização da variância, em vez de melhoria contínua; não sendo focado com o ambiente externo; subjetividade na alocação de custos; e adoção do custo histórico na mensuração de ativos e passivos.

De acordo com Marquezan, Diehl e Alberton (2013), os indicadores de desempenho possuem distintas classificações, tais como: financeiros e não financeiros; internos e externos; de tendência e de ocorrência; quantitativos e qualitativos. Ainda conforme esses autores, entre essas classificações, a mais comumente utilizada, é a que diferencia os indicadores de desempenho entre financeiros e não financeiros.

Indicadores financeiros “são os indicadores mais tradicionalmente utilizados pelas empresas para a avaliação de seu desempenho e objetivam orientar a organização para a tomada de decisão com relação a questões econômicas e patrimoniais” (MARQUEZAN; DIEHL; ALBERTON, 2013, p. 48).

Estes autores indicam que uma das limitações apontadas a este tipo de indicador é a sua obtenção, geralmente só ser possível após o objeto de sua mensuração já ter ocorrido, por isso são também chamados de Indicadores de Resultado.

Já os indicadores não financeiros, para os mesmos autores apresentam a capacidade de transmitir informações com maior facilidade e podem ser expressos em unidades de medida de mais fácil interpretação, tais como quantidades, metros, volumes e horas, além de servirem como molas propulsoras para motivar o desempenho dos processos em toda a organização, pois possibilitam correções durante o curso das operações, em virtude de transmitirem informações de tendências.

Para Oliveira e Callado (2018), a mensuração de desempenho por meio de indicadores sejam eles financeiros ou não financeiros, apresentam limitações e vantagens. Normalmente os críticos, como apresentado acima, tem como foco de suas críticas as medidas financeiras, entretanto, esses indicadores tradicionais, possuem um caráter objetivo, além de revelarem informações úteis para o processo de tomada de decisão, enquanto que alguns indicadores não financeiros possuem um caráter mais subjetivo, podendo existir vieses do gestor para maximização de sua utilidade.

A medição de desempenho, segundo Callado, Callado e Mendes (2015), é uma atividade estratégica que pode gerar informações fundamentais para a gestão. Através dela, a empresa pode obter relatórios e indicadores que demonstram como ela está em relação a seus objetivos e metas. Desta forma, a empresa pode controlar e conhecer seu desempenho econômico-financeiro e a eficiência operacional, bem como sua capacidade de gerar retorno satisfatório aos seus *stakeholders*.

2.2.4.1 *Benchmarking*

Diversas organizações costumam identificar em outras, as melhores práticas para a melhoria de suas operações. Dessa forma, Dutra (2019), afirma que esta prática consiste na comparação de uma empresa com outra, na intenção de confrontar stuccos e procedimentos internos das organizações, promovendo melhoria numa empresa com base nesta análise mediante a experiência de terceiros.

Para Have, Pol-Coyne, Have, Stevens, e Elst (2003) Benchmarking é a comparação sistemática dos processos e desempenhos de outrem, a fim de melhorá-los ou ainda criar novos padrões a serem utilizados pela sua companhia.

Já para Ozbek (2010), o *Benchmarking* é uma técnica utilizada para melhorias contínuas que permite compreender como a organização está em comparação com outras e identificar as melhores práticas a serem adotadas.

Consoante Jeferson Odair e Bampi (2016) o *Benchmarking* surgiu como uma necessidade de adquirir informações e aprender mais rapidamente como corrigir os problemas em uma organização no contexto de um cenário agressivo, exigente e de alta competitividade.

2.2.4.2 *Economic Value Added* (EVA)

Trata-se de uma medida de desempenho ligada diretamente a criação de riqueza ao acionista. (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2003). Sendo desta forma importante indicador para medir a saúde financeira da empresa.

Nessa ótica Curadi *et al.* (2017) apontam que o valor econômico agregado (EVA) surgiu como uma ferramenta da gestão financeira que mede o retorno que os capitais próprios e de terceiros proporcionam aos seus proprietários. Mede, também, a diferença entre o retorno sobre o capital de uma empresa e o custo desse capital.

Por meio do EVA, é permitido a empresa avaliar internamente as atividades que estão sendo ou não rentáveis e se reestruturar com o fim de alcançar melhores resultados. Existem empresas utilizando largamente o cálculo em seu gerenciamento, uma vez que o EVA favorece o conhecimento de onde estão as maiores possibilidades de ganhos (BLATT, 2000).

De acordo com Young e O'byrne (2003) o EVA é fundamentado na ideia de lucro econômico, considerando que a riqueza é criada apenas quando a empresa cobre todos os seus custos operacionais e, também, o custo do capital. Possibilita a medição da diferença, em termos monetários, entre o retorno sobre o capital de uma empresa e o custo deste capital.

Percebe-se uma importância nesse aspecto pois o EVA traduz em percentuais o retorno que o montante do capital investido está proporcionando. Esse percentual possibilita concluir se o

EVA gerado é positivo ou negativo, ao ser comparado com o custo estimado para o capital próprio (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2006).

2.2.4.3 *Balanced Scorecard*

Oliveira *et al.* (2012), descrevem o BSC como um instrumento de planejamento e gerenciamento que auxilia na gestão empresarial, por meio da avaliação do desempenho tanto financeiro como estrutural e cultural, através de medidas de controle.

O *Balanced Scorecard* (BSC) surge perante o ambiente de mudanças ao qual as empresas estão em constante modificações, tornando-se uma ferramenta essencial para a competitividade estratégica (BATISTA, 2015).

No início, o BSC esteve principalmente associado à ideia de um sistema de controle e avaliação de desempenho organizacional (KAPLAN; NORTON, 1992). Posteriormente, numa segunda fase, os autores do BSC vêm mostrar como utilizar esta metodologia como uma ferramenta de acompanhamento, implementação e redefinição de estratégias (KAPLAN; NORTON, 1993).

Batista (2015, p. 13) afirma que o *Balanced Scorecard* "proporciona à empresa uma visão clara e global do seu futuro e demonstra os caminhos necessários que deve percorrer para que possa atingir o seu sucesso, ligando a missão e a visão da entidade, medindo o desempenho, impondo metas e iniciativas para alcance dos objetivos".

Kaplan e Norton (2008) afirmam que os executivos das empresas que implementam o BSC ficam com uma visão dos processos de gestão mais importantes para a concretização dos objetivos estratégicos. Sendo utilizado como alinhador estratégico da organização, complementando o planejamento como um todo (FREZATTI, 2009).

O *Balanced Scorecard* é reconhecido, tanto no mundo acadêmico, quanto no mundo empresarial como uma das ferramentas de Contabilidade Gerencial mais poderosas (QUESADO; RODRIGUES, 2009), implementado com o objetivo de ser um instrumento de melhoria contínua buscando o desempenho mais estratégico e resultados alavancados (JOHANSSON; LARSON; LOGG, 2015).

O método do *Balanced Scorecard* corretamente entendido e implementado traz para as empresas uma série de benefícios, servindo como suporte para a implementação da estratégia de negócios, fortalecendo a cooperação entre as unidades, departamentos, recursos humanos e

possibilitando *feedback* aos gerentes, espaço para auto reflexão, além de *leads* à melhoria dos processos internos por meio da comunicação de objetivos estratégicos através de todos os níveis do negócio (LESÁKOVÁ; DUBCOVÁ, 2016).

Apesar da sua ampla e holística aplicabilidade em quase todas as organizações, esta ferramenta não deve ser considerada como uma abordagem única para todos os casos, mas uma abordagem personalizada para atender a diferentes características das empresas no alcance do melhor resultado (HASAN; CHYI, 2017).

A implementação de sistemas de gerenciamento de desempenho é desafiadora devido às diferenças entre as empresas e usuários do sistema de gerenciamento, o que acarreta na insuficiência desses sistemas na prática organizacional, pois na implementação existe o risco de se produzirem valores incongruentes com a utilização de modelos sem a devida personalização, ou seja, diferentes situações de mercados, segmentos de negócios, estratégias de produtos e ambientes competitivos demandam também diferentes *scorecards* (LYU; ZHOU; ZHANG, 2016).

Isto enseja a conclusão de que apesar de todo o rol de benefícios atrelados à ferramenta *Balanced Scorecard*, existem muitos desafios para sua implementação, como os fatores que de fato impactam no seu funcionamento, excesso de informações e como condensar informações complexas e de fato essenciais (BLONSKI *et al.*, 2017).

Van Veen-Dirks e Lillis (2018) buscaram por meio de razões não econômicas, compreender quais alternativas podem auxiliar ou prejudicar sistematicamente o processo de adoção e implementação do *Balanced Scorecard* e seu uso como um mecanismo de controle essencial.

O *Balanced Scorecard* tem recebido considerável atenção por parte de empresas e pesquisadores, por sua potencialidade de tornar mais brandas as limitações das ferramentas gerenciais tradicionais e seu suporte à gestão estratégica, porém, apesar desse interesse, ainda há pouca evidência empírica sobre o processo de implementação propriamente dito do BSC e os fatores que podem influenciá-lo (COSTANTINI; LANDI; BONAZZI, 2020).

Neste sentido, mais recentemente, estudos baseados em contingência começaram a ser vistos como relevantes para auxiliar no uso e implementação do BSC (HOQUE, 2014). Sendo que a estrutura da teoria da contingência preconiza que ferramentas como o *Balanced Scorecard*

obteriam um melhor desempenho agindo em comum acordo com outros fatores situacionais da empresa (ISLAM; TADROS, 2012).

2.2.5 Práticas Orçamentárias

Dentre os diversos tipos de ferramentas gerenciais, o orçamento se destaca uma vez que corresponde a uma prática importante para a gestão, devido às necessidades de planejamento e de controle, visando a possíveis redirecionamentos para atingir metas e objetivos da organização. Por meio do orçamento, os gestores podem projetar seus gastos e prospectar as fontes de recursos, para posteriormente serem comparados com os dados realizados (WESTON; BRIGHAM, 2000).

Da mesma forma, Panosso, Camacho e Espejo (2017) destacam que o emprego do orçamento impacta no desempenho das organizações, uma vez que sem as informações e o devido controle gerencial, elas podem ter dificuldades de atuação no mercado.

O Orçamento pode ser entendido como um instrumento contábil que auxilia nos processos de planejamento e controle organizacional. Conforme Frezatti (2006, p. 44), o orçamento é um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, ou seja a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado”. Logo, o orçamento oferece sustentabilidade às organizações diante da competitividade, abertura de mercados e necessidade constante de adaptação aos fatores contingenciais.

Merchant (1984), em seu estudo relacionando o orçamento com variáveis contingenciais, defende a hipótese de que departamentos com tecnologias de produção relativamente rotineiras e repetitivas tendem a dar maior ênfase nos orçamentos formais. Isto é asseverado por Feicher e Grabner (2020), ao afirmarem que os números-chave não financeiros tendem a ser usados predominantemente em contextos corporativos mais complexos - naqueles com dependências mais fortes nas divisões corporativas, tecnologias mais complexas (por exemplo, ambientes de produção automatizados e baseados em *Just in Time* - JIT). Para ambientes em que tarefas não rotineiras e estratégias de diferenciação são mais comuns, pedem ferramentas mais dinâmicas e com maior flexibilidade.

O sistema orçamentário, ferramenta necessária para estruturar a gestão de organizações, não deve ser planejado, implantado e sustentado de forma isolada aos fatores contingenciais que

o cercam, pois, a realidade do sistema orçamentário é influenciada pelo contexto que o circunda (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003).

Especificamente em relação ao impacto que a incerteza decorrente do ambiente pode ocasionar no uso do orçamento, estudos como os de Becker *et al.* (2016) sinalizam a importância de analisar as funções do orçamento (planejamento, alocação de recursos e avaliação de desempenho) em contextos de ambientes hostis ou muito dinâmicos.

Nesse contexto, o uso da função orçamentária de planejamento possivelmente contribui para reduzir as incertezas. Palermo e Van Der Stede (2011) corroboram afirmando que os planejamentos nas organizações devem ser reavaliados e atualizados em conformidade com o ambiente em que se estão inseridos, para uma melhor tomada de decisão e obtenção de resultados positivos. Na visão de Becker *et al.* (2016), o planejamento orçamentário diminui as incertezas relativas ao processo de tomada de decisão, o mesmo ocorre quanto à função orçamentária de alocação de recursos. O uso dessa função é aumentado ou diminuído conforme o aumento ou a diminuição da percepção do ambiente de crise e as incertezas desses ambientes.

Por outro lado, Bilk, Silva e Lavarda (2021) em seus estudos sobre funções orçamentárias no setor industrial, chegaram aos resultados de que a relação entre a função orçamentária de avaliação de desempenho e as variáveis contingenciais de ambiente de crise, incerteza ambiental percebida, variáveis endógenas (tamanho, ciclo de vida e estratégia) não eram estatisticamente significativas para o contexto analisado, decorrente disso, não foi possível inferir sobre tais relações.

Apesar de estudos anteriores (HAKA; KRISHNAN, 2005; BECKER *et al.*, 2016) indicarem que ambientes incertos e de crises econômicas geram mudanças constantes, as quais dificultam o ápice de metas e objetivos propostos no orçamento e na avaliação do desempenho do gestor ou da organização. Esses autores concluíram que em contextos de elevada incerteza em relação ao ambiente a medição do desempenho ou avaliação dos gestores/unidade de negócios pode ser de forma não precisa, ou seja, o uso da função orçamentária de avaliação de desempenho seria inviável.

Nestes ambientes, segundo Guerra (2007), uma opção que as organizações podem adotar para atender às novas e mais complexas demandas por informações, é criar estruturas divisionais onde cada linha de produção é administrada por uma divisão autônoma, sendo desta forma medida a performance através da avaliação de desempenho de cada linha.

Desta forma, para a elaboração com êxito das peças orçamentárias, faz-se necessário levar em consideração os fatores contingenciais internos e externos que circundam a empresa, bem como, adaptar-se aos seus impactos (SANTI, 2019).

Neste ínterim, King, Clarkson e Wallace (2010) relacionaram a utilização da elaboração de orçamentos com o tamanho e a estrutura das empresas. Os resultados apresentaram relações positivas entre o uso de orçamentos, grandes empresas, estruturas descentralizadas e estratégia de custo.

A tipologia que compõe os diferentes tipos de orçamento é pouco explorada na literatura, existe distinção quanto à natureza destas classificações. Aqui são apresentados alguns tipos de orçamentos encontrados na literatura e conceituados separadamente (TROCZ *et. al.*, 2021).

2.2.5.1 Orçamento para Tomada de Decisão

O orçamento empresarial auxilia os gestores na redução das incertezas presentes no ambiente organizacional em que a organização atua vindas das circunstâncias do mercado (SILVA *et. al.*, 2017), desta forma se constituindo em importante ferramenta no processo de tomada de decisão.

2.2.5.2 Orçamento de Capital

O orçamento de capital é uma prática de contabilidade gerencial usada pelas organizações para tomar decisões acerca de alocação de recursos entre projetos de investimentos. As práticas de orçamento de capital podem auxiliar na avaliação da viabilidade de um projeto (ALMUTAIRI; NASER; SAEID, 2018).

Para Verbeeten (2006) as práticas de orçamento de capital são definidas como as técnicas e os métodos usados para avaliar e selecionar um projeto de investimento, ou seja, tomada de decisão contábil. A maior parte dos estudos de investimento de capital é voltada principalmente para empresas que visam lucro, abordando a estrutura de investimento e o processo de investimento nessas organizações (ALPENBERG; KAR-LSSON, 2019).

Há neste contexto que se entender que algumas dessas práticas são teoricamente superiores às outras, mas cada qual têm seus próprios benefícios e prejuízos (TOIT; PIENAAR, 2005). Existem, no entanto, algumas evidências limitadas de que as condições específicas da

empresa influenciarão a eficácia do uso de práticas de orçamento de capital (CHATTERJEE *et al.*, 2003).

Consideram-se práticas mais sofisticadas as práticas de fluxo de caixa descontado, que levam em consideração o valor do dinheiro no tempo, como: Valor Presente Líquido (VPL), Taxa Interna de Retorno (TIR), Índice de Rentabilidade (IR) e Opções Reais (OR). Já às mais simples, podem ser compreendidas como práticas classificatórias, quais sejam *Payback* (PB), Taxa de Retorno Modificada (TIRM) e Taxa de Retorno Contábil (TRC) (BRIJLAL; QUESADA, 2009; HALL; MUTSHUTSHU, 2013).

Desta forma, aliado às características da empresa, o perfil dos gestores também é considerado impactante nas práticas de orçamento de capital selecionadas (GRAHAM; HARVEY, 2002). Além disso, fatores como capacidade cognitiva, preferências, perfil, função experiência e formação dos gestores também afetam as decisões de orçamento de capital (EGBIDE; AGBUDE; UWUIGBE, 2013).

Por outro lado, é intrigante constatar que grandes empresas selecionam profissionais de altos escalões, que recebem altos salários, mas que não têm conhecimentos necessários para assumir a função (SOUZA; LUNKES, 2016).

2.2.5.3 Orçamento para Planejamento

A função de planejamento orçamentário pode ser definida como a conjuntura especificada de ações a serem tomadas para a realização de propósitos organizacionais (HANSEN; MOWEN; TAYLOR, 2001). Dessa forma, o planejamento orçamentário implica a criação de objetivos e metas a serem alcançados, do mesmo modo, o reconhecimento das ações para o alcance destas (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

Estas metas e objetivos não devem ser estabelecidas de maneira que propiciem problemas de comportamentos humanos, ou seja, não podem ser determinados com um nível de rigidez muito alto, ou seja, inatingíveis e não muito baixo, ou seja, fáceis de atingir, ou ainda, serem metas conflitantes (WARREN; REEVE; FESS, 2006). Estes pesquisadores salientam que essa atenção deve ser tomada, pelo fato que as metas e objetivos devem servir ao processo de motivação e o aumento do desempenho organizacional.

Destaque-se que o uso do planejamento orçamentário é relevante em toda a vida de uma organização, porém a sua utilização ganha mais espaço em períodos de crise econômica,

momento em que geralmente ocorre queda na demanda de produtos e serviços que influenciam na redução de receitas (EPSTEIN; MANZONI, 2002). Sendo assim, nesses estágios as empresas tendem a profissionalizar e aprimorar seus processos de planejamento orçamentário para manterem-se ativas no mercado (SILVA *et al.*, 2017).

Em síntese, o planejamento orçamentário é utilizado para auxiliar os gestores na redução das incertezas presentes no ambiente organizacional vindas por vezes das circunstâncias do mercado (TROCZ, 2021).

2.2.5.4 Orçamento Base Zero

O orçamento à base zero projeta as peças orçamentárias como se fosse a primeira vez, desconsiderando os eventos passados, e não utilizando bases históricas devido combater orçamentos inchados e desalinhados (LUNKES, 2003).

Também conhecido como orçamento baseado em riscos, o orçamento base zero teve sua primeira formalização em 1970 no departamento de agricultura dos Estados Unidos, tendo sido desenvolvido por Peter A. e concretizado como sucesso pela primeira vez em 1970 nas divisões de assessoria e pesquisas da Texas Instruments (GIMENEZ, 2009).

A desvantagem do orçamento à base zero segundo Voss (2014), seria que seu procedimento acaba demandando um maior envolvimento de todos os gestores, fazendo com que muitos saiam da zona de conforto, ocasionando na maioria das empresas, intrigas e consumo de tempo.

Entretanto, Feltrim e Buesa (2013) afirmam que este tipo de orçamento elimina o desperdício das atividades que não agreguem valor e separa os custos que são essenciais para a sobrevivência da organização.

Acrescente-se que, a tipologia base zero ao invés de respaldar-se na utilização de dados históricos na elaboração das projeções, ela está pautada na construção do orçamento com base em expectativas futuras (KREUZBERG; BECK; LAVARDA, 2016). Desta forma tem-se uma importante ferramenta para auxiliar a gestão no caminho em que deve direcionar a maior gama de recursos da organização.

2.3 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Em meados dos anos 50, surgiu a ideia de que as organizações, como organismos, são abertas ao meio ambiente e devem atingir determinado nível de equilíbrio com o mesmo. Essa abordagem ficou conhecida como abordagem de sistemas abertos, cuja escola de pensamento teve um impacto significativo na forma como as organizações são conceituadas (KULKARNI, 2017).

A Teoria da Contingência ou abordagem contingencial é uma vertente das teorias organizacionais, na qual a organização é vista como um sistema aberto, interagindo com o ambiente e outros fatores contingenciais a exemplo de tecnologia, estrutura, porte e estratégia entre outros (KLEIN; ALMEIDA, 2017).

A Teoria da Contingência assenta-se desta forma na plataforma teórica que visa identificar como a organização é influenciada por fatores contingenciais, que podem ser quaisquer variáveis que moderem o efeito de uma característica organizacional na *performance* da empresa (DONALDSON, 2001; CHENHALL; CHAPMAN, 2006; JUNQUEIRA *et al.*, 2016).

Para Otley (1980), a teoria da contingência baseia-se no pressuposto de que não existe uma estrutura única e melhor que atenda todas as organizações, tendo em vista que cada estrutura organizacional é pensada com base em diversos fatores do contexto de cada organização, tendo essa estrutura organizacional suas peculiaridades e a maneira correta de se organizar dependendo do tipo de tarefa ou do ambiente no qual a empresa está inserida.

Portanto, pode-se dizer que a teoria da contingência é uma classe de teoria comportamental que afirma não haver a melhor maneira de organizar uma corporação, liderar uma empresa ou tomar decisões. Em vez disso, o curso de ação ideal é contingente (dependente) das situações internas e externas.

Abba, Yahaya e Suleiman (2018) afirmam ser a teoria contingencial uma abordagem do estudo do comportamento organizacional, que explora a influência de variáveis contingentes externas e internas, como tecnologia, cultura e ambiente, nas funções e no *design* da estrutura organizacional. Desta forma estas variáveis influenciariam a adoção de determinadas práticas de contabilidade gerencial em detrimento a outras.

No Quadro 6 é possível observar os principais idealizadores e suas contribuições para a teoria da contingência numa linha temporal de 1958 com os trabalhos de Joan Woodward considerado o trabalho seminal desta teoria até meados do ano de 1988.

Quadro 4 – Idealizadores e Contribuições à Teoria da Contingência

Idealizador	Ano	Principais Contribuições
Joan Woodward	1958	- Realizou o primeiro estudo abordando a administração das contingências nas organizações. - Analisou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional (1965).
Tom Burns e George Stalker	1961	- Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações. - Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações, desde estável à instável. - Em 1977, analisaram o processo de inovação das organizações.
Alfred Chandler Jr.	1962	- Analisou as relações entre estratégias e estrutura Organizacional
Warren Bennis	1964	- Analisou a adaptação das organizações em função das mudanças tecnológicas. - Mostrou que a estrutura organizacional é resultante da interação entre tecnologias, ambiente, pessoas e processos.
Igor Ansoff	1965	- Estruturou o processo da estratégia corporativa e da estratégia de negócios (1972).
James Thompson	1967	- Analisou a interação das questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações.
Paul Lawrence e Jay Lorsch	1969	- Observaram a necessidade de as organizações se adaptarem às demandas do ambiente. - A diferenciação entre as organizações decorre da diferenciação do mercado em que atuam.
Howard Carlisle	1973	- Estabeleceu que, em administração, não devem existir princípios universais, pois a melhor técnica a ser utilizada é estruturada após o conhecimento do problema a ser enfrentado.
Chris Argyris	1974	- Estabeleceu a adaptação das organizações às necessidades psicológicas das pessoas que trabalham nelas.
William Dill	1979	- Realizou estudos inerentes aos cenários e ao planejamento das organizações.
Michael Porter	1985	- Estruturou técnica estratégica de análise competitiva e de estabelecimento da vantagem competitiva (1986).
C. K. Prahalad	1987	- Estudou as visões das organizações. - Analisou o futuro da competição entre as organizações (1994).
Henry Mintzberg	1988	- Estruturou o processo de estabelecimento de estratégias pelas organizações

Fonte: Oliveira (2012, p. 115-116).

Conforme Otley(2016), a ideia de uma teoria contingencialna contabilidade gerencial começou a se desenvolver na década de 1970, na tentativa de explicar as variedades de práticas de contabilidade gerencial que eram aparentes naquela época. Baseou-se fortemente na teoria da contingência da estrutura organizacional, desenvolvida ao longo dos vinte anos anteriores, para codificar quais formas de estrutura organizacional eram mais adequadas à circunstâncias específicas.

De acordo com Ax, Greve e Nilsson (2008), a partir da década de 1990, os pesquisadores tentaram identificar os fatores que poderiam influenciar as decisões de adotar ou não práticas modernas de controle de custos e gerenciamento nas empresas.

Ainda citando Otley (2016), pode-se afirmar que de alguma forma toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente, na medida em que busca descobrir quando técnicas específicas podem ser mais apropriadas para determinadas organizações sem suas peculiaridades e circunstâncias específicas.

As contingências fazem com que as empresas se adaptem aos cenários e à realidade a sua volta, se moldando às novas situações. Não necessariamente através de uma contingência, porém a abordagem da contingência deve observar as informações vindas dos sistemas contábeis buscando associá-los com as circunstâncias ao seu redor buscando demonstrar uma relação causal (BARRETO, 2019).

Hamann (2017) alerta que existem três elementos que expressam a ideia central dessa teoria: (i) existe uma associação entre o fator contingencial e o sistema organizacional; (ii) uma mudança na contingência acarreta uma mudança na estrutura corporativa; e (iii) um ajuste entre a variável contingencial e o sistema organizacional melhora o desempenho da corporação.

Para Donaldson (2001), esses fatores representam qualquer variável que seja capaz de influenciar o ambiente organizacional, impactando em seu desempenho ou acarretando mudanças estruturais ou comportamentais, como por exemplo, o ambiente, a estratégia, o porte, a tecnologia e a estrutura organizacional.

Destarte, é cabível considerar que a escolha da prioridade estratégica seja impactada pela análise das forças competitivas existentes no segmento de atuação da companhia, conforme Porter (1991).

Entretanto, não é necessário que uma contingência ocorra para que o processo de gestão sofra modificações. A abordagem sistêmica deve observar indicativos vindos do sistema contábil que possam estar associados com certas circunstâncias definidas e demonstrar uma combinação adequada (BARRETO, 2019).

Logo, em âmbito geral, o objetivo da Teoria da Contingência é demonstrar a relação entre o desenvolvimento dos sistemas e as contingências específicas (MACOHON; SCARPIN; ZITTEI, 2015). Esta relação demonstra uma necessidade de que os gestores dos sistemas de contabilidade gerencial adotem uma postura proativa em relação às contingências, evitando a

adoção de práticas apenas de forma reativa, em decorrência de contingências que possam afetar o resultado das organizações.

Para Abba, Yahaya e Suleiman (2018) a literatura tem mostrado que a teoria da contingência é aplicada na pesquisa em contabilidade gerencial para tratar de três tipos de questões. Essas questões são sobre: primeiro, o ajuste entre o controle organizacional e a estrutura; segundo, o impacto de tais ajustes no desempenho; terceiro, investigação de múltiplas contingências e seu impacto no projeto organizacional.

De forma geral, as contingências dividem-se em dois grupos: variáveis contingenciais internas e variáveis contingências externas ou de outra maneira classificadas como dependentes e independentes (OTLEY, 2016).

Enquanto o primeiro grupo corresponde às influências da gestão dos aspectos organizacionais internos, o segundo grupo representa a influência do ambiente externo nas atividades empresariais. Ambos os grupos de contingências impactam os resultados da organização, no entanto, os fatores externos são mais instáveis e de difícil previsão (HALDMA; LÄÄTS, 2002).

Destarte, Bomfim e Callado (2021) afirmam que ambos os fatores contingenciais (internos e externos) exercem influência sobre a organização, provocando mudanças em suas atividades e estruturas corporativas, bem como no desempenho organizacional.

Otley (2016) afirma ainda nesta perspectiva as variáveis externas mais comumente estudadas são: tecnologia, competição ou hostilidade de mercado, incerteza ambiental e cultura Nacional. Sendo tamanho organizacional, estrutura, estratégia, sistemas de remuneração, sistemas de informação, variáveis psicológicas, participação dos funcionários nos sistemas de controle, posição no mercado, estágio do ciclo de vida do produto e mudança de sistemas as principais variáveis internas.

Entretanto, nesta pesquisa são abordados apenas os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte. Estes foram selecionados com base em Otley (1980) e Brignallet *al.* (1991), acrescida da sugestão de Guerra (2007) que, em sua pesquisa, recomenda a inclusão do fator porte em pesquisas futuras.

Desta forma, as práticas de contabilidade gerencial são abordadas neste trabalho buscando-se analisar as possíveis influências que os fatores contingenciais exercem na formação dos sistemas de contabilidade gerencial.

2.3.1 Teoria Contingencial e Práticas de Contabilidade Gerencial

Com o crescente aumento das necessidades de informações oportunas e tempestivas, as organizações tendem a desenvolver os seus sistemas de contabilidade gerencial, utilizando práticas contemporâneas de contabilidade gerencial que forneçam este tipo de informação (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998). Práticas estas notadamente pertencentes aos estágios 3 e 4 da classificação feita pelo IFAC (1998) devido às suas características mais dinâmicas e maior poder de influenciar a tomada de decisão da alta gestão das organizações.

Na estrutura da Teoria da Contingência, as práticas de contabilidade gerencial estão incluídas na estrutura organizacional (ANDERSON; LANEN, 1999). Estudos anteriores utilizaram a teoria da contingência para a análise de práticas de contabilidade gerencial (UYAR; KUZHEY, 2016; SCHOUTE; BUDDING, 2017; KUZHEY; UYAR; DELEN, 2019).

Para Klein e Almeida (2017), a empresa, como um organismo vivo, constantemente se amolda as contingências impostas pelo ambiente. As incertezas ambientais influenciam a definição da estrutura da organização, levando a empresa, em decorrência da incerteza ambiental a optar por uma estrutura centralizada ou descentralizada. A premissa básica fundamental é que as variáveis da organização têm uma inter-relação complexa entre elas e com as condições do ambiente (PORPORATO; WAWERU, 2011).

Conforme Bomfim e Callado (2021), o ambiente organizacional é caracterizado por diversos fatores contingenciais que moldam a estrutura corporativa. Desta forma, adaptações e inovações na estrutura organizacional são necessárias a fim de que as empresas alcancem a competitividade e se mantenham no mercado (JUNQUEIRA, 2010; KELM *et al.*, 2015).

Barreto (2019) investigou a relação de fatores contingenciais na adoção de práticas de Contabilidade Gerencial no setor agroindustrial do Estado da Paraíba. Os resultados dessa pesquisa demonstraram um aumento da adoção das práticas de Contabilidade Gerencial em agroindústrias inseridas em ambientes estáveis, detentoras de alta tecnologia, com estrutura funcional e com estratégia voltada para a diferenciação. Além disso, as práticas tradicionais de Contabilidade Gerencial prevaleceram nos diferentes *clusters*; a autora concluiu ainda que, as agroindústrias inseridas em ambientes mais estáveis e de alta tecnologia, apresentaram níveis maiores de adoção de práticas modernas.

As tarefas executadas em ambiente de baixa incerteza são mais eficazes numa estrutura mais simples e centralizada, permitindo uma coordenação mais eficiente e de baixo custo (DONALDSON, 1999). No entanto, o mesmo autor afirma ainda que, quando uma organização aumenta o leque e a complexidade de seus bens e serviços ou amplia a sua abrangência territorial, aumentam a complexidade estrutural e o grau de descentralização. À medida que as empresas aumentam de porte, a estrutura compacta, simples e centralizada de administração geralmente é substituída por uma estrutura descentralizada, gerida por uma burocracia formalizada por meio de regras, para controlar sua operação.

Por isso a necessidade da descentralização da gestão, que é dar maior autonomia aos responsáveis pelas diversas divisões de uma organização, gerando uma maior velocidade na tomada de decisão. (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010).

Ainda no tocante às contingências, Chenhall (2006) argumenta que a estratégia impacta a estrutura organizacional. O mesmo autor indica ainda que o ambiente externo, os mecanismos estruturais, e a cultura são variáveis que influenciam os gestores na definição da estratégia das organizações.

Os estudos de Chenhall, Kallunki e Silvola (2011) alinhados com o de Chandler (1962) afirmam que o desenho do Sistema de Controle Gerencial (SCG) deve ser adaptado para que a estrutura siga as estratégias e as escolhas das mesmas sejam orientadas pela posição ocupada por suas organizações em determinados ambientes. Para Frezattiet *al.* (2009), estratégias são formuladas com base em uma análise integrada da entidade para definir como os recursos serão alocados para atingir certo objetivo.

Os estudos de Chenhall (2003) concluíram que diferentes SGC serão mais adequados para estratégias particulares. Para o autor, as estratégias defensivas, não necessitam de sistemas de informação sofisticados, no oposto, requerem sistemas mais sofisticados as estratégias prospectora, de construção e de diferenciação.

Callado *et al.* (2012) investigaram a influência de fatores contingenciais sobre os padrões de utilização de indicadores de desempenho no âmbito das empresas do setor de informática, obtendo evidências empíricas de relação entre os cinco fatores e o uso de determinados indicadores de desempenho, apontando a capacidade de produção como significativa em relação à variável número de concorrentes, além das variáveis percepção de valor pelos clientes, valor do ativo e rotatividade dos empregados que obtiveram destaque quando comparadas com as demais.

Vale destacar que o uso do SCG deve ser observado como um mecanismo de resposta a um conjunto de contingências, às quais as organizações estão expostas, e que sua efetividade irá depender da capacidade delas em adaptar-se às mudanças nessas variáveis contingenciais (OTLEY, 1980; FISHER, 1998; CHENHALL, 2007).

Dentre as diversas lentes teóricas utilizadas para compreender o uso de ferramentas de controle gerencial, neste estudo faz-se a opção pela teoria contingencial. Tal predileção está fundamentada em afirmativas como a de Otley (2016), ao relatar que no contexto das pesquisas em contabilidade gerencial, o papel da teoria contingencial é contribuir para o entendimento sobre as práticas de gestão utilizadas em circunstâncias específicas, sobretudo, decorrente do fato de que não há universalidade do SCG.

Junqueira (2010) comenta que a teoria da contingência modificou a visão existente de que seria possível desenvolver um SGC ideal e universal. O autor comenta ainda que a teoria da contingência tem como pressuposto de que organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradual, exigindo uma mudança organizacional concomitante. Dessa forma, abordagem contingencial se tornou o paradigma dominante na pesquisa empírica em contabilidade (CADEZ; GUILDING, 2008).

2.3.2 Fator Contingencial - Ambiente Organizacional

O ambiente é um termo utilizado para analisar as diversas características do ambiente organizacional que influenciam no sistema de controle gerencial das empresas (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). É considerado o fator contingencial externo à organização, que segundo Chenhall (2003, p. 136), pode ser caracterizado como sendo “atributos particulares como intensa competição de preço de competidores potenciais ou existentes, ou a probabilidade de uma mudança na disponibilidade ou diferenciação de serviços”.

Tais estratégias são tratadas como tipos de posicionamento estratégico, porque é após analisarem-se as forças competitivas do segmento de atuação das organizações que estas devem se posicionar a fim de responder a essas forças, optando por uma estratégia baseada em custos baixos ou na diferenciação, sendo que ambas podem ter um escopo amplo ou estreito (Porter, 1991).

Teixeira (2011) afirma que o ambiente representa para uma organização o conjunto de forças externas, ou variáveis externas que, de alguma forma afetam o seu desempenho. Como as

organizações estão inseridas em ambientes cada dia mais dinâmicos, as forças externas sob as quais as organizações tem bem menos influência do que sob as forças internas, devem ser objeto de uma especial atenção por parte dos gestores.

Para Hall (1984), o ambiente pode ser definido como sendo o conjunto de todos os fenômenos externos a população em estudo e a que influenciam potencial ou realmente. Ainda segundo o mesmo autor, quanto mais uma organização depender de seu ambiente, mais vulnerável ela será.

Fonseca e Quel (2016) afirmam que o ambiente externo é tradicionalmente categorizado em duas dimensões: o ambiente externo geral e o ambiente das tarefas. No contexto do primeiro pode-se citar, por exemplo, agentes tecnológicos, econômicos, políticos/legais, socioculturais e internacionais. Enquanto no segundo os agentes estão mais próximos e presentes no dia-a-dia da organização, sendo eles: clientes, fornecedores, concorrentes, órgãos reguladores e parceiros estratégicos (FONSECA; QUEL, 2016).

Burns e Stalker (1961) buscaram identificar a relação entre o ambiente externo e as práticas administrativas, realizando uma pesquisa tendo como amostra vinte indústrias do Reino Unido. Os resultados desse estudo constataram que independentemente da estrutura adotada pelas organizações, esta é determinada em algum nível pelo ambiente externo da organização; além de que identificaram a existência de dois tipos de ambientes, o estável e o dinâmico; e dois tipos de estruturas organizacionais, a mecanicista e a orgânica.

Para Otley (2016), neste sentido a incerteza do ambiente influencia a estrutura organizacional, a avaliação de desempenho, o sistema orçamentário e os sistemas gerenciais, entre outros, entendendo-se que quanto maior for o nível de incerteza provocada pela intensa competição no ambiente, maior será a necessidade de utilização de mais controles formais e técnicas contábeis sofisticadas.

Com relação a estabilidade ou instabilidade ambiental, o primeiro se caracteriza pela pouca ou ausência de mutabilidade, podendo ser classificadas ainda como graduais e padronizadas, enquanto o segundo ambiente é denominado também dinâmico, composto por muitas mudanças e influências recíprocas, e formado por forças que produzem turbulência (OLIVEIRA, 2017).

Burns e Stalker (1961) demonstraram ainda que as empresas que estão inseridas em ambientes instáveis apresentavam um baixo grau de especialização de tarefas, controles mais

informais e uma maior delegação de tarefas, enquanto que as mais estáveis, apresentavam um maior grau de especialização das tarefas, controles mais formais e centralizados.

Pesquisas como a de Wadongo e Abdel-Kader (2014) estudaram a estabilidade ambiental e constituíram evidências empíricas da existência de relação positiva do dinamismo, ou seja, ambientes instáveis, com o uso de indicadores do projeto, força e coerência do sistema de gestão de desempenho.

Destaque-se que o nome “Teoria da Contingência” foi derivado do estudo desenvolvido por Lawrence e Lorsch (1967) realizado em diferentes organizações dos setores industriais de plásticos, alimentos empacotados e recipientes que teve como propósito identificar quais características estas organizações precisariam ter, para enfrentar de forma eficiente um ambiente diverso e segmentado, a partir da relação observada entre o ambiente externo e alguns elementos da estrutura interna das referidas organizações.

Adicionalmente, outros aspectos, dimensões ou variáveis também foram estudados, tais como turbulência, hostilidade, diversidade e complexidade (KHANDWALLA, 1972); dinamismo, heterogeneidade e hostilidade (GORDON; MILLER, 1976); e mais recentemente, baseado em Khandwalla (1972), Espejo (2008) propôs em seu trabalho utilizar os aspectos de previsibilidade, estabilidade e rapidez de mudanças (GAFURI, 2016).

2.3.3 Fator Contingencial - Tecnologia

Para Chenhall (2003), há diversos significados para “tecnologia” no contexto organizacional. Normalmente, refere-se ao modo como são realizados os processos da empresa, incluindo *hardware*, *software*, pessoas e conhecimento das atividades.

As inovações tecnológicas específicas de informação são utilizadas de várias maneiras em diferentes organizações e representam a utilização de inovações da tecnologia da informação em geral. Inclui intercâmbio eletrônico de dados, gestão da cadeia de abastecimento, armazenamento de dados de clientes ou de gestão de relacionamento contínuo (HYVÖNEN, 2007).

Em relação aos estudos seminais que relacionam as mudanças estruturais à tecnologia, destacam-se as pesquisas realizadas em 1965 por Joan Woodward e em 1967 por Charles Perrow e James David Thompson. Tendo ainda, na década de 1950, uma época em que poucas mulheres se destacavam nesse campo, a socióloga inglesa Joan Woodward sido reconhecida como um dos

nomes mais proeminentes da Teoria Organizacional, contribuindo de forma significativa para a construção da Teoria da Contingência Estrutural (GIL, 2016).

No entanto, somente em 1965, a autora publicou a sua principal obra, o livro intitulado *Industrial organization: theory and practice*, que de uma forma mais detalhada, mostrou a relação existente entre as estruturas organizacionais e a tecnologia das operações; evidenciando a importância da adequação entre esses dois fatores para o desempenho das organizações (BARBOSA, 2020).

Em boa parte da literatura organizacional, a tecnologia aparece avaliada nas dimensões de manufatura e Tecnologia da Informação (TI). As dimensões de manufatura podem ser classificadas em três grupos: da complexidade, da incerteza da tarefa e da interdependência (JUNQUEIRA, 2010). Para Chenhall (2003) estes grupos podem assim ser definidos:

- Complexidade: deriva da padronização do trabalho, com produção em grandes lotes e em massa, processos e unidades de pequenos lotes representando níveis crescentes de complexidade;
- Incerteza de tarefa: refere-se à variabilidade de tarefas e a análise de métodos de execução de tarefas com alta variabilidade e tarefas não analisáveis; e
- Interdependência: aumenta o nível de dificuldade de coordenação e tem implicações para os sistemas de controle, pois passa de agrupada para sequencial e recíproca.

Já Schnell e Trocz (2020) dividiram o fator contingencial Tecnologia em dois grupos de variáveis agrupadas pelas suas características em comum. O primeiro foi o grupo de Tecnologia da Informação composto por ferramentas como: a) Comércio Eletrônico (página na *internet* que viabiliza comércio eletrônico dos seus produtos e serviços); b) CRM (gerenciamento da relação com o cliente); c) Gerenciamento da cadeia de suprimentos; d) Armazenamento de dados; e) Troca de dados de forma eletrônica; f) *Softwares* integrados entre áreas funcionais da empresa; e g) TQM (gerenciamento da qualidade total). Para Callado *et al.* (2013), um sistema de processamento eletrônico de dados, torna-se um grande aliado ao fornecer agilidade nas decisões empresariais em virtude de gerar informações com melhor qualidade e tempestividade.

Já o segundo grupo foi denominado Tecnologia da Produção e trouxe elementos como: a) Grau de repetitividade das atividades de linha de produção; b) Quantas tarefas da linha de

produção são as mesmas, dia após dia; c) Número de pessoas que fazem tarefas diversificadas à maioria do tempo na linha de produção da empresa.

Bueren e Fiorentin (2014) investigando se os fatores contingenciais ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura e porte organizacional influenciam no gerenciamento contábil no âmbito de empresas têxteis, obtiveram como um de seus achados que a tecnologia influencia no armazenamento dos dados, troca de dados de forma eletrônica e no gerenciamento da qualidade total.

2.3.4 Fator Contingencial - Porte Empresarial

Para Oliveira e Callado (2018), o fator contingencial ‘tamanho da organização’ inicia as discussões sobre os fatores contingenciais internos que tem capacidade de interferir nas práticas gerenciais de controle utilizadas pela organização. Desta forma este é um fator importante ao se analisar a formação dos sistemas de controle gerencial.

O porte diz respeito ao tamanho de uma organização, podendo ser mensurado pelo número de empregados, total do ativo, volume de vendas, entre outras variáveis (DONALDSON, 2015). Esta afirmação demonstra a diversidade de maneiras com que se pode determinar o porte de uma organização.

De acordo com Chenhall (2007), existem várias maneiras de estimar o tamanho da empresa incluindo lucros, volume de vendas, ativos, valorização das ações e dos trabalhadores. O autor também destaca que diferentes tipos de controles são necessários dependendo do porte da empresa. Na medida em que as empresas se tornam maiores, aumenta a necessidade de informações para os gestores, como instituir controles, regras, documentação, especialização de papéis e funções. E, salienta que o impacto da mudança na tecnologia reduziu o número de empregados nas empresas. Frezattiet *al.* (2009) destacam que “[...] o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados”.

O porte organizacional é um fator importante e pode afetar a estrutura organizacional e que causam influência nas práticas de gerenciamento, dispendo da competência de compreender a complexidade das organizações e a necessidade de inserção e utilização dos sistemas de gerenciamento de desempenho (WADONGO; ABDEL-KADER, 2014).

Em vista dos recursos disponíveis, uma empresa de grande porte pode reunir as condições favoráveis em prol da expansão de suas operações. No entanto, neste caso, será necessário maior

controle das atividades e dos colaboradores por meio de ferramentas gerenciais. As grandes organizações são detentoras de mais recursos, e por isso podem fazer investimentos em práticas de contabilidade gerencial mais sofisticada (KLEIN; ALMEIDA, 2017). Isto é corroborado por Espejo (2008) que afirma ser o porte um dos fatores que influencia na adoção de práticas de contabilidade gerencial.

Para Sharma (2002), empresas de menor porte tendem a ter sistemas nos quais o mecanismo de controle, coordenação e comunicação são mais informais e pessoais, enquanto se espera que empresas maiores possuam mais recursos para adoção de práticas mais sofisticadas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

Neste interim, Kováts (2018) em seu estudo sobre a mudança na estrutura organizacional das instituições de ensino superior na Hungria, testou em uma de suas hipóteses se o aumento de tamanho das instituições levaria ao aumento da especialização e burocratização, ou seja, mudanças na cultura e estrutura organizacional, conseguindo validar sua hipótese.

Sharma (2002) conclui ainda, que diferentes incertezas ambientais caracterizadas por turbulências, grau de competitividade e falta de capacidade preditiva influenciam nas características do orçamento e das práticas organizacionais. Sendo essas condições influenciadas de acordo com seu ambiente externo, que podem ser consideradas ameaças ou oportunidades e que influenciam a estrutura e os processos internos das organizações.

2.3.5 Fator Contingencial - Estrutura Organizacional

Para Anthony e Govindarajan (2008) a estrutura organizacional é responsável por definir as funções, especificar os relacionamentos, além de dividir e delegar as responsabilidades que configuram as tomadas de decisões dentro de uma entidade.

Os estudos de Marques e Souza (2010) afirmam que para a escola clássica de administração havia uma única forma de estrutura organizacional que seria eficiente para todas as organizações, onde as decisões eram tomadas no sentido de cima para baixo e havia pouco espaço para a participação do empregado e para a inovação, já que havia uma predominância do modelo mecanicista.

Já Cadez e Guilding (2008) afirmam que não existe uma contabilidade gerencial estratégica universal, mas que o desempenho organizacional vai depender do ajustamento entre o contexto em que a entidade está situada e a sua estrutura organizacional.

Para Chenhall (2007), estrutura organizacional é a especificação formal de diferentes papéis para os membros da organização, ou tarefas para os grupos, para garantir que as atividades da organização sejam realizadas. Os arranjos estruturais influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, a informação, fluxos e sistemas de controle que podem ajudar a moldar o futuro da organização.

No entanto, à medida que as empresas crescem em número de funcionários, diversidade de produtos ou geograficamente, começam a surgir incertezas com relação às tarefas e torna-se cada vez mais difícil o topo da hierarquia manter essa estrutura mecanicista e prover respostas rápidas a essas incertezas.

Já Rovaris (2018), afirma que embora múltiplos conceitos tenham sido tratados nas pesquisas contingenciais em que se tem a estrutura organizacional abordada, vários são reconhecidos consistentemente como dimensões centrais da estrutura, tais como a: centralização, formalização, padronização, especialização e diferenciação.

Morton e Hu (2008) alertam que a estrutura organizacional é um dos procedimentos mais complicados entre as operações centralizadas e descentralizadas no processo de tomada de decisão, sendo que incluem um conjunto definitivo de dimensões organizacionais como especialização, padronização, formalização e níveis hierárquicos em sua amplitude de controles.

A alternativa para a estrutura mecanicista era uma estrutura orgânica, onde os controles são menos rígidos e há a participação dos empregados. Por isso a necessidade da descentralização da gestão, que é dar maior autonomia aos responsáveis pelas diversas divisões de uma organização (BEUREN; GRUNOW; HEIN, 2010).

Neste sentido, esta pesquisa utiliza a classificação proposta por Burns e Stalker (1961) que classificam as estruturas em duas categorias, quais sejam Mecanicistas e Orgânicas que apresentam as seguintes características:

a) Mecanicista– a estrutura mecanicista é mais burocrática, com grande divisão de trabalho e seus cargos são ocupados por especialistas. As decisões são centralizadas e concentradas na cúpula da organização. Este tipo de estrutura é mais adequado para um ambiente estável; e

b) Orgânica– a estrutura orgânica é mais flexível, possui maior confiabilidade nas comunicações informais, pouca divisão de trabalho e suas decisões são descentralizadas e

delegadas aos níveis inferiores. Este tipo de estrutura é mais adequado para o ambiente com alto grau de mudanças tecnológicas e de mercado.

Desta forma Chenhall (2003) relata que o fator contingencial estrutura, tratado como elemento interno e controlável, interfere no fluxo de informação e a prevalência de uma estrutura orgânica ou mecanicista influencia o Sistema de Controle Gerencial. Thomas (1991) descreve que a incerteza ambiental e a estrutura organizacional influenciam o *design* de sistemas de gestão de contabilidade.

Para Borniger (2015), relacionada à evolução do conceito de gestão estratégica organizacional, está também a estrutura organizacional. Sugerindo uma correlação positiva entre estas duas variáveis. Contemporaneamente, novas estratégias e estruturas organizacionais têm resultado em uma morfologia mais rica, com modelos organizacionais para Indústrias Criativas e organizações em redes.

A pesquisa de Klein e Almeida (2017), entretanto, afirma que não existem evidências empíricas quanto a adoção das práticas gerenciais simples ou sofisticadas sofrerem influência diante da escolha de uma estrutura centralizada ou descentralizada, ou seja, empresas classificadas no terceiro ou quarto estágio evolutivo podem utilizar práticas sofisticadas em decorrência de outros fatores, mas não precisamente por possuir uma estrutura descentralizada.

2.3.6 Fator Contingencial - Estratégia Empresarial

Para Chenhall (2003, p. 150) “[...] as organizações podem se posicionar em determinados ambientes de forma diferentes”. O autor afirma ainda que certas práticas de Contabilidade Gerencial serão mais adequadas a determinadas estratégias. A estratégia pode vir a afetar diretamente o projeto de sistemas de controle de várias maneiras, dependendo de qual categorização da estratégia é usada (OTLEY, 2016).

Os achados dos estudos de Abdel-Kader e Luther (2008) sugerem existir relação entre o tipo de estratégia adotada pelas empresas e às práticas de contabilidade gerencial utilizada. Para os autores, as empresas optantes por estratégias de diferenciação procuram adotar práticas de contabilidade gerencial contemporânea, e, em contrapartida as que adotam estratégias de liderança em custo, geralmente, são usuárias de práticas tradicionais.

Para Abugalia e Mehafdi (2019), variáveis contingenciais, como ambiente externo e estratégia de negócios podem induzir os gerentes a usar Informações de contabilidade gerencial

para a tomada de decisão. Isso implica que as práticas de contabilidade gerencial podem ser um construto interveniente entre as variáveis contingentes que impactam o desempenho organizacional.

Segundo Feichter e Grabner (2020), a estratégia lida com fatores como o tipo de valor agregado ou a criação de vantagens competitivas que as organizações buscam. Um exemplo dessa vantagem competitiva seria uma estratégia de inovação que reduzisse bruscamente o custo de produção ao ponto de levar uma empresa a ser líder em seu seguimento de mercado.

Marques e Rocha (2017) constataram através de uma pesquisa bibliográfica que as Práticas de Contabilidade gerencial estão muito ligadas à gestão estratégica da empresa e desempenham um papel importante no desempenho das organizações. As pesquisas de Brizolla *et al.* (2017) e Rasit e Ismail (2017) também evidenciaram que a estratégia influencia na adoção de determinadas práticas de contabilidade gerencial em detrimento de outras.

Comisso, segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010), a estratégia contribuirá na formatação da estrutura organizacional a ser utilizada, como é o caso do sistema de controle gerencial e das práticas de gestão respectivas (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

Para Rovaris (2018), a estratégia está relacionada às decisões tomadas pelas organizações para obterem vantagens competitivas sustentáveis com relação aos seus concorrentes. Este pensamento é complementado por Cavichioli (2017) que a considera um fator interno de expressiva representatividade, capaz de influenciar outros fatores contingenciais e que deve ser coordenada de uma maneira a gerar benefícios para as organizações.

Neste sentido, Bomfim e Callado (2021) afirmam que para uma organização obter um desempenho superior, ela precisa ajustar sua estrutura aos fatores contingenciais presentes no ambiente, sendo a estratégia competitiva o meio pelo qual a entidade pode minimizar a influência desses fatores sobre o desempenho, gerando e mantendo um elevado desempenho financeiro no longo prazo.

5 METODOLOGIA

Esta seção apresenta os procedimentos metodológicos que foram utilizados para a consecução dos propósitos da pesquisa, bem como a definição das hipóteses e modelo teórico que constam no estudo.

Segundo Imlau (2015), a metodologia da pesquisa compreende a estruturação das etapas necessárias para atingir os objetivos propostos, desta forma, são abordados neste capítulo, o enquadramento da pesquisa, a coleta, a análise dos dados e a delimitação da pesquisa.

Para Lakatos e Marconi (2021), pesquisa é um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais. Assim, utiliza-se a pesquisa para obtenção de respostas a questões específicas, significa buscar respostas para assuntos propostos mediante utilização de métodos científicos.

Já para Cervo, Bervian e Silva (2007), a pesquisa é uma atividade para a investigação de problemas teóricos ou práticos por meio do emprego de processos científicos. Para esses autores, a pesquisa é dotada de três elementos imprescindíveis: dúvida/problema; método científico; resposta/solução. Cada abordagem ou busca admite níveis diferentes de aprofundamento e enfoques específicos conforme o objeto de estudo, os objetivos desejados e a qualificação do pesquisador.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A classificação da pesquisa é um passo crucial, pois à medida que um sistema de classificação é disponibilizado, se torna possível reconhecer as similaridades e diferenças entre as variadas modalidades de pesquisa (GIL, 2008). O enquadramento do estudo foi realizado considerando a natureza do objetivo, a natureza do estudo, a lógica da pesquisa, a fonte da coleta de dados, a forma de abordagem do problema, os procedimentos técnicos, os resultados e o universo.

Quanto à natureza do objetivo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva uma vez que se propõe a identificar as práticas de gestão utilizadas nas indústrias de fabricação de produtos químicos do estado de Pernambuco, bem como reconhecer os fatores que motivam ou restringem a sua adoção e características dos fatores contingenciais que afetam estas indústrias (GIL, 2019).

Ainda segundo Gil (2019), a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

Triviños (1987), afirma que o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa.

O estudo descritivo é, então, aquele que descreve as relações entre duas ou mais variáveis sem que haja manipulações por parte do pesquisador, afinal, o pesquisador tem a ação apenas de observar e descrever quais interações foram constatadas com o relacionamento das variáveis estabelecidas (KÖCHE, 2016).

Em relação aos resultados, pode-se afirmar que a pesquisa é aplicada, pois pretendeu-se gerar conhecimento sobre a adoção das práticas de contabilidade gerencial em um ramo específico industrial, levantadas a partir de estudos em diferentes contextos, caracterizando-se conforme o descrito por Gil (2019).

Quanto à fonte da coleta de dados e à abordagem do problema, foram coletados dados primários (RICHARDSON, 2017), obtidos diretamente através do questionário estruturado elaborado pelo pesquisador e respondido pelos responsáveis pela contabilidade-gerencial das indústrias.

Quanto à forma de abordagem do problema, este estudo define-se como quantitativo caracterizado por explorar os números com uso de estatística na análise e interpretação dos dados, utilizando amostragem probabilística para possibilitar a generalização dos resultados (SAUNDERS; LEWIS; THORNHILL, 2016). Este tipo de pesquisa, por meio da verificação e previsão, pressupõe um mundo constituído e regido por leis invariáveis, bem como para dados mensuráveis ou observáveis, havendo como intuito a explicação e previsão dos fenômenos explorados, procurando regularidades e relações causais entre variáveis (HERNÁNDEZ SAMPIERI, 2010).

Martins e Theóphilo (2016) afirmam que durante o processo de construção de um trabalho científico, o pesquisador, dependendo da natureza das informações, dos dados e das evidências levantadas, poderá empreender uma avaliação quantitativa, isto é: organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados.

Para Beuren (2009), pesquisa a quantitativa visa investigar as relações entre as variáveis analisadas. Sendo essas normalmente analisadas com a utilização de algum teste estatístico julgado mais apropriado para os objetivos da pesquisa.

De acordo com Lakatos e Marconi (2017), as pesquisas dessa natureza procuram “expressar as relações funcionais entre as variáveis e identificar os elementos básicos do fato estudado, evidenciando a evolução das relações entre diferentes elementos” (p. 327).

Richardson (2017) destaca a importância do método quantitativo, uma vez que o mesmo representa a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretações, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências realizadas.

3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Conforme Lakatos e Marconi (2021), delimitação da pesquisa está relacionada com a atividade de estabelecer limites para uma investigação. Já Para Oliveira (2011), na delimitação, o pesquisador define sob qual ponto de vista irá focalizar determinado tema.

Gil (2019) entende que o problema de pesquisa deve ser delimitado a uma dimensão viável e deve guardar estreita relação com os meios disponíveis para investigação. Dessa forma, a delimitação é feita por meio da definição das circunstâncias, de tempo e de espaço em que o estudo será desenvolvido.

Já com relação ao delineamento da pesquisa, Gil (2019), afirma que está relacionado à “estratégia determinada para integrar os diferentes componentes do estudo de forma coerente e lógica, garantindo a efetiva abordagem do problema de pesquisa” (p. 55).

Nesse sentido, o escopo da presente pesquisa compreende os aspectos investigados no questionário (características e informações básicas sobre a empresa; perfil do profissional responsável pelas informações relacionadas a contabilidade gerencial na empresa; percepção da adoção de práticas de contabilidade gerencial e fatores determinantes para sua adoção ou não adoção e percepção dos respondentes acerca dos fatores contingenciais, ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia). O estudo restringiu-se às indústrias de fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plástico do estado de Pernambuco. Os dados obtidos referiram-se à pesquisa que foi realizada por meio de questionário no período de abril de 2022 a agosto de 2022, e a percepção dos respondentes das 90 indústrias destes setores que constam no cadastro da FIEPE.

Para chegar a universo da pesquisa, foi realizada, primeiramente, uma consulta na base de dados da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE) com a finalidade de identificar a quantidade de empresas cadastradas nos seguimentos em estudo. Em seguida foi realizada a verificação dos bancos de dados com o objetivo de identificar e eliminar possíveis duplicidades.

A pesquisa bibliográfica realizada em âmbito internacional limitou-se às buscas por artigos científicos contidos nas bases de dados da plataforma *Researchgate*, *Journal of Accounting Research*, *ScienceDirect*, *Wiley e Emerald*, publicados a partir do ano de 1961 e alinhados de acordo com a percepção e os critérios de busca definidos pelo pesquisador, bem como a livros e artigos constantes na plataforma *Google Scholar*.

Em nível nacional, a pesquisa limitou-se a buscas em livros, teses e dissertações constantes também na plataforma *Google Scholar* e nos periódicos constantes na base de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), bem como a artigos científicos constantes na plataforma de periódicos da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT).

3.3 POPULAÇÃO DA PESQUISA

Nas palavras de Mambrini, Colauto e Beuren (2004), a população se constitui em uma totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo. Também pode ser como um conjunto de componentes selecionados para o estudo e que possuem características em comum (VERGARA, 2016).

Nesse sentido, a população da pesquisa foi composta pelas Indústrias de Fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e materiais plásticos, delimitadas geograficamente no estado de Pernambuco. E para fins de identificação da população foi utilizada a lista de indústrias deste setor que consta no cadastro da FIEPE.

De acordo com a FIEPE, o estado de Pernambuco possui 90 empresas que exercem atividades enquadradas como indústrias de fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plásticos, agrupadas conforme o seu CNAE.

O universo da pesquisa é composto por empresas enquadradas como micro, pequeno, médio e grande porte com base no faturamento anual. O Banco Nacional de Desenvolvimento

Econômico e Social (BNDES) classifica o porte da empresa conforme sua Receita Operacional Bruta (ROB). Segue no quadro abaixo a respectiva classificação.

Quadro 5 - Classificação do porte das empresas conforme faturamento (BNDES)

Classificação	Receita Operacional Bruta Anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil
Pequena Empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões
Média Empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande Empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES(2020).

Para validar as informações obtidas quanto ao número de empresas classificadas como Micro, pequena, médio e de grande porte, foi realizada uma consulta *nosite* da Receita Federal do Brasil (RFB), buscando identificar também a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e demais informações cadastrais, bem como as informações de contato. Neste intuito utilizou-se também a consulta e confirmação de dados constantes na plataforma de dados *online* Econodata.

Dando continuidade à apresentação dos procedimentos metodológicos, após as definições concernentes a população da pesquisa, apresenta-se na próxima seção deste capítulo, os conceitos sobre a coleta de dados da pesquisa.

3.4 COLETA DE DADOS

Para Gerhardt e Silveira (2009), coleta de dados consiste na etapa da pesquisa na qual tem início a aplicação dos instrumentos elaborados e as técnicas selecionadas com o objetivo de se efetuar a coleta dos dados previstos. As informações foram coletadas nesta fase da pesquisa com a finalidade de serem analisados de forma sistemática na etapa posterior.

O método de coleta aplicado para a realização desta pesquisa foi o de levantamento do tipo (*survey*). Tendo este método de levantamento o objetivo e descrever, explicar e explorar um fenômeno sob estudo (LAKATOS; MARCONI, 2017). Esse tipo de pesquisa “consiste basicamente na solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados” (GIL, 2019, p. 61).

Segundo Yin (2015) esta metodologia de pesquisa pode ser efetuada por diferentes formas, tais como: cartas, *e-mail*, aplicativos diversos, questionários, entrevista individual e coletiva ou uso combinado, desses canais comunicação.

Os dados desta pesquisa foram coletados de forma primária, tendo estes a característica de serem coletados pela primeira vez por um pesquisador ou investigador, apresentando originalidade e de certa forma ineditismo (SAUNDERS; LEWIS; THORNHILL, 2016).

3.4.1 Instrumento de coleta de dados

Para este estudo, optou-se por um questionário adaptado das pesquisas desenvolvidas por Imlau (2015) e Sobrinho (2020), composto por 76 questões fechadas, sendo que a maioria utilizou a escala *likert*, divididas em 4 blocos nos quais os respondentes são solicitados a selecionar as assertivas que melhor atendem a sua perspectiva sobre o tema.

O processo de coleta de dados através de questionário é realizado por meio de uma série ordenada de perguntas, as quais devem ser respondidas por escrito, seja de maneira impressa ou digital e na maioria dos casos sem a presença do pesquisador (MARCONI; LAKATOS, 2017).

O questionário descreve as características e mede variáveis de um grupo social e possibilita a realização de comparações com resultados de pesquisas anteriores (RICHARDSON, 2017), enriquecendo a temática em estudo.

Silva Júnior e Costa (2014) defendem que “a escala de verificação de Likert consiste em tomar um construto e desenvolver um conjunto de afirmações relacionadas à sua definição, para as quais os respondentes emitirão seu grau de concordância.”

Ao contrário das perguntas com respostas “sim” ou “não”, a escala de *Likert* (1934) permite medir as atitudes e conhecer o grau de conformidade do entrevistado com qualquer afirmação proposta. É útil para questionários onde é necessário que o entrevistado expresse com detalhes a sua opinião, pois as categorias de resposta servem para capturar a intensidade dos sentimentos dos respondentes (KAWAMOTO, 2018).

A utilização da escala *Likert* oferece vantagens ao pesquisador na construção das assertivas, possibilitando verificar as direções sobre as atitudes do respondente em relação a cada afirmação e apurar a tendência positiva ou negativa sobre aquele assunto (MALHOTRA, 2012).

Nesta pesquisa adotou-se a escala Likert de 5 pontos onde o respondente apontou sua resposta em nível de concordância com a assertiva elencada, sendo os níveis de respostas: 1 – Discordo Totalmente; 2 – Discordo Parcialmente; 3 – Nem Concordo e Nem Discordo; 4 – Concordo Parcialmente; 5 – Concordo Totalmente, sendo desta forma esta escala classificada como pertencente ao padrão tradicionalmente denominado *Likert* (DALMORO; VIEIRA, 2013).

Apresentadas estas considerações, a seguir está demonstrado como estão estruturados os quatro blocos do questionário utilizado como instrumento de coleta da pesquisa:

Bloco 1: Contempla as questões a respeito do perfil do responsável pelas informações de contabilidade gerencial da empresa. Neste bloco estão contidas perguntas como idade, nível de escolaridade, área de formação, função e tempo de atuação profissional do respondente.

Bloco 2: Este bloco é composto por questões que visaram traçar um perfil das empresas objeto de estudo. As empresas foram perguntadas a respeito de questões como: áreas de atuação, tempo de atuação no mercado, amplitude de mercado, receita operacional bruta e sobre a existência na empresa de um departamento responsável pelas informações de cunho Contábil-gerencial.

Bloco 3: Aqui se buscou investigar os fatores discutidos na teoria contingencial, elencando os fatores contingenciais estudados, bem como suas variáveis, facetas, escalas e referências assim como a forma como a empresa se relaciona com estes.

Bloco 4: Neste bloco foram incluídas as questões que buscassem identificar, o nível de percepção que os respondentes possuíam acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial, quais as práticas da contabilidade gerencial são utilizadas pela organização, assim como os fatores que pudessem motivar ou restringir a sua utilização.

As escalas variaram de 1 a 5, exceto nas questões referentes às informações da empresa e do profissional responsável pela elaboração das informações.

Com o intuito de verificar a adesão do questionário aos objetivos propostos na pesquisa, o instrumento de pesquisa foi enviado para dois especialistas associados à temática com nível de doutorado que procederam à validação do questionário.

Segundo Herminda e Araújo (2006), a validação dos instrumentos de pesquisa se dá em função da mesma atender o que o pesquisador se propõe a investigar e ter como cautela a coerência dos processos metodológicos e a consistência dos resultados, além de permitir analisar a existência de uma lógica entre os instrumentos propostos e os objetivos da pesquisa.

Em seguida à validação do questionário realizada pelos especialistas e procedidos ajustes sugeridos por estes, efetuou-se um pré-teste com duas indústrias, sendo uma de fabricação de produtos químicos e outra de fabricação de borracha e materiais plásticos.

Para Gil (2019), o pré-teste visa assegurar a validade e precisão do instrumento de coleta de dados. Dessa forma, para que esteja adequadamente formulado, o questionário deve atender

requisitos como clareza e precisão dos termos, forma das questões, desmembramento das questões, ordem das questões e extensão do questionário. Buscou-se desta forma, identificar possíveis falhas na aplicação do instrumento de pesquisa e minimizar vieses de respostas.

3.4.2 Procedimentos de coleta dos dados

Este subtópico tem a finalidade de apresentar e discutir sobre os procedimentos e os dados obtidos na aplicação do questionário junto aos responsáveis pela geração das informações de cunho contábil-gerencial das empresas participantes da pesquisa.

A coleta de dados ocorreu no período de 11 de abril de 2022 a 31 de agosto de 2022 e as informações coletadas junto às empresas participantes desta pesquisa foram obtidas exclusivamente por intermédio do questionário gerado em forma de *link* o qual foi preenchido pelos respondentes diretamente na plataforma do *Googleforms*.

Os canais de contato utilizados para o acesso às empresas, o envio e a consequente coleta das respostas dos questionários foram viabilizados através dos dados de *e-mail* e telefone comercial que constavam no cadastro industrial *online* da FIEPE. Sendo este processo de preenchimento do questionário por parte do respondente precedido da tomada de consciência e concordância com o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

Asseverando este procedimento, Prodanov e Freitas (2013), afirmam que atualmente os pesquisadores têm utilizado os meios eletrônicos para facilitar, agilizar e reduzir os custos das pesquisas.

Num primeiro momento procedeu-se a uma análise dos dados contidos no cadastro da FIEPE com a intenção de verificar se haveria duplicidade de cadastro de uma mesma empresa nesta base de dados, percebeu-se então duplicidade em 16 empresas. Restando do universo inicial de 106, um total de 90 empresas validadas para o estudo.

Como estratégia de abordagem, o primeiro contato com as empresas alvos dessa pesquisa foi realizado por meio *doe-mail* cadastrado na base cadastral da FIEPE, porém devido ao volume de e-mails que retornaram com erro percebeu-se que os dados que constavam na base na FIEPE como e-mails e telefones nem sempre estavam atualizados, por isso procedeu-se num segundo momento a uma busca pelos dados corretos no *site* da Receita Federal do Brasil, na plataforma de dados *online* Econodata e quando necessário nos próprios sites das empresas na *internet*. Nesse primeiro contato as empresas foram informadas sobre o desenvolvimento da pesquisa e que

estava sendo feito o convite para que elas participassem da pesquisa. Na ocasião também foi explicado que a condição ideal para os objetivos da pesquisa seria que a pessoa que a empresa indicasse a responder ao questionário fosse o responsável pela geração das informações de cunho Contábil-gerencial com experiência prática com o tema pesquisado, sendo também enviado o convite de pesquisa (Apendice A) e o *link* do questionário eletrônico, este criado com o recurso eletrônico denominado *GoogleForms*.

Em seguida, considerando os formulários que não foram respondidos ou apresentaram erros no envio, utilizou-se dos contatos telefônicos existentes nos cadastros para contatar essas empresas, na oportunidade realizar o convite e conscientizá-los de que os nomes dos respondentes e das empresas, por questão de ética e sigilo das informações, não seriam expostos, uma vez que os dados seriam apresentados de forma consolidada, confirmando assim o objetivo da pesquisa e finalidade da pesquisa.

Num terceiro momento, com base no acompanhamento das empresas que, porventura, ainda não haviam respondido o questionário e nem manifestado expressamente o desinteresse em participar, foram realizados novos contatos via rede social profissional LinkedIn, a fim de confirmar o recebimento dos *e-mails* já enviados e reforçar o convite. Já estes contatos via LinkedIn iniciaram, após 30 dias a contar do início da coleta e foram se sucedendo até o final da coleta, de modo que todas, que ainda não haviam respondido, fossem contatadas. Dessa forma, a pesquisa teve natureza censitária, pois todas as empresas foram contatadas.

Todo esse processo foi registrado em planilhas do Microsoft Excel® para controle de envio e posterior cobrança, caso fosse necessário. Esse procedimento foi adotado em todo o universo de pesquisa.

Ao final, das 90 empresas que constavam no universo efetivo, 45 responderam os questionários, o que equivale a uma taxa de retorno de 50%. Esta taxa alta de respostas deveu-se a utilização de diversas estratégias como ligações telefônicas, redes de contatos via LinkedIn, e envio de mensagens via *WhatsApp*. Para Ryu, *et al.* (2009), as pesquisas realizadas apenas via e-mail apresentam como desvantagem baixas taxas de respostas.

3.4.3 Procedimentos de análise dos dados

A análise dos dados foi realizada em duas etapas. Primeiramente, foram apresentados os resultados da estatística descritiva com as frequências absolutas e relativas para as características

dos gestores e, posteriormente para as indústrias pertencentes à amostra sendo utilizada estatística descritiva para demonstrar os resultados encontrados a partir da coleta de dados.

Na segunda etapa foram apresentados e discutidos os resultados da pesquisa por meio da Estatística Inferencial, a qual segundo Bruni (2008, p. 4), “representa o estudo dos dados de amostras com o objetivo de entender o comportamento do universo”. Nessa fase da pesquisa, os resultados inferenciais, obtidos foram analisados por intermédio da aplicação do teste não paramétrico de coeficiente de correlação de *Spearman* que se apresentou como sendo o mais adequado em virtude das características das variáveis investigadas que estão em escala ordinal. Realizando-se também exames da relação entre variáveis através de gráficos de dispersão.

Para análise de correlação entre as variáveis em estudo foi utilizado o teste de correlação de *Spearman* visto que, segundo Martins e Theophilo (2016), este teste objetiva mensurar a “intensidade da correlação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de modo que os objetos ou indivíduos em estudo possam se dispor por postos, em duas series ordenadas”.

Neste ínterim, Oliveira e Callado (2019) informam que o teste de *Spearman* é uma alternativa não paramétrica da Correlação de *Pearson*, ratificando a necessidade de que as variáveis sejam mensuradas em escala ordinal.

Dessa forma, essa técnica estatística mensura a intensidade das relações, ao contrário do coeficiente de correlação de *Pearson* não requer a suposição que a relação entre as variáveis é linear, nem requer que as variáveis sejam quantitativas; pode ser usado para as variáveis medidas no nível ordinal. Observe-se que nesse estudo, foram considerados estatisticamente significativos, exclusivamente, os coeficientes de correlação de *Spearman* que obtiveram níveis de 95% ($p=0,05$).

Quanto a todos estes procedimentos de análise de dados, é importante destacar que para que os dados da pesquisa fossem analisados foi necessário que os dados estivessem organizados e sumarizados, contendo as informações relativas ao perfil dos respondentes e das empresas analisadas na pesquisa, sendo utilizadas mais uma vez planilhas eletrônicas do MS-Excel®. A descrição dos dados coletados foi evidenciada por meio da utilização de tabelas e gráficos, conforme sugerem Martins e Theóphilo (2016).

3.5 VARIÁVEIS INVESTIGADAS

Os valores que podem ser transformados em variáveis são quantidades, qualidades, características, magnitudes, traços etc., que se alteram em cada caso particular e são totalmente abrangentes e mutuamente exclusivos, artefatos necessários para a compreensão de algo que se pretenda investigar. Desta forma, uma variável pode ser considerada como uma classificação ou medida, uma quantidade que varia, um conceito operacional que contém ou apresenta valores, aspecto, propriedade ou fator, discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração (MARCONE; LAKATOS, 2021).

Já Gerhardt e Silveira (2009), afirmam que uma variável é um atributo mensurável que varia entre indivíduos e podem ser quantitativas (que é numericamente mensurável; por exemplo, a idade, a altura, o peso) e qualitativas (que se baseia em qualidades e não é mensurável numericamente).

A variável pode ser compreendida como o fenômeno a ser estudado, ou seja, são os aspectos, propriedades, características individuais ou fatores, medíveis ou potencialmente mensuráveis, por meio dos diferentes valores que assumem, distinguíveis em um objeto de estudo, para experienciar a relação manifestada em uma proposição (KÖCHE, 2016).

O conjunto de variáveis elencados neste estudo teve por base a literatura pertinente ao tema, tendo sido utilizada como referência uma adaptação das pesquisas de Sobrinho (2020) e Imlau (2015). Sendo estas variáveis divididas por grupos e classificadas conforme a escala de mensuração.

No total, foram criados quatro grupos. No grupo I (características dos gestores), buscou-se identificar as características dos gestores participantes da pesquisa. Este primeiro grupo foi formado por cinco variáveis, sendo todas de escalas ordinais, conforme observado no Quadro 6.

Quadros 6 – Variáveis das características dos gestores

Variável	Escala de mensuração
Idade	Ordinal
Escolaridade	Ordinal
Área de Formação	Ordinal
Função na Empresa	Ordinal
Tempo de atuação na Área	Ordinal

Fonte: Adaptado de Imlau (2015) e Sobrinho (2020).

No grupo II (características das indústrias), buscou-se identificar as características das indústrias que participaram da pesquisa. Este segundo grupo foi formado também por cinco variáveis, todas de escala ordinais, de acordo com o Quadro 7.

Quadros 7 - Variáveis das características das indústrias

Variável	Escala de mensuração
Área de Atuação	Ordinal
Tempo de Mercado	Ordinal
Faturamento Bruto Anual (k/R\$)	Ordinal
Amplitude de Mercado	Ordinal
Departamento Formal de Contabilidade Gerencial	Ordinal

Fonte: Adaptado de Imlau (2015) e Sobrinho (2020)

No grupo III (Fatores Contingenciais), investigou-se acerca das seguintes variáveis divididas em Ambiente Organizacional, Tecnologia, Porte Empresarial, Estrutura Organizacional e Estratégia Empresarial, todas em escala ordinal, conforme Quadro 8.

Quadro 8 – Variáveis referentes aos fatores contingenciais

Variável	Escala de mensuração	Elementos por Fator
Ambiente	Ordinal	12
Tecnologia	Ordinal	7
Porte	Ordinal	1
Estrutura	Ordinal	9
Estratégia	Ordinal	10

Fonte: Adaptado de Sobrinho (2020)

No grupo IV (Práticas de Contabilidade Gerencial), investigou-se acerca das seguintes variáveis divididas em Práticas relacionadas à Informação para tomada de decisão, Métodos de Custeio, Orçamento, Análise Estratégica e Avaliação de Desempenho. Sendo este grupo composto por 27 perguntas. O Quadro 9 discrimina as variáveis relativas às práticas de contabilidade gerencial que se pretende investigar em relação as variáveis contingenciais. As variáveis deste grupo estão classificadas como ordinais.

Quadro 9 – Variáveis referentes às práticas da contabilidade gerencial

Informação para Tomada de Decisão	Métodos de Custeio	Orçamento	Análise Estratégica	Avaliação de Desempenho
Ponto de Equilíbrio	Custeio por absorção	Orçamento para tomada de Decisão	Planejamento Estratégico	<i>Benchmarking</i>
Margem de Contribuição	Custeio variável	Orçamento Base Zero		<i>Economic Value Added (EVA)</i>
Fluxo de Caixa	Custeio Padrão	Orçamento de Capital		<i>Balanced Scorecard</i>
Análise da lucratividade por produto	Preço de Transferência	Orçamento para Planejamento		
Análise da lucratividade por cliente	<i>Just in time</i>			
Moeda Constante	Custeio ABC			
Simulações	Custo Meta			
	Custos da Qualidade			
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)			
	Método <i>Kaizen</i>			
	Teoria das Restrições			

Fonte: Adaptado de Imlau (2015) e Sobrinho (2020)

O próximo capítulo deste trabalho se destina à apresentação, discussão dos dados e dos resultados obtidos na pesquisa junto às indústrias. Os resultados foram, primeiramente, apresentados na forma de estatística descritiva e posteriormente, analisados de acordo com os resultados apresentados pelos testes estatísticos propostos no capítulo sobre metodologia, buscando dessa forma alcançar os objetivos definidos anteriormente.

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a conclusão da coleta, realizada por questionários, efetuou-se o tratamento dos dados da pesquisa. Desta forma, este capítulo objetiva apresentar, analisar e discutir os resultados encontrados tanto se utilizando da estatística descritiva, como também por meio da estatística inferencial utilizando-se do teste não paramétrico de *Spearman*.

Inicialmente, apresenta-se o perfil dos respondentes e as características das empresas investigadas. Na sequência, evidencia-se o grau de utilização das Práticas de Contabilidade Gerencial pelos profissionais atuantes nesta área, correlacionando em seguida o uso destas práticas aos fatores contingenciais presentes no contexto em que as empresas estão inseridas.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Neste tópico são apresentados os resultados da pesquisa de forma descritiva, tendo por base as informações obtidas após tratamento dos dados. O questionário foi composto por quatro blocos: perfil dos respondentes, perfil das empresas, fatores contingenciais e práticas de contabilidade gerencial.

4.1.1 Perfil dos Respondentes

No primeiro bloco do questionário, os respondentes apresentaram informações que permitem caracterizar o perfil destes profissionais, tais como faixa etária, cargo, tempo de atuação neste cargo, área de formação e grau de escolaridade. Conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição de frequência referente à faixa etária dos respondentes

Idade	Frequência	%
Até 30 anos	6,00	13,33%
Superior a 30 anos até 40 anos	18,00	40,00%
Superior a 40 anos até 50 anos	16,00	35,56%
Superior a 50 anos	5,00	11,11%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 1, em que se apresenta a faixa etária dos respondentes, observa-se que há uma predominância de profissionais na faixa correspondente a idade entre 30 e 40 anos,

o que representa 40,0% da amostra. A faixa etária correspondente às idades até 30 anos representa 13,3% da amostra; faixa de 40 a 50 anos, 35,6%; e acima de 50 anos, 11,1%.

A segunda variável analisada em relação ao perfil dos respondentes diz respeito a escolaridade. Os resultados são mostrados por meio da Tabela 2.

Tabela 2 - Distribuição de frequência referente ao nível de escolaridade dos respondentes

Nível de escolaridade	Frequência	%
Até Ensino médio completo	4,00	8,89%
Até Ensino Superior/graduação completo	17,00	37,78%
Pós-graduação <i>lato sensu</i> (MBA/especialização)	22,00	48,89%
Pós-graduação <i>stricto sensu</i> (Mestrado/Doutorado)	2,00	4,44%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

A partir dos resultados, verificou-se que a maioria dos respondentes possui formação em nível de pós-graduação *lato sensu* (especialização/MBA), representado por 48,9%. Destaca-se, ainda, que 37,8% possuem nível superior completo, 4,4% pós-graduação *stricto sensu* (mestrado), e 8,9% apresentaram apenas o Ensino médio completo.

Em relação à área de formação, a Tabela 3 mostra o perfil dos respondentes das empresas pesquisadas.

Tabela 3 - Distribuição de frequência referente à área de formação dos respondentes

Área de formação	Frequência	%
Ciências Contábeis	21,00	46,67%
Administração	17,00	37,78%
Economia	0,00	0,00%
Outro	7,00	15,56%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Com relação a área de formação acadêmica, conforme apresentado na Tabela 3, verifica-se que o curso de Ciências Contábeis representa a principal formação (graduação) dos respondentes, correspondente a 46,7%. Os demais cursos evidenciados são formados por áreas como: Administração (com 37,8%) e Engenharia (com 6,7%). Apresentando-se ainda respondentes que possuíam apenas o Ensino médio, sem formação específica (8,89%) a qual não constava nas opções do questionário, mas foram evidenciados na linha “Outro”.

Em seguida a Tabela 4 traz os cargos ocupados pelos responsáveis pelas informações de cunho contábil-gerencial nas empresas pesquisadas.

Tabela 4 - Distribuição de frequência referente à função/cargo atual dos respondentes na empresa

Função / Cargo do respondente	Frequência	%
<i>Controller</i>	10,00	22,22%
Gerente	13,00	28,89%
Contador	5,00	11,11%
Coordenador	6,00	13,33%
Supervisor	3,00	6,67%
Analista	3,00	6,67%
Outro	5,00	11,11%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Quanto ao cargo de atuação destes profissionais, conforme Tabela 4, percebe-se que há um predomínio de pessoas ocupando cargos de gerentes (28,9%), seguidos por *controllers* (22,2%), coordenador (13,3%) e contadores (11,1%). Ocorreram ainda de 5(cinco) respondentes indicarem em suas respostas o cargo Diretor, correspondendo à 11,1% do universo da pesquisa. Pressupõe-se que os profissionais, são capazes de identificar a frequência de utilização das práticas de Contabilidade Gerencial empregados rotineiramente, além de compreenderem os contextos interno e externo à empresa que podem influenciar na utilização destas práticas.

E por fim, ainda em relação ao perfil dos profissionais, a Tabela 5 evidencia o tempo de atuação no cargo indicado pelos respondentes.

Tabela 5 - Distribuição de frequência referente ao tempo de atuação profissional dos respondentes

Tempo de atuação	Frequência	%
Até 5 anos	7,00	15,56%
Superior a 5 anos até 10 anos	17,00	37,78%
Superior a 10 anos até 15 anos	9,00	20,00%
Superior a 15 anos	12,00	26,67%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Conforme Tabela 5, o tempo de atuação no cargo indicado pelos respondentes foi, preponderantemente, o correspondente à faixa de “superior a 05 anos até 10 anos” (com 37,8%), seguido daqueles na faixa “superior à 15 anos” (com 26,7%), “superior à 10 anos até 15 anos” (com 20,0%) e “até 5 anos” com 15,6%.

4.1.2. Perfil das Empresas Pesquisadas

O segundo bloco de variáveis do questionário foi destinado a conhecer o perfil das empresas respondentes que participaram da pesquisa. Tais variáveis foram direcionadas para captar elementos que demonstrassem o perfil das empresas pesquisadas tais como setor de atuação, o porte, o faturamento anual, tempo de atuação e amplitude de mercado.

A primeira variável analisada em relação ao perfil das empresas pesquisadas diz respeito ao setor de atuação no mercado em que estão inseridas. A Tabela 1 evidencia os resultados encontrados para essa variável.

Tabela 6 - Distribuição de frequência referente ao setor de atuação das empresas investigadas

Área de atuação	Frequência	%
Produtos Químicos	23,00	51,11%
Produtos de Borracha e Material Plástico	22,00	48,89%
Total	45,00	100%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Dentre as empresas respondentes obteve-se quase que 50% de cada setor em estudo. Dentre os 90 questionários enviados obtiveram-se 23 questionários respondidos de empresas do setor de Produtos químicos e 22 do setor de Produtos de borracha e Material Plástico.

Outro ponto analisado em relação à estrutura das empresas foi a categoria tamanho. O tamanho das empresas foi analisado sob a perspectiva do faturamento anual. A Tabela 7 expõe os dados relativos ao faturamento bruto anual das indústrias analisadas.

Tabela 7 - Distribuição de frequência referente ao faturamento anual das empresas investigadas

Faturamento anual	Frequência	%
Até R\$ 360.000,00	0,00	0,00%
Acima de R\$ 360.000,00 até R\$ 4.800.000,00	9,00	20,00%
Acima de R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300.000.000,00	21,00	46,67%
Acima de R\$ 300.000.000,00	15,00	33,33%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Considerando a Tabela 7 observa-se que a maioria das empresas fatura de R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300.000.000,00, correspondendo a um percentual de 46,7 % do universo. Logo, com base no faturamento, a maioria das empresas pode ser considerada empresa de médio porte (BNDES, 2020). Já 33,3% das empresas faturam acima de R\$ 300.000.000,00 sendo consideradas empresas de grande porte. Por outro lado, 20,0% das empresas faturam até R\$

360.000,00, ou seja, já são consideradas pequenas empresas. Nesse sentido, os resultados encontrados divergem com os achados de Macêdo, Monte e Callado (2020), que em seu estudo sobre a adoção do custeio alvo nas indústrias de transformação de Campina Grande-PB identificaram que a maioria das empresas é microempresa e empresa de pequeno porte.

Em comparação com os estudos de Campos (2013) a predominância quanto ao faturamento com 45,65% foi para empresas com faturamento anual acima de R\$ 300 milhões, consideradas empresas de grande porte levando em consideração a classificação do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Nacional). Estando estes números em convergência também com a pesquisa de Klein (2014), em que a predominância foi de 43,5% para as indústrias de grande porte.

A terceira variável analisada em relação ao perfil das empresas pesquisadas diz respeito ao tempo de atuação no mercado em que estão inseridas. A Tabela 9 evidencia os resultados encontrados para essa variável.

Tabela 8 - Distribuição de frequência referente ao tempo de atividade das empresas investigadas

Tempo de atividade	Frequência	%
Até 5 anos	0,00	0,00%
Superior a 5 anos até 10 anos	6,00	13,33%
Superior a 10 anos até 15 anos	8,00	17,78%
Superior a 15 anos	31,00	68,89%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Por meio da Tabela 9 observa-se que a maioria das empresas pesquisadas possui mais de 15 anos de atuação no mercado, ou seja, 31 empresas dentre as 45, o que representou um percentual de 68,89% em relação ao total. Esse resultado sugere que as indústrias de produtos químicos e Produtos de Borracha e Material Plástico pesquisadas são empresas já consolidadas no mercado, considerando a variável tempo de atuação. Dentre as 45 empresas, 8 (17,8%) têm entre 10e 15 anos de atuação, o que também pode ser considerado um tempo razoável. 6 empresas possuem entre 5e 10 anos de atuação (13,3%), nenhuma empresa apresentou tempo de atuação menor que 5 anos.

A próxima variável analisada em relação ao perfil das empresas diz respeito a abrangência de mercado. Os resultados são mostrados por meio da Tabela 10.

Tabela 9 - Distribuição de frequência referente a amplitude de mercado das empresas investigadas

Abrangência de mercado	Frequência	%
Mercado local	10,00	22,22%
Mercado local e regional	6,00	13,33%
Mercado local, regional e nacional	8,00	17,78%
Mercado local, regional, nacional e internacional	21,00	46,67%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Com base na tabela 10 observa-se que 22,2% das empresas têm como amplitude de mercado o próprio estado de Pernambuco, enquanto 13,3% indicaram que sua abrangência seria o próprio estado de Pernambuco e estados da mesma região. Já com relação a uma abrangência nacional 17,8% das empresas indicaram este grau de abrangência. Por fim, 46,7% das empresas indicaram que seu campo de abrangência seria à nível internacional.

Em relação à área responsável pelo fornecimento de informações contábil-gerenciais, a Tabela 10 traz um panorama das empresas investigadas.

Tabela 10 - Distribuição de frequência referente à existência de um departamento/área responsável pelas informações de cunho contábil-gerencial nas empresas investigadas

Departamento contábil-gerencial	Frequência	%
Sim	33,00	73,33%
Não	12,00	26,67%
Total	45,00	100,00%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

De acordo com os resultados obtidos 73,3% das empresas pesquisadas informaram possuir um departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial, enquanto 26,7% destas mesmas empresas indicaram não existir na empresa este departamento ou mesmo que este trabalho é realizado por empresa terceirizada de contabilidade.

4.1.3 Fatores Contingenciais

As informações concentradas de forma descritiva nas Tabelas 12 a 15 trazem a representatividade do terceiro bloco de variáveis do questionário que foi destinada a conhecer o comportamento das empresas no que se refere aos fatores contingenciais. Esta parte subdivide-se em: conjuntos de fatores contingenciais no tocante ao ambiente, à tecnologia, à estrutura e à estratégia conforme o grau de relevância auferida pelas empresas investigadas. Para tanto foi considerada uma escala de *Likert*, sendo de 1 (grau mínimo) até 5 (grau máximo).

4.1.3.1 Ambiente

Esta seção buscou extrair informações acerca dos diversos fatores contingenciais que permeiam as atividades das empresas. O primeiro fator contingencial considerado foi fator Ambiente, conforme Tabela 11.

Tabela 11 - Distribuição de frequências dos fatores contingenciais do ambiente referentes às empresas investigadas

Fatores Ambientais	Características do ambiente				
	Muito estável, mudanças lentas	Razoavelmente estável	Nem estável nem dinâmico	Razoavelmente e Dinâmico	Muito dinâmico
Atitudes da concorrência	4,4%	6,7%	48,9%	11,1%	28,9%
Competição por mão-de-obra	0,0%	11,1%	11,1%	13,3%	64,4%
Competição por compra de matéria prima/insumos	0,0%	2,2%	26,7%	53,3%	17,8%
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0,0%	0,0%	44,4%	33,3%	22,2%
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	6,7%	20,0%	11,1%	17,8%	44,4%
Gostos e preferencias dos clientes do setor	4,4%	20,0%	26,7%	15,6%	33,3%
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	2,2%	11,1%	31,1%	22,2%	33,3%
Diversidade de tecnologia adotada na produção	2,2%	8,9%	20,0%	55,6%	13,3%
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	2,2%	6,7%	40,0%	33,3%	17,8%
Muitas empresas para pouco mercado	15,6%	11,1%	33,3%	17,8%	22,2%
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	2,2%	0,0%	31,1%	33,3%	33,3%
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	8,9%	22,2%	22,2%	26,7%	20,0%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os dados da tabela 12 mostraram que ‘Competição por mão-de-obra’, ‘Diversidade de tecnologia adotada na produção’, e ‘Competição por compra de matéria prima/insumos’ foram os fatores indicados como de maior dinamicidade neste primeiro grupo de fatores contingenciais.

Estes dados são corroborados pela pesquisa de Santos (2020), que pesquisando sobre as relações existentes entre os fatores contingenciais e o nível de uso do *BalancedScorecard* no setor panificação do Estado da Paraíba, encontrou em sua pesquisa índices de 47,62% e 54,76% para os fatores de Competição por insumos/componentes e Competição por mão de obra respectivamente.

O ambiente de acordo com Beuren e Fiorentim (2014) ante ao exposto, no que concerne ao grupo de variáveis investigadas, é um fator contingencial que influencia o quadro interno das organizações, na medida em que o ambiente sofre mudanças, assim as empresas precisam explorar esse ambiente para reduzir a incerteza.

4.1.3.2 Tecnologia

Os resultados do fator contingencial Tecnologia são apresentados na Tabela 12, em que constam as frequências de distribuição relativa das variáveis.

A tabulação se deu com base nas respostas das empresas investigadas, em que conforme as variáveis integrantes desse grupo pediu-se que assinalassem a opção que melhor descreve cada uma delas evidenciando o seu grau de utilização.

Tabela 12 - Distribuição de frequências dos fatores contingenciais de tecnologia referentes às empresas investigadas

Fator Contingencial Tecnologia	Nível de utilização dos fatores de tecnologia				
	Não utiliza	Raramente utiliza	Ocasionalmente utiliza	Frequentemente utiliza	Utilização intensa
Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	20,0%	33,3%	37,8%	8,9%	0,0%
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	15,6%	35,6%	37,8%	11,1%	0,0%
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0,0%	6,7%	22,2%	26,7%	44,4%
Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0,0%	8,9%	13,3%	33,3%	44,4%
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0,0%	0,0%	0,0%	51,1%	48,9%
Sistema integrado de Gestão (ERP)	15,6%	0,0%	11,1%	44,4%	28,9%
<i>Business Intelligence</i> (BI)	31,1%	2,2%	8,9%	15,6%	42,2%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os fatores ‘Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)’, ‘Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local’, ‘Troca de dados de forma eletrônica (EDI)’, ‘Sistema integrado de

Gestão (ERP)' foram respondidos como 'Frequentemente utiliza' e 'utilização intensa', indicando que estes são os fatores considerados mais críticos para as empresas pesquisadas.

Desta forma, com relação ao fator contingencial Tecnologia, foi possível observar que pelos altos índices de utilização, que as empresas participantes da pesquisa optam pelo uso de tecnologias de comunicação, computadores e *softwares* como forma a facilitar as atividades cotidianas do estabelecimento, assim como, sentindo a necessidade de divulgação e facilitação da venda de produtos, procuram por meios como páginas e sites na internet.

A seguir estão agrupados na Tabela 13 a distribuição de frequência do Porte das empresas investigadas considerando o critério do IBGE (2020).

4.1.3.3 Porte

Finalizando a parte relativa à estrutura organizacional, e ainda à luz da categoria tamanho, outra variável analisada foi o número de funcionários, conforme classificação adotada pelo (IBGE, 2020), cujos resultados são evidenciados por meio da Tabela 13.

Tabela 13 - Distribuição de frequência referente ao número de funcionários das empresas investigadas

Funcionários	Frequência	%
Microempresa: até 19 colaboradores	4,00	8,9%
Pequena empresa: de 20 a 99 colaboradores	19,00	42,2%
Média empresa: de 100 a 499 colaboradores	17,00	37,8%
Grande empresa: acima de 500 colaboradores	5,00	11,1%
Total	45,00	100,0%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 8 o nível da escala com o maior número de respostas foi aquele em que há de 20 até 99 funcionários, ou seja, pequenas empresas, correspondendo a um percentual de 42,2%. Não obstante, 37,8% das empresas possuem de 100 até 499 funcionários em seu quadro, configurando-se como médias empresas, 11,1% possuem acima de 499 funcionários, consideradas como grandes empresas. Por fim, 8,9% das empresas respondentes indicou ter até 19 funcionários, o que as classifica como microempresas.

Dessa forma, os dados supra-apresentados apresentam diferença em relação ao que foi encontrado por Callado, Callado e Bomfim (2020), que ao estudarem aspectos do custeio alvo em empresas do setor de TI instaladas em Campina Grande-PB, constataram que a maioria das

empresas (85,70%) possui até 9 funcionários em seu quadro laboral, esta diferença pode ser atribuída ao fato de estarem as pesquisas estudando setores e locais geográficos diferentes.

4.1.3.4 Estrutura

A tabulação se deu com base nas respostas das empresas investigadas, em que conforme as variáveis integrantes desse grupo pediu-se assinalar a opção que melhor descreve cada uma delas evidenciando o seu grau de concordância.

Tabela 14 - Distribuição de frequências dos fatores contingenciais de estrutura referentes às empresas investigadas

Fator Contingencial Estrutura	Nível de utilização dos fatores de tecnologia				
	Não utiliza	Raramente utiliza	Ocasionalmente utiliza	Frequentemente utiliza	Utilização intensa
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0,0%	6,7%	11,1%	40,0%	42,2%
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0,0%	11,1%	20,0%	48,9%	20,0%
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores	0,0%	4,4%	20,0%	40,0%	35,6%
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados	0,0%	8,9%	37,8%	28,9%	24,4%
Estimula a gestão participativa, valorizando a participação das pessoas na tomada de decisões e na resolução de problemas.	0,0%	11,1%	31,1%	44,4%	13,3%
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional	4,4%	26,7%	35,6%	22,2%	11,1%
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado	0,0%	11,1%	55,6%	24,4%	8,9%
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)	0,0%	8,9%	28,9%	26,7%	35,6%
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)	0,0%	8,9%	48,9%	31,1%	11,1%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os dados da Tabela 14 permitem identificar que, quanto ao fator ‘Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho’, 42,2% indicaram como utilização intensa, ao passo que os

fatores ‘Estrutura é funcional’ e ‘Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores’ ocuparam a segunda maior frequência de indicação como utilização intensa, com 35,6% cada.

Já os fatores ‘Estrutura flexível’, ‘Possui poucos níveis hierárquicos’, ‘Estrutura divisional’ e Estrutura divisional apresentaram as menores indicações referentes à utilização intensa, com 8,9%, 11,1% e 11,1% respectivamente.

4.1.3.5Estratégia

A tabela 15 demonstra o último fator contingencial explanado no estudo, que diz respeito à Estratégia Organizacional. Conforme as variáveis integrantes desse grupo pediu-se assinalar a opção que melhor descreve cada uma delas evidenciando o seu grau de utilização.

Tabela 15 - Distribuição das frequências dos fatores contingenciais de estratégia referentes às empresas investigadas

Fator Contingencial Estratégia	Nível de importância dos fatores de estrutura				
	Não é importante	Pouco importante	Moderado	Importante	Muito importante
Buscar alta qualidade do produto	0,0%	0,0%	13,3%	37,8%	48,9%
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda	6,7%	8,9%	20,0%	26,7%	37,8%
Desenvolver características únicas do produto	0,0%	4,4%	37,8%	33,3%	24,4%
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0,0%	0,0%	6,7%	44,4%	48,9%
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	13,3%	24,4%	20,0%	13,3%	28,9%
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	0,0%	15,6%	60,0%	17,8%	6,7%
Focar em produtos e mercados em que já atua	0,0%	0,0%	4,4%	40,0%	55,6%
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	2,2%	13,3%	24,4%	37,8%	22,2%
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0,0%	15,6%	44,4%	24,4%	15,6%
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0,0%	2,2%	37,8%	48,9%	11,1%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os fatores ‘Focar em produtos e mercados em que já atua’, ‘Buscar alta qualidade do produto’, ‘A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência’, tiveram os maiores

percentuais de respostas indicando como fatores muito importantes, indicando que estes são os fatores considerados mais críticos para as empresas pesquisadas.

Já os fatores ‘Oferecer produtos com o menor preço do mercado’ e ‘Atender novos mercados/oferecer novos produtos após análise de viabilidade’ apresentaram os menores percentuais para a classificação ‘muito importante’. Nesse sentido, com relação à estratégia organizacional das empresas participantes do estudo, é possível observar que são empresas que procuram não se arriscar em projetos que não estejam ao alcance do seu capital ou que fujam ao direcionamento da estratégia dos seus negócios. Resultado similar ao obtido por Santos *et al.* (2020) pesquisando sobre a relação entre fatores contingenciais e o nível de adoção do *Balanced Scorecard* por empresas panificadoras do estado da Paraíba.

4.1.4 Práticas de Contabilidade Gerencial

Neste tópico serão apresentados os resultados das práticas da contabilidade gerencial que foram investigadas nesta pesquisa e que estão dispostas na seção 4 do questionário.

Tabela 16 - Distribuição de frequência das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas empresas investigadas

Prática de Contabilidade Gerencial	Estágio Evolutivo	Categoria	1 - Não utiliza	2 - Já utilizou, porém não utiliza mais	3 - Utilização Ocasional	4 - Utilização Frequente	5 - Utilização intensa	Sim	Não
Orçamento para Tomada de Decisão	2°	O	13%	11%	11%	13%	51%	76%	24%
Ponto de Equilíbrio	2°	ITD	18%	9%	13%	29%	31%	73%	27%
Custeio Absorção	1°	C	22%	9%	4%	9%	56%	69%	31%
Custeio Variável	1°	C	31%	4%	11%	22%	31%	64%	36%
Custeio ABC	3°	C	31%	7%	16%	20%	27%	62%	38%
Margem de Contribuição	2°	ITD	31%	4%	16%	18%	31%	64%	36%
<i>Benchmarking</i>	3°	AD	24%	4%	18%	27%	27%	71%	29%
Análise de Lucratividade por Produto	2°	ITD	11%	9%	13%	27%	40%	80%	20%
<i>Balanced Scorecard</i>	4°	ITD	47%	0%	7%	24%	22%	53%	47%
Custo Meta	3°	AD	36%	7%	22%	18%	18%	58%	42%
<i>Just in Time</i>	3°	C	27%	4%	11%	22%	36%	69%	31%
Elaboração de planejamento estratégico	3°	AE	7%	11%	7%	36%	40%	82%	18%

Implementação de Planejamento Estratégico	3°	AE	7%	11%	16%	38%	29%	82%	18%
Análise de Lucratividade por Cliente	2°	ITD	11%	11%	13%	27%	38%	78%	22%
EVA	4°	AD	42%	0%	27%	11%	20%	58%	42%
Custo Padrão	1°	C	11%	9%	22%	18%	40%	80%	20%
Fluxo de Caixa	2°	ITD	18%	4%	20%	16%	42%	78%	22%
Simulações	4°	ITD	36%	7%	7%	22%	29%	58%	42%
Orçamento de Capital	2°	O	20%	9%	11%	27%	33%	71%	29%
Custo da Qualidade	3°	C	29%	9%	16%	18%	29%	62%	38%
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3°	C	40%	2%	22%	13%	22%	58%	42%
Método <i>Kaizen</i>	3°	C	29%	11%	13%	13%	33%	60%	40%
Preço de Transferência	2°	C	44%	0%	9%	11%	36%	56%	44%
Teoria das Restrições	3°	C	33%	4%	11%	20%	31%	62%	38%
Moeda Constante	2°	ITD	42%	4%	20%	20%	13%	53%	47%
Orçamento para Planejamento	2°	O	11%	22%	4%	4%	58%	67%	33%
Orçamento Base Zero	2°	O	40%	9%	27%	11%	13%	51%	49%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Legenda: ITD = Informação para Tomada de Decisões; C = Custos; O = Orçamento; AE = Análise Estratégica; AD = Avaliação de Desempenho.

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 11 as práticas ‘Planejamento Estratégico’, ‘Custo Padrão’ e ‘Análise de Lucratividade por Produto’ foram as práticas apontadas como sendo utilizadas pela maioria dos gestores das indústrias pesquisadas. As práticas que se mostraram serem menos utilizadas foram ‘Orçamento Base Zero’, ‘Moeda Constante’ e ‘*Balanced Scorecard*’ pois menos de 53% indicaram utilizar estas práticas.

4.2 ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA ESTATÍSTICA DAS RELAÇÕES

Esta seção é destinada a apresentar os resultados das relações por parte da estatística inferencial e está separada em três partes. A primeira apresenta as relações entre o perfil dos entrevistados com o uso das Práticas de contabilidade gerencial, a segunda apresenta as relações entre o perfil das empresas pesquisadas com o uso das Práticas de contabilidade gerencial; a terceira apresenta as relações entre os fatores contingenciais e a adoção de Práticas de contabilidade gerencial. Deste modo é importante ressaltar que nesse estudo, foram considerados estatisticamente significativos, exclusivamente, os coeficientes de correlação de *Spearman* que obtiveram níveis de 95% ($p= 0,05$). E os coeficientes de correlação de *Spearman* considerados

estatisticamente significativos, por meio do software Jamovi®, estão em destaque em negrito. O tamanho do coeficiente $R\hat{o}$ (ρ) de *Spearman* pode ser interpretado como: $<0,3$, correlação insignificante; $0,3 \leq \rho < 0,5$, correlação baixa; $0,5 \leq \rho < 0,7$, correlação moderada; $0,7 \leq \rho < 0,9$, correlação alta; e $\rho > 0,9$, correlação muito alta (COOPER; SCHINDLER, 2016).

4.2.1 Relações entre o Perfil dos Entrevistados com a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial.

A Tabela 17 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman* (r), entre os grupos de variáveis Características do gestor e Práticas ligadas à Informações para a tomada de decisão.

Tabela 17 – Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas voltadas à geração de Informação para Tomada de Decisões.

Informação para Tomada de Decisão	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Ponto de Equilíbrio	0.125	0.642***	0.283
Margem de Contribuição	0.109	0.493***	0.249
Análise de Lucratividade por Produto	0.139	0.479***	0.281
Análise de Lucratividade por Cliente	0.124	0.457**	0.227
Fluxo de Caixa	0.059	0.703***	0.227
Simulações	-0.040	0.667***	0.093
Moeda Constante	-0.045	0.519***	0.065

Nota: * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Nesse primeiro tópico da análise estatística, a variável Escolaridade mostrou uma correlação estatisticamente significativa, diretamente proporcionais com todas as práticas de contabilidade gerencial classificadas como Informações para Tomada de Decisão, sendo destaque a prática de Fluxo de Caixa que apresentou uma correlação alta, tendo ainda uma correlação moderada com as práticas de ponto de equilíbrio, simulações e moeda constante.

Nesse sentido, infere-se que devido a esta correlação quanto maior a escolaridade dos gestores, mais eles utilizam as práticas deste grupo.

O segundo grupo de variáveis testadas, buscou estabelecer relações entre o perfil dos gestores e o uso de Práticas de Custeio. Os dados obtidos são apresentados por meio da Tabela 18.

Tabela 18 – Relação entre as características do gestor e a adoção das Práticas de Custeio.

Práticas de Custeio	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Custeio Absorção	-0.009	0.572***	0.124
Custeio Variável	0.109	0.469***	0.249
Custeio ABC	-0.011	0.627***	0.044
Custo Meta	-0.055	0.634***	0.097
<i>Just in Time</i>	0.033	0.660***	0.124
Custo Padrão	-0.072	0.332*	-0.102
Custo da Qualidade	0.055	0.660***	0.156
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	-0.119	0.661***	-0.033
<i>Modelo Kaisen</i>	-0.033	0.542***	-0.035
Preço de Transferência	-0.170	0.582***	0.036
Teoria das Restrições	-0.047	0.710***	0.075

Nota: * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os dados apresentados por meio da Tabela 12 mostram que houve correlações estatisticamente significativas entre a escolaridade do respondente e a adoção de práticas de custeio, sendo destaque a prática de Teoria das restrições que apresentou correção alta e a prática de Custeio Variável que apresentou uma correlação baixa, as demais práticas mostraram uma correção moderada com a variável escolaridade.

Infere-se a partir destas informações e do fato desta correlação se diretamente proporcional, que quanto maior a escolaridade dos gestores, maior será a tendência de adoção destas práticas.

O terceiro grupo de variáveis testadas refere-se à significância estatística das relações entre o perfil dos entrevistados e a adoção de Práticas ligadas à Análise estratégica. Os resultados estão apresentados na tabela 19.

Tabela 19 – Relação entre as características do gestor e a adoção de Análise Estratégica.

Práticas de Análise Estratégica	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Elabora o Planejamento Estratégico	-0.018	0.495***	0.184
Implementa o Planejamento Estratégico	-0.004	0.496***	0.181

Nota: * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Por meio dos resultados obtidos e expressos na Tabela 19, pode-se observar a presença de uma correlação estatisticamente significativa diretamente proporcional entre as práticas deste grupo e a variável Escolaridade. Entretanto esta se demonstra uma correlação baixa conforme escala adotada nesta pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2016).

Na sequência com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 20 expõe os coeficientes de correlação obtidos entre o perfil dos respondentes e adoção de práticas ligadas à avaliação de desempenho.

Tabela 20 – Relação entre as características do gestor e a adoção das Práticas de Avaliação de Desempenho.

Avaliação de Desempenho	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
<i>Benchmarking</i>	0.205	0.442**	0.289
<i>Balanced Scorecard</i>	0.057	0.614***	0.165
<i>Economic Value Added(EVA)</i>	-0.004	0.508***	0.058

Nota: * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os dados apresentados por meio da Tabela 20 mostram que houve correlações estatisticamente significativas entre a escolaridade do respondente e a adoção de práticas de avaliação de desempenho, estando, entretanto, esta correção no nível moderado para o *Balanced Scorecard* e para o *Economic Value Added (EVA)*, sendo ainda a correlação da escolaridade com o *Benchmarking* uma correlação baixa.

Na sequência grupo de variáveis testadas refere-se à significância estatística das relações entre o perfil dos entrevistados e a adoção de práticas de Orçamento. Os resultados estão apresentados na tabela 21.

Tabela 21 – Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de orçamento.

Práticas de Orçamento	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Orçamento para Tomada de Decisão	0.102	0.683***	0.212
Orçamento de Capital	0.079	0.570***	0.161
Orçamento para Planejamento	0.164	0.414*	0.168
Orçamento Base Zero	0.006	0.606***	0.132

Nota: * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Por meio dos resultados obtidos e expressos na Tabela 21, pode-se observar assim como nos grupos anteriores, a presença de uma correlação estatisticamente significativa diretamente proporcional entre as práticas deste grupo e a variável escolaridade, sendo quase todas uma correlação moderada, com exceção para o orçamento para planejamento que apresentou uma correlação baixa.

O segundo grupo de variáveis testadas, buscou estabelecer relações entre o perfil das empresas e a adoção de práticas de contabilidade gerencial. Os dados obtidos são apresentados por meio das Tabelas 22 a 25.

4.2.2 Relação entre as características das empresas investigadas e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial.

Tabela 22 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas voltadas à geração de Informação para Tomada de Decisões.

Informação para Tomada de Decisão	Correlação		
	Faturamento Anual	Tempo de Mercado	Amplitude de Mercado
Ponto de Equilíbrio	0.754***	-0.092	0.799***
Margem de Contribuição	0.686***	0.018	0.697***
Análise de Lucratividade por Produto	0.610***	-0.154	0.730***
Análise de Lucratividade por Cliente	0.565***	-0.233	0.705***
Fluxo de Caixa	0.749***	-0.038	0.751***
Simulações	0.735***	-0.077	0.662***
Moeda Constante	0.653***	-0.017	0.686***

Nota: * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$
 Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Nesse primeiro tópico deste grupo, as variáveis Faturamento anual e amplitude de mercado demonstraram uma correlação estatisticamente significativa diretamente proporcionais com todas práticas de contabilidade gerencial classificadas como Informações para Tomada de Decisão, observando-se que a metade das práticas apresentou uma correlação alta com estas variáveis, enquanto a outra metade apresentou uma correlação moderada, infere-se desta forma e por serem correlações diretamente proporcionais, que quanto maior o faturamento e a amplitude de mercado, maior será a probabilidade de adoção destas práticas por parte destas empresas.

O grupo de variáveis a seguir, buscou estabelecer correlações entre o perfil das empresas e a adoção de práticas de custeio. Os dados obtidos são apresentados por meio da Tabela 23.

Tabela 23 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de custeio.

Práticas de Custeio	Correlação		
	Faturamento Anual	Tempo de Mercado	Amplitude de Mercado
Custeio Absorção	0.710***	0.011	0.716***
Custeio Variável	0.676***	0.045	0.671***
Custeio ABC	0.724***	-0.073	0.686***
Custo Meta	0.819***	-0.081	0.733***
Just in Time	0.738***	-0.114	0.702***
Custo Padrão	0.348*	-0.247	0.535***
Custo da Qualidade	0.738***	-0.137	0.775***
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	0.729***	-0.149	0.724***
Método <i>Kaisen</i>	0.733***	0.328	0.620***
Preço de Transferência	0.673***	-0.032	0.674***
Teoria das Restrições	0.848***	-0.159	0.811***

Nota: * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os dados apresentados por meio da Tabela 23 mostram que também houve correlações estatisticamente significativas entre o faturamento anual e a adoção de práticas de custeio, sendo isto também verdade na comparação entre a amplitude de mercado e as práticas de custeio destas mesmas empresas. Destaque para as práticas de Custo Meta e Teoria das Restrições em comparação com o faturamento anual e para Teoria das Restrições em comparação com Amplitude de mercado, sendo estas práticas as que demonstraram maior coeficiente Rô (ρ) de *Spearman* entre todas as práticas.

Infere-se a partir destas informações e do fato desta correlação se diretamente proporcional, que quanto maior a o faturamento e a amplitude de mercado destas empresas, maior será a tendência de adoção destas práticas.

Na sequência com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 24 expõe os coeficientes de correlação obtidos entre o perfil das empresas e a adoção de práticas ligadas à Análise estratégica.

Tabela 24 – Relação entre as características da empresa e a adoção das práticas de Análise Estratégica.

Práticas de Análise Estratégica	Correlação		
	Faturamento Anual	Tempo de Mercado	Amplitude de Mercado
Elabora o Planejamento Estratégico	0.695***	-0.125	0.709***

Implementa o Planejamento Estratégico	0.634***	-0.171	0.691***
---------------------------------------	-----------------	--------	-----------------

Nota: * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Assim como nas duas tabelas anteriores, na análise das relações entre as características das empresas e as práticas de análise estratégica, os testes demonstraram correlação significativa diretamente proporcional entre as práticas e as variáveis Faturamento e Amplitude de Mercado, indicando que quanto maior o faturamento e a amplitude de mercado das empresas investigadas, maior a probabilidade de que elas adotem estas práticas.

Na sequência com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 25 expõe os coeficientes de correlação obtidos entre as características das empresas e à adoção de práticas ligadas à avaliação de desempenho.

Tabela 25 – Relação entre as características da empresa e a adoção das Práticas voltadas à Avaliação de Desempenho.

Avaliação de Desempenho	Correlação		
	Faturamento Anual	Tempo de Mercado	Amplitude de Mercado
<i>Benchmarking</i>	0.500***	-0.049	0.660***
<i>Balanced Scorecard</i>	0.689***	-0.029	0.690***
<i>Economic ValueAdded EVA</i>	0.604***	-0.181	0.722***

Nota: * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os dados apresentados por meio da Tabela 25 mostram que houve correlações estatisticamente significativas entre a adoção de práticas voltadas a avaliação de desempenho e as variáveis Faturamento Anual e Amplitude de mercado. Correlação de nível alto com destaque para o EVA versus Amplitude de mercado.

Na sequência com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 26 expõe os coeficientes de correlação obtidos entre o perfil das empresas e o uso de práticas de orçamento.

Tabela 26 – Relação entre as características da empresa e a adoção das Práticas Orçamentárias.

Práticas de Orçamento	Correlação		
	Faturamento Anual	Tempo de Mercado	Amplitude de Mercado
Orçamento para Tomada de Decisão	0.656***	-0.022	0.698***
Orçamento de Capital	0.915***	-0.143	0.838***

Orçamento para Planejamento	0.644***	-0.232	0.719***
Orçamento Base Zero	0.617***	-0.068	0.613***

Nota: * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Por fim, por meio dos resultados obtidos e expressos na Tabela 26, pode-se observar a presença de uma correlação estatisticamente significativa, diretamente proporcional entre as práticas de Orçamento e as variáveis ‘Faturamento Anual’ e ‘Amplitude de Mercado’. Ou seja, quanto maior for o faturamento anual e a amplitude de mercado da empresa, maior será a possibilidade de adoção das práticas de Orçamento e vice-versa. Destaque principalmente para a correlação entre Orçamento de Capital e Faturamento anual tendo demonstrado uma correlação muito alta, acima de 0,9.

Os coeficientes apresentados nas Tabelas 16 a 20 permitem depreender que há convergência com os achados de Cadez e Guilding (2008), pois esses autores encontraram associações estatisticamente significativas e diretas entre o porte das empresas e o uso de práticas inerentes à contabilidade gerencial.

4.2.3 Relações entre os Fatores Contingenciais as Práticas de Contabilidade Gerencial

Uma vez explorada as significâncias das relações entre os perfis dos respondentes e das empresas pesquisadas com a adoção das práticas de contabilidade gerencial, chega o momento de analisar as relações entre a importância relativa dos fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial.

A primeira parte da análise acerca da significância das relações entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial buscou estabelecer relações entre fatores contingenciais do ambiente e os diversos agrupamentos das práticas conforme o IFAC (1998).

4.2.3.1 Relação entre o fator contingencial Ambiente e as práticas de contabilidade gerencial.

Por conseguinte, na Tabela 27 apresentam-se os resultados da significância das relações entre os fatores contingenciais do ambiente ea adoção de práticas ligadas a geração de informações para a tomada de decisão.

Tabela 27 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.

Informação Para Tomada de Decisão Fator Contingencial Ambiente	Ponto de Equilíbrio	Margem de Contribuição	Análise de Lucratividade por Produto	Análise de Lucratividade por Cliente	Fluxo de Caixa	Simulações	Moeda Constante
Atitudes da concorrência	-0.546***	-0.573**	-0.545**	-0.534**	-0.489**	-0.604**	-0.404**
Competição por mão-de-obra	-0.047	0.093	-0.210	-0.248	0.002	-0.126	0.199
Competição por compra de matéria prima/insumos	-0.400**	-0.401**	-0.353*	-0.301*	-0.392**	-0.481**	-0.337*
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0.580***	0.495***	0.571***	0.505***	0.600***	0.490***	0.427**
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.225	0.264	0.038	0.012	0.149	-0.083	0.275
Gostos e preferencias dos clientes do setor	0.199	0.306*	0.072	0.073	0.193	-0.030	0.308*
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	0.308*	0.497***	0.275	0.252	0.331*	0.137	0.469**
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0.140	0.256	0.178	0.196	0.216	0.061	0.270
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0.385**	0.507***	0.291	0.273	0.330*	0.088	0.442**
Muitas empresas para pouco mercado	0.150	0.229	0.100	0.033	0.112	-0.023	0.185
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	0.688***	0.647***	0.533***	0.486***	0.638***	0.727***	0.554***
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	0.269	0.185	0.246	0.296*	0.302*	0.375*	0.284

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Segundo a Tabela 27, são notáveis as relações estatisticamente significativas e diretamente proporcionais entre algumas das variáveis contingenciais relacionadas ao ambiente com algumas das práticas de contabilidade ligadas a geração de informações para tomada de decisão. Isto posto, o fator ‘Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor’ apresentou relação estatisticamente significativa e diretamente proporcional altacom a prática de ‘simulações’,

apresentando correlação inversamente proporcional estatisticamente significativa moderada entre as variáveis ‘Atitudes da concorrência’ *versus* Margem de Contribuição, entre outros.

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 28 aduz os coeficientes de correlação obtidos entre o fator contingencial Ambiente e as práticas de custeio.

Tabela 28.1 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Custeio.

Práticas de Custeio Fator Contingencial Ambiente	Custeio Absorção	Custeio Variável	Custeio ABC	Custo Meta	Just in Time	Custo Padrão
Atitudes da concorrência	-0.623**	-0.583**	-0.564**	-0.488**	-0.541**	-0.276
Competição por mão-de-obra	-0.068	0.065	-0.059	0.051	-0.084	-0.257
Competição por compra de matéria prima/insumos	-0.332*	-0.361*	-0.639**	-0.533**	-0.434**	-0.172
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0.507***	0.483***	0.533***	0.456**	0.431**	0.388**
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.114	0.242	0.014	0.221	0.070	-0.088
Gostos e preferencias dos clientes do setor	0.134	0.316*	-0.030	0.131	0.148	-0.034
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	0.357*	0.511***	0.078	0.196	0.233	0.085
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0.233	0.249	-0.010	0.106	0.106	0.157
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0.250	0.513***	0.132	0.277	0.233	0.125
Muitas empresas para pouco mercado	0.073	0.240	0.001	0.221	0.135	-0.104
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	0.621***	0.639***	0.739***	0.798***	0.708***	0.389**
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	0.303*	0.224	0.292	0.239	0.386**	0.336*

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Para esse grupo de variáveis testadas, correlações significativas, positivas altas foram observadas na Tabela 28.1 entre o fator ambiente e as práticas de Custeio ABC, Custeio Meta e *Just in time* e a variável ‘Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor’. Já correlações significativas, inversamente proporcional moderada foram encontradas entre a prática custeio ABC e a variável ‘Competição por compra de matéria prima/insumos’, entre outras.

Em seguida na Tabela 28.2, estão apresentados os resultados da significância das relações entre os fatores contingenciais do ambiente e o uso práticas de custeio.

Tabela 28.2 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Custeio.

Práticas de Custeio Fator Contingencial Ambiente	Custo da Qualidade	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Método <i>Kaisen</i>	Preço de Transferência	Teoria das Restrições
Atitudes da concorrência	-0.544***	-0.531***	-0.443***	-0.495***	-0.597***
Competição por mão-de-obra	-0.166	-0.139	-0.068	0.062	0.087
Competição por compra de matéria prima/insumos	-0.452**	-0.468**	-0.435**	-0.272	-0.510***
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0.521***	0.466**	0.476***	0.272	0.409**
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.055	-0.004	0.037	0.267	0.195
Gostos e preferencias dos clientes do setor	0.026	-0.017	0.094	0.248	0.186
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	0.129	0.123	0.272	0.419**	0.281
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0.119	0.052	0.203	0.124	0.068
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0.234	0.148	0.298*	0.309*	0.297*
Muitas empresas para pouco mercado	0.082	0.039	0.199	0.254	0.103
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	0.677***	0.728***	0.734***	0.536***	0.769***
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	0.385**	0.436***	0.541***	0.335*	0.316*

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Por meio da Tabela 28.2 constatou-se uma correlação estatisticamente significativa diretamente proporcional alta entre o fator ‘Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor’ e as práticas Gestão baseada em atividade ABM, *Kaisen* e Teoria das restrições. Verificando-se ainda uma correlação estatisticamente significativa inversamente proporcional moderada em diversos

itens, destacando-se a relação entre ‘Atitude da concorrência’ versus ‘Custo da Qualidade’, ‘Gestão Baseada em Atividades (ABM)’ e ‘Teoria das restrições’.

A Tabela 29 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de Spearman entre os fatores contingenciais de ambiente e análise estratégica.

Tabela 29 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Análise Estratégica.

Análise Estratégica / Fator Contingencial Ambiente	Elabora Planejamento Estratégico	Implementa Planejamento Estratégico
Atitudes da concorrência	-0.530***	-0.498***
Competição por mão-de-obra	-0.054	-0.018
Competição por compra de matéria prima/insumos	-0.300*	-0.349*
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0.514***	0.555***
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.182	0.242
Gostos e preferencias dos clientes do setor	0.206	0.262
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	0.336*	0.377*
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0.270	0.335*
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0.343*	0.287
Muitas empresas para pouco mercado	0.153	0.220
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	0.562***	0.540***
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	0.180	0.103

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Para esse grupo de variáveis, observaram-se correlações significativas, positivas moderadas entre o fator ‘Tecnologia necessária para o processo produtivo’ e a prática de implementação do planejamento estratégico, indicando que a tecnologia exerce influência na implementação do planejamento estratégico nas empresas pesquisadas.

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 30 traz os coeficientes de correlação obtidos entre o fator contingencial Ambiente e as práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 30 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho

Avaliação de Desempenho Fator Contingencial Ambiente	<i>Benchmarking</i>	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>EconomicValueAdded (EVA)</i>
Atitudes da concorrência	-0.395***	-0.573***	-0.316*
Competição por mão-de-obra	-0.119	-0.116	0.090
Competição por compra de matéria prima/insumos	-0.273	-0.432**	-0.351*
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0.446**	0.470**	0.473**
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.194	0.154	0.156
Gostos e preferencias dos clientes do setor	0.273	0.102	0.221
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	0.438**	0.260	0.337*
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0.268	0.143	0.323*
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0.406**	0.216	0.327*
Muitas empresas para pouco mercado	0.270	0.171	0.088
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	0.441**	0.683***	0.506***
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	0.276	0.292	0.272

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 30 é visto que alguns dos fatores de contingência ambiente relacionados com algumas das práticas de avaliação de desempenho apresentaram correlações estatisticamente significantes diretamente proporcionais, como a contingência ‘Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor’ quando relacionada a prática do *Balanced Scorecard* que apresentou um Rô (p) de Spearman de 0,683, correlação moderada, inferindo a ideia de que havendo poucas empresas ditando as regras do mercado, uma das práticas buscadas para vencer esta contingência será o BSC.

Continuando, a Tabela 31 apresenta os resultados da significância das relações entre os fatores contingenciais ambientais versus as práticas orçamentárias.

Tabela 31 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas Orçamentárias.

Práticas Orçamentárias Fator Contingencial Ambiente	Orçamento para Tomada de Decisão	Orçamento de Capital	Orçamento para Planejamento	Orçamento Base Zero
Atitudes da concorrência	-0.421**	-0.633***	-0.529***	-0.362*
Competição por mão-de-obra	-0.137	0.080	-0.137	0.029
Competição por compra de matéria prima/insumos	-0.341*	-0.550***	-0.378*	-0.387**
Tecnologia necessária para o processo produtivo	0.493***	0.532***	0.600***	0.569***
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.136	0.209	0.181	0.158
Gostos e preferencias dos clientes do setor	0.117	0.124	0.173	0.120
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	0.223	0.227	0.220	0.206
Diversidade de tecnologia adotada na produção	0.136	0.085	0.163	0.157
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	0.181	0.375*	0.376*	0.288
Muitas empresas para pouco mercado	0.129	0.164	0.150	0.135
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	0.657***	0.840***	0.633***	0.609***
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	0.394**	0.316*	0.302*	0.236

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 31 é visto que alguns dos fatores de contingência do ambiente relacionados com algumas das práticas orçamentárias apresentaram correlação estatisticamente significativa, inversamente proporcional moderada como: o fator Atitudes da concorrência que mostrou uma correlação moderada quando relacionado com a prática do Orçamento de Capital. Isto infere a ideia de que havendo um cenário onde a atitude da concorrência seja mais dinâmica, estas empresas adotaram outras práticas de contabilidade gerencial em detrimento ao Orçamento de capital.

Já com relação ao fator ‘Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor’ a pesquisa indicou uma correlação diretamente proporcional alta quando relacionada à prática de a mesma

prática de orçamento de Capital, ou seja, havendo um cenário onde poucas empresas ditam as regras do setor haverá uma maior adoção da prática de orçamento de capital por parte das empresas pesquisadas, havendo um cenário contrário para as regras do setor haverá também uma tendência contrária para adoção desta prática pelas empresas.

4.2.3.2 Relação entre o fator contingencial Tecnologia e as práticas de contabilidade gerencial.

A Tabela 32 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os fatores contingenciais de Tecnologia e Informações para tomada de decisão.

Tabela 32 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.

Informação Para tomada de Decisão Fator contingencial Tecnologia	Ponto de Equilíbrio	Margem de Contribuição	Análise de Lucratividade por Produto	Análise de Lucratividade por Cliente	Fluxo de Caixa	Simulações	Moeda Constante
Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	-0.153	0.055	0.004	-0.019	-0.128	-0.113	0.013
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	-0.071	0.097	0.045	0.026	-0.081	-0.039	0.030
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.776***	0.781***	0.736***	0.697***	0.814***	0.768***	0.711***
Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0.798***	0.791***	0.727***	0.688***	0.843***	0.741***	0.811***
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.451***	0.490***	0.330*	0.242	0.341*	0.357*	0.304*
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.539***	0.434***	0.621***	0.613***	0.576***	0.706***	0.376*
<i>Business Intelligence</i> (BI)	0.500***	0.449***	0.352*	0.324*	0.498***	0.537***	0.427**

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

A Tabela 32 destaca a existência de associações significativas altas diretamente proporcionais entre as tecnologias “SCM”; “margem de contribuição”, “Ponto de equilíbrio e fluxo de caixa” e as práticas de Fluxo de caixa e Ponto de equilíbrio versus ‘armazenamento na nuvem’ e ‘Sistema integrado de Gestão (ERP)’ que demonstrou correlação positiva alta com a prática de simulação.

A Tabela 33 apresenta os resultados da significância das relações entre os fatores contingenciais ligados à tecnologia e a adoção práticas de custeio.

Tabela 33.1 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Custeio.

Práticas de Custeio Fator Contingencial Tecnologia	Custeio Absorção	Custeio Variável	Custeio ABC	Custo Meta	Just in Time	Custo Padrão
Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	-0.064	0.071	-0.102	0.065	0.045	-0.202
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	-0.022	0.107	-0.043	0.149	0.098	-0.144
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.796***	0.785***	0.668***	0.622***	0.719***	0.437**
Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0.829***	0.776***	0.738***	0.706***	0.697***	0.445**
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.371*	0.489***	0.500***	0.514***	0.436**	0.077
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.629***	0.454**	0.545***	0.444**	0.616***	0.426**
<i>Business Intelligence</i> (BI)	0.449***	0.444**	0.438**	0.568***	0.550***	0.138

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Continuando, a Tabela 33.2

Tabela 33.2 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Custeio.

Práticas de Custeio Fator contingencial Tecnologia	Custo da Qualidade	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Kaisen	Preço de Transferência	Teoria das Restrições
Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	-0.083	-0.065	-0.031	0.160	-0.022
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	-0.010	-0.003	0.009	0.159	0.064
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.721***	0.697***	0.646***	0.704***	0.741***
Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0.720***	0.707***	0.737***	0.640***	0.773***
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.407**	0.371*	0.381**	0.489***	0.516***
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.583***	0.607***	0.609***	0.510***	0.566***
<i>Business Intelligence</i> (BI)	0.526***	0.491***	0.457**	0.484***	0.612***

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os resultados explicitados por meio da Tabela 32 permitem identificar que houve quatorze correlação estatisticamente significativas correlação alta entre fatores contingencias de tecnologia e práticas de custeio, destaque para ‘Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor

Local’ e a prática de ‘custeio por absorção’, com o ρ de *Spearman* de 0.829, o que infere a ideia de que existe um relacionamento muito forte entre tecnologia e práticas de custeio nas empresas investigadas.

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 33 mostra os coeficientes de correlação obtidos entre os fatores contingenciais de tecnologia e as práticas de Análise Estratégica.

Tabela 34 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Análise Estratégica.

Análise Estratégica Fator contingencial Tecnologia	Elabora Planejamento Estratégico	Implementa Planejamento Estratégico
Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	0.013	0.038
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	0.076	0.098
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.739***	0.680***
Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0.736***	0.715***
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.486***	0.408***
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.550***	0.517***
<i>Business Intelligence</i> (BI)	0.479***	0.360*

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Consoante a Tabela 34, observa-se que foram encontradas algumas relações estatisticamente significativas entre as variáveis testadas. Outrossim, é pertinente destacar que todas as relações significativas encontradas são diretamente proporcionais, em que as variáveis testadas aumentam e diminuem no mesmo sentido. O relacionamento entre o fator ‘Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)’ e a elaboração do planejamento estratégico apresentaram o maior ρ de *Spearman* de 0,739. Indicando uma correlação alta.

A Tabela 35 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os fatores contingenciais de tecnologia e a adoção de práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 35 – Relação entre o fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho

Avaliação de Desempenho Fator contingencial Tecnologia	<i>Benchmarking</i>	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Economic ValueAdded</i> (EVA)
Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	0.163	-0.009	-0.011

Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	0.201	0.063	0.050
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.700***	0.640***	0.643***
Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0.663***	0.682***	0.720***
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.360*	0.473**	0.154
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.470**	0.534***	0.365*
<i>Business Intelligence</i> (BI)	0.305*	0.469**	0.332*

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Os dados apresentados por meio da Tabela 35 permitem observar que houve diversas correlações estatisticamente significativa na análise entre o fator contingencial Tecnologia e as Práticas de Avaliação de Desempenho, tendo destaque o relacionamento entre ‘Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local’ e o AVE, com r (p) de *Spearman* de 0,72, correlação alta.

Dando continuidade à análise, a Tabela 36 evidencia os resultados obtidos no tocante às relações estabelecidas entre os fatores contingenciais de tecnologia e os aspectos relativos às práticas orçamentárias.

Tabela 36 – Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas Orçamentárias

Práticas Orçamentárias Fator contingencial Tecnologia	Orçamento para Tomada de Decisão	Orçamento de Capital	Orçamento para Planejamento	Orçamento Base Zero
Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	-0.245	-0.003	-0.002	-0.228
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	-0.164	0.076	0.072	-0.160
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.642***	0.771***	0.713***	0.668***
Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0.728***	0.809***	0.666***	0.729***
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.347*	0.485***	0.292	0.365*
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.552***	0.540***	0.501***	0.409**
<i>Business Intelligence</i> (BI)	0.385**	0.605***	0.333*	0.409**

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Analisando os coeficientes apresentados por meio da Tabela 36 depreende-se que há diversas relações consideradas como estatisticamente significativas altas diretamente proporcionais. Com destaque para o fator ‘Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local’ que teve r (p) de *Spearman* superior a 0,7 em quase todas as práticas deste grupo, sendo

também destaque o fator ‘Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)’ que apresentou correlação alta com a metade das práticas deste grupo.

Esta conectividade permite que os dados sejam coletados por sistemas e armazenados em nuvens, fato que facilita às organizações obterem informações para a tomada de decisão à qualquer hora, local ou dispositivo, sendo estes, aspectos que impõem às empresas refletirem sobre seus negócios, como realizam os processos e participam da cadeia de valor (ROBLEK *et al.*, 2016).

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, o próximo tópico analisa as correlações obtidas na relação entre o fator contingencial Porte e as práticas de contabilidade gerencial.

4.2.3.3 Relação entre o fator contingencial Porte e as práticas de contabilidade gerencial.

Tabela 37 – Relação entre o fator contingencial porte empresarial e as práticas de custeio e controle financeiro, avaliação de desempenho e orçamento.

Prática de Contabilidade Gerencial	Estágio Evolutivo	Categoria	Porte da Empresa (IBGE)
Custeio Absorção	1º	C	0.737***
Custeio Variável	1º	C	0.616***
Custo Padrão	1º	C	0.464***
Orçamento para Tomada de Decisão	2º	O	0.701***
Ponto de Equilíbrio	2º	ITD	0.721***
Análise de Lucratividade por Produto	2º	ITD	0.627***
Margem de Contribuição	2º	ITD	0.626***
Análise de Lucratividade por Cliente	2º	ITD	0.636***
Fluxo de Caixa	2º	ITD	0.793***
Orçamento de Capital	2º	O	0.775***
Preço de Transferência	2º	C	0.652***
Moeda Constante	2º	ITD	0.588***
Orçamento para Planejamento	2º	O	0.633***
Orçamento Base Zero	2º	O	0.579***
Custeio ABC	3º	C	0.674***
Benchmarking	3º	AD	0.538***
Custo Meta	3º	C	0.707***
<i>Just in Time</i>	3º	C	0.841***
Planejamento estratégico Elaboração	3º	AE	0.618***
Planejamento estratégico Implementação	3º	AE	0.614***
Custo da Qualidade	3º	C	0.795***

Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3°	C	0.790***
Método <i>Kaisen</i>	3°	C	0.684***
Teoria das Restrições	3°	C	0.873***
<i>Balanced Scorecard</i>	4°	AD	0.726***
EVA	4°	AD	0.600***
Simulações	4°	ITD	0.857***

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Todos os grupos de práticas de contabilidade gerencial que constam neste estudo apresentaram correlação estatisticamente significativa com relação ao porte das empresas. Alguns se destacaram, entretanto, por demonstrarem o tamanho do R^2 de Spearman com uma correlação alta.

Dentre os cinco grupos de práticas que foram analisados, o que apontou maior ocorrência de correlações estatisticamente altas foi o grupo de Práticas de Custeio, considerando a relação com as práticas de Teoria das Restrições, Just in Time, Custo da Qualidade, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Custeio Absorção e Custo Meta.

Apresentaram ainda correlação significativa positiva alta com o fator contingencial Porte as seguintes práticas Simulações (ITD), *Balanced Scorecard* (AD), Orçamento de Capital (O), Fluxo de Caixa (ITD), Ponto de Equilíbrio (ITD) e Orçamento para Tomada de Decisão (O).

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, o próximo tópico analisa as correlações obtidas na relação entre o fator contingencial Estrutura e as práticas de contabilidade gerencial.

4.2.3.4 Relação entre o fator contingencial Estrutura e as práticas de contabilidade gerencial.

A tabela 38 trata do relacionamento deste fator com as práticas voltadas para a geração de informações para a tomada de decisão.

Tabela 38 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.

Informação Para Tomada De Decisão	Ponto de Equilíbrio	Margem de Contribuição	Análise de Lucratividade por Produto	Análise de Lucratividade por Cliente	Fluxo de Caixa	Simulações	Moeda Constante
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0.503***	0.364*	0.349*	0.337*	0.491***	0.353*	0.301*
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0.563***	0.380*	0.395**	0.424**	0.553***	0.415**	0.375*
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores	0.487***	0.475***	0.444**	0.475***	0.470**	0.344*	0.450**
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados	0.725***	0.683***	0.585***	0.557***	0.768***	0.622***	0.598***
Estimula a gestão participativa, valorizando a participação das pessoas na tomada de decisões e na resolução de problemas.	0.677***	0.560***	0.558***	0.540***	0.682***	0.617***	0.644***
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional	-0.187	-0.235	-0.298*	-0.240	-0.180	-0.292	-0.224
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado	-0.026	-0.025	-0.102	-0.101	-0.114	-0.224	-0.030
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)	0.749***	0.685***	0.660***	0.612***	0.747***	0.614***	0.567***
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)	-0.550***	-0.447**	-0.575***	-0.549***	-0.562***	-0.635***	-0.368*

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Ao se visualizar a Tabela 38 percebe-se que algumas significâncias entre as variáveis testadas foram encontradas, indicando algumas inclusive correlações altas e diretamente

proporcionais como as indicadas no relacionamento entre ‘Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados’ e ‘Fluxo e caixa’. Encontraram-se também correlações inversamente proporcionais de natureza moderada como ‘Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado’ versus ‘fluxo de caixa’. Estas, indicam que as variáveis aumentam ou diminuem em sentidos opostos

A Tabela 39 apresenta os resultados da significância das relações entre os fatores contingenciais referentes a estrutura em relação às práticas de custeio.

Tabela 39.1 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Custeio.

Fator contingencial Estrutura	Custeio Absorção	Custeio Variável	Custeio ABC	Custo Meta	Just in Time	Custo Padrão
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0.402**	0.338*	0.338*	0.526***	0.401**	0.340*
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0.498***	0.380*	0.317*	0.434***	0.481***	0.390**
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores	0.503***	0.486***	0.365*	0.278	0.364*	0.411**
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados	0.695***	0.679***	0.519***	0.621***	0.628***	0.383**
Estimula a gestão participativa, valorizando a participação das pessoas na tomada de decisões e na resolução de problemas.	0.637***	0.534***	0.510***	0.681***	0.582***	0.451**
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional	-0.340*	-0.262	-0.343*	-0.206	-0.322*	-0.027
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado	-0.149	-0.008	-0.340*	-0.084	-0.147	-0.176
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)	0.750***	0.709***	0.588***	0.582***	0.614***	0.424**
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)	-0.543***	-0.464**	-0.437**	-0.497***	-0.667***	-0.398**

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Continua.

Tabela 39.2 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Custeio.

Práticas de Custeio Fator contingencial Estrutura	Custo da Qualidade	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Método Kaizen	Preço de Transferência	Teoria das Restrições
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0.419**	0.342*	0.392**	0.270	0.426**
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0.527***	0.399**	0.480***	0.341*	0.486***
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores	0.439**	0.339*	0.357*	0.381**	0.404**
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados	0.643***	0.571***	0.577***	0.498***	0.647***
Estimula a gestão participativa, valorizando a participação das pessoas na tomada de decisões e na resolução de problemas.	0.669***	0.623***	0.649***	0.442**	0.600***
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional	-0.240	-0.277	-0.297*	-0.310*	-0.214
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado	-0.176	-0.202	-0.266	-0.081	-0.074
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)	0.583***	0.542***	0.575***	0.493***	0.642***
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)	-0.583***	-0.581***	-0.520***	-0.477***	-0.587***

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Na análise da Tabela 39 ficou demonstrado que o fator estrutura apresentou correlação alta diretamente proporcional com diversas práticas de Custeio entre elas as práticas de custeio por absorção, custeio variável, custo da qualidade e Gestão Baseada em Atividades (ABM) quando relacionadas com o fator ‘Estrutura é funcional’, apresentou correlação significativa moderada, demonstrando ainda correlação significativa moderada inversamente proporcional para práticas como custeio por absorção, *Just in time* e teoria das restrições entre outros, indicando que o fato de a empresa manter departamento especializado para cada função, torna mais fácil com que ela consiga executar melhor tais práticas de contabilidade gerencial.

Outra correlação que merece destaque é a que se faz comparando-se os fatores ‘Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados’ e ‘Estimula a gestão participativa’ que apresentou correlação estatisticamente significativa quando relacionados com todas as práticas de contabilidade gerencial deste grupo, indicando haver uma proporcionalidade na adoção de das práticas de custeio nestas empresas em relação ao nível de treinamento/qualificação e participação na gestão participativa das empresas pesquisadas.

Na sequência a Tabela 40 expõe a análise das relações entre as variáveis consideradas, os coeficientes de correlação obtidos entre o fator contingencial estrutura e as práticas de análise estratégica.

Tabela 40 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Análise Estratégica.

Análise Estratégica Fator contingencial Estrutura	Elabora Planejamento Estratégico	Implementa Planejamento Estratégico
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0.504***	0.569***
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0.526***	0.481***
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores	0.624***	0.548***
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados	0.626***	0.676***
Estimula a gestão participativa, valorizando a participação das pessoas na tomada de decisões e na resolução de problemas.	0.586***	0.582***
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional	-0.219	-0.189
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado	-0.061	-0.022
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)	0.653***	0.666***
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)	-0.454**	-0.438**

Nota. * p <.05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 40, observa-se que a estrutura funcional, a gestão participativa, os programas de treinamento e participação na visão destes gestores seguem tendo uma relação diretamente proporcional com a adoção/utilização de práticas de contabilidade gerencial a exemplo do que ocorreu no grupo de práticas anteriores. A estrutura divisional, entretanto, apresenta uma

correlação baixa em relação às práticas deste grupo, indicando pouca influência deste fator na adoção destas práticas.

Na sequência, são apresentados os resultados da análise dos dados entre a utilização das práticas de Avaliação de Desempenho e o fator contingencial Estrutura.

Tabela 41 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho

Avaliação de Desempenho Fator contingencial Estrutura	Benchmarking	Balanced Scorecard	Economic Value Added (EVA)
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0.289	0.314*	0.492***
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0.358*	0.274	0.594***
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores	0.504***	0.386**	0.387**
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados	0.546***	0.631***	0.542***
Estimula a gestão participativa, valorizando a participação das pessoas na tomada de decisões e na resolução de problemas.	0.464**	0.599***	0.711***
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional	-0.217	-0.292	-0.072
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado	-0.044	-0.058	-0.010
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)	0.512***	0.541***	0.507***
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)	-0.473**	-0.477***	-0.367*

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Na Tabela 41, observa-se que a gestão participativa apresenta uma correlação estatisticamente significativa alta diretamente proporcional com a prática de EVA indicando que nas empresas pesquisadas esta prática é tanto mais adotada quanto mais se estimula a gestão participativa nas decisões. Merece destaque ainda neste grupo de fatores a gestão participativa que apresentou $R\hat{o}$ (p) de Spearman de 0,6 quando relacionado à prática do BSC.

Estrutura divisional, assim como nos demais quadros anteriores do fator Estrutura continua apresentando correlação inversamente proporcional quando relacionado às práticas deste grupo.

Por conseguinte, conforme a Tabela 42, estão apresentados os resultados da significância das relações entre os fatores contingenciais do fator contingencial estrutura e adoção de práticas de orçamentárias.

Tabela 42 – Relação entre o fator contingencial Estrutura e a adoção das práticas Orçamentárias

Práticas Orçamentárias Fator Contingencial Estrutura	Orçamento para Tomada de Decisão	Orçamento de Capital	Orçamento para Planejamento	Orçamento Base Zero
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0.567***	0.474**	0.364*	0.449**
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0.569***	0.493***	0.415**	0.437**
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores	0.388**	0.452**	0.440**	0.263
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados	0.689***	0.626***	0.543***	0.667***
Estimula a gestão participativa, valorizando a participação das pessoas na tomada de decisões e na resolução de problemas.	0.730***	0.587***	0.504***	0.745***
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional	-0.169	-0.304*	-0.224	-0.033
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado	-0.135	-0.188	-0.097	-0.080
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)	0.742***	0.699***	0.608***	0.595***
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)	-0.546***	-0.600***	-0.521***	-0.287

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

De acordo com os resultados dispostos na Tabela 42, percebe-se que o grupo Práticas de orçamento apresentou diversas correlações significativas com o fator ‘Estrutura organizacional’. No caso, a variável ‘Estimula a gestão participativa’ apontou correlação positiva alta com a prática ‘Orçamento base zero’. O contraponto segue sendo as relações entre a variável Estrutura divisional e as práticas deste grupo que apresentam correlação estatisticamente negativa, indicando que quanto mais ênfase é dada a Estrutura divisional, menos propensa está a organização a adoção das práticas orçamentárias. Isso leva a entender que a estrutura organizacional é determinante para a adoção de práticas de orçamento na empresa. Esta afirmação converge com Vogt *et al.* (2020), que pesquisando sobre a influência que as

características organizacionais exerceriam na adoção de práticas orçamentárias nas indústrias catarinenses, observou que as indústrias que não utilizam o orçamento, são indústrias de menor porte e, de acordo com as declarações dos respondentes, teriam como motivo para isto a falta de recursos humanos, tecnológicos e financeiros para sua adoção.

4.2.3.5 Relação entre o fator contingencial Estratégia e as Práticas de contabilidade gerencial.

Esta seção apresenta a última parte da análise acerca da significância das relações que buscou relacionar os fatores contingenciais com a adoção de práticas de contabilidade gerencial. Dessa forma, a Tabela 43 evidencia os coeficientes de correlação obtidos entre os fatores contingenciais referentes à Estratégia e às práticas voltadas a geração de informações para a tomada de decisão.

Tabela 43 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas voltadas para a geração de Informação para tomada de Decisão.

Informação Para tomada De decisão	Ponto de Equilíbrio	Margem de Contribuição	Análise de Lucratividade por Produto	Análise de Lucratividade por Cliente	Fluxo de Caixa	Simulações	Moeda Constante
Fator contingencial Estratégia							
Buscar alta qualidade do produto	0.554***	0.364*	0.445**	0.416**	0.533***	0.393**	0.327*
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda	0.658***	0.560***	0.623***	0.576***	0.707***	0.686***	0.583***
Desenvolver características únicas do produto	0.370*	0.271	0.329*	0.372*	0.403**	0.330*	0.344*
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0.538***	0.486***	0.395**	0.362*	0.519***	0.382**	0.435**
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	0.709***	0.679***	0.470**	0.412**	0.711***	0.548***	0.688**
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	-0.168	-0.243	-0.263	-0.266	-0.281	-0.353*	-0.134
Focar em produtos e mercados em que já atua	0.112	0.207	0.197	0.171	0.168	0.033	0.121
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	0.624***	0.510***	0.505***	0.459**	0.612***	0.484***	0.565***

Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0.454**	0.531***	0.412**	0.373*	0.450**	0.254	0.391**
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0.238	0.284	0.259	0.246	0.320*	0.055	0.217

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

O fator ‘Focar em produtos e mercados em que já atua’ não apresentou nenhuma correlação com as práticas deste grupo. Sendo seguido por ‘Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade’ que apresentou apenas uma correlação significativa com a prática ‘Fluxo de caixa’, ainda assim uma correlação baixa.

O fator que apresentou mais correlações, todas positivas, foi ‘investir em pesquisa e desenvolvimento mais que as concorrentes’ obtendo ainda correlação alta com ‘Ponto de equilíbrio e’ e ‘Fluxo de caixa’. Destaque também para o fator ‘Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço’ que obteve também várias correlações positivas sendo uma delas ‘Fluxo de caixa’, uma correlação positiva alta.

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 44 mostram os coeficientes de correlação obtidos entre os fatores contingenciais de Estratégia e as Práticas de Custeio.

Tabela 44.1 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Custeio.

Práticas de Custeio	Custeio Absorção	Custeio Variável	Custeio ABC	Custo Meta	Just in Time	Custo Padrão
Fator contingencial Estratégia						
Buscar alta qualidade do produto	0.540***	0.385**	0.354*	0.422**	0.494***	0.372*
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda	0.689***	0.552***	0.705***	0.665***	0.740***	0.423**
Desenvolver características únicas do produto	0.432**	0.257	0.319*	0.381**	0.302*	0.646***
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0.450**	0.493***	0.271	0.378*	0.377*	0.171
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	0.605***	0.669***	0.451**	0.619***	0.574***	0.224

Oferecer produtos com o menor preço do mercado	-0.313*	-0.243	-0.485**	-0.233	-0.353*	-0.225
Focar em produtos e mercados em que já atua	0.249	0.232	0.255	0.095	0.158	-0.017
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	0.623***	0.515***	0.368*	0.456**	0.530***	0.390**
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0.432***	0.561***	0.164	0.192	0.343*	0.035
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0.325*	0.302*	0.114	0.007	0.182	0.086

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Continua

Tabela 44.2 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Custeio.

Práticas de Custeio	Custo da Qualidade	Gestão Baseada em Atividades em Atividades (ABM)	Método Kaizen	Preço de Transferência	Teoria das Restrições
Fator Contingencial Estratégia					
Buscar alta qualidade do produto	0.442**	0.369*	0.418**	0.313*	0.441**
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda	0.685***	0.691***	0.738***	0.683***	0.769***
Desenvolver características únicas do produto	0.432**	0.389**	0.432**	0.188	0.310*
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0.331*	0.299*	0.386**	0.357*	0.412**
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	0.575***	0.525***	0.617***	0.517***	0.634***
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	-0.320*	-0.262	-0.399**	-0.147	-0.255
Focar em produtos e mercados em que já atua	0.068	0.032	0.026	0.099	0.129
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	0.514***	0.483***	0.479***	0.483***	0.549***
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0.240	0.166	0.250	0.451**	0.354*
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0.062	-0.011	0.142	0.175	0.134

Nota. * p < .05, ** p < .01, *** p < .001

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

De acordo com os resultados obtidos e apresentados na tabela 44, observa-se que o fator ‘Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço’ apresentou correlação estatisticamente significativa positiva com todas as práticas de custeio, apontado inclusive quatro ocorrências de

correlação alta com as práticas de ‘Método ABC’, ‘Just in time’, ‘Kaizen’ e ‘Teoria das restrições’.

Por outro, lado os fatores ‘Focar em produtos e mercados em que já atua’ e ‘Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade’ não apresentaram correlação significativa com nenhuma Prática de Custeio.

A Tabela 45 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman* (r), entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial Estratégia e das Práticas avaliação de Análise estratégica.

Tabela 45 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Análise Estratégica.

Análise Estratégica Fator contingencial Estratégia	Elabora Planejamento Estratégico	Implementa Planejamento Estratégico
Buscar alta qualidade do produto	0.495***	0.468**
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda	0.562***	0.630***
Desenvolver características únicas do produto	0.454**	0.456**
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0.457**	0.398**
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	0.529***	0.545***
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	-0.310*	-0.217
Focar em produtos e mercados em que já atua	0.259	0.373*
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	0.647***	0.571***
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0.373*	0.424**
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0.261	0.320*

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 45, percebe-se que as relações são estatisticamente significativas e diretamente proporcionais entre algumas das variáveis contingenciais relacionadas ao fator Estratégia. Destaque para a relação entre ‘Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos’ comparada com prática de ‘Elabora Planejamento estratégico’ e ‘Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço’ relacionando com ‘Implementa Planejamento

estratégico’. Ambas as relações apresentando uma correlação diretamente proporcional moderada, indicando que a elaboração e implementação do planejamento estratégico contribuem para a os objetivos descritos nas linhas acima.

Dando continuidade à análise, a Tabela 46 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman* (r), entre os grupos de variáveis associadas ao fator contingencial Estratégia e das práticas avaliação de Análise de Desempenho.

Tabela 46– Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho

Avaliação de desempenho Fator contingencial Estratégia	<i>Benchmarking</i>	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Economic ValueAdded (EVA)</i>
Buscar alta qualidade do produto	0.334*	0.370*	0.514***
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda	0.543***	0.646***	0.553***
Desenvolver características únicas do produto	0.278	0.327*	0.482***
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0.513***	0.454**	0.514***
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	0.476***	0.656***	0.598***
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	-0.267	-0.248	-0.175
Focar em produtos e mercados em que já atua	0.145	-0.018	0.028
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	0.524***	0.481***	0.664***
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0.462**	0.310*	0.267
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0.345*	0.133	0.136

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

O fator ‘Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço’ apresentou correlação positiva e moderada com todas as práticas deste grupo. Já o fator ‘Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos’ em relação à prática de *Economic Value Added* (EVA) apresentou o maior r (p) de *Spearman*, com uma correlação positiva moderada, indicando que a existência deste fator nas empresas pesquisadas poderia ensejar na adoção desta prática.

Entretanto, os fatores ‘Oferecer produtos com o menor preço do mercado’ e ‘Focar em produtos e mercados em que já atua’ não apresentaram nenhuma correlação estatisticamente significativa com quaisquer práticas deste grupo. Infere-se a partir desta última informação que a

possível existência desses fatores nas empresas pesquisadas não ensejaria na adoção das práticas de avaliação de desempenho que constam na pesquisa.

O último grupo de variáveis testadas para este fator contingencial refere-se à significância estatística das relações entre o fator contingencial Estratégia e as Práticas de orçamento. Os resultados estão apresentados na tabela 47.

Tabela 47 – Relação entre o fator contingencial Estratégia e a adoção das práticas Orçamentárias

Práticas Orçamentárias Fator contingencial Estratégia	Orçamento para Tomada de Decisão	Orçamento de Capital	Orçamento para Planejamento	Orçamento Base Zero
Buscar alta qualidade do produto	0.620***	0.445***	0.525***	0.444**
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda	0.694***	0.709***	0.612***	0.572***
Desenvolver características únicas do produto	0.476***	0.332*	0.487***	0.489***
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0.508***	0.354*	0.393***	0.397**
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	0.615***	0.644***	0.543***	0.700***
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	-0.229	-0.344*	-0.348*	-0.133
Focar em produtos e mercados em que já atua	0.087	0.200	0.185	0.084
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	0.582***	0.518***	0.479***	0.494***
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0.328*	0.277	0.318*	0.269
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0.189	0.094	0.244	0.213

Nota. * $p < .05$, ** $p < .01$, *** $p < .001$

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2022).

Observando-se a Tabela 47 acima se verificou que o fator ‘Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço’ apresentou correlações estatisticamente significativas positivas com todas as Práticas orçamentárias, com destaque para a Prática de ‘Orçamento de Capital’ que apresentou uma correlação alta. Inferindo-se, desta forma, que a adoção deste fator pelas empresas investigadas pode ser fortemente influenciada caso ocorra este fator contingencial.

Outro fator que se destacou foi ‘Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência’ que também apresentou correlações significativas positivas com todas as práticas elencadas neste grupo, entretanto, todas à nível moderado.

Os fatores ‘Focar em produtos e mercados em que já atua’ e ‘Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade’ não apresentaram

correlações estatisticamente significantes com nenhuma das práticas orçamentárias elencadas neste estudo, indicando que estes fatores não influenciam a adoção destas práticas nas empresas investigadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Gerencial foi impulsionada a evoluir tanto para adaptar-se às necessidades informacionais, quanto para garantir a sua relevância como uma ferramenta de gestão capaz de responder adequadamente às mudanças presentes nos cenários organizacionais.

A contabilidade gerencial possibilita aos gestores das organizações a atividade de controle, planejamento e tomada de decisão por meio das informações geradas, então é por meio das suas práticas que as informações sobre os processos internos e o ambiente externo podem ser obtidas e são importantes para a tomada de decisão facilitando assim o alcance dos objetivos organizacionais. Deste modo a capacidade de se ajustar às pressões e contingências do ambiente tornou-se requisito para aproveitar as oportunidades oferecidas pelo mercado, viabilizando a continuidade e sucesso das entidades.

Apoiando-se nos fundamentos descritos, o presente estudo teve como objetivo principal investigar a relação entre fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial pelas Indústrias de fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plástico do estado de Pernambuco.

Para isso, foi traçado o perfil dos respondentes e das empresas investigadas, assim como o comportamento das empresas no que tange à importância relativa aos fatores contingenciais e a adoção de Práticas de contabilidade gerencial, que serviram de suporte para os testes estatísticos inferenciais que identificaram as correlações e significâncias entre os dados coletados.

Dessa forma, os resultados encontrados neste estudo foram norteados para atingir o objetivo geral e os três objetivos específicos traçados na pesquisa, que apoiaram para a solução da questão de pesquisa, sejam eles: (I) Caracterizar o perfil das indústrias e dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial nos setores investigados; (II) Investigar as práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas participantes da pesquisa; (III) Averiguar como as empresas se relacionam com os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia).

Em se tratando dos achados do primeiro objetivo específico, verificou-se que o perfil dos respondentes, sejam eles proprietários, diretores, gerentes ou contadores, constatou-se, quanto a sua idade, que 40,0% estão entre as faixas dos 31 aos 50 anos, estando a segunda faixa com maior frequência entre os 41 e 50 com 35,6%, até 30 anos e a cima dos 50 anos completaram o perfil da

amostra com 13,3% e 11,1% dos profissionais respectivamente. Quanto à escolaridade, a maioria indicou possuir pós-graduação, além de exercerem, na maior proporção, a função de gerentes. Em relação ao tempo de atuação, os resultados variaram dos que tinham até 5 anos superior à 15 anos de experiência.

No que concerne ao perfil dos respondentes os dados permitem concluir que a maioria dos participantes foi de pessoas com idade entre 31 e 50 anos, experientes e com bom nível de instrução.

Em relação ao perfil das empresas pôde-se constatar que a maioria tem mais 15 anos de atuação no mercado. Um percentual de 46,67% dessas empresas tem faturamento anual entre R\$ 4,8 milhões e R\$ 300 milhões, outros 33,33% têm faturamento a cima de R\$ 300 milhões e 20% têm faturamento de R\$ 360.000,00 até 4,8 milhões, portanto conforme critério do BNDES, a maioria das empresas respondentes está classificada como média empresa ou grande empresa.

Com relação ao segundo objetivo específico, à frequência relativa de práticas de contabilidade gerencial, os resultados permitiram concluir que boa parte das empresas investigadas sempre fazem uso das ferramentas tradicionais Orçamento para Tomada de Decisão, Ponto de Equilíbrio, Análise de Lucratividade por Produto, Custo Padrão, Fluxo de Caixa e Análise de Lucratividade por Cliente. Ao passo que, das ferramentas consideradas modernas, boa parte sempre usam o planejamento estratégico, Kaizen e o *Just in time*.

Ainda sobre o segundo objetivo específico da pesquisa e considerando a frequência relativadas respostas das empresas sobre os fatores contingenciais constatou-se que sobre o fator ambiente, a maioria das empresas indicou ser muito dinâmica a competição por mão-de-obra, Diversidade de tecnologia adotada na produção, e a Competição por compra de matéria prima/insumos. Para o fator contingencial tecnologia, os destaques foram para Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM), Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local, Troca de dados de forma eletrônica (EDI) e Sistema integrado de Gestão (ERP), enquanto para o fator contingencial de estrutura grande parte considerou de utilização intensa 'Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho'. E a respeito do fator contingencial de estratégia, dos fatores elencados a maioria considerou muito importante os fatores 'Focar em produtos e mercados em que já atua', buscar alta qualidade do produto e 'A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência'.

Em relação ao terceiro objetivo específico, as relações entre os perfis dos respondentes e empresas investigadas foram testadas estatisticamente com as Práticas de Contabilidade Gerencial. Então, os resultados permitiram concluir que, no tocante ao perfil dos respondentes, há significância diretamente proporcional entre a sua escolaridade e o uso das Práticas de Contabilidade Gerencial, em especial Teoria das restrições e Fluxo de caixa que apresentaram uma correlação positiva alta.

Com relação aos testes referentes às variáveis do perfil das empresas percebeu-se a ocorrência de correlações estatisticamente significativas diretas dos fatores ‘Faturamento anual’ e ‘Amplitude de mercado’ com várias práticas em destaque as práticas de custeio e a prática de orçamento de capital que apresentou correlação muito alta com o fator Faturamento anual.

Sobre a relação entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial, permitiu concluir que, de acordo com o grupo de variáveis testadas, a maioria das relações encontradas com significância foram diretamente proporcionais. No entanto, o fator contingencial de ambiente, evidenciou que os fatores atitudes da concorrência, competição por mão de obra e competição por compra de matéria prima/insumos apresentaram correlação inversamente proporcional com práticas tradicionais de custeio e orçamento, inferindo-se a ideia de que ambientes com uma maior concorrência, demandem a adoção de práticas mais modernas.

Quanto aos fatores contingenciais de tecnologia, diversos apresentaram correlação estatisticamente significativa com as práticas de contabilidade gerencial a exemplo de ‘Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)’ e ‘Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local’ que tiveram correlações positivas altas com as práticas ligadas à informação para tomada de decisão. Destaque ainda para as correlações destes fatores com as práticas de custeio.

Já o fator ‘Comércio eletrônico (E-commerce)’ não apresentou correlação significativa com nenhuma prática de contabilidade gerencial, fator esse que pode ser inferido pelas características do setor das empresas investigadas.

Neste íterim o fator Porte apresentou correlações significativas com várias práticas de contabilidade gerencial, especialmente com as práticas de custeio, apresentando também correlação estatisticamente significativa alta com as Simulações (ITD), *Balanced Scorecard* (AD), Orçamento de Capital (O), Fluxo de Caixa (ITD), Ponto de Equilíbrio (ITD) e Orçamento para Tomada de Decisão (O).

A respeito do fator contingencial estrutura, o item 'Estrutura é funcional' apresentou correlação significativa positiva alta com diversas práticas como Fluxo de caixa, Custeio por absorção, custeio variável e Orçamento para Tomada de Decisão. Infere-se a partir desta correlação que cada atividade possui um departamento especializado influenciaria a adoção destas práticas pelas indústrias investigadas. Além dessas, destacaram-se ainda as correlações entre o fator 'Estimula a gestão participativa' com correlações altas com as práticas de Orçamento para Tomada de Decisão e Orçamento base zero, indicando que a valorização da participação das pessoas na tomada de decisão pode influenciar positivamente a adoção destas práticas.

E por fim, o grupo dos fatores contingenciais associados à estratégia organizacional, por parte dos fatores 'Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência e 'Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço' apresentou correlação significativa positiva alta com a prática de Fluxo de caixa, *Just in time* e Custeio Variável, método Kaizen e Teoria das restrições.

Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência' apresentou correlação positiva moderada com as práticas orçamentárias.

A presente pesquisa constata uma série de associações estatisticamente significativas que podem contribuir para literatura específica de contabilidade gerencial e para o setor industrial investigado, pois se identificou que o uso de práticas dos tipos tradicionais e modernas, das diversas classificações e estágios evolutivos da contabilidade gerencial influenciados por fatores contingenciais em alguns casos.

Levando em conta os resultados obtidos nesse estudo infere-se que podem contribuir positivamente, também para o setor específico estudado, a partir do momento que se caracteriza o perfil dos respondentes, as empresas que compuseram os setores, os fatores contingenciais e a frequência de uso das práticas gerenciais para a tomada de decisão, para apuração de custos, para elaboração dos orçamentos, para a avaliação de desempenho e para a análise estratégica, são apresentados elementos para melhor compreender a realidade dessas organizações no atual contexto, servindo de base para reflexão dos proprietários, diretores e gerentes atuantes nesse setor sobre os desafios que porventura possam surgir no dia a dia, também evidenciados por meio das associações estatísticas.

No que está relacionado às limitações da pesquisa, ressalta-se que os resultados encontrados não podem ser generalizados, aplicando-se apenas a temporalidade e ao universo

efetivo desta pesquisa. Portanto, sugere-se, para pesquisas futuras uma ampliação do universo ou amostra envolvendo outros setores e um rol de empresas mais diversificado em tamanho, uma análise comparativa com outras localidades, assim como um grau de ampliação dos fatores contingenciais analisados. Dessa forma, caso proceda-se a ampliação do universo ou amostra se encontre os mesmos dados, será possível fazer inferências mais seguras quanto aos resultados. Sugere-se ainda analisar possíveis fatores locais, econômicos e sociais que possam influenciar resultados como estes, ou mesmo aprofundar-se em determinadas características dos setores que possam influenciar a adoção de determinadas práticas em detrimento de outras.

REFERÊNCIAS

- ABBA, M.; YAHAYA, L.; SULEIMAN, N. Explored and critique of contingency theory for management accounting research. **Journal of Accounting and Financial Management**, v. 4, n. 5, p. 2018, 2018.
- ABDEL AI, S.; MCLELLAN, J. Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. **Journal of Accounting, Business & Management**, v. 20, n. 1, p. 1-27, 2013.
- ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. G. IFAC's conception of the evolution of management accounting. **Advances in Management Accounting**, v. 15, p. 229-247, 2006.
- ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. **An empirical investigation of the evolution of management accounting practices**. Department of Accounting, Finance and Management, 2004.
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABUGALIA, M.; MEHAFDI, M. The Influence of External Environment and Business Strategy on the Effectiveness of Management Accounting Practices: A Contingency Theory Perspective. **Scientific Research Journal**, v. 6, n. 2, p. 87-99, 2018.
- ADAMS, L.; DRTINA, R. Transfer pricing for aligning divisional and corporate decisions. **Business Horizons**, v. 51, n. 5, p. 411-417, 2008.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 1, n. 3, p. 21-44, 2007.
- AHMAD, K. The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium sized enterprises. **Asian Social Science**, v. 10, n. 2, p. 236-249, 2014.
- ALMEIDA, K. K. N.; CALLADO, A. A. C. Evidências de isomorfismo nas práticas decontabilidade gerencial: um estudo entre empresas da indústria de água mineral da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil.**, v. 10, n. 2, p. 23-43, 2018.
- ALMEIDA, K. K. N.; CALLADO, A. A. C. Evidências de isomorfismo nas práticas de contabilidade gerencial: Um estudo entre empresas da indústria de água mineral da paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, v. 10, n. 2, p. 23-43, 2018.

- AL-MUTAIRI, A.; NASER, K.; SAEID, M. “Capital budgeting practices by non-financial companies listed on Kuwait Stock Exchange (KSE)”, **Cogent Economics & Finance**, v. 6, n. 1, p. 2-18, 2018.
- AMARA T.; BENELIFA, S. The impact of external and internal factors on the management accounting practices. **International Journal of Finance and Accounting**, v. 6, n. 2, p. 46-58, 2019.
- ANDERSON, S. W.; LANEN, W. N. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 5-6, p. 379-412, 1999.
- ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw Hill, 2008.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e competências do controller: Um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 13, n. 38, p. 52-64, 2014.
- ARAÚJO, W. C.; JESUS, J. O. N.; PEDRO, F. J. D.; RODRIGUES, L. K. O.; SANTOS, D. S.; SILVA SANTOS, I. Estudo socioeconômico do Polo de Confecções no Agreste de Pernambuco: uma análise descritiva e exploratória. **Brazilian Journal of Development**, v. 5, n. 11, p. 26812-26826, 2019.
- ARYA, A. K.; CHOUDHARY, S. Assessing the application of Kaizen principles in Indian small-scale industry. **International Journal of Lean Six Sigma**, v. 6, n. 4, p. 369-396, 2015.
- ARYA, A.; MITTENDORF, B. Interacting supply chain distortions: The pricing of internal transfers and external procurement. **The Accounting Review**, v. 82, n. 3, p. 551-580, 2007.
- ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. The changing nature of issues in management accounting. In: Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R. (Eds.), **Issues in Management Accounting-2nd**. Prentice-Hall, Hertfordshire, 1995.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AX, C.; GREVE, J.; NILSSON, U. The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**, v. 115, n. 1, p. 92-103, 2008.

BACELLAR, R. M. H.; NALI, E. C. O apoio à indústria de base na região Centro-Oeste. In: CAVALCANTE, I. M. et al. (Org.). **Um olhar territorial para o desenvolvimento: Centro-Oeste**. Rio de Janeiro: BNDES, 2014a.p. 142-155.

BAILEY, C. D.; COLLINS, D. Goliath Corporation: An instructional case in transfer pricing policy. **Journal of Accounting Education**, v. 23, n. 4, p. 264-276, 2005

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations e Society**, v. 28, p. 675-698, 2003.

BARBOSA, F. A. M. **A influência dos fatores contingenciais e institucionais na utilização de artefatos de contabilidade gerencial**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Edson Queiroz, Universidade de Fortaleza. Fortaleza, 2020.

BARRETO, K. A. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em Agroindústrias Paraibanas**. 2019. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020.

BARTZ, D.; FANFA, I. P.; KAPPEL, R. S.; ZONATTO, V. C. S. Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, 2009.

BASE DE DADOS DO ESTADO DE PERNAMBUCO – BDE. Agência Estadual de Planejamento e Pesquisa de PE - CONDEPE/FIDEM, 2019 - 2019.

BATISTA, A. P. **O Balanced Scorecard como ferramenta de gestão estratégica: um estudo de caso em uma rede de supermercado varejista de Içara-SC**. 2015. Monografia. Especialização MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria. Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, Criciúma, 2015.

BECKER, S. D., MAHLENDORF, M. D.; SCHÄFFER, U.; THATEN, M. Budgeting in times of economic crisis. **Contemporary Accounting Research**, v. 33, n. 4, p. 1489-1517, 2016.

BERISHA, V. Strategic Management of Costs: A New Tool to Gain Competitive Advantage. In: **Advances in Applied Economic Research**. Springer, Cham, 2017. p. 239-254.

BERISHA, V.; ASLLANAJ, R. Literature Review on Historical Development of Accounting. **Acta Universitatis Danubius. Economica**, v. 13, n. 6, 2017.

BERVIAN, P. A. CERVO. AL. SILVA, R. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 195-212, 2014.
- BEUREN, I. M.; GRUNOW, A.; HEIN, N. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores indústrias do Brasil. **Revista Economia & Gestão**, v. 10, n. 24, p. 74-102, 2010.
- BHATTACHARJEE, S.; MORENO, K. K. The Role of Informal Controls and a Bargaining Opponent's Emotions on Transfer Pricing Judgments. **Contemporary Accounting Research**, v. 34, n. 1, p. 427-454, 2017.
- BIAGGIO, C. T. A.; DOERN, C. L. P.; PEREIRA, L. P. M.; SAITO, M. E.; DOERN, R.; MAIURI, S. **ABM – Active based management** – gestão baseada em custeio por atividade. Série Contabilidade. Faculdade São Luis, 1999.
- BILK, Â.; SILVA, M. Z.; LAVARDA, C. E. F. Efeito da crise econômica nas funções orçamentárias no setor industrial. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 32, n. 1, p. 160-182, 2021.
- BILLINGS, B. K.; MORTON, R. M. The Relation Between SFAS Nº. 95 Cash Flow From Operations and Credit Risk. **Journal of Business Finance & Accounting**. v.29, n. 5 e 6, 2002.
- BJOORNENAK, T.; OLSON, O. Unbundling Management Accounting Innovations. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 325-338., 1999.
- BLATT, A. **Criação de valor para o acionista – EVA e MVA**. Rio de Janeiro: Suma Econômica, 2000.
- BLONSKI, F.; PRATES, R. C.; COSTA, M.; VIZEU, F. O controle gerencial na perspectiva do New Public Management: o caso da adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, n. 1, p. 15-30, 2017.
- BODNAR, G. H; HOPWOOD, W. S. **Accounting Information Systems**. 4. ed. Massachusetts: Allyn and Bacon, 1990.
- BOMFIM, E. T.; CALLADO, A. L. C. BRICS e G7: a associação entre fatores contingenciais e estratégias competitivas influencia o desempenho financeiro empresarial?. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 18, n. 48, p. 3-21, 2021.
- BONACIM, C. A. G.; NARDI, P. C. C; SILVA, R. L. M; CRUZ JÚNIOR, R; BONIZIO, R. C. Investment projects in agribusiness: cost-volume-profit analysis considering uncertainty and risk. **Custos e Agronegócios Online**, v.9, n.3, p. 27-48, 2013.
- BONIZIO, R. C. Investment projects in agribusiness: cost-volume-profit analysis considering uncertainty and risk. **Custos e Agronegócios Online**, v.9, n.3, p. 27-48, 2013.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BORKOWSKI, S. C. Environmental and organizational factors affecting transfer pricing: a survey. **Journal of Management Accounting Research**, v. 2, n. 3, p. 79-99, 1990.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. [8. Reimpr.]. São Paulo: Atlas, 2019.

BORNIA, A. C. **Gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIGER, C.; SCHMIDT, S.; SCHREIBER, D.; BRANCO, M. A. A. Relacionamento entre estratégia e estrutura organizacional: um estudo contemporâneo de casos múltiplos. **Revista Ciências Administrativas**, v. 21, n. 1, p. 11-41, 2015.

BRIGNALL, T. J.; L. FITZGERALD; R. JOHNSTON; SILVESTRO R. “Product costing in service organisations.” **Management Accounting Research**, 2:227-48, 1991.

BRIJLAL, P.; QUESADA, L. “The use of capital budgeting techniques in businesses: A perspective from the Western Cape” **Journal of Applied Business Research**, v. 25, n. 4, p. 37-46, 2009.

BRIZOLLA, M. M. B.; CHIARELLO, T. C.; PLETSCH, C. S.; FASOLIN, L. B.; SILVA, A. Sistema de Informação sob o Enfoque do Custeio Variável em Organizações Agrícolas. **Custos e Agronegócio Online**, UFRPE, Recife, v. 13, n. 4, p. 257-282, 2017.

BRUNET, A. P.; NEW, S. Kaizen in Japan: An empirical study. **International Journal of Operations and Production Management**, v. 23, n. 11-12, p. 1426-1446, 2003.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

BRUNI, Alexandre Leal. **Estatística Aplicada à Gestão Empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BURNS, T. E.; STALKER, G. M. The Management of Innovation. University of Illinois at Urbana-Champaign’s Academy for Entrepreneurial Leadership. **Historical Research Reference in Entrepreneurship**. 1961.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, p. 836-863, 2008.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A.; CEOLIN, A. C. Utilização de informação gerencial na gestão de custos em empresas do setor de tecnologia da informação e comunicação (TIC). **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 7, n. 2, p. 65-79, 2013.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A.; HOLANDA, F. M. A. Relacionando fatores contingenciais com o uso de indicadores de desempenho em empresas do Porto Digital. **Revista de Negócios**, v. 17, n. 3, p. 20-35, 2012.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; BOMFIM, E. T. Target costing in micro and small companies from the information technology (IT) sector. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 8, n. 3, p. 125-141, 2020.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; HOLANDA, F. M. A.; LEITÃO, C. R. S. Utilização de indicadores de desempenho no setor hoteleiro de João Pessoa - PB. **Revista Turismo Visão e Ação**, Balneário Camboriú, v. 10, n. 1, p. 23-38, 2008.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; MARQUES, F. H. A.; LEITÃO, C. R. S. Utilização de indicadores de desempenho no setor hoteleiro de João Pessoa—PB. **Turismo-Visão e Ação**, v. 10, n. 1, p. 23-38, 2008.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; MENDES, E. Padrões de uso de indicadores de desempenho: uma abordagem multivariada para empresas agroindustriais do setor avícola localizadas no estado de Pernambuco. **Latin American Journal of Business Management**, v. 6, n. 2, 2015.

CAMPOS, L. C. **Fatores que influenciam a utilização de artefatos de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas cearenses**. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2013.

CARNEIRO, M. P.; SILVA, F. S.; CARDOSO, B. F. O.; NAGATA, V. M. N.; NEGRÃO, L. L. L. Desenvolvimento de Indicadores de Sustentabilidade para a gestão de um campus universitário utilizando o Balanced Scorecard. **e-xacta**, v. 9, n. 2, p. 65-81, 2016.

CAVICHIOLO, D. **Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais**. 2017. Tese. (Doutorado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CGMA, Chartered Global Management Accountant. Princípios globais de contabilidade gerencial: contabilidade gerencial eficaz: melhorando as decisões e construindo organizações de sucesso. Tradução de Luiz Roberval Vieira Goes. Nova York: AICPA; CIMA, 2016.

CHANDLER, A. **Strategy and structure**: chapters in the history of the American enterprise. London: MIT Press, 1962.

CHANG, L.; CHENG, M.; TROTMAN, K. T. The effect of framing and negotiation partner's objective on judgments about negotiated transfer prices. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 7-8, p. 704-717, 2008.

CHATTERJEE, S.; WISEMAN, R. M.; FIEGENBAUM, A.; DEVERS, C. E. "Integrating behavioural and economic concepts of risk into strategic management: the Twain Shall meet", **Long Range Plann**, v. 36, p. 61-79, 2003.

CHENG, M. M.; HSIEH, C. Transfer Price Negotiation in the Presence of Unequal Bargaining Power: The Effect of a Peer Evaluation Scheme on Inter-divisional Profit Distribution. **Australian Accounting Review**, v. 19, n. 3, p. 195-206, 2009.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1, p. 163-205, 2007.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, v. 1, p. 163-205, 2006.

CHENHALL, R. H.; CHAPMAN, C. S. Theorising and testing fit in contingency research on management control systems. In Z. Hoque (ed.). **Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues**, p. 35-52. London: Spiramus Press, 2006.

CHENHALL, R. H.; KALLUNKI, J-P.; SILVOLA, H. Exploring the relationships between strategy, innovation, and management control systems: the roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. **Journal of Management Accounting Research**, v. 23, n. 1, p. 99-128, 2011.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management accounting research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.

CHIA, Y. M. Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 22, n. 6, p. 811-830, 1995.

CHOI, F. D. S.; FROST, C. A.; MEEK, G. K. **International accounting**. 3. ed. USA: Prentice Hall International, 1999

CINTRA, Y. C. **A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil**. 2011. Tese (Doutorado em Ciências). Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

COKINS, G.; CĂPUȘNEANU, S. Sustaining an effective ABC/ABM system. **Theoretical & Applied Economics**, v. 18, n. 2, 2011.

COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 52, p. 16-25, 2016.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12. ed. Porto Alegre: McGraw Hill Brasil, 2016.

COOPER, R. Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan. **Management Accounting Research**, v. 7, n. 2, p. 219-246, 1996.

COSTA, I. L. S.; LUCENA, W. G. L. Global Management Accounting Principles: Relationship between Management Practices and the Performance of Brazilian Companies. **Review of Business Management**, v. 23, n. 3, p. 503–518, 22 set. 2021.

COSTANTINI, A.; LANDI, S.; BONAZZI, M. Factors Influencing the Use of the Balanced Scorecard: Evidence from a Regional Context in Italy. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, v. 10, n. 2, 2020.

CRUZ S. A.; DIDINI, L. V. Gestão de estoque: revisão de literatura da utilização da metodologia just in time como diferencial competitivo, **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 9 n.7, p. 35-59, 2021.

CURADI, F. C.; MIRANDA, R. L.; BOTTEGA, S. C.; SANTOS, G. F. Valor Econômico Agregado (EVA): Um Estudo na Literatura Vigente. **Desenvolvimento Socioeconômico em Debate**, v. 3, n. 1, p. 67-84, 2017.

DALCHIAVON, A.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Práticas de controladoria utilizadas em cooperativa central de crédito: estudo de caso. **Revista de Gestão e Organizações Cooperativas – RGC**, v. 4, n. 8, p. 13-32, 2017.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escalas tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista Gestão Organizacional, Chapecó**, v. 6, n. 3, p. 161–174, 2013.

DEARMAN, D.; SHIELDS, M. Cost knowledge and cost-based judgment performance. **Journal of Management Accounting Research**, 13, 1-18, 2001.
decisão. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 4, n. 1, p. 121-146, 2013.

DIKOLLI, S. S.; VAYSMAN, I. Information technology, organizational design, and transfer pricing. **Journal of Accounting and Economics**, v. 41, n. 1-2, p. 201-234, 2006.

DINIZ, M. L. F. CALLADO, A. L. C.; SILVA, A. R.; CALLADO, A. A. C. O relacionamento dos fatores contingenciais com os indicadores de desempenho no setor hoteleiro. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 13, n. 1, 2021.

DONALDSON, L. **Structural contingency theory**. International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences, v. 23, 2.Ed, p. 609-614, 2015.

DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural**. In CLEGG C.; HARDY; W. R. Handbook de estudos organizacionais. São Paulo: Atlas. 1999.

DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2001.

DUTRA, A. R. C. S. **Adoção de Artefatos Gerenciais: Um Estudo Empírico a Partir da Teoria da Contingência no Âmbito de Empresas do Setor Hoteleiro de João Pessoa**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2019.

EGBIDE, B.-C., ADE'AGBUDE, G. E UWUIGBE, U. Capital budgeting, government policies and the performance of SMEs in Nigeria: a hypothetical case analysis. **IFE Psychologia**, v, 21, n. 1, p. 55-73, 2013.

EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J. F. Reconciling conflicting roles of budgets: Review and survey of corporate practices. Working paper, **Rice University and INSEAD**, 2002.

ERRAMI, Y.; GUEHAIR, N. “Innovativitéorganisationnelle et adoption de outils de gestion: le cartão de pontuação equilibrado do casdu”, **Gestion 2000**, v. 35 n. 3, p. 45-70, 2018.

ERSERIM, A. “The impacts of organizational culture, firm’s characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey”. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 372-376, 2012.

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

ESPEJO, M. M. S. B.; FREZATTI, Fábio. A contabilidade gerencial sob a perspectiva contingencial: a influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modelada por equações estruturais. **Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, v. 32, n. 6, 2008.

ETGES, A. P. B. S.; CALEGARI, R.; RHODEN, M. I. S.; CORTIMIGLIA, M. N. Using cost-volume-profit to analysis the viability of implementing a new distribution center. **Brazilian Journal of Operations & Production Management**, v. 13, n. 1, p. 44-50, 2016.

EVERAERT, P.; LOOSVELD, S.; VAN ACKER, T.; SCHOLLIER, M.; SARENS, G. Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 3, p. 236–263, 2006.

- FEICHTER, C.; GRABNER, I. Empirische Forschung zu Management Control–Ein Überblick und neue Trends. **Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung**, v. 72, n. 2, p. 149-181, 2020.
- FELDMANN, P. R., JACOMOSSI, R. R., BARRICHELLO, A., MORANO, R. S. A relação entre a inovação e a competitividade global: O papel mediador das práticas de gestão avaliadas pela equação estrutural. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 21, n. 2, p. 195-212, 2019.
- FELTRIN, D.; BUESA, N. Y. Orçamento empresarial. **Revista eletrônica gestão e negócios**, v. 4, n. 1, p. 1-27, 2013.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management accounting research**, London, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.
- FISHER, J. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. **Behavioral research in accounting**, Sarasota, v. 10, p. 47-64, 1998.
- FONSECA, M. A.; QUEL, L. F. Ecologia das organizações: A construção do modelo ecológico organizacional. **Revista Inovação Tecnológica**. V.6, n.1, p.70-82, jan./jun., 2016.
- FOSTER, G.; GUPTA, M.; SJOBLUM, L. Customer profitability analysis: Challenges and new directions. **Journal of Cost Management**, 10, p. 5-17, 1996.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 44, p. 09 - 22, 2007.
- FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T. R. S. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. **Organizações & Sociedade**, v. 18, n. 58, p. 445-466, 2011.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GAEBLER, D. M.; RAUPP, F. M. Identificação e mensuração dos custos da qualidade e da não qualidade em uma indústria têxtil e de confecção. **Revista Eletrônica Sistema e Gestão**, v. 11, n. 3, p. 282-289, 2015.
- GAFURI, R. A. P. **Fatores contingenciais e ciclo de vida organizacional: Um estudo de caso em uma pequena indústria de organomineral**. 2016. Dissertação (Mestrado em Administração Profissional) - Programa de Pós-Graduação em Administração Mestrado Profissional, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2016

GAITHER, N.; FRAZIER, G. **Administração da Produção e Operações**. 8. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

GARCÍA-CORNEJO, B.; PÉREZ-MÉNDEZ, J. A. Assessing the effect of standardized cost systems on financial performance. A difference-in-differences approach for hospitals according to their technological level. **Health policy**, v. 122, n. 4, p. 396-403, 2018.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GERMAIN, C.; GATES, S. “Eu'noivado das partes prenantes internes dans les démarches de responsabilité globale (RG): l'integração dos indicadores de RG nos outils de pilotagem du contrôle de gestion”, **Management Avenir**, v. 33 n. 3, p. 223-237, 2010.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

Gil, A. C. **Teoria geral da administração: Dos clássicos à pós-modernidade**. Ed. Atlas, 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

GIMENEZ, L. **Uma análise comparativa das propostas Beyond Budgeting e gestão econômica**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuária) Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2009.

GLIAUBICAS, D. The research of management accounting evolution in the context of economic changes. **economics and management**, v. 17, n. 1, p. 22–29, 2012.

GLOVER, W. J.; FARRIS, J. A.; VAN AKEN, E. M. Kaizen events: Assessing the existing literature and convergence of practices. **Engineering Management Journal**, v. 26, n. 1, p. 39-61, 2014.

GOLDRATT, E.; COX, J. **A meta**. 35. ed. São Paulo: Educator, 1997

GOLDRATT, E.; FOX, R. Revolutionizing the factory floor. **Management Accounting**. v. 68, p. 18-22, 1987.

GOMES, J. K. O.; PASQUALI, K. S.; SOUTES, Dione Olesczuk. Fatores Contingenciais nos Sistemas de Informação Gerencial e seu Impacto na Competição Organizacional: Um estudo de dois casos em Postos de Combustível. **RECEU - Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR**, v. 21, p. 1, 2020.

GONVINDARAJAN, V. Impact of participation em the budgetary processo n managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives. **Decision Science**. v. 17, p.496-516, 1986.

GOPALAKRISHNAN, M.; SAMUELS, J.; SWENSON, D. Target costing at a consumer products company: this global manufacturer uses it to introduce new products. **Strategic Finance**, v. 89, n. 6, p. 37-42, 2007.

GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. In: **Readings in accounting for management control**. Springer, Boston, MA, v.1, n.1, p. 569-585, 1976.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. **Influência de fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário**: estudo em uma empresa industrial têxtil. (Tese de Doutorado). Universidade Regional de Blumenau, FURB, SC, Brasil, 2011.

GRAHAM, J.; HARVEY, C. “How do CFOs make capital budgeting and capital structure decisions?”, **Journal of Applied Corporate Finance**, v. 15, n. 1, p. 8-23, 2002.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, University of São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n.1, p. 88-113, 2011.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

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.

HAKA, S.; KRISHNAN, R. Budget type and performance - the moderating effect of uncertainty. **Australian Accounting Review**, v. 15, n. 35, p. 3-13, 2005.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. **Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies**. Management accounting research, London, v. 13, n. 1, p. 379-400, 2002.

HALL, R. H. **Organizações: Estruturas e Processos**. 3. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 1984.

HAMANN, P. M. Towards as contingency theory of corporate planning: a systematic literature review. **Management Review Quarterly**, v. 67, n. 4, p. 227-289, 2017.

HANSEN, D. R.; Mowen, M. M.; TAYLOR, R. B. Gestão de custos: contabilidade e controle, 2001.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.

HANSEN, S. C.; VANDERSTEDER, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management accounting research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HARTZ, L. J.; SOUZA, M. A.; MACHADO, D. G. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por empresa industrial gaúcha de grande porte. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos**, Vitória, Brasil, 2018.

HASAN, R. U.; CHYI, T. M. Practical application of Balanced Scorecard -A literature review. **Journal of Strategy and Performance Management**, v. 5, n. 3, p. 87, 2017.

HAVE, S. T.; POL-Coyne, F.; HAVE, W. T.; STEVENS, F.; ELST, M. V. D. **Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo, Pearson, 2003.

HERBERT, Simon et al. Comportamento Administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas. **Fundação Getúlio Vargas**, 1979.

HERMINDA, P. M. V.; ARAÚJO, I. E. M. Elaboração e validação do instrumento de enfermagem. **Revista Brasileira de Enfermagem**. Brasília, v. 59, n. 3, p. 314- 320, 2006

HERNÁNDEZ-SAMPIERI, R.; MENDOZA, C. **Metodología de la investigación: las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta**. Mcgraw-hill, 2020.

HOPPER, T; ARMSTRONG, P. “Cost Accounting, controlling labour and the rise of conglomerates”, **Accounting, Organizations and Society**, v. 16, n. 5-6, p. 405-438, 1991.

HOQUE, Z. 20 years of studies on the Balanced Scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. **The British accounting review**, v. 46, n. 1, p. 33-59, 2014.

HORNGREN, C. T; FOSTER George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HUO, B.; QI, Y.; WANG, Z.; ZHAO, X. The impact of supply chain integration on firm performance: The moderating role of competitive strategy. **Supply Chain Management: An International Journal**, v. 19, n. 4, p. 369-384, 2014.

HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, Dorchester, UK, v. 18, n.1, p. 343-366, 2007.

IEPE. **Relatório de Avaliação do PRODEPE**. Recife, PE: AD-Diper/Secretaria de Desenvolvimento Econômico, setembro de 2002.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International management accounting practice statement: management accounting concepts**. New York, 1998.

IMLAU, J. M. **Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do rio grande do sul**. 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa Industrial Anual** – Empresa. Rio de Janeiro, v. 25, n. 5, p. 1- 276, 2019.

ISIDORO, C.; FACCI, N.; ESPEJO, M. M. S. B.; GARCIAS, P. M. **A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias**. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 6, n. 2, 2012.

ISLAM, M.; TADROS, H. Corporate strategy, employees' attitudes toward the Balanced Scorecard, and corporate performance: A contingency approach. **Advances in Management Accounting**, v. 21, n. 2, p. 149-182, 2012.

JACOBS, R. F., CHASE, R. B. **Administração da Produção e Operações: O Essencial**. Bookman, 2009.

JAYARAM, J.; TAN, K. C.; LAOSIRIHONGTHONG, T. The contingency role of business strategy on the relationship between operations p Alpenberg, J.; Karlsson, F. (2019), "Resource allocation and capital investment practice in Swedish local governments: A messy business", **Journal of Business Research**, 2014.

JEFERSON O. D. I. E. L.; BAMPI, A. C. Benchmarking e Balanced Scorecard Combinados: Ferramentas para a Tomada de Decisão na Gestão Pública. **Revista ESPACIOS**, v. 37, n. 6, p. 15, 2016.

JOHANSSON, A.; LARSON, M. G.; LOGG, A. High order cut finite element methods for the Stokes problem. **Advanced Modeling and Simulation in Engineering Sciences**, v. 2, n. 1, p. 24, 2015.

JOHNSON, E; JOHNSON, N. B.; PFEIFFER, T. Dual transfer pricing with internal and external trade. **Review of Accounting Studies**, v. 21, n. 1, p. 140-164, 2016.

JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. The rise and fall of management accounting. **Strategic Finance**, v. 68, n. 7, p. 22, 1987.

JONES, T. C.; DUGDALE, D. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, n. 1, p. 121-163, 2002.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Controladoria e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

JUNQUEIRA, E.; DUTRA E. V.; ZANQUETTO FILHO, H.; GONZAGA, R. P. Efeito das escolhas estratégicas e dos sistemas de controle gerencial no desempenho organizacional. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 27, n. 72, p. 334-348, 2016.

KAMAL, S. Historical evolution of management accounting. **The cost and management**, v. 43, n. 4, p. 12-19, 2015.

KAPLAN, R. S. The evolution of management accounting. **The Accounting Review**, v. 59, n. 3, p. 390–418, 1984.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Putting the Balanced Scorecard to Work. **Harvard Business Review**, v. 71, n. 5, p. 134-147, 1993.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage. **Harvard Business Press**, 2008.

KAPLAN, R. The Competitive Advantage of Management Accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, n.1, p. 127-135, 2006.

KATO, Y. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. **Management Accounting Research**, v. 4, n. 1, p. 33-47, 1993.

KAWAMOTO J. L. T. Impactos causados pela utilização do Just in Time em uma Cadeia de Suprimentos. **Refas - Revista Fatec Zona Sul**, v. 5, n. 1, p. 25–38, 2018.

KEE, R. Integrating activity-based costing with the theory of constraints to enhance production-related decision-making. **Accounting Horizons**, v. 9, p. 48-61, 1995.

KELM, M. S.; BAGGIO, D. K.; KELM, M. L.; GRIEBELER, M. P. D.; SAUSEN, J. O. A inovação como estratégia competitiva das organizações: um ensaio teórico. **Revista de Administração IMED**, v. 4, n. 3, p. 274-285, 2015.

KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, v. 10, n. 2, p. 275-285, 1972.

KING, R.; CLARKSON, P. M.; WALLACE, S. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 40-55, 2010.

KLEIN, L. **A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses**. 2014. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014.

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica**. Editora Vozes, 2016.

KOUSER, R.; QURESHI, S.; HASSAN, M.; UDMAN, A. A Survey on Transfer Pricing Practices in Manufacturing Sector of Pakistan. **European Journal of Social Sciences**, v. 29, n. 3, p. 387-396, 2012.

KOVÁTS, G. The change of organizational structure of higher education institutions in Hungary: a contingency theory analysis. **International Review of Social Research**, v. 8, n. 1, p. 74-86, 2018.

KRAJEWSKI, L.; RITZMAN, L.; MALHOTRA, M. **Administração de Produção e Operações**. 8. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009

KREUZBERG, F.; BECK, F.; LAVARDA, C. E. F. Orçamento base zero: um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 27, n. 3, p. 32-60, 2016.

KULKARNI, V. **Contingency Theory**. The International Encyclopedia of Organizational Communication, v. 4, n. 1, p. 1-6, 2017.

KUZEY, C.; UYAR, A. E.; DELEN, D. “An investigation of the factors influencing cost system functionality using decision trees, support vector machines and logistic regression, **International Journal of Accounting & Information Management**, v. 27 n. 1, p. 27-55, 2019.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LAUREANO, R. M. S.; CARDOSO, M. J. V. M.; LAUREANO, L. M. S. Maturity in management Accounting: Exploratory study in Portuguese SME. **Society and Economy**, v. 38, n. 2, p. 139-156, 2016.

LAW, A. M.; KELTON, W. D. **Simulation modeling and analysis**. New York: McGraw-Hill, 1991.

- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Organization and Environment. Managing Differentiation and Integration. **Organización y Ambiente**. Labor: Barcelona, 1962.
- LEITE, E. **Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil**: um estudo sob a ótica da teoria da contingência. 2013. Dissertação, (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo 2013.
- LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil, Blumenau**, v. 11, n. 2 p. 85–107, 2015.
- LESÁKOVÁ, L.; DUBCOVÁ, K. Knowledge and use of the Balanced Scorecard method in the businesses in the Slovak Republic. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 230, n.1, p. 39-48, 2016.
- LIMA, E. M.; ESPEJO, M. B.; PEREIRA, C. P; FREZATTI, F. As respostas do GECON às críticas do Relevance Lost. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 177-200, 2011.
- LIMONGI, B.; IMETON, L. S.; LAFFIN, M. Sistemas de custeio utilizados por organizações do terceiro setor: estudo de multicasos em cidades catarinenses. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2007.
- LISBOA, S. M.; KLEIN, A. Z.; SOUZA, M. A. Auditoria Operacional com o uso da gestão baseada em atividades (ABM) em organizações públicas: proposições de um método. **Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 16, n. 2, p. 200-234, 2019.
- LOFT, A. The History of Management Accounting: Relevance Found. In D. Ashton (Ed.), **Issues in management accounting**, p. 21–44. London: Prentice Hall, 1995.
- LUNKES, R. J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. 2003. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- LYU, H.; ZHOU, Z.; ZHANG, Z. Measuring knowledge management performance in organizations: an integrative framework of Balanced Scorecard and fuzzy evaluation. **Information**, v. 7, n. 2, p. 29, 2016.
- MACÊDO, L. C. B.; MONTE, P. A.; CALLADO, A. L. C. Custeio meta: um estudo nas indústrias de transformação da cidade de Campina Grande-PB. In: XIV CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT. **Anais...** Foz do Iguaçu-PR: ANPCont, 2020.
- MACHADO, M. Activity Based Costing knowledge: empirical study on small and medium-size enterprises. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 167-186, 2012.

MACHADO, M. Taxas de utilização do custeio baseado nas atividades. Revisão de estudos empíricos. **Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión**, v. 7, n.13, p. 1-15, 2009.

MACHADO, M.; ALVES, P. Quality in management Accounting: approach by activities in large companies. **International Journal of Productivity and Quality Management**, v. 21, n. 3, p. 392-409, 2017.

MACOHON, E. R.; SCARPIN, J. E.; ZITTEI, M. Uma lógica contingencial para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola. **Contextus–Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 13, n. 1, p. 156-187, 2015.

MADEIRA, G. J.; TEIXEIRA, M. F. Custos Hospitalares: uma proposta de implantação. **Contabilidade Vista & Revista**. v. 15, n. 3, p. 45-61, 2004.

MAGALHÃES, S.R.; SILVA, J.F.B.A.; DE LUCA, M.M.M.; GALLON, A.V. Evidenciação dos artefatos tradicionais e modernos das empresas de capital aberto no Brasil, pela ótica do isomorfismo. **XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012**.

MALHOTA, N.K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MAMBRINI, A.; COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Papel da controladoria no redesenho da gestão na perspectiva dos processos em empresa familiar. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**, v. 23, n. 2, p. 5-13, 2004.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARQUES, K. C. M.; ROCHA, W. Knowledge construction on target costing: an analysis of surveys on factors that enhance its adoption and use. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 32, p. 3-20, 2017.

MARQUES, K. C. M.; SOUZA, R. P. Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da Contabilidade gerencial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais [...]** Belo Horizonte: CBC, 2010.

MARQUEZAN, L. H. F.; DIEHL, C. A.; ALBERTON, J. R. Indicadores não financeiros de Avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios anuais digitais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 2, p. 46-61, 2013.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTOS, M. A. **Investigação das práticas de Contabilidade Gerencial: um estudo nas empresas prestadoras de serviços contábeis**. 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

MATZ, A.; CURRY, O. I.; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987.

MCLELLAN, J. D. Management accounting theory and practice: measuring the gap in United States Business. **Journal of Accounting, Business & Management**, v. 21, n. 1, p. 53-68, 2014.

MENDES, A. C. A.; KRUGER, S. D.; LUNKES, R. J. Características da Estrutura de Controladoria: Um Estudo Empírico em Empresas do Oeste Catarinense. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n. 2, p. 121-140, 2017

MERCHANT, K. A. Influence on Departmental Budgeting: na empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organization and Society**, v. 9, n. 3-4. p. 291-307, 1984.

MERCHANT, K. A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 116-120, 2010.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 4., São Paulo, Anais..., FEA/USP, São Paulo, 2004.

MONDEN, Y.; HAMADA, K. Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. **Journal of Management Accounting Research**, v. 3, n. 1, p. 16-34, 1991.

MONTEIRO, P. R. A.; MARQUES, J. A. V. C. Análise comparativa das demonstrações contábeis elaboradas pela legislação societária e em moeda constante: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.11, n.1, p.1-15, 2006.

MOORI, R. G.; SILVA, R. V. Gestão do custo da qualidade nas empresas químicas do Brasil. **Revista de Administração de Empresas**, v. 43, n. 3, p. 36-49, 2003.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MORGAN, J. M.; LIKER, J. K. **The Toyota product development system: integrating people, process, and technology**. Productivity press, 2020.

MORTON, N.A.; HU, Q. Implications of the fit between organizational structure and ERP: a structural contingency theory perspective. **International Journal of Information Management**, England, UK, v. 28, n. 1, p. 391-402, 2008.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: Instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, D. P. **Planejamento estratégico**. São Paulo: Atlas, 2006.

NGINGO, A. **Determinants of management accounting practices of firms listed on the Nairobi securities exchange**. 2012. Tese (Doutorado em Administração) - School of Business, University of Nairobi, Nairobi, 2012.

NOGUEIRA, A. S. **Logística empresarial**: uma visão local com pensamento globalizado. Atlas, 2012.

NUNES, J. S. P. **O custeio baseado nas atividades nas 100 melhores empresas para se trabalhar em Portugal**. 2021. Dissertação de Mestrado - Escola de Ciências Económicas e das Organizações. Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, Lisboa, 2021.

OLIVEIRA, A. S. **Contingência organizacional e mensuração de desempenho: um estudo em ONGs brasileiras**. 2017. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2017.

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Fatores Contingenciais Externos e a Mensuração de Desempenho: Um Estudo em Ongs Brasileiras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 13, n. 2, 2019.

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Fatores Contingenciais e o Controle Gerencial: Uma Avaliação em Organizações não Governamentais (ONGS) Brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n. 1, p. 92-109, 2018

OLIVEIRA, C. E.; CARVALHO, L. G.; DIAS, E. M. S. A.; SILVA, D. A. Inovação Organizacional: incidência dos Artefatos da Contabilidade Gerencial em Indústrias de Produtos de Café. **3º Congresso UFU de Contabilidade**, 2019.

OLIVEIRA, D. P. R. **Teoria geral da administração**: edição compacta. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, E. L.; BEUREN, I. M. Adequação dos controles de gestão de às contingências ambientais em empresas familiar do ramo de papel e celulose. **Revista de Contabilidade do mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 1-17, 2009.

OLIVEIRA, L. R.; MEDEIROS, R. M.; TERRA, P. B.; QUELHAS, O. L. G. Sustentabilidade: da evolução dos conceitos à implementação como estratégia nas organizações. **Production**, v. 22, n. 1, p. 70-82, 2012.

OLIVEIRA, M. F. **Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração**. Catalão: UFG, 2011.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research**, v. 31, n.1, p. 45–62, 2016.

OTLEY, D.T. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 289-299, 1994.

OZBEK, M. E. **Benchmarking**. Colorado State University, 2010.

PALERMO, T.; VAN DER STEDE, W. Scenario budgeting: integrating risk and performance. **Finance and Management**, v. 184, n.1, p. 10-13, 2011.

PANOSSO, A.; CAMACHO, R. R.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; ABBAS, K. Influência das ferramentas de controle gerencial no desempenho: estudo empírico em empresas industriais paranaenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 36 n. 2, p. 01-17, 2017.

PAOLESCHI B. **Logística Industrial Integrada: Do Planejamento, Produção, Custo e Qualidade à Satisfação do Cliente**, 3. Ed. Erica, 2011.

PARNELL, J. A.; LONG, Z.; LESTER, D. L. Competitive strategy, capabilities and uncertainty in small and medium sized enterprises (SMEs) in China and the United States. **Management Decision**, v. 53, n. 2, p. 402-431, 2015.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Management accounting innovations in a time of economic crisis. **The Journal of Economic Asymmetries**, v. 18, n. 1, p. 1-6, 2018.

PEREZ JUNIOR, H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R.G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas S. A., 2006.

PERROW, C. A framework for the comparative analysis of organizations. **American sociological review**, p. 194-208, 1967.

PICKARD, M. D.; COKINS, G. From Bean Counters to Bean Gowers: Accountants as Data Analysts - A Customer Profitability Example. **Journal of Information Systems**, v. 3, n. 29, p. 151-164, 2015.

POISTER, T. H.; ARISTIGUETA, M. P.; HALL, J. L. **Managing and Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations: An Integrated Approach**. 2 ed. Josey-Bass: São Francisco, 2015.

- POMPERMAYER, C. B. Sistema de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista da Fae**, Curitiba, v.2, n.3, p. 21-28, 1999.
- PORPORATO, M.; WAWERU, N. La teoría de la contingencia en contabilidad de gerencial: un repaso de la literatura anglosajona. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 9, n. 17, p. 1-16, 2011.
- PORTER, M. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**, 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991. Practices in Manufacturing Sector of Pakistan. **European Journal of Social Sciences**, v. 29, n. 3, p. 387-396, 2012.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: **métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. Factores determinantes na implementação do Balanced Scorecard em Portugal. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 94-115, 2009.
- RANKI, R. The Predictive Impact of Contextual Factors on Activity-based Costing Adoption. **Journal of Accounting and Finance**, v. 20, n. 1, p. 66-81, 2020.
- RASHID, M. M.; ALI, M. M.; HOSSAIN, D. M. Revisiting the relevance of strategic management accounting research. **PSU Research Review**, v. 4, n. 2, p. 129-148, 2020.
- RASIT, Z. A.; ISMAIL, K. Incorporating contingency theory in understanding factors influencing target costing adoption. **Advanced Science Letters**, v. 23, n. 8, p. 7804-7808, 2017.
- RAUPP, F. M.; SOUSA, M. C. T. Gestão de Custos em Serviços de Hospedagem por meio do Custeio por Absorção. **FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão**, v. 16, n. 2, 2013.
- REILLY, C. Break-even analysis: Making it work for your franchise. Special report: Succeeding in challenging times. **Franchising World**, p. 29-31, 2009.
- REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. 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 (REPeC)**, v. 7, n. 4, p. 355-371, 2013.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos**. Saraiva Educação SA, 2017.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- RITTA, C. O.; LAVARDA, C. E. F. Aspectos da Produção Científica Sobre Controle Gerencial. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 16, n. 3, p. 105-124, 2017.
- ROBLEK, V.; MEŠKO, M.; KRAPEŽ, A. A complex view of industry 4.0. **Sage open**, v. 6, n. 2, p. 21, 2016.

ROCHA, W.; GONZALEZ, P. G. Integração do custeio baseado em atividades com a teoria das restrições. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, p. 102-122, 2020.

RODRIGUES, M.; FILLETI, R.; OLIVEIRA, M.; HELLENO, A. Procedimento de priorização de indicadores para projetos Kaizen baseado em método multicritério. **Exacta**, 2022.

ROVARIS, N. R. S. **Fatores contingenciais que afetam a implementação de um sistema informacional de custos**: O caso de um hospital público do oeste do Paraná. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Curitiba, 2018.

RUFATTO, I. **Níveis de utilização e de importância das práticas de controladoria adotadas por cooperativas agrícolas paranaenses**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Administração) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis e Administração, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Chapecó, 2018.

RYU, I.; SO, S.; KOO, C. The role of partnership in supply chain performance. **Industrial Management & Data Systems**, v. 109, n. 4, p. 496-514, 2009.

SANTI, D. G. D. **Efeitos da participação orçamentária, ambiguidade de funções e conflito de papéis sobre a justiça organizacional na percepção dos diretores executivos das gerações X, Y e Z**. 2019. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) -Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2019.

SACRAMENTO, A. C.; DIDINI, L. V. GESTÃO DE ESTOQUE: REVISÃO DE LITERATURA DA UTILIZAÇÃO DA METODOLOGIA JUST IN TIME COMO DIFERENCIAL COMPETITIVO. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 9 n.7, p. 35-59, 2021.

SANTOS, J. V. J.; AZEVEDO, Y. G. P.; LIMA, D. H. S.; LUCENA, E. R. F. C. V. Análise dos artefatos gerenciais utilizados pelos food trucks da cidade de Natal/RN. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 7, n. 3, p. 105-126, 2017.

SANTOS, L. A.; MARION, J. C.; KETTLE, W. M. Gestão estratégica de custos: um enfoque gerencial utilizando análise CVL na produção de leite da fazenda UNASP EC. **Custos e Agronegócio Online**, v.10, n.3, p.24-37, 2014.

SANTOS, L.; ALMEIDA, L. B. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

SANTOS, R. Farias. **Relações entre fatores contingenciais e o nível de adoção do Balanced Scorecard**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020.

- SANTOS, V. D.; BENNERT, P.; FIGUEIREDO, G. H.; BEUREN, I. M. Uso dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Pequenas e Médias Empresas e seu Fornecimento pelo Escritório de Contabilidade. **Pensar Contábil**, v. 20, n. 71, p. 53-67, 2018.
- SANTOS, V.; CORRÊA, N. L.; BEUREN, I. M.; GOMES, T. Relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de contabilidade gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 39, n. 2, p. 67-85, 2019.
- SAUNDERS, M.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. **Research methods for business students**. 7. ed. Inglaterra: Pearson, 2016.
- SCHÄFER, J. D.; GASPARETTO, V.; FERREIRA, L. F. Preço de transferência em empresas exportadoras brasileiras: adoção para avaliação de desempenho financeiro de divisões. **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 20, n. 1, p. 124-147, 2020.
- SCHÄFER, J. D.; GASPARETTO, V.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Preço de transferência: legislação dos países da América do Sul e implicações nas importações de bens e serviços. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 3-19, 2018.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; MARTINS, M. A. **Avaliação de Empresas: Foco na análise de desempenho para o usuário interno**. São Paulo: Atlas, 2006.
- SCHNELL, M.; TROCZ, P. J. de O. O Estado da Arte sobre a Teoria da Contingência: um Estudo Bibliométrico entre o Período de 2015 a 2019. **UFAM BUSINESS REVIEW**, Manaus, v. 2, n. 2, p. 70-86, 2020.
- SCHOUTE, M., BUDDING, T. “Stakeholders’ Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government”, **Financial Accountability & Management**, v. 33 n. 1, p. 77-101, 2017.
- SCIARA, G. C.; BJORKMAN, J.; STRYJEWSKI, E.; THORNE, J. Mitigating environmental impacts in advance: Evidence of cost and time savings for transportation projects. **Transportation Research Part D: Transportation and Environment**, v. 50, p. 316–326, 2017.
- SHARMA, D. S. The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. **Management Accounting Research**, v. 13, n. 1, p. 101–130, 2002.
- SILVA JÚNIOR, S. D.; COSTA, F. J. Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e Phrase Completion. **Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 1-16, 2014.
- SILVA, A. C. R.; CRUZ, V. L.; SANTOS, R. R.; LEONE, R. J. G. Análise da Gestão Estratégica de Custos e Métodos de Custeio tradicionais em uma Indústria Têxtil Paraibana. **ABCustos**, v. 13, n. 1, 2018.

- SILVA, A. R.; CALLADO, A. L. C. Relações entre fatores contingenciais de empresas do setor da construção civil e a importância atribuída a indicadores de desempenho. **Revista Capital Científico**, Guarapuava, v. 16, n. 1, p. 112-129, 2018.
- SILVA, F. M.; RODRIGUES, R. B.; FELIPPE, M. C.; HERINGER, B. H. Orçamento empresarial: um estudo de caso em uma empresa de laticínios no Vale do Paraíba-SP. **Revista H-TEC Humanidades e Tecnologia**, v. 1, n. 1, p. 115-132, 2017.
- SIMON, H. **Comportamento administrativo**: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas. Rio de Janeiro: FGV, 1979.
- SMADI, S. A. Kaizen strategy and the drive for competitiveness: Challenges and opportunities. **Competitiveness Review**, v. 19, n. 3, p. 203-211, 2009.
- SOBRINHO, L. S. **Práticas de contabilidade gerencial à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco**. 2020. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Programa de Pós-graduação em Controladoria, Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2020.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2005.
- SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **XXXI Encontro da Anpad**, Rio de Janeiro, 2007.
- SOUZA, B. C. BORINELLI; M. L. **Controladoria**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.
- SOUZA, M. A.; COLLAZIOL, E.; DAMACENA, C. Mensuração e registro dos custos da qualidade: uma investigação das práticas e da percepção empresarial. **Revista ADM Makenzie**, v. 11, n. 4, p. 66-97, 2010.
- SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista contabilidade e finanças**, USP, São Paulo, n. 32, p. 40-57, 2003.
- SOUZA, M. A.; SCHNORR, C.; FERREIRA, F. B. Análise das Relações Custo-Volume-Lucro como Instrumento Gerencial: Um Estudo Multicaso em Indústrias de Grande Porte do Rio Grande do Sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5 n. 12, p. 109-134, 2022.
- SOUZA, P.; LUNKES, R. J. “Capital budgeting: a systemic review”, In: **CONGRESO IBEROAMERICANO DE GESTIÓN Y CONGRESO INTERNACIONAL SOBRE GESTIÓN PORTUARIA**. 10., 2016 Valencia. Anais [...]. Valencia, 2016

- SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N.; ALWI, N. Management Accounting Practices in Selected Asian Countries: A Review of the Literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 4, n. 19, p. 493-508, 2004.
- TAKAMATSU, R. T.; LAMOUNIER, W. M. A importância da atualização monetária de valores para a análise das demonstrações financeiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 2, p. 67-87, 2009.
- TAM, N.; TUAN, L. Factors influencing adoption of Activity-based costing in developing country. **Management Science Letters**, v. 10, n. 14, p. 3331-3338, 2020.
- TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R.P.; SANTOS, A. V. S. M; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **Brasilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.
- THOMAS, A. P. Towards a Contingency Theory of Corporate Financial Reporting Systems. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 4, n. 4, p. 40-57, 1991.
- THOMAS, J. A.; LAGO, S. M. S.; BRANDALISE, L. T. A pesquisa científica sobre o meio rural e aspectos ligados à sustentabilidade. **Revista em Agronegócio e Meio Ambiente**, v. 10, n. 2, p. 587-611, 2017.
- THOMPSON, J. **Organizations in action**. New York: McGraw-Hill, 1967.
- TOIT, M. J. D.; PIENAAR, A. “A review of the capital budgeting behaviour of large South African firms”, **Meditari Accountancy Research**, v. 13, n. 1, p. 19-27, 2005.
- TOMÁS, A.; MAJOR, M. J.; PINTO, J. C. Activity-Based Costing and Management (ABC/M) nas 500 Maiores Empresas em Portugal. **Contabilidade e Gestão**, v. 6, n.1, p. 33-66, 2008.
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: A Pesquisa Qualitativa em Educação**. Atlas, São Paulo, 1987.
- TROCZ, P. O.; KLEIN, S. B.; TOIGO, L. A.; WRUBEL, F. Relações Entre Tipos de Sistemas Orçamentários e Fatores Contingenciais no Setor Industrial. **Revista de Administração IMED**, v. 11, n. 1, p. 92-112, 2021.
- UYAR, A.; KUZEY, C. Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance? **Advances in accounting**, v. 35, p. 170-176, 2016.
- VACCARO, G. L. R. **Modelagem e análise de dados em simulação**. 1999. 129 p. Tese (Doutorado), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.
- VALERIANO, Carlos Eduardo Braz. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

VAN VEEN-DIRKS, P. M.G.; LILLIS, A. M. Do the Motives for Adoption of the Balanced Scorecard affect its Development and Use?. In: **Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research**. Emerald Publishing Limited, 2018. p. 15-37.

VERBEETEN, F. H. M. “Do organizations adopt sophisticated capital budgeting practices to deal with uncertainty in the investment decision? A research note”, **Management Accounting Research**, v. 17, n. 1, p. 106-120, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VETCHAGOOOL, W.; AUGUSTYN, M. M.; TAYLES, M. Impacts of Activity-based costing on organizational performance: evidence from Thailand. **Asian Review of Accounting**, v. 28, n. 3, p. 329-349, 2020.

VICECONTI, P.; NEVES, S. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

VIVAN, A. L.; ORTIZ, F. A. H.; PALIARI, J. C. Modelo para o desenvolvimento de projetos kaizen para a indústria da construção civil. **Gestão & Produção**, v. 23, p. 333-349, 2016.

VOGT, M.; BILK.; SILVA, M. Z. Características organizacionais que influenciam o uso (ou não uso) do orçamento em indústrias catarinenses. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 41, n. 1, p. 59-75, 2022.

VOSS, W. A. M. **A percepção das variáveis contingenciais nas críticas à adoção e ao uso do orçamento**. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração de empresas) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2014.

WADONGO, B.; ABDEL-KADER, M. Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 63, n. 6, p. 680-703, 2014.

WAGNER, T. M.; RAUPP, F. M.; BORBA, J. T. Gestão de custos em uma pequena empresa fabricante de bolachas caseiras. **Revista da Universidade Vale do Rio Verde**, v. 17, n. 1, p. 1-14, 2019.

WANDERLEY, C. A.; CULLEN, J. Um caso de mudança na contabilidade gerencial: a dinâmica política e social. **Revista Contabilidade & Finanças**, 23, n. 60, p. 161-172, 2012.

WANKE, P. F. **Gerência de operações: uma abordagem logística**. Atlas, 2010.

WARREN, C. S; REEVE, J. M; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda**. Saraiva Educação SA, 2017.

WESTON, J.F.; BRIGHAM, E.F. **Fundamentos da Administração Financeira**. São Paulo: Makron Books, 2000.

WOODWARD, J. **Industrial organization: theory and practice**. Oxford: Oxford University Press, 1965.

WRIGHT, P.; KROLL, M.; PARNELL, J. **Administração Estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2015.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YOUNG, S. D. O'BYRNE, S. F. **EVA e gestão baseada em valor: guia prático para implementação**. Porto Alegre: Bookman, p. 33-42, 2003.

ZANELLA, L. C. **Administração de custos em hotelaria**. EDUCS, 2010.

ZDANOWICZ, J. E. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiro**. 10. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2004.

ZORZAL, E. J. Considerações Acerca do Ponto de Equilíbrio Como Ferramenta Gerencial. **Revista Foco**, v. 1, n. 1, 2006.

APÊNDICE A
QUESTIONÁRIO DE PESQUISA
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA - PPGC
MESTRADO EM CONTROLADORIA

Sérgio José de Andrade

Mestrando

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado

Orientador

Vimos cordialmente lhes enviar o presente instrumento de pesquisa destinado ao levantamento de dados junto ao responsável pelas informações contábeis-gerenciais da vossa empresa, com o objetivo de identificar a relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias de Fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plástico delimitadas geograficamente no estado de Pernambuco. Assim sendo, solicitamos a valiosíssima colaboração de V.Sa. para que responda o questionário que segue abaixo:

Por fim, salientamos que os dados serão tratados com o devido sigilo e com a finalidade apenas científica. Agradecemos antecipadamente pela sua contribuição.

SEÇÃO 1 – Informações relacionadas ao gestor (a) entrevistado (a)

1.1 Idade

- a. Até 30 anos
- b. Entre 31 e 40 anos
- c. Entre 41 e 50 anos
- d. Maior que 50 anos

1.2 Nível de Escolaridade

- a. Ensino médio
- b. Ensino Superior/graduação
- c. Pós-graduação *lato sensu*(MBA/especialização)

d. Pós-graduação *stricto sensu* (Mestrado/Doutorado)

5. Área de Formação

a. Ciências Contábeis

b. Administração

c. Economia

d. Outro (Por favor, especifique) _____

1.3. Função/Cargo atual na empresa

a. Controller

b. Gerente

c. Contador

d. Coordenador

e. Supervisor

f. Analista

g. Outro (Por favor, especifique) _____

1.3 Tempo de atuação profissional

a. Até 5 anos

b. Entre 6 e 10 anos

c. Entre 11 e 15 anos

d. Maior que 15 anos

SEÇÃO 2 – Informações relacionadas à Empresa

2.1 Área de Atuação

a. Produtos Químicos

b. Produtos de borracha e material plásticos

2.1 Tempo de atuação no mercado

a. Até 5 anos

b. Superior à 5 anos até 10 anos

c. Superior à 10 anos até 15 anos

d. Superior à que 15 anos

2.2 Receita Operacional Bruta em 2020 (BNDES, 2020)

a. Até R\$ 360.000,00

b. Acima de R\$ 360.000,00 até R\$ 4.800.000,00

c. Acima de R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300.000.000,00

d. Acima de R\$ 300.000.000,00

2.3 Amplitude de mercado

a. Mercado local

b. Mercado local, Mercado regional

- c. () Mercado local, Mercado regional, Mercado nacional
 d. () Mercado local, Mercado regional, Mercado nacional, Mercado internacional

2.4 A empresa possui, formalmente constituído, um departamento/área responsável pelas informações contábil-gerenciais?

- a. () Sim
 b. () Não

SEÇÃO 3 – Fatores Contingenciais

3.1 Ambiente organizacional (adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004; Guerra, 2007; Sobrinho, 2020)

Para cada item, atribua uma nota, de 1 a 5, de acordo com características do ambiente (estável ou dinâmico) em que sua empresa está inserida: 1 - Muito estável, com mudanças lentas e previsíveis; 5 - Muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.

Variável Ambiente	1	2	3	4	5
Atitudes da concorrência					
Competição por mão-de-obra					
Competição por compra de matéria prima/insumos					
Tecnologia necessária para o processo produtivo					
Restrições legais, políticas e econômicas do setor					
Gostos e preferencias dos clientes do setor					
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado					
Diversidade de tecnologia adotada na produção					
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa					
Muitas empresas para pouco mercado					
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor					
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado					

3.2 Tecnologia (Adaptado de Hyvönen, 2007 e Decker, Groot e Schoute, 2007)

Para cada item, atribua uma nota, de 1 a 5, de acordo com a utilização de cada item abaixo na sua empresa. 1 – hipótese de não utilizar; 5 – utilização intensa.

Variável Tecnologia	1	2	3	4	5
Comércio eletrônico (E-commerce)					
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)					
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)					
Armazenamento de dados					
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)					

Sistema integrado de Gestão (ERP)					
Business Intelligence (BI)					

3.3 Porte empresarial (Baseado no IBGE)

- a.() Até 19 empregados
- b.() De 20 até 99 empregados
- c.() De 100 até 499 empregados
- d.() Acima de 499 empregados

3.4 Estrutura Organizacional (adaptado de Baines e Langfield-Smith, 2003)

4.4. Para cada item, atribua uma nota, de 1 a 5, de acordo com a estrutura organizacional de sua empresa. 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização intensa

Variável Estrutura	1	2	3	4	5
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho					
Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho					
Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores					
Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados					
Estimula a gestão participativa					
Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional					
Estrutura flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado					
Estrutura é funcional (cada atividade possui um departamento especializado)					
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)					

3.5 Estratégia empresarial (adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004; Miles et al. 1978)

Para cada item, atribua uma nota, de 1 a 5, para a relevância dada de acordo com as prioridades estratégicas da empresa durante os últimos 5 anos.

Variável Estratégia	1	2	3	4	5
Buscar alta qualidade do produto					
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço. Serviço efetivo de pós-venda					
Desenvolver características únicas do produto					
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência					
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência					
Oferecer produtos com o menor preço do mercado					

Focar em produtos e mercados em que já atua					
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos					
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.					
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade					

SEÇÃO 4 – Práticas de Contabilidade Gerencial

Para cada item, atribua uma nota de 1 a 5, de acordo com a concordância acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial na sua empresa: (*adaptado de Reis e Teixeira, 2009, Guerreiro e Soutes, 2010, Guerreiro et al., 2011 e Reis e Teixeira, 2013*). 1 – Hipótese de não adotar; 5 – Utilização intensa.

Questões	1	2	3	4	5
1) Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.					
2) Conhece quanto a empresa precisa faturar no mês/ano para cobrir os gastos fixos.					
3) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio por Absorção.					
4) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio Variável.					
14) A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).					
5) Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.					
6) Compara seus indicadores com os de outras organizações (Benchmarking).					
7) Conhece as sobras (lucratividade) de cada produto da empresa.					
8) Adota o sistema de avaliação de desempenho Balanced Scorecard.					
9) Adota a prática de custo meta (target costing).					
10) Adota o conceito de Just in time.					
11) Elabora o planejamento estratégico					
12) Implementa o planejamento estratégico.					
13) Conhece a lucratividade de cada cliente.					
15) Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico.					
16) Utiliza o Custo Padrão como instrumento de controle de custos.					
17) Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).					
18) Realiza simulações de rentabilidade de produtos (Receitas, Custos e Margem).					

19) Adota práticas de análise de investimentos para o Orçamento de Capital.					
20) Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas)					
21) Adota a Gestão Baseada em Atividades (ABM), analisando atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos.					
22) Utiliza a filosofia de melhoria contínua Kaizen.					
23) Adota o conceito de Preço de Transferência nos produtos ou serviços destinados a outros segmentos da mesma organização.					
24) Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na Teoria das Restrições.					
25) Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.					
26) Realiza orçamento para planejamento					
27) Realiza orçamento base zero					