

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

**ÁVILA KÉZIA MENEZES LIRA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A ÓTICA DA  
TEORIA DA CONTINGÊNCIA: UMA INVESTIGAÇÃO NAS  
INDÚSTRIAS DE ALIMENTOS E BEBIDAS DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO**

**RECIFE**

**2026**

**ÁVILA KÉZIA MENEZES LIRA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A ÓTICA DA TEORIA  
DA CONTINGÊNCIA: UMA INVESTIGAÇÃO NAS INDÚSTRIAS DE  
ALIMENTOS E BEBIDAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

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

**Linha de Pesquisa :** Estratégia, Desempenho e Controle.

**Orientador:** Prof<sup>º</sup>. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

**RECIFE**

**2026**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE  
Bibliotecário(a): Auxiliadora Cunha – CRB-4 1134

L768p Lira, Ávila Kézia Menezes.

Práticas de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência: uma investigação nas indústrias de alimentos e bebidas do Estado de Pernambuco / Ávila Kézia Menezes Lira. – Recife, 2026.

172 f.; il.

Orientador(a): Aldo Leonardo Cunha Callado.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, BR-PE, 2026.

Inclui referências e apêndice(s).

1. Contabilidade gerencial. 2. Fatores contingenciais. 3. Alimentos e bebidas - Industrias. 4. Teoria da contingência (Administração) 5. Controle. I. Callado, Aldo Leonardo Cunha, orient. II. Título

CDD 658.151


**ÁVILA KÉZIA MENEZES LIRA**

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A ÓTICA DA TEORIA  
DA CONTINGÊNCIA: UMA INVESTIGAÇÃO NAS INDÚSTRIAS DE  
ALIMENTOS E BEBIDAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

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


**Linha de pesquisa:** Estratégia, Desempenho e Controle.

**BANCA EXAMINADORA**

Documento assinado digitalmente  
 **ALDO LEONARDO CUNHA CALLADO**  
Data: 26/03/2026 11:44:47-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>


---

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

Documento assinado digitalmente  
 **KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA**  
Data: 25/03/2026 17:32:49-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida – Examinadora Interna  
Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Documento assinado digitalmente  
 **RENATA PAES DE BARROS CAMARA**  
Data: 26/03/2026 09:13:28-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Renata Paes de Barros Camara – Examinadora Externa  
Universidade Federal da Paraíba - UFPB

Dedico este trabalho à minha amada família. Em especial, à minha mãe, Fátima, e à eterna memória de meu pai, Silon, exemplos de amor e dedicação. Aos meus irmãos, Jéssyca e Silon Júnior, com quem aprendi que o amor sempre prevalece. Aos meus filhos, Saulo Gabriel e Sara, fontes inesgotáveis de força para a minha caminhada. E ao meu esposo, Saulo, pelo amor e companheirismo incondicional de tantos anos.

“Depois do medo, vem o mundo.”  
Clarice Linspector

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pela força que me sustentou. No início desta jornada, em meio à dor de ver meu pai partir, Ele me deu o ânimo necessário para não desistir das aulas e deste sonho. Esta conquista é, acima de tudo, uma honra à memória do meu pai, José Silon Menezes.

À minha mãe, Fátima Menezes, por ser minha base e ocupar sempre o primeiro lugar na plateia da minha torcida, dando-me forças para persistir.

Agradeço imensamente aos meus filhos, Sara e Saulo Gabriel, pela paciência diante das minhas ausências e por me fortalecerem com seus inúmeros abraços.

Ao meu esposo, Saulo, meu agradecimento por compreender e suportar a jornada dividida.

À minha irmã Jéssyca, pela confiança e apoio constantes, e ao meu irmão Silon Júnior, cujas orações cruzaram qualquer distância. A toda a minha família, agradeço o amor incondicional e por acreditarem no meu potencial, mesmo nos dias em que eu mesma duvidei.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Aldo Callado, pela confiança depositada e pela condução presente deste trabalho. Suas críticas construtivas, o rigor científico e a generosidade em compartilhar conhecimento foram fundamentais para que esta pesquisa atingisse a maturidade necessária.

Aos professores da banca examinadora, pelas valiosas contribuições, que ajudaram a moldar os resultados aqui apresentados.

À todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Controladoria da UFRPE, pelos conhecimentos partilhados, fundamentais para o meu amadurecimento crítico e profissional ao longo desta jornada.

À CAPES, pelo apoio financeiro que viabilizou a dedicação necessária para a conclusão deste ciclo.

Ao Prof. Dr. André Callado, expresso minha gratidão pela liderança na condução do curso. Sou especialmente grata pelo aprendizado transmitido em suas aulas e pelo acolhimento dedicado a mim no momento difícil da perda do meu pai. Suas lições e sua humanidade foram essenciais para que eu chegasse à conclusão deste mestrado.

Aos meus colegas de mestrado, com quem compartilhei angústias, trocas intelectuais e muitas risadas. Em especial ao grupo de amigos mais próximos, os "BFFs" (Sylvia, Adeilda, Glauce e Carlos). Construimos laços de amizade que levarei para a vida; obrigada por serem meu suporte e por tornarem os dias de estudo muito mais leves.

À Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), pelo apoio institucional. Meu agradecimento especial pela concessão do horário flexível, fator determinante para que eu pudesse conciliar as responsabilidades profissionais com as rigorosas exigências do mestrado.

Aos meus colegas de trabalho, agradeço pela compreensão e solidariedade. Obrigada pelo apoio nos ajustes de escalas e nos momentos em que precisei me dedicar à vida acadêmica. Sem a flexibilidade e o espírito de equipe de vocês, conciliar o lado profissional com esta pesquisa teria sido um desafio muito maior.

Agradeço aos gestores que se dispuseram a responder a esta pesquisa. Sem essa abertura e colaboração, este trabalho não teria sido possível.

Por fim, a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram com uma palavra de incentivo, uma leitura ou um momento de descontração. Esta conquista não é apenas minha, mas de todos que caminharam ao meu lado.

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar as relações existentes entre os fatores contingenciais e o uso das práticas de contabilidade gerencial nas indústrias de Alimentos e Bebidas do estado de Pernambuco, sob a ótica da Teoria da Contingência. 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 um questionário estruturado e validado, adaptado da literatura pertinente. O questionário buscou informações sobre o perfil dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial e das indústrias, identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas (tradicional ou modernas), bem como descrever os fatores motivadores e restritivos à sua utilização, e analisar a relação entre essas práticas e os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia). O estudo concentrou-se em indústrias de Alimentos e Bebidas de médio e grande porte em Pernambuco. De um universo delimitado de 91 empresas aptas, foi obtida uma amostra final de 40 respostas válidas, representando uma taxa de retorno de 43,95%. Quanto às técnicas de análise, utilizaram-se a estatística descritiva, para a caracterização do perfil dos gestores e das organizações participantes, e o teste de coeficiente de correlação de Spearman, para testar as associações entre os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) e a adoção de artefatos gerenciais. Os principais resultados permitiram concluir que as relações entre os fatores contingenciais e o uso das práticas de contabilidade gerencial não são uniformes, mas específicas a cada contexto, validando a premissa da Teoria da Contingência. A pesquisa evidenciou a hegemonia das práticas tradicionais, que atuam como um alicerce de conformidade e controle, sendo seu uso independente do porte organizacional ou do perfil dos gestores. A modernização da gestão contábil, na amostra investigada, ocorre de forma complementar e é impulsionada primordialmente pela convergência entre tecnologia avançada, com destaque para o *Big Data Analytics*, e a qualificação do capital humano. Observou-se que as ferramentas tradicionais garantem o controle de custos e margens frente à instabilidade, enquanto as modernas buscam eficiência e valor em resposta à rivalidade do mercado. O arranjo interno das empresas (estrutura) e a estratégia também se mostraram relevantes na escolha e utilização das práticas. Conclui-se que o setor apresenta uma maturidade contábil onde a base tradicional consolidada coexiste com inovações tecnológicas direcionadas à competitividade estratégica.

**Palavras-chave:** Práticas de Contabilidade Gerencial. Fatores Contingenciais. Indústria de Alimentos e Bebidas. Teoria da Contingência. Controle.

## ABSTRACT

The overall objective of this research was to analyze the relationships between contingency factors and the use of management accounting practices in the food and beverage industries in the state of Pernambuco, from the perspective of Contingency Theory. To achieve the proposed objective, a descriptive research was conducted with regard to the objectives and a quantitative approach with regard to the problem. To this end, data collection was carried out through a survey, using a structured and validated questionnaire adapted from the relevant literature. The questionnaire sought information on the profile of professionals responsible for management accounting and industries, identified the management accounting practices adopted (traditional or modern), as well as to describe the motivating and restrictive factors to their use, and analyzed the relationship between these practices and contingency factors (environment, technology, size, structure, and strategy). The study focused on medium and large food and beverage industries in Pernambuco. From a defined universe of 91 eligible companies, a final sample of 40 valid responses was obtained, representing a return rate of 43.95%. As for the analysis techniques, descriptive statistics were used to characterize the profile of the participating managers and organizations, and Spearman's correlation coefficient test was used to test the associations between contingency factors (environment, technology, size, structure, and strategy) and the adoption of management artifacts. Thus, considering the methodological procedures presented, the main results allowed us to conclude that the relationships between contingency factors and the use of management accounting practices are not uniform, but specific to each context, validating the premise of Contingency Theory. The research highlighted the hegemony of traditional practices, which act as a foundation for compliance and control, their use being independent of organizational size or manager profile. The modernization of accounting management, in the sample investigated, occurs in a complementary manner and is driven primarily by the convergence between advanced technology, with emphasis on Big Data Analytics, and the qualification of human capital. It was observed that traditional tools ensure cost and margin control in the face of instability, while modern tools seek efficiency and value in response to market rivalry. The internal arrangement of companies (structure) and strategy also proved to be relevant in the choice and use of practices. It is concluded that the sector has reached a level of accounting maturity where the traditional consolidated base coexists with technological innovations aimed at strategic competitiveness.

**Keywords:** Management Accounting Practices. Contingency Factors. Food and Beverage Industry. Contingency Theory. Control.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial.....	47
<b>Figura 2</b> - Percurso Metodológico da Pesquisa.....	94

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Distribuição por Gênero dos respondentes.....	96
<b>Tabela 2</b> – Distribuição por faixa etária dos respondentes.....	96
<b>Tabela 3</b> – Distribuição pelo nível de escolaridade dos respondentes .....	97
<b>Tabela 4</b> – Distribuição pela formação dos respondentes .....	97
<b>Tabela 5</b> – Distribuição por cargo/função dos respondentes.....	98
<b>Tabela 6</b> – Distribuição pelo tempo de atuação profissional dos respondentes .....	98
<b>Tabela 7</b> – Distribuição por área de atuação das indústrias investigadas.....	99
<b>Tabela 8</b> – Distribuição pela Receita Operacional Bruta (ROB) anual em 2024 das indústrias investigadas .....	100
<b>Tabela 9</b> – Distribuição pela amplitude de mercado das indústrias investigadas .....	101
<b>Tabela 10</b> – Distribuição pela existência de um departamento/área responsável pelas informações contábil-gerenciais das indústrias investigadas .....	101
<b>Tabela 11</b> – Distribuição pelos fatores contingenciais do ambiente referentes às indústrias investigadas.....	103
<b>Tabela 12</b> – Distribuição dos fatores contingenciais de tecnologia referentes às indústrias investigadas.....	105
<b>Tabela 13</b> – Distribuição referente ao número de funcionários das indústrias investigadas .....	106
<b>Tabela 14</b> – Distribuição pelos fatores contingenciais de estrutura referentes às indústrias investigadas.....	107
<b>Tabela 15</b> – Distribuição pelos fatores contingenciais de estratégia referentes às indústrias investigadas .....	109
<b>Tabela 16</b> - Distribuição das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas indústrias investigadas .....	111
<b>Tabela 17</b> – Distribuição dos fatores que motivam adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas indústrias investigadas .....	115
<b>Tabela 18</b> – Distribuição dos fatores que restringem a adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas indústrias investigadas .....	117
<b>Tabela 19</b> - Relação entre o perfil dos entrevistados e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Tradicionais.....	120
<b>Tabela 20</b> - Relação entre o perfil dos entrevistados e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Modernas.....	121

<b>Tabela 21</b> - Relação entre as características das empresas investigadas e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Tradicionais.....	122
<b>Tabela 22</b> - Relação entre as características das empresas investigadas e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Modernas. ....	123
<b>Tabela 23</b> - Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.....	124
<b>Tabela 24</b> - Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas.....	126
<b>Tabela 25</b> - Relação entre o fator contingencial tecnologia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.....	129
<b>Tabela 26</b> - Relação entre o fator contingencial tecnologia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas.....	131
<b>Tabela 27</b> - Relação entre o fator contingencial porte e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.....	133
<b>Tabela 28</b> - Relação entre o fator contingencial porte e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas.....	134
<b>Tabela 29</b> - Relação entre o fator contingencial estrutura e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.....	136
<b>Tabela 30</b> - Relação entre o fator contingencial estrutura e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas.....	138
<b>Tabela 31</b> - Relação entre o fator contingencial estratégia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.....	140
<b>Tabela 32</b> - Relação entre o fator contingencial estratégia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas.....	142

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> - Seleção de estudos iniciais sobre a Teoria da Contingência .....	31
<b>Quadro 2</b> - Comparação de conceituações sobre contabilidade gerencial.....	44
<b>Quadro 3</b> - Diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial.....	45
<b>Quadro 4</b> - Seleção de estudos sobre a contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência .....	50
<b>Quadro 5</b> - Estágios evolutivos e práticas da contabilidade gerencial.....	56
<b>Quadro 6</b> - Práticas tradicionais e contemporâneas de contabilidade gerencial.....	57
<b>Quadro 7</b> – Classificação de Porte das Empresas conforme a Receita Operacional Bruta (ROB) .....	83
<b>Quadro 8</b> - Processo de Refinamento da Amostra e Composição Final.....	85
<b>Quadro 9</b> – Variáveis das características dos gestores .....	88
<b>Quadro 10</b> – Variáveis das características das indústrias .....	89
<b>Quadro 11</b> – Variáveis dos Fatores Contingenciais.....	89
<b>Quadro 12</b> – Variáveis referentes às Práticas de Contabilidade Gerencial.....	90
<b>Quadro 13</b> – Variáveis dos fatores determinantes para adoção das Práticas .....	91
<b>Quadro 14</b> – Escala de magnitude para interpretação de correlação .....	93

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i> (Custeio Baseado em Atividades)
ABM	<i>Activity Based Management</i> (Gestão Baseada em Atividades)
ADEPE	Agência de Desenvolvimento Econômico de Pernambuco
AMT	<i>Advanced Manufacturing Technologies</i> (Tecnologias de Manufatura Avançada)
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CVL	Custo-Volume-Lucro
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCF	<i>Discounted Cash Flow</i> (Fluxo de Caixa Descontado)
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
EUA	Estados Unidos da América
EVA	<i>Economic Value Added</i> (Valor Econômico Adicionado)
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i> (Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira)
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i> (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos)
GECON	Modelo de Gestão Econômica
GDR	Gerenciamento das Restrições
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> (Federação Internacional de Contadores)
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IMAP	<i>International Management Accounting Practice</i>
JIT	<i>Just in Time</i>
MAPs	<i>Management Accounting Practices</i> (Práticas de Contabilidade Gerencial)
MPMEs	Micro, pequenas e médias empresas
PGCG	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
PMEs	Pequenas e Médias Empresas
ROI	<i>Return on Investment</i> (Retorno sobre o Investimento)
SCG	Sistemas de Controle Gerencial
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

STP	Sistema <i>Toyota</i> de Produção
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i> (Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças)
TOC	<i>Theory of Constraints</i> (Teoria das Restrições)
TQM	<i>Total Quality Management</i> (Gestão da Qualidade Total)
VBM	<i>Value Based Management</i> (Gestão Baseada em Valor)

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>17</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	17
1.2	PROBLEMA DA PESQUISA.....	21
1.3	OBJETIVOS.....	21
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo Geral</b> .....	<b>21</b>
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos Específicos</b> .....	<b>21</b>
1.4	JUSTIFICATIVA.....	22
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>28</b>
2.1	TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	28
<b>2.1.1</b>	<b>Estudos anteriores sobre a teoria da contingência</b> .....	<b>31</b>
2.2	FATORES CONTINGENCIAIS.....	35
<b>2.2.1</b>	<b>Fator contingencial ambiente</b> .....	<b>36</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Fator contingencial estrutura</b> .....	<b>38</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Fator contingencial estratégia</b> .....	<b>39</b>
<b>2.2.4</b>	<b>Fator contingencial tecnologia</b> .....	<b>40</b>
<b>2.2.5</b>	<b>Fator contingencial porte</b> .....	<b>42</b>
2.3	CONTABILIDADE GERENCIAL.....	43
<b>2.3.1</b>	<b>Evolução da contabilidade gerencial</b> .....	<b>43</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Estudos anteriores sobre a relação entre a teoria da contingência e a contabilidade gerencial</b> .....	<b>48</b>
2.4	PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.....	54
<b>2.4.1</b>	<b>Ponto de equilíbrio</b> .....	<b>58</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Margem de contribuição</b> .....	<b>59</b>
<b>2.4.3</b>	<b>Fluxo de caixa</b> .....	<b>59</b>
<b>2.4.4</b>	<b>Análise da lucratividade por produto</b> .....	<b>61</b>
<b>2.4.5</b>	<b>Análise da lucratividade por cliente</b> .....	<b>61</b>
<b>2.4.6</b>	<b>Custeio por absorção</b> .....	<b>62</b>
<b>2.4.7</b>	<b>Custeio variável</b> .....	<b>63</b>
<b>2.4.8</b>	<b>Custeio baseado em atividades (ABC)</b> .....	<b>64</b>
<b>2.4.9</b>	<b>Custeio-padrão</b> .....	<b>65</b>
<b>2.4.10</b>	<b>Custeio meta (<i>Target costing</i>)</b> .....	<b>66</b>
<b>2.4.11</b>	<b>Preço de transferência</b> .....	<b>67</b>

2.4.12	Moeda constante e valor presente .....	67
2.4.13	Retorno sobre o investimento (ROI) .....	68
2.4.14	<i>Benchmarking</i> .....	69
2.4.15	EVA ( <i>Economic Value Added</i> ).....	70
2.4.16	Orçamento .....	71
2.4.17	Simulação.....	72
2.4.18	Descentralização .....	73
2.4.19	<i>Kaizen</i> .....	73
2.4.20	<i>Just in Time</i> (JIT).....	74
2.4.21	Teoria das restrições (TOC).....	75
2.4.22	Planejamento estratégico.....	76
2.4.23	Gestão baseada em atividades (ABM).....	77
2.4.24	Modelo de gestão econômica (GECON).....	78
2.4.25	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC).....	79
2.4.26	Gestão Baseada em Valor (VBM).....	80
3	<b>METODOLOGIA</b> .....	81
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA .....	81
3.2	DELIMITAÇÃO E UNIVERSO DA PESQUISA .....	82
3.3	COLETA DE DADOS.....	85
3.3.1	<b>Instrumento de coleta</b> .....	85
3.3.2	<b>Procedimentos de coleta</b> .....	87
3.4	VARIÁVEIS .....	88
3.5	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS .....	91
4	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	95
4.1	ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	95
4.1.1	<b>Perfil dos Respondentes</b> .....	96
4.1.2	<b>Perfil das Empresas Pesquisadas</b> .....	99
4.1.3	<b>Fatores Contingenciais</b> .....	102
4.1.3.1	Ambiente.....	102
4.1.3.2	Tecnologia.....	104
4.1.3.3	Porte.....	106
4.1.3.4	Estrutura.....	107
4.1.3.5	Estratégia.....	109
4.1.4	<b>Práticas de Contabilidade Gerencial</b> .....	110

<b>4.1.5</b>	<b>Fatores Motivadores para a Adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial.....</b>	<b>114</b>
<b>4.1.6</b>	<b>Fatores Restritivos à Adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial</b>	<b>117</b>
<b>4.2</b>	<b>ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA ESTATÍSTICA DAS RELAÇÕES.....</b>	<b>119</b>
<b>4.2.1</b>	<b>Relações entre o perfil dos entrevistados com a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial. ....</b>	<b>119</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Relação entre as características das empresas investigadas e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial .....</b>	<b>122</b>
<b>4.2.3</b>	<b>Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de contabilidade gerencial .....</b>	<b>124</b>
<b>4.2.4</b>	<b>Relação entre o fator contingencial Tecnologia e as práticas de contabilidade gerencial .....</b>	<b>129</b>
<b>4.2.5</b>	<b>Relação entre o fator contingencial porte e as práticas de contabilidade gerencial .....</b>	<b>133</b>
<b>4.2.6</b>	<b>Relação entre o fator contingencial estrutura e as práticas de contabilidade gerencial .....</b>	<b>136</b>
<b>4.2.7</b>	<b>Relação entre o fator contingencial estratégia e as práticas de contabilidade gerencial.....</b>	<b>140</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>146</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>152</b>
	<b>APÊNDICE A.....</b>	<b>167</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Diante de desafios advindos do ambiente externo, a exemplo de crises econômicas, globalização, competição de mercado, entre outros, os gestores precisam estar constantemente atualizados com informações contábeis para dispor de um processo de tomada de decisão mais eficiente. A evolução da contabilidade oferece dois subsistemas capazes de dar apoio à gestão das organizações: a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, esta última focada em fornecer informações internas para orientar decisões futuras e avaliar o desempenho (Bandeira, 2019).

A história da Contabilidade gerencial tem suas raízes nos princípios da contabilidade de custos no século XVII e se origina a partir da revolução industrial no século XX (Dlamini, 2023). Com o passar do tempo, a contabilidade gerencial mostrou-se capaz de se adaptar às complexas variantes das operações transnacionais, assim como demonstrou a sua importância no incentivo de práticas de gestão eficiente, permanecendo a exercer influência na gestão das organizações que sobrevivem ao ambiente globalizado e em constante evolução e transformação (Guedes, 2024).

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2007), a contabilidade gerencial estrutura-se sobre três pilares fundamentais: planejamento, controle e tomada de decisão, os quais alicerçam uma gestão orientada para resultados. Para operacionalizar esses pilares, as práticas de contabilidade gerencial surgem como opções que permitem aos gestores avaliarem o desempenho da organização, antecipar cenários futuros e identificar áreas que precisam ser acompanhadas para melhorias, promovendo assim uma gestão mais eficiente (Guedes, 2024).

A contabilidade gerencial auxilia a organização ao estruturar eventos econômicos e medir o desempenho organizacional, atendendo às necessidades específicas de cada usuário interno, sejam eles gestores ou administradores, ou ainda aos diferentes departamentos, como o operacional, o financeiro, o de custos e o de planejamento estratégico. A implantação de práticas de contabilidade gerencial se faz essencial para atender às demandas informacionais das organizações (Bandeira, 2019).

Considerando este cenário, a constante evolução das práticas de contabilidade gerencial é necessária para que se mantenham efetivas em um mercado que se mantém em permanente transformação (Araújo; Callado; Cavalcanti, 2014; Costa; Ferreira, 2024).

Essa necessidade de evolução fez com que diversas práticas de contabilidade gerencial surgissem nas últimas décadas.

Nasceram modelos e sistemas gerenciais que oferecem soluções normativas para os desafios enfrentados pelas empresas, a exemplo do ABC (*Activity Based Costing*), ABM (*Activity Based Management*) e o BSC (*Balanced Scorecard*), os quais têm como objetivo primordial maximizar os resultados e avaliar o desempenho, tanto em nível individual quanto organizacional (Guerreiro; Pereira; Rezende, 2020).

Nesse contexto, a literatura tem buscado classificar esse vasto conjunto de ferramentas, distinguindo entre as práticas tradicionais e as práticas modernas. Essa dicotomia é fundamentada nos estudos de Abdel-Kader e Luther (2006, 2008), que categorizam as ferramentas conforme seu nível de sofisticação e foco, variando do controle operacional histórico ao suporte estratégico. No cenário brasileiro, autores como Guerra (2007) e Beuren (2014) também adotam essa distinção para analisar como as organizações integram métodos convencionais, como o custeio por absorção e orçamentos, a inovações contemporâneas, a exemplo do *Balanced Scorecard* (BSC) e do Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), a contabilidade gerencial evoluiu em quatro estágios distintos: os dois primeiros (Estágios 1 e 2) focam na determinação de custos e no controle financeiro e orçamentário, caracterizando as práticas tradicionais. Já os estágios subsequentes (Estágios 3 e 4) concentram-se na redução do desperdício de recursos e na criação de valor por meio do uso efetivo de recursos, definindo o escopo das práticas modernas, que integram indicadores não financeiros para apoio à gestão estratégica.

Contudo, a evolução da contabilidade gerencial não se encerrou com o quarto estágio formalizado pela IFAC. Na visão de Padoveze (2010, p. 37), o estágio da contabilidade gerencial “está centrado nas atividades e sistemas de informações de monitoramento da estratégia”, que considera ser o 5º estágio com início por volta dos anos 2000, trazendo maior abrangência para a contabilidade e para a função da controladoria.

Autores contemporâneos argumentam que o avanço das tecnologias disruptivas e da análise de dados em tempo real sinaliza a emergência de novas configurações metodológicas na contabilidade gerencial, focadas na resiliência e na gestão preditiva (Bhimani, 2020; Quattrone, 2016). Essa nova fase transcende a criação de valor ao integrar novos recursos tecnológicos ao processo decisório, sugerindo um distanciamento

entre as diretrizes consolidadas na década de 1990 e a complexidade das operações industriais na era da transformação digital.

Diante dessa diversidade terminológica, que por vezes distingue métodos, artefatos e filosofias de gestão, este estudo adota o termo 'práticas' para designar o conjunto de instrumentos e técnicas contidas no modelo IFAC (1998). Ressalta-se que tal escolha não desconsidera a densidade conceitual de constructos reconhecidamente mais complexos, mas fundamenta-se na necessidade de operacionalização da pesquisa. Essa padronização viabiliza a verificação objetiva do uso nas indústrias, facilitando a mensuração da maturidade contábil conforme a frequência de adoção das práticas em cada estágio evolutivo.

Entretanto, apesar dos avanços e da disponibilidade de técnicas e ferramentas para os gestores, pesquisas como a de Guerreiro, Pereira e Rezende (2020) revelam uma baixa taxa de implementação de inovações em contabilidade gerencial nas organizações, e apontam pouca adoção das técnicas modernas de contabilidade gerencial que surgiram mais recentemente, tais como o Custeio Alvo (*Target costing*), o *Kaizen* e o *Benchmarking*.

Esse cenário evidencia uma lacuna entre a sofisticação teórica proposta pela literatura e a realidade prática das empresas. Diante disso, considerou-se relevante investigar quais práticas são efetivamente adotadas atualmente e, especialmente, se a escolha por ferramentas tradicionais ou modernas pode ser explicada pelos fatores contingenciais que cercam essas organizações.

Andrade (2023) considera importante examinar o impacto dos fatores contingenciais na adoção de práticas contábeis por empresas brasileiras, a fim de compreender as tendências e os fundamentos que orientam a seleção dessas práticas, sejam elas tradicionais ou modernas. Já Silva (2022, p. 17), destaca que “as práticas de contabilidade gerencial podem sofrer influências de diversos fatores, que escapam ao domínio das organizações e de seus gestores, essa premissa é abordada pela teoria da contingência [...]”

A abordagem contingencial, com base na Teoria da Contingência, defende que fatores contingenciais como incerteza ambiental, estratégia, estrutura, tecnologia, porte, dentre outros fatores, podem influenciar a escolha de práticas de contabilidade gerencial nas organizações que buscam por um resultado mais eficiente. Defende ainda que não existe uma única forma de melhor se organizar, devendo as organizações se ajustar às

condições ambientais (Otley, 1980, 2016; Chenhall, 2003; Klein; Almeida, 2017; Aguiar; Frezatti, 2007).

Ao revisitar sua obra seminal de 1980 associada à Teoria da Contingência, Otley (2016) pondera sobre a necessidade de esclarecimento conceitual frente à evolução da área. O mesmo autor sustenta que a contabilidade gerencial não deve ser analisada isoladamente, mas sim integrada ao contexto mais amplo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG). Nessa perspectiva, as informações contábeis devem operar em conjunto com outros mecanismos de gestão, transcendendo o foco estrito nas técnicas tradicionais para incorporar as inovações decorrentes do surgimento de novas ferramentas gerenciais.

Partindo destas considerações, Otley (2016) sugere que uma abordagem de contingência é ainda mais aplicada, pois reconhece, diante destas características, que não existem soluções únicas ou padronizadas para a diversidade e complexidade das organizações. Diversos autores corroboram o pensamento de Otley (1980, 2016) de que as organizações não utilizam uma única estrutura de práticas gerenciais, mas que adaptam o uso destas práticas de acordo com as contingências internas e externas (Chenhall, 2003; Abdel-Kader; Luther, 2008).

Os trabalhos iniciais sobre a Teoria da Contingência, a exemplo de Lawrence e Lorsch (1960), Burns e Stalker (1960) e Woodward (1965), investigaram como a estrutura organizacional é influenciada por contingências, enquanto os estudos contemporâneos utilizam a Teoria da Contingência para verificar o modo em que determinadas circunstâncias moldam os sistemas de contabilidade gerencial. O fato de não haver certeza nem fatos absolutos nas organizações é a principal base da Teoria da contingência, existindo infinitos fatores com a possibilidade de alterar a realidade das diversas organizações (Gorla; Lavarda, 2012).

Ismail, Zainuddin e Sapiei (2010) sugerem que uma possível associação entre a Teoria da Contingência e a Contabilidade Gerencial, enfatiza a necessidade de considerar os fatores contingenciais ao analisar as práticas contábeis adotadas pelas empresas e parte do princípio de que não há um sistema contábil universalmente adequado, pois, as organizações operam em contextos distintos.

Para esses autores, os fatores contingenciais como tecnologia, ambiente externo e estrutura organizacional explicam as variações nos sistemas contábeis utilizados. Os mesmos autores entendem ainda que a relação entre o ambiente externo e a estratégia organizacional desempenha um papel importante, influenciando as decisões da alta gerência e moldando as práticas de contabilidade gerencial.

## 1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Diante do contexto apresentado, considerou-se relevante investigar se há relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas por indústrias que compõem o setor industrial de Alimentos e Bebidas em Pernambuco. Segundo Marconi e Lakatos (2003), o problema de pesquisa deve ser formulado preferencialmente em forma interrogativa, indicando as variáveis que serão estudadas na pesquisa e suas possíveis relações.

Neste sentido, surgiu a questão que orientou o desenvolvimento da presente pesquisa: Quais são as relações existentes entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco, sob a ótica da Teoria da Contingência?

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo Geral

Considerando que não existe uma realidade imutável e que diversos fatores podem influenciar o desenvolvimento das empresas, assim como preceitua a Teoria da Contingência, e com a finalidade de responder à questão de pesquisa, o objetivo geral deste estudo consistiu em **analisar as relações existentes entre os fatores contingenciais e o uso das práticas de contabilidade gerencial nas indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco, sob a ótica da Teoria da Contingência.**

### 1.3.2 Objetivos Específicos

Buscando responder à questão da pesquisa e alcançar o objetivo geral delineado para este estudo, os objetivos específicos propostos foram:

- i. Caracterizar o perfil dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial nos setores pesquisados e das indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco;

- ii. Analisar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias de médio e grande porte de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco, verificando a predominância de práticas de natureza tradicional ou moderna;
- iii. Identificar os fatores motivadores e restritivos associados à adoção das práticas de contabilidade gerencial nas indústrias investigadas;
- iv. Analisar a relação entre as práticas de contabilidade gerencial utilizadas e os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) nas indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

A Teoria da Contingência, conforme abordada por Otley (1980) em seu trabalho seminal, estabeleceu que não existe um sistema de controle gerencial universalmente superior. A eficácia de um sistema depende do seu alinhamento com as características do contexto no qual a organização opera. A presente pesquisa concentrou-se na análise da relação entre cinco fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura, estratégia) e as práticas de contabilidade gerencial em indústrias de Alimentos e Bebidas de Pernambuco, à luz da Teoria da Contingência.

Em seu estudo sobre a Teoria da Contingência Estrutural, Donaldson (1999) apresentou outros fatores contingenciais além dos abordados nesta pesquisa. Considerou ainda que fatores como a hostilidade do ambiente e o ciclo de vida do produto, podem influenciar a estrutura das organizações. O mesmo autor destaca também a importância de considerar diversas contingências, que podem ser internas e externas, para que melhor se compreenda a estrutura organizacional.

Embora se compreenda que existem diversos fatores contingenciais (Donaldson, 1999), a escolha destes cinco, justifica-se por sua consolidação na literatura como determinantes dos sistemas de controle gerencial (Otley, 1980; Chenhall, 2003; Andrade, 2023). Além disso, a opção por manter este conjunto de fatores visa contribuir para a uniformidade da pesquisa na área.

A falta de padronização na mensuração e seleção de variáveis é apontada por Aguiar e Frezatti (2007) e Otley (2016) como sendo um entrave para o avanço das pesquisas e para a comparabilidade dos resultados. Nesse sentido, ao adotar um conjunto de fatores contingenciais já consolidados na literatura, este estudo buscou assegurar a comparabilidade com pesquisas anteriores e, conseqüentemente, contribuir para a

consolidação do entendimento sobre a relação entre fatores contingenciais e práticas de contabilidade gerencial.

No cenário nacional, Aguiar e Frezatti (2007) mapearam a produção científica brasileira e confirmaram que a maioria dos estudos empíricos se concentra nestes fatores, demonstrando sua pertinência e a possibilidade de comparação com pesquisas anteriores. Por fim, trabalhos mais recentes como o de Sobrinho (2020) e Andrade (2023) continuaram investigando a influência desses elementos, comprovando que o tema mantém sua atualidade e relevância acadêmica.

Quanto ao uso das práticas de contabilidade gerencial, diversos estudos (Abdel-Kader; Luther, 2008; Reis *et al.*, 2021; Souza; Russo; Guerreiro, 2020; Dlamini, 2023) abordaram essa temática e chegaram à conclusão de haver maior utilização de práticas tradicionais do que das práticas mais modernas pelas organizações, o que Klein e Almeida (2017) consideraram um paradoxo, visto que as técnicas mais sofisticadas são vistas como importantes, mas não são amplamente utilizadas.

Klein e Almeida (2017) estudaram a influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses, constatando que há um prevalectimento das práticas gerenciais tradicionais em relação às técnicas mais sofisticadas e destacando que os achados corroboram com pesquisas realizadas por Guerreiro *et al.* (2004), e ainda de Abdel-Kader e Luther (2006, 2008). Entretanto, o estudo de Klein e Almeida (2017) aponta uma tendência de leve mudança na adoção de práticas de contabilidade gerencial, destacando a presença relevante de práticas modernas, que coexistem com os modelos tradicionais de planejamento e controle.

Ao estudar a evolução da contabilidade gerencial no contexto internacional, Dlamini (2023, p. 315) corrobora com esses achados, e sugere que o uso de práticas de contabilidade gerencial “varia de acordo com o tipo de indústria em que a entidade opera”, e que o setor da indústria transformadora tende a adotar mais as práticas contemporâneas em comparação com o setor dos serviços. As observações do autor sugerem que as práticas mais modernas são mais aplicadas por países desenvolvidos, em detrimento dos países emergentes. E que, embora haja grande valorização dessas práticas, na realidade das empresas, estas são menos utilizadas que as práticas tradicionais.

De acordo com Aliu (2025), a aplicação e relevância da teoria da contingência na pesquisa contábil, evidencia que a contabilidade gerencial não adere a um modelo universal, mas sim molda as suas práticas em resposta a fatores contextuais. Neste contexto, considerou-se interessante a abordagem deste tema, buscando-se investigar as

possíveis relações entre fatores contingenciais e o uso das práticas de contabilidade nas indústrias de alimentos e bebidas localizadas em Pernambuco.

A importância da replicação em estudos de contingências já era destacada por Donaldson (1999), no qual o autor sugere que é essencial que outros pesquisadores realizem estudos semelhantes, a fim de confirmar se os resultados previamente encontrados são consistentes. Diante disso, as proposições desta pesquisa limitam-se a analisar a relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias investigadas participantes da pesquisa. No entanto, para viabilizar tal análise comparativa, fez-se necessário investigar organizações que possuam estrutura suficiente para a adoção dessas ferramentas.

Nesse contexto, o estudo concentrou-se na análise de médias e grandes indústrias de transformação do segmento de alimentos e bebidas do Estado de Pernambuco, selecionadas por possuírem maior estrutura e capacidade operacional. Essa delimitação amostral justifica-se pela premissa de que o porte organizacional é determinante para a sofisticação das práticas de contabilidade gerencial (MAPs), conforme demonstram Abdel-Kader e Luther (2008) em estudo realizado no Reino Unido com empresas do mesmo setor. Os autores evidenciaram que organizações de maior porte adotam sistemas mais complexos justamente para enfrentar a incerteza operacional e o maior poder de barganha dos clientes.

A aplicação da análise neste segmento é considerada estratégica por envolver indústrias vitais para a economia do estado. No que tange ao Polo de Bebidas, este abriga cerca de 150 empresas e posiciona Pernambuco como o estado mais desenvolvido do Norte e Nordeste neste setor (Sebrae, 2023). Já o setor de alimentos destaca-se ao representar 72,88% do total exportado em 2022, somando US\$ 2,252 bilhões e colocando o estado na décima terceira posição em exportações industriais do Brasil (Adepe, 2023). Essa magnitude financeira e a abrangência dos segmentos industriais representados fundamentam a pertinência desta investigação.

Dados recentes reforçam essa relevância: o segmento consolidou-se em 2024 como o maior empregador industrial de Pernambuco, detendo 34,6% dos postos de trabalho do setor, e segue em expansão com aportes expressivos que superam R\$ 220 milhões em novas unidades produtivas. Essa magnitude financeira, somada à liderança na geração de empregos e à constante atração de investimentos, fundamenta a pertinência desta investigação voltada à gestão contábil (Dantas, 2025).

Dessa forma, a escolha deste setor justifica-se por representar um dos polos mais desenvolvidos do Brasil, com localização estratégica e estrutura portuária essenciais à sua competitividade. Adicionalmente, características como o ambiente de negócios dinâmico, as exigências tecnológicas e a diversidade de porte das empresas tornam este cenário adequado para a aplicação da Teoria da Contingência.

Ademais, a adoção e o uso das práticas de contabilidade gerencial analisadas pela lente da Teoria da Contingência têm sido objeto de diversos estudos na área contábil. Ao revisar a produção científica desse campo entre 1980 e 2014, Otley (2016) propõe uma reorientação nos estudos: em detrimento da busca por modelos preditivos universais, o autor defende a adoção de abordagens mais dinâmicas e sensíveis ao contexto organizacional.

Aires e Callado (2023) reforçam essa percepção, ao constatar um crescimento no número de pesquisas alinhadas ao tema considerando o período de 2017 a 2021. Dentre os trabalhos analisados por estes autores, destacam-se os estudos de Klein e Almeida (2017), Godoy e Raupp (2017), Souza, Borsatto e Vesco (2018), Oliveira e Callado (2018), Pletsch *et al.* (2019) e Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019).

O estudo bibliométrico de Linh (2024) revela um crescente engajamento da comunidade acadêmica com a Teoria da Contingência, que postula que as práticas gerenciais mais eficazes dependem de um alinhamento contextual com fatores específicos de cada organização. A pesquisa identificou um total de 475 artigos associados ao tema no período analisado, com um pico de publicações nos anos de 2020 e 2021.

Ao analisarem a associação das variáveis contingenciais com artefatos de contabilidade gerencial, Abdel-Kader e Luther (2008), Oliveira e Callado (2018), Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019), Sobrinho (2020), Silva (2022) e Aires e Callado (2023) identificaram as práticas gerenciais mais adotadas e confirmaram a relação entre fatores contingentes e as práticas de contabilidade gerencial. Destarte, compreendendo que a Teoria da Contingência sugere não existir um modelo único para as organizações, a confirmação desta relação é fundamental para o desenvolvimento deste estudo.

No tocante ao campo teórico, o presente estudo pode contribuir com novas perspectivas quanto à aplicação das práticas de contabilidade gerencial nas organizações, assim como proporcionar novas discussões e a uma maior compreensão sobre a teoria da contingência. Este enfoque pode ainda contribuir para o aprimoramento dessa teoria aplicada à contabilidade gerencial, promovendo subsídios para a elaboração de modelos conceituais mais integrados e contextualizados.

No campo empírico, as descobertas advindas deste estudo podem contribuir com o desenvolvimento de atividades associadas ao setor industrial investigado e com a gestão dessas organizações, bem como despertar o interesse dos profissionais do setor, à medida que, trazem reflexões sobre quais práticas de contabilidade gerencial podem gerar mais eficiência para a tomada de decisão. Ao adotar uma abordagem que privilegia a análise de um conjunto abrangente de práticas em vez de focar em elementos isolados, o estudo amplia a compreensão sobre os níveis de sofisticação dessas práticas em diferentes contextos organizacionais, destacando relações significativas e possíveis influências emergentes.

Por fim, essa contribuição empírica não apenas valida e expande elementos fundamentais da teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial, mas também oferece ideias práticas para gestores e profissionais ao indicar fatores críticos que podem ser considerados para o desenvolvimento e aprimoramento das práticas de contabilidade gerencial em seus contextos empresariais.

Diante do exposto, a relevância do estudo se dá à medida que o tema continua presente na literatura e possui ainda diversas formas de aplicação. O estudo busca preencher uma lacuna de pesquisa, fornecendo evidências empíricas sobre como as indústrias de bebidas e alimentos em Pernambuco ajustam suas práticas de contabilidade gerencial em resposta às suas contingências, contribuindo, assim, gerando novos achados para a literatura de controle gerencial.

Destaca-se a originalidade desta pesquisa ao acrescentar à literatura a aplicação do estudo nas indústrias de Alimentos e Bebidas no estado de Pernambuco, uma vez que, nas revisões de literatura desenvolvidas, em bases de dados como o Google Scholar e Periódicos Capes, não foram localizadas aplicações específicas do estudo nesse campo industrial para esta região brasileira.

Em revisão de literatura sobre o tema, Hartz, Souza e Gomes (2019) apresentam diversos estudos nacionais e internacionais, o estudo de Abdel-Kader e Luther (2006), está direcionado ao setor de Alimentos e Bebidas britânico. Mais recentemente, o estudo de Fuad *et al.* (2023) na Indonésia, investigou os fatores que influenciam as práticas de contabilidade gerencial em micro, pequenas e médias empresas (MPMEs) do setor de alimentos em Java Central, especialmente durante a incerteza causada pela pandemia.

Diante disso, ainda que a literatura nacional tenha abordado a relação dos fatores contingenciais e de práticas de contabilidade gerencial, há uma carência de estudos empíricos detalhados que se concentrem de forma aprofundada no segmento estudado

neste trabalho (Alimentos e Bebidas) e neste estado (Pernambuco). Assim, justifica-se e se estabelece o problema e a finalidade deste estudo, para que a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e os elementos de contingência nas indústrias de alimentos e bebidas de Pernambuco seja divulgada no meio acadêmico.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A escola clássica de Administração dominou os estudos sobre a estrutura organizacional, considerando que existia uma única estrutura efetiva para todos os tipos de organizações. No entanto, no final dos anos 50, a ideia de contingência começou a ser aplicada nas estruturas organizacionais pelos estudiosos, usando o termo Teoria da Contingência Estrutural (Donaldson, 1999).

Os pesquisadores Woodward (1958), Burns e Stalker (1960) e Lawrence e Lorsch (1967) foram os propulsores da teoria da contingência, realizando estudos que demonstraram que a performance econômica das empresas era afetada pela sua estrutura organizacional, pela tecnologia e pelo ambiente externo (Fagundes *et al.*, 2010). Donaldson (1999) e Burns e Stalker (1960) desenvolveram os estudos que deram origem à abordagem contingencial da estrutura organizacional, ao buscar resolver o debate existente entre as escolas de Administração e das Relações Humanas, validando a teoria de ambas, cada uma em seu lugar.

Burns e Stalker (1960) dividiram a abordagem contingencial em duas estruturas, a mecanicista (papéis organizacionais rígidos, centralização e hierarquização fortes) e a orgânica (papéis organizacionais mais flexíveis). Os mesmos autores argumentaram que a estrutura mecanicista é mais efetiva em ambientes mais estáveis, enquanto a estrutura orgânica atenderia melhor a estruturas que possuem constantes mudanças e incertezas.

A teoria da contingência estrutural considera que não existe um modelo eficaz que seja único para todas as organizações, não existindo assim uma estrutura única de organização. Esta estrutura irá variar de acordo com diversos fatores, a exemplo do tamanho ou estratégia da organização, e estes fatores se denominam fatores contingenciais. A incerteza da tarefa surge como o centro do conceito de contingência, pois implica diretamente sobre a inovação e sobre o tamanho das organizações, uma vez que à medida que a incerteza aumenta, não se pode manter o padrão de formalização burocrático programado (Donaldson, 1999).

De acordo com Zanatta (2018, p. 3), “a teoria da contingência estrutural é positivista, funcionalista, estruturalista e sistêmica, e pressupõe que a estrutura é um conjunto de relações que não é imposta, ela emerge, desta forma, não é determinista, pois não determina uma única estrutura ideal”. Zanatta (2018) corrobora o pensamento de

Donaldson (1999, p. 104) ao afirmar que “a otimização da estrutura variará de acordo com determinados fatores tais como a estratégia da organização ou seu tamanho. Assim, a organização ótima é contingente a esses fatores, que são denominados fatores contingenciais”.

A necessidade das organizações ajustarem suas estruturas de acordo com as circunstâncias externas, para melhorar seu desempenho, é enfatizada pela Teoria da Contingência. Isto sugere que quando as contingências passam por mudanças, as organizações buscam o seu ajuste, para reduzir os desajustes, melhorar o desempenho e até expandir suas circunstâncias. Destaca-se a importância da adaptação contínua da estrutura organizacional para permanecer em equilíbrio (Donaldson, 1999).

Lawrence e Lorsch, em 1967, deram início ao uso do termo “Teoria da Contingência” estudando empresas do setor de plásticos (Spasojević Brkić; Mihajlović, 2023). Chenhall (2003) destaca que o termo contingência tem o significado de algo que é verdadeiro apenas sob condições especificadas, não existindo uma “teoria da contingência”, mas sim diferentes teorias que podem ser usadas para a explicação e a previsão das condições sob as quais determinados sistemas de controle de gestão serão encontrados ou associados a um desempenho aprimorado.

Conforme Aires e Callado (2023, p. 2), “a Teoria da Contingência propõe que uma organização está inserida em um ambiente, e por isso, está em constante interação com as variáveis contingenciais”. A Teoria da Contingência destaca a forma como os fatores contingentes impactam o desempenho das organizações (Beuren; Fiorentin, 2014), demonstrando a necessidade de considerar fatores contingentes antes da implementação de técnicas ou instrumentos de gestão (Tillema, 2005).

No que tange às linhas de pesquisa sobre o tema, as abordagens da Teoria da Contingência abrangem uma variedade de pesquisas teóricas. As abordagens funcionalistas tradicionais enfatizam a adaptação dos sistemas de controle às mudanças ambientais e organizacionais, enquanto as abordagens interpretativas e críticas desafiam essa visão, considerando os sistemas de controle como instrumentos de poder e política. As abordagens sociológicas e integrativas destacam a importância de considerar fatores sociais, políticos e culturais na concepção e implementação dos sistemas de controle de gestão (Chenhall, 2003).

A Teoria Contingencial da contabilidade gerencial teve seu início na década de 1970, baseando-se na Teoria da Contingência Estrutural (Otley, 2016). Segundo Ismail, Zainuddin e Sapiei (2010, p. 22), “a teoria da contingência tem sido amplamente aceita e

utilizada na literatura de gestão e contabilidade. Ela funciona com base no princípio de que a adequação das técnicas ou sistemas gerenciais é contingente ao ambiente daquela organização”. Para Almeida e Callado (2018), a popularidade da teoria da contingência é reconhecida pelo pensamento de Otley (2016) de que toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente.

Na década de 1970, a contabilidade gerencial figurou como o centro de diversas abordagens organizacionais, a exemplo do controle orçamentário, destacando-se na maioria dos estudos baseados em contingência. Expôs falhas ao demonstrar quando a informação orçamentária não estava sendo utilizada de maneira eficiente. Nos anos 80, a contabilidade gerencial se desenvolveu com a introdução do custeio baseado em atividades (ABC), seguido por outras técnicas (Otley, 2016).

Já na década de 90, o domínio do controle mantido pela contabilidade gerencial foi desafiado pelo surgimento do *Balanced Scorecard* (BSC), que combinou medidas de desempenho financeiro com medidas não-financeiras em um único instrumento e abriu espaço para o controle estratégico e operacional (Otley, 2016). Nos anos 2000, diversos estudos continuam relacionando fatores contingentes à contabilidade gerencial (Otley, 2016; Tillema, 2005).

Apesar do reconhecimento da Teoria da Contingência, é importante destacar que também existiram críticas quanto às suas limitações, como a dificuldade de alcançar um ajuste ideal entre o estilo de liderança e as situações organizacionais, a tendência de a teoria apresentar uma visão estática do comportamento organizacional e a pouca consideração dada ao impacto do tamanho das organizações (Abba, Yahaya; Suleiman, 2018).

Mesmo diante dessas limitações, a teoria mantém sua importância, sendo amplamente utilizada e valorizada tanto em estudos sobre liderança quanto em pesquisas relacionadas à contabilidade gerencial e sistemas de controle, evidenciando a sua aplicabilidade em diversos contextos organizacionais (Abba, Yahaya; Suleiman, 2018).

Marques, Souza e Silva (2015), ao estudarem a abordagem da contingência nos estudos de contabilidade gerencial, destacam que essa teoria constitui uma importante ferramenta para compreender a adaptação dos sistemas de controle gerencial às variáveis contextuais que permeiam as organizações. Os mesmos autores demonstram pontos fortes e fracos nos estudos relacionados à Teoria da Contingência e Contabilidade Gerencial.

Ao estudar o estado da arte da Teoria da Contingência, considerando o período de 2015 a 2019, Schnell e Trocz (2020) identificaram que 64 países publicaram artigos

sobre o tema no período pesquisado. Estes autores detectaram que a Teoria da Contingência ainda desperta o interesse dos pesquisadores em âmbito internacional, estando em ascensão e possuindo destaque significativo na literatura acadêmica. Os Estados Unidos foram o país que mais publicou sobre o tema, o Brasil ficou na 9ª colocação, destacando-se também como um país que aderiu ao tema em suas publicações.

Uma vez estabelecidos os pressupostos centrais da Teoria da Contingência, considera-se necessário aprofundar a análise sobre os estudos seminais que deram forma e validade empírica a esta corrente teórica. Assim, a próxima seção dedica-se a percorrer a trajetória de construção do pensamento contingencial por meio das contribuições de seus principais autores.

### 2.1.1 Estudos anteriores sobre a teoria da contingência

Ao examinar as obras seminais, é possível compreender como diferentes fatores contingenciais foram progressivamente identificados e investigados, a exemplo do ambiente, por Burns e Stalker (1960) e Lawrence e Lorsch (1967); da tecnologia, por Woodward (1965) e Thompson (1967); e da estratégia, por Chandler (1962) e Miles *et al.* (2003). Tais trabalhos consolidaram o entendimento de que a busca pela eficácia organizacional reside na capacidade de adaptação das organizações (Donaldson, 1999).

No Quadro 1, são demonstrados estudos anteriores associados à Teoria da Contingência com diversas abordagens de temas e suas contribuições, conforme listados. Os estudos são apresentados cronologicamente, desde o surgimento a partir da Teoria Organizacional na década de 50 com Woodward, passando por estudos seminais de Burns e Stalker (1960), Chandler (1962), Lawrence e Lorsch (1967), Thompson (1967) e Perrow (1972). O Quadro lista ainda os estudos de Khandwalla (1972), Donaldson (1999) e por fim os estudos de Miles *et al.* (2003) e Chenhall (2003).

**Quadro 1** - Seleção de estudos iniciais sobre a Teoria da Contingência

Autores (Ano)	Abordagem	Contribuição
Woodward (1958, 1965)	Tecnologia como fator contingencial chave.	Demonstrar empiricamente que não existe uma estrutura organizacional universalmente ideal, pois a forma mais eficaz de organizar uma empresa é contingente à sua tecnologia de produção (pequenos lotes, massa ou contínuo).
Burns e Stalker (1960)	Ambiente externo como fator contingencial.	Segregar sistema de gestão em mecanicista e orgânico.

(CONTINUA)

(CONTINUAÇÃO)

<b>Autores (Ano)</b>	<b>Abordagem</b>	<b>Contribuição</b>
Chandler (1962)	Relação das contingências: estratégia e estrutura.	A estrutura organizacional é determinada pelas decisões estratégicas, sendo as mudanças ambientais um dos fatores principais para a escolha da estrutura adequada.
Lawrence e Lorsch (1967)	Ambiente e estrutura como fator contingencial.	Destacar a diferenciação, ligada às orientações dos gestores, e a integração, que envolve a coordenação entre departamentos. Adotar o termo “Teoria Contingencial”.
Thompson (1967)	Incertezas geradas pelo ambiente e pela tecnologia.	Baseado em sistemas abertos, destaca a relação da empresa com o ambiente e o impacto da tecnologia na organização, aprofundando o pensamento de Woodward sobre a tecnologia.
Perrow (1972)	Tecnologia e estrutura como fator contingencial.	Organização complexa é definida pela tecnologia, cuja estrutura de tarefas varia de acordo com a tecnologia, classificada como rotineira e não rotineira.
Khandwalla (1972)	O ambiente influencia a sofisticação do Sistema de Controle Gerencial.	Operacionalizar e testar empiricamente na contabilidade gerencial os princípios da Teoria da Contingência.
Donaldson (1999)	Defesa da Teoria da Contingência Estrutural contra as críticas que surgiram nas décadas anteriores.	Ênfase na diversidade de fatores contingenciais na estrutura organizacional.
Miles <i>et al.</i> (2003)	Tipologia de quatro estratégias (Defensora, Exploradora, Analítica e Reativa).	Introduziram a "escolha estratégica" como a variável contingencial mais importante, mostrando que empresas no mesmo ambiente podem ter sucesso com estruturas radicalmente diferentes
Chenhall (2003, 2006); Abba, Yahaya; Suleiman (2018); Schnell; Trocz (2020); Linh (2024); Aliu (2025)	Revisões de literatura que sintetizaram e organizaram a aplicação da Teoria da Contingência na contabilidade gerencial.	Transformação de um campo de pesquisa fragmentado em um corpo de conhecimento mais coeso e com um caminho claro para novos estudos.

Fonte: Adaptado de Fagundes *et al.* (2010) e Marques, Souza e Silva (2015).

Woodward (1958), ao conduzir sua pesquisa envolvendo cem organizações industriais no sul da Inglaterra, foi pioneira ao contestar a busca por uma única forma ideal de organização. A autora demonstrou que a tecnologia de produção é um fator contingencial determinante para a estrutura organizacional, classificando os sistemas produtivos em produção unitária, em massa e de processo contínuo.

Ao direcionar o olhar para a relação entre a complexidade tecnológica e variáveis como o número de níveis hierárquicos e a amplitude de controle gerencial, o estudo de Woodward (1958) foi um marco na transição para a teoria da contingência, estabelecendo que a eficácia de uma empresa está diretamente ligada à adequação entre sua estrutura e sua tecnologia.

Em 1965, Woodward expandiu sua pesquisa original em sua obra "*Industrial Organization: Theory and Practice*", aprofundando a análise da correlação entre os sistemas produtivos e a estrutura administrativa. A autora consolidou o achado de que as empresas de produção em massa, mais eficazes, adotavam modelos mecanicistas com alta formalização, enquanto as empresas de produção unitária e de processo contínuo obtinham melhor desempenho com estruturas orgânicas, mais flexíveis e com comunicação descentralizada. O estudo solidificou a crítica aos princípios universalistas da administração clássica, assim como estabeleceu uma base essencial para o desenvolvimento da teoria da contingência (Woodward, 1965).

Essa visão foi aprofundada por Perrow (1972), que analisou a tecnologia a partir da variabilidade e da complexidade das tarefas realizadas nas organizações. Enquanto Woodward relacionou a tecnologia ao tipo de sistema produtivo, Perrow (1972) detalhou o impacto da rotina ou não rotina das tarefas sobre a estrutura organizacional. Dessa forma, ele aprofundou a teoria da contingência ao mostrar que as características das atividades influenciam diretamente a forma como a organização deve se estruturar para ser eficaz.

Paralelamente, outro grupo de pesquisadores ampliou o foco para as pressões do ambiente externo. Burns e Stalker (1960) foram pioneiros ao introduzir a dicotomia entre sistemas de gestão mecanicistas, adequados a ambientes estáveis, e sistemas orgânicos, mais eficazes em contextos turbulentos e imprevisíveis.

Lawrence e Lorsch (1967) aprofundaram essa linha de raciocínio ao introduzirem o termo *Teoria Contingencial* e os conceitos de diferenciação e integração. A diferenciação refere-se à segmentação da organização em subsistemas, permitindo que cada uma trabalhe com diferentes partes do ambiente. A integração é a necessidade de coordenar esses subsistemas para garantir o funcionamento eficaz da empresa.

A contribuição de Thompson (1967) sintetizou essas abordagens ao tratar a organização como um sistema aberto que busca proteger seu núcleo técnico das incertezas geradas tanto pela tecnologia quanto pelo ambiente externo. Essas contribuições consolidaram a visão de que o ambiente externo é uma variável fundamental que influencia a estrutura e os processos organizacionais, reforçando a premissa central da teoria da contingência de que não existe um padrão de organização, mas sim a necessidade de adaptação às condições específicas do ambiente.

Com o refinamento da teoria, a estratégia consolidou-se como uma variável contingencial central, mediando a relação entre a empresa e seu ambiente. Chandler

(1962) já havia postulado que a estrutura organizacional segue a estratégia, indicando que decisões estratégicas de crescimento e diversificação impõem mudanças estruturais para garantir a eficácia.

Miles *et al.* (2003) avançaram essa visão ao propor uma tipologia de estratégias: defensora, exploradora, analítica e reativa. Demonstraram que a escolha estratégica sobre como competir no mercado determina a configuração estrutural e os processos gerenciais mais adequados. Essa perspectiva reintroduziu o papel da agência gerencial, mostrando que os gestores fazem escolhas que moldam o destino da organização, e não apenas reagem às contingências.

Em resposta às críticas que questionavam o determinismo estrutural, Donaldson (1999) revisitou e defendeu os pressupostos centrais da teoria da contingência. O autor destacou a importância dos fatores contingenciais internos na determinação da estrutura ao enfatizar que a adaptação organizacional é fundamental para o desempenho, embora tenha reconhecido que a influência da gestão pode variar conforme o porte da organização.

Essa premissa de adaptação, defendida por Donaldson (1999), já encontrava raízes históricas na aplicação da teoria à contabilidade gerencial. Khandwalla (1972), de forma pioneira, realizou um estudo empírico analisando como a competição e o ambiente influenciavam o desenho dos sistemas de controle gerencial (SCG). O autor enfatizou que a adaptação dos sistemas de controle é fundamental para responder à complexidade ambiental, inaugurando a conexão direta entre a teoria contingencial e o controle gerencial.

Chenhall (2003), por meio de uma revisão de literatura, sistematizou pesquisas que evidenciam a influência dos fatores contingenciais ambiente, tecnologia e estrutura, no desenho e na utilização dos Sistemas de Controle Gerencial, ampliando assim a aplicabilidade da teoria no âmbito da gestão financeira e contábil. Mais recentemente, Abba, Yahaya e Suleiman (2018), Schnell e Trocz (2020), Linh (2024) e Aliu (2025) também ofereceram importantes contribuições ao analisar diversos estudos relacionados à Teoria da Contingência.

Essas contribuições coletivas demonstram a evolução da teoria da contingência para além do foco estrutural clássico, integrando variáveis estratégicas, tecnológicas e sociais, e destacando a necessidade de sistemas de controle gerencial dinâmicos e adaptativos, capazes de responder às complexidades e desafios contemporâneos das organizações.

Assim, a próxima seção aprofundará a análise de estudos anteriores que relacionam a Teoria da Contingência, por meio dos fatores contingenciais, com a contabilidade gerencial. Essa investigação buscou evidenciar como esses fatores influenciam o desenvolvimento e a adequação dos sistemas de controle gerencial, ressaltando a importância do alinhamento entre as variáveis contextuais e as práticas contábeis gerenciais para a obtenção da eficácia organizacional. Nesse sentido, a próxima seção deste estudo abordará os fatores contingenciais, detalhando a justificativa para sua seleção e sua relevância teórica para a análise proposta.

## 2.2 FATORES CONTINGENCIAIS

O estudo conduzido por Donaldson (1999) ampliou a compreensão sobre a relação entre a estrutura organizacional e os fatores contingenciais, consolidando a Teoria da Contingência como um modelo desenvolvido para estudos organizacionais. O estudo destacou a diversidade de fatores contingenciais, tanto internos quanto externos, que influenciam a estrutura organizacional, ressaltando a necessidade de flexibilidade e adaptação. O mesmo autor considerou que existem diversos fatores contingenciais que vão influenciar o desenvolvimento da organização, a exemplo de estratégia, tamanho, incerteza com relação às tarefas e tecnologia.

De acordo com Spasojević Brkić e Mihajlović (2023), há uma tendência crescente de quantificar a influência de fatores contingenciais, com a expectativa de que essa compreensão melhore a eficiência das empresas. O tamanho da empresa e a tecnologia são os fatores mais estudados em relação à estrutura organizacional, mas muitas interdependências, como a relação entre descentralização, digitalização e inovação, ainda não foram totalmente esclarecidas.

Buscando preencher essas lacunas sobre como as novas tecnologias e a estrutura se integram, Aliu (2025) aponta que a literatura contemporânea tem se esforçado para elucidar tais interdependências. Nesse sentido, o autor destaca as pesquisas de Nguyen *et al.* (2023) e Piosik e Karmańska (2023) como exemplos recentes da influência da intensidade competitiva e da digitalização nas práticas gerenciais. Apesar disso, Aliu (2025) concluiu que os resultados ainda não são unânimes, o que tem impulsionado o fortalecimento dos estudos sobre a Teoria da Contingência focados na eficiência organizacional.

O campo de estudo demonstra que os fatores contingenciais associados à ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte são consistentemente investigados. O estudo de Chenhall (2003) abordou além desses cinco fatores, o fator cultura nacional. Beuren e Fiorentin (2014) abordaram esse mesmo conjunto de fatores (ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte). A discussão seminal de Otley (1980) também cita estes fatores como influenciadores centrais do "pacote" de controle.

Outros autores reforçam essa escolha ao focar em subconjuntos significativos desses fatores, a exemplo de Barbosa e Moura (2023) que investigaram ambiente, estratégia, tecnologia e estrutura; Siqueira e Lucena (2024) que focaram em incerteza ambiental, estrutura e tecnologia; Silva (2022) que analisou ambiente, estratégia e tecnologia e cultura organizacional; e Klein e Almeida (2017) que estudaram estrutura, porte e estratégia.

A centralidade desses fatores também é confirmada em estudos que abordam pares, como ambiente e estratégia (Barreto; Brás, 2023), incerteza ambiental e tecnologia (Fuad *et al.*, 2023), ou estratégia e porte (Almeida e Callado, 2018). Essa recorrência demonstra que ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte são variáveis centrais e reconhecidas no campo da teoria contingencial aplicada à contabilidade gerencial.

Diante deste contexto, este estudo desenvolveu uma breve análise dos fatores contingenciais ambiente, tecnologia, estratégia, porte e estrutura, uma vez que foram os fatores selecionados para aplicação desta pesquisa.

### **2.2.1 Fator contingencial ambiente**

Para a abordagem contingencial, o ambiente é um elemento de fundamental importância, por seu caráter dinâmico e influenciador sobre o processo decisório, ao interagir de forma independente com as formas de gestão adotadas. Diversos são os fatores que influenciam o ambiente, tornando complexa a relação desenvolvida com a organização (Espejo *et al.*, 2009).

Segundo Chenhall (2006, p. 172), “ambiente refere-se a atributos específicos, tais como concorrência intensa de preços dos concorrentes existentes ou potenciais, ou probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais”. Lawrence e Lorsch (1967) demonstraram em seu estudo que o ambiente externo é fundamental para a gestão eficaz das organizações, ao influenciar as decisões e o desempenho destas. Ao revisar estudos realizados sobre a Teoria da Contingência e sua relação com os sistemas de

controle de gestão, Chenhall (2003) destaca o ambiente externo como uma variável de forte importância para o desenvolvimento das organizações.

A incerteza ambiental, já caracterizada por Donaldson (1999) como um elemento fundamental na análise da estrutura organizacional, é colocada por Chenhall (2003) como um dos principais aspectos do ambiente que influenciam a estrutura organizacional e o *design* dos sistemas de controle. Otley (2016, p. 50) destaca que “de todas as variáveis utilizadas nos estudos originais da teoria contingencial da estrutura organizacional, aquela que ganhou, de longe, a maior atenção na área da contabilidade gerencial é a da incerteza ambiental”.

Vários motivos colocaram a incerteza ambiental como destaque nos estudos de contingência. As incertezas aumentaram com o decorrer do tempo, em consequência da globalização e maior competitividade, e o aumento da especialização das organizações, que deixaram de ser centralizadas, expondo unidades menores a mais incertezas. A medição da incerteza ambiental, baseada na percepção dos gestores, afeta o seu comportamento na gestão e a hostilidade da competição também influencia os sistemas de controle de gestão (Otley, 2016).

Ainda para Chenhall (2003), a distinção entre incerteza e risco se faz necessária para destacar a importância da incerteza para a pesquisa baseada em contingência e compreensão do ambiente externo. Enquanto o risco envolve situações com probabilidades atribuíveis, a incerteza refere-se a situações imprevisíveis, sem probabilidades claras. No entanto, tanto a incerteza quanto o risco não oferecem uma visão completa do ambiente.

Chenhall (2003) destaca que a classificação proposta por Khandwalla (1977) identifica várias facetas do ambiente, como turbulência, hostilidade, diversidade e complexidade, que influenciam a maneira como as organizações devem estruturar seus sistemas de controle para se ajustarem às condições externas.

Para que uma organização seja eficaz, é esperado que ela ajuste a sua estrutura tanto aos seus fatores internos quanto ao ambiente de negócios no qual está inserida (Braga; Nascimento; Callado, 2021). O ambiente é visto como um fator externo contingente à organização. À medida que o ambiente sofre mudanças, ele impacta a estrutura interna das organizações, tornando-se essencial para as empresas que exploram esse ambiente, a fim de mitigar a incerteza (Beuren; Fiorentin, 2014).

Para além do fator contingencial ambiente, a Teoria da Contingência também destaca outros fatores contingenciais que podem influenciar o desenvolvimento das

organizações, sendo a estrutura organizacional um fator significativo dentre eles. Nesse contexto, segue-se analisando o fator contingencial estrutura, explorando a sua inter-relação com a organização e de que forma este fator pode ser um diferencial para o desempenho organizacional.

### **2.2.2 Fator contingencial estrutura**

O interesse em entender qual tipo de estrutura age com mais eficácia em diferentes contextos estratégicos surgiu desde a teoria funcionalista desenvolvida por Chandler (1962). Essa teoria destaca que a estrutura é um fator determinante do desempenho organizacional, sugerindo que existem estruturas mais adequadas para determinadas estratégias. De maneira oposta, a teoria da contingência entende que não existe uma única estrutura organizacional que garantirá a eficácia atendendo a todas as situações, pois para que seja eficaz, a estrutura dependerá de fatores como ambiente, porte, tecnologia e estratégia (Donaldson, 1999).

A forma como a organização é estruturada pode influenciar diversas nuances do seu desenvolvimento. De acordo com Chenhall (2003, p. 19), “arranjos estruturais influenciam a eficiência de trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e os sistemas de controle e podem ajudar a moldar o futuro da organização”. Para Mintzberg (2008, p. 12), “a estrutura de uma organização pode ser definida simplesmente como a soma total das maneiras pelas quais o trabalho é dividido em tarefas distintas e, depois, como a coordenação é realizada entre essas tarefas”.

Dalton *et al.* (1980, p. 49) definem a estrutura organizacional como sendo a “anatomia da organização”, pois embasa o funcionamento da organização, trazendo-lhe forma e sustentação. Os mesmos autores consideram que a estrutura da organização pode afetar o comportamento dos membros da organização, influenciando a maneira como o poder é exercido e como são conduzidas as atividades e decisões das organizações. Retoma a ideia de Hall (1977 *apud* Dalton *et al.*, 1980), de que as funções da estrutura são duas: a primeira é reduzir e controlar as diferenças entre os indivíduos, garantindo maior estabilidade e previsibilidade no funcionamento da organização. E a segunda é definir o ambiente formal onde o poder é exercido, as decisões são tomadas e as atividades são realizadas.

Para Lawrence e Lorsch (1967), os subsistemas das organizações podem desenvolver diferentes níveis de estrutura em relação à certeza de seus subambientes. Ao

analisarem a dinâmica da estrutura e do comportamento em organizações complexas, os autores discutem os conceitos de diferenciação e integração, destacando que o equilíbrio entre esses elementos é fundamental para o desempenho ótimo da organização.

Analisar o fator contingencial estrutura permite entender como as organizações ajustam sua configuração interna para responder às demandas e complexidades do seu contexto. Adiante, em continuidade à análise dos fatores contingenciais pertinentes a este estudo, aborda-se o fator estratégia, relacionando-o ao contexto da gestão das organizações.

### **2.2.3 Fator contingencial estratégia**

As constantes transformações advindas do contexto competitivo das organizações, exigem que as empresas adotem estratégias ágeis e flexíveis, com o objetivo de alcançar vantagens competitivas que assegurem uma posição de destaque no mercado em relação aos concorrentes (Silva; Teixeira, 2010). O termo estratégia é antigo e foi usado inicialmente relacionado às atividades relacionadas à guerra. Entretanto, há algum tempo, vem sendo relacionado diretamente à gestão das organizações (Mintzberg, 2003).

Evidencia-se que as estratégias precisam ser capazes de acompanhar a dinâmica e a flexibilidade do mercado, buscando manter e destacar a empresa em seu setor. Para Porter (1996, p. 43), “a estratégia é sobre fazer escolhas, compensações; trata-se de escolher deliberadamente ser diferente”. Ainda segundo Porter (1996, p. 50), “estratégia é criar ajuste entre as atividades de uma empresa. O sucesso de uma estratégia depende de fazer bem várias coisas – e não apenas algumas – e da integração entre elas”.

A estratégia é caracterizada pela mudança, ocorrendo em um processo dinâmico e ajustável, enquanto a implementação acontece, percebem-se os pontos que necessitam ser repensados e estabelecem-se as ações que deverão ser realizadas (Pereira; Silva; Lopes, 2016).

Porter (1985) propôs três estratégias genéricas para vantagem competitiva, a saber: liderança em custos, diferenciação e foco. A liderança em custos busca eficiência para preços competitivos. Já a diferenciação, visa produtos únicos e preços premium, enquanto o foco atende segmentos específicos com controle de custos ou qualidade. O autor destaca a necessidade de a empresa escolher uma estratégia clara e distinta diante destas três formas genéricas, para que não haja confusões ou ineficiências, no caso da

adoção de mais de uma estratégia. O mesmo autor considera que, para haver uma estratégia diferenciada e sustentável, é necessário existir um ajuste entre as atividades.

Ávila *et al.* (2009) ao abordarem diferentes visões de estratégia, trazem algumas definições de acordo com cada visão. Para a visão clássica, define-a como um procedimento de planejamento formal, racional, estático e permeado por cálculos. Já na perspectiva processual, a estratégia é considerada como sendo um processo de aprendizado contínuo, podendo surgir ao longo de todo o processo, independentemente de ser formal ou não. Sob a ótica da estratégia como prática social, ela é descrita como uma ação realizada pelas pessoas, ou seja, pelos gestores e demais envolvidos, que interagem e atuam em todas as etapas de formulação e implementação da estratégia, com foco no nível micro social das práticas sociais do dia a dia.

Para Pereira, Silva e Lopes (2016), em um panorama de mudanças constantes, se faz necessário a busca por qualificação e conhecimento para desenvolver estratégias que conduzam ao êxito dos objetivos e garantam a permanência da empresa em um mercado competitivo. Investir em inovação, profissionalismo e melhoria contínua, além de integrar diversas ações de forma eficiente, são essenciais para o sucesso de qualquer estratégia.

Dessa maneira, após o exame de ambiente, estrutura e estratégia, esta pesquisa aborda como a literatura trata a tecnologia sob a perspectiva contingencial. Diante dos avanços tecnológicos contemporâneos e de como essa variável contribui para o aumento das incertezas no cenário moderno, considera-se relevante analisar sua influência na inovação das organizações.

#### **2.2.4 Fator contingencial tecnologia**

Os estudos de Burns e Stalker (1960) e Woodward (1965), previram que o modelo a ser adotado no futuro seria o modelo orgânico de relações humanas e que isso se daria em virtude da tecnologia, que era uma das grandes geradoras de incerteza, cabendo aos acadêmicos chamar atenção aos administradores para adequação às mudanças tecnológicas para evitar a ineficiência. O estudo de Woodward (1965) destacou que a organização que se utilizava de tecnologia tinha um desempenho superior aos das que não a utilizavam.

Ao tratar sobre os conceitos de tecnologia no *design* de sistemas de controle de gestão, Chenhall (2003, p. 139) afirma que existem vários significados para o termo na

organização, em nível geral considera que “tecnologia refere-se a como funcionam os processos de trabalho da organização (a maneira como as tarefas transformam entradas em saídas) e inclui *hardware* (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, software e conhecimento”. Classifica três tipos importantes de tecnologia: complexidade, incerteza da tarefa e interdependência, enfatizando a necessidade de considerar tecnologias avançadas.

Ao estudar empresas de diversos tipos, Woodward (1965) incluiu a variável tecnologia, e identificou que, nos três modelos organizacionais (produção unitária, em massa e em processo), a estrutura e estratégia foram influenciadas pelas técnicas e nível de tecnologia empregados, trazendo uma relação de que a estrutura das empresas estava mais relacionada à tecnologia do que ao porte da empresa.

Perrow (1967) também estudou o fator tecnologia em organizações complexas, classificando-a em rotineira e não rotineira, destacando que a tecnologia é um fator fundamental para influenciar a estrutura da tarefa, que irá variar de acordo com a tecnologia utilizada, sendo analisada em termos de controle, coordenação e níveis de gerenciamento.

De acordo com Otley (2016), os desenvolvimentos tecnológicos impulsionam a mudança das práticas organizacionais de maneira crescente, especialmente através da informática e da internet, trazendo o aumento de incertezas para o ambiente e desestruturando os modelos preditivos que se baseavam em controle.

Atualmente, a tecnologia vem impactando as formas de trabalho e sua evolução, ao que vem se denominando a época de uma quarta revolução industrial, caracterizada pela chegada da indústria 4.0 e pela inovação através da inserção de tecnologias emergentes que são introduzidas no ambiente de produção, promovendo ganhos de produtividade, flexibilidade e trazendo profundas transformações à natureza do trabalho industrial (Tessarini Jr.; Saltorato, 2018).

Finalmente, quanto aos fatores contingenciais analisados neste estudo, analisa-se o fator contingencial porte. O porte de uma organização refere-se à sua dimensão, que pode ser avaliada por diversos fatores, a exemplo da quantidade de funcionários, do total de ativos, do volume de vendas e de outras métricas relevantes (Donaldson, 1999). Desta forma, reconhecer o porte da organização como um fator contingencial é considerado uma característica importante para este estudo, uma vez que aqui se optou pela escolha de estudar indústrias de médio e grande porte de uma amostra.

### 2.2.5 Fator contingencial porte

Donaldson (1999, p. 115) após discorrer sobre diversos estudos sobre tamanho das organizações e revisar 35 estudos que relacionavam tamanho e a variável estrutural grau de especialização funcional, afirmou que o “tamanho é a principal contingência para a estruturação burocrática das atividades organizacionais”. Para Leite, Diehl e Manvailer (2015, p. 92), “o porte é um fator que pode impactar na estrutura e nos mecanismos de controle das empresas”.

O tamanho é uma característica que pode afetar diretamente as práticas de contabilidade gerencial que serão adotadas pela organização, podendo afetar tanto a estrutura como os mecanismos de controle que serão adotados. As grandes organizações possuem mais recursos para investir de maneira mais focada nos sistemas de controle gerencial, em detrimento das pequenas organizações, uma vez que essa ação requer investimentos (Abdel-Kader; Luther, 2008).

Para Chenhall (2003), o aumento do tamanho da organização traz novas inquietações administrativas advindas do aumento da complexidade dos processos de produção e administração com parceiros internacionais. Assim, empresas de tamanhos distintos terão diferentes tipos de desafios e oportunidades, o que requer atenção ao tipo de abordagem gerencial dedicada.

Espejo (2008) ao analisar o fator contingencial porte em indústrias do Estado do Paraná considerou que a medição da variável não seria utilizada pelo número de funcionários como feito em estudos anteriores de Merchant (1984) e resgatado por Hansen e Van der Stede (2004), pois existiam fatores que poderiam levar a um equívoco nas conclusões sobre o porte das organizações. A autora mediu o tamanho das indústrias analisadas pelo faturamento operacional bruto anual, uma vez que muitas das indústrias analisadas terceirizaram sua mão-de-obra ou possuíam alto grau de automação, diminuindo assim o registro da quantidade de funcionários, o que levaria a um resultado equivocado em relação ao seu tamanho, se utilizasse a medição pela quantidade de funcionários (Espejo, 2008).

Sirinuch e Tayles (2010) investigaram as práticas de contabilidade gerencial adequadas às características específicas de empresas tailandesas. O estudo baseou-se em 135 respostas de gerentes de contabilidade de indústrias listadas na Bolsa de Valores da Tailândia. Os autores constataram que, além da incerteza ambiental e da estratégia competitiva, o tamanho da organização também impacta as práticas adotadas.

Assim, o porte da empresa surge como um fator contingencial importante que, de acordo com diversos estudos, pode influenciar as práticas de contabilidade gerencial e conseqüentemente a tomada de decisão estratégica nas organizações. Diante deste contexto, entende-se que os fatores contingenciais vão se inter-relacionando e que a compreensão dessas dinâmicas destaca ainda mais a importância de uma análise contingencial na contabilidade gerencial. Portanto, na sequência veremos como se deu a evolução da Contabilidade Gerencial.

## 2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL

### 2.3.1 Evolução da contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial surgiu no período da revolução Industrial do século XIX, incentivada pela indústria têxtil e ferroviária nos EUA e no Reino Unido. Empresas como a Dupont introduziram práticas inovadoras na década de 1900 (Dlamini, 2023).

O surgimento do gestor ou gerente separado do proprietário, ocorrido a partir do final do século XVIII, somado ao avanço das grandes sociedades por ações, e ao surgimento formal da Teoria da Agência, no século XX, foram motivos que provocaram mudanças significativas no escopo e na complexidade da contabilidade. A partir do crescimento das empresas, os proprietários passaram a delegar a administração a profissionais (gerentes), que nem sempre atuavam no interesse dos donos do capital, levando à dicotomia de interesses e objetivos (Iudícibus; Martins; Carvalho, 2005).

Esses acontecimentos e problemáticas, levaram a evoluções significativas na contabilidade, resultando no (re)nascimento da contabilidade gerencial como uma subárea específica de estudo. Antes dessa separação, entre proprietário e gerente, a contabilidade era gerencial no sentido de atender aos interesses do proprietário (Iudícibus; Martins; Carvalho, 2005).

Somente após essa separação que a contabilidade gerencial se desenvolveu como uma entidade distinta da contabilidade geral, rompendo com os padrões rígidos da contabilidade financeira voltada para usuários externos. A partir da segunda metade do século XX, ganhou autonomia e se tornou uma área de estudo independente (Iudícibus; Martins; Carvalho, 2005).

Atkinson *et al.* (2015, p. 2) definem a contabilidade gerencial como “(...) o processo de fornecer a gerentes e funcionários de uma organização informação relevante,

financeiras e não financeiras, para a tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento e recompensa por desempenho”. Frezatti, Aguiar e Rezende (2007, p. 133) corroboram este pensamento ao concluírem que “a informação contábil gerencial, portanto, pode contribuir fortemente com o processo decisório dos gestores, que são os usuários internos das informações gerenciais”.

Para Nicolay e Neves (2016, p. 56), “além de um grande auxílio na tomada de decisões das empresas, a contabilidade gerencial serve como base para a controladoria”. Segundo Iudícibus (1993), a contabilidade gerencial reorienta técnicas já conhecidas da contabilidade e de outras áreas, tais como a economia e a estatística, para fornecer suporte direto às decisões dos gestores.

Garrison, Noreen e Brewer (2007), assim como Iudícibus (1993), Pizzolato (2000) e Padoveze (2010), dentre outros autores, diferenciam a contabilidade gerencial da contabilidade financeira, demonstrando que a primeira se preocupa em fornecer informações aos administradores, enquanto a segunda se preocupa em fornecer informações aos acionistas, credores, ou outros agentes que se encontram fora da organização.

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), por meio de uma pesquisa empírica realizada com especialistas oriundos de 24 países, identificaram os principais elementos que diferenciam a contabilidade financeira da contabilidade gerencial. Ao abordarem os conceitos sobre contabilidade gerencial, evidenciam que, embora variadas, as definições convergem para o suporte à decisão. Essa diversidade conceitual é ilustrada no Quadro 2, que sintetiza a visão de diversos autores clássicos sobre o tema.

**Quadro 2** - Comparação de conceituações sobre contabilidade gerencial

<b>Fontes</b>	<b>Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial</b>
Anthony; Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Anderson, Needles; Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, por outro lado, a prestação de contas ( <i>accountability</i> ) decorrente desse uso.
Hansen; Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Louderback; Holmen; Dominiak (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Hornngren; Foster; Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.

(CONTINUA)

(CONTINUAÇÃO)

<b>Fontes</b>	<b>Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial</b>
Horngren; Sundem; Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingirem objetivos organizacionais.

Fonte: Adaptado de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p. 12)

Observando o Quadro 2, nota-se uma evolução na abrangência do escopo da contabilidade gerencial. Enquanto as definições mais antigas ou generalistas focam no processo de prover informações financeiras, destaca-se a conceituação de Horngren, Foster e Datar (2000), que explicitamente incorpora as informações não financeiras. Essa distinção é fundamental, pois reconhece que, para atingir os objetivos organizacionais modernos e apoiar decisões estratégicas, os gestores necessitam de uma visão holística que transcenda os dados puramente monetários, alinhando-se a modelos contemporâneos de avaliação de desempenho.

Pizzolato (2000, p. 194) considera que a contabilidade geral trabalha com milhares de contas, a contabilidade financeira está voltada para gerar informações aos usuários externos à organização, enquanto a contabilidade gerencial “está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração”. Entretanto, os autores também chamam atenção ao demonstrar que essas não são as únicas diferenças entre as duas abordagens da contabilidade. É interessante observar essas diferenças entre as duas abordagens, que são apresentadas no Quadro 3.

**Quadro 3** - Diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial

<b>Fator</b>	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Contabilidade Gerencial</b>
Arcabouço Teórico e Técnico	Ciência Contábil	Diversas disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional
Usuários dos relatórios	Agentes que se encontram fora da organização: Proprietários, credores, autoridades fiscais, reguladores, acionistas. No entanto, também podem ajudar aos que se encontram internos à organização.	Agentes internos, que se encontram dentro da organização.
Objetivo dos Relatórios	Facilitar a análise financeira aos usuários externos	Para fins de planejamento, direção e motivação, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão.
Perspectiva dos Relatórios	Orientação histórica, síntese das consequências financeiras de atividades passadas	Ênfase em decisões voltadas para o futuro
Características dos Relatórios	São preparados somente dados sintéticos para a organização como um todo	Relatórios detalhados por segmento, para departamentos, produtos, clientes e funcionários

(CONTINUA)

(CONTINUAÇÃO)

<b>Fator</b>	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Contabilidade Gerencial</b>
Restrições nas Informações	Devem obedecer aos Princípios Geralmente Aceitos - GAAP	Não deve obediência aos Princípios Geralmente Aceitos - GAAP
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Sempre que a administração precisar
Característica da Informação Fornecida	Deve ser objetiva, verificável, relevante e a tempo	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuir menos verificabilidade e menos precisão
Custos ou Valores utilizados	Primariamente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Base de Mensuração	Moeda Corrente	Várias bases (Moeda corrente, estrangeira, medidas físicas, índices) a que melhor se adequar para atender o objetivo
Obrigatoriedade	É obrigatória a apresentação dos relatórios externos	Não é obrigatória

Fonte: Adaptado de Garrison, Noreen e Brewer (2007) e Padoveze (2010).

No Quadro 3 foram apresentadas as diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial a partir de fatores primordiais considerados para as duas aplicações da contabilidade. Buscou-se diferenciar características que demonstram que essas diferenças são significativas e destacam que seus objetivos, assim como seus públicos-alvo são distintos.

Enquanto a contabilidade financeira se preocupa em apresentar informações financeiras destinadas ao público externo e atender as normas da legislação, a contabilidade gerencial está focada a atender aos usuários internos, sem regras ou seguimento de normas impostas, pois preocupa-se em atender as necessidades da empresa (Garrison; Noreen; Brewer, 2007; Iudícibus, 1993; Padoveze, 2010; Pizzolato, 2000).

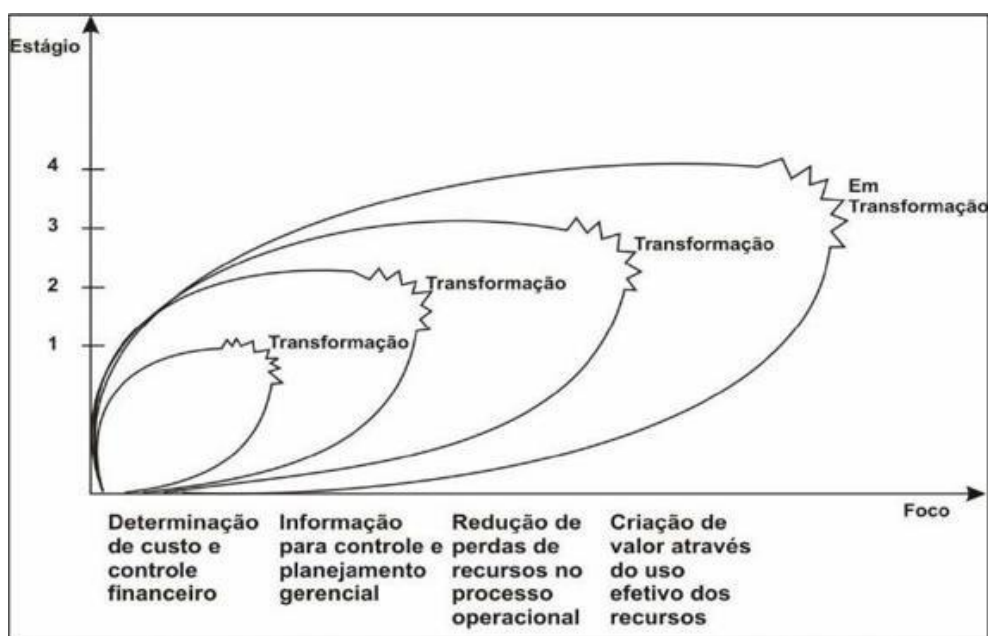
Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) apontaram que os dois ramos da contabilidade se diferenciam quanto à aplicação de princípios, foco analítico, confiabilidade, agentes influenciadores, frequência de relatórios e exigências legais. Essas diferenças refletem as distintas necessidades dos diferentes usuários (internos e externos), evidenciando a importância de sistemas contábeis que atendam a ambos.

Várias abordagens teóricas explicam a evolução da contabilidade gerencial, a saber: a escola de pensamento de visão tradicional; a escola de pensamento da relevância perdida; escola de pensamento do processo de trabalho; e o modelo de evolução da contabilidade gerencial da IFAC - *International Federation of Accountants*. A IFAC, em 1998, através do documento *International Management Accounting Practice 1 - IMAP 1*, apresenta a evolução da contabilidade gerencial através de quatro estágios (Dlamini, 2023; Padoveze, 2010; Soutes, 2006).

Padoveze (2010) afirma que em cada estágio do modelo de evolução da contabilidade gerencial da IFAC, há uma combinação de velho e novo, não havendo um abandono, mas sim uma junção que traz uma nova combinação para o ambiente gerencial.

A Figura 1 demonstra a evolução da Contabilidade Gerencial por meio dos quatro estágios definidos pela IFAC em seu documento *International Management Accounting Practice Statement* (IMAP 1). A transição entre as fases é um processo de "transformação", no qual cada estágio incorpora as práticas do estágio anterior. Isso indica que a evolução ocorre por agregação, sem o rompimento com as funções preexistentes.

**Figura 1** - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial



Fonte: IFAC (1998, *apud* Soutes, 2006, p. 21)

O primeiro estágio refere-se ao período antes de 1950 com foco na determinação de custos e controle financeiro, no qual foram desenvolvidos diversos métodos ligados ao orçamento e contabilidade de custos. O segundo estágio refere-se ao período por volta de 1950 a 1965, com o foco mudando para o fornecimento de informação para controle e planejamento gerencial, ficando conhecido como a era da atividade de gestão (Soutes, 2006; Padoveze, 2010; Dlamini, 2023).

O terceiro estágio, ocorrido no período de 1965 a 1985, focou na redução no desperdício de recursos, este período se caracterizou pelo aumento da concorrência global, levando as empresas a buscarem novas formas para melhorar a produção e reduzir

custos. Técnicas como a Teoria das Restrições, *Benchmarking*, Gestão da Qualidade Total (TQM), Custeio Alvo e Custeio Baseado em Atividades foram desenvolvidas neste período (Soutes, 2006; Padoveze, 2010; Dlamini, 2023).

E no período de 1985 a 1995, tem-se o quarto estágio, com foco direcionado para geração ou criação de valor. *Just in Time* (JIT), *Balanced Scorecard*, Contabilidade Gerencial Estratégica e Custeio Baseado em Atividades (ABC) foram técnicas incorporadas neste período (Soutes, 2006; Padoveze, 2010; Dlamini, 2023).

Na visão de Padoveze (2010, p. 37), o estágio da contabilidade gerencial “está centrado nas atividades e sistemas de informações de monitoramento da estratégia”, que considera ser o 5º estágio com início por volta dos anos 2000, trazendo maior abrangência para a contabilidade e para a função da controladoria. O *Balanced Scorecard* de Kaplan e Norton (1992) e o estudo nº 9 do IFAC, que incorpora a gestão de riscos à contabilidade gerencial, surgem como referência a este estágio citado por Padoveze.

Desta forma, considera-se que a contabilidade gerencial possui uma trajetória significativa, que culmina na evolução e adaptação de diversas práticas de contabilidade gerencial ao longo do tempo. A passagem pelos diversos estágios destacados revela que as novas práticas de contabilidade gerencial foram surgindo a partir de novos ideais buscados pela contabilidade gerencial, e que apesar da evolução para práticas consideradas mais modernas, permanece a utilização de práticas mais tradicionais, com estas práticas se inter-relacionando até os dias atuais (Padoveze, 2010).

Essa dinâmica evolutiva sugere que a escolha por determinadas ferramentas não ocorre de forma isolada, mas sim como resposta às necessidades impostas pelo ambiente organizacional. Para entender como se dá o alinhamento entre essas práticas e as características da empresa, é necessário recorrer a um arcabouço teórico que trate da adequação entre contexto e estrutura. Desta forma, apresenta-se na próxima seção, o levantamento de estudos que fundamentam a relação entre a teoria da contingência e a contabilidade gerencial.

### **2.3.2 Estudos anteriores sobre a relação entre a teoria da contingência e a contabilidade gerencial.**

A relação entre os fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial é amplamente fundamentada pela Teoria da Contingência, que postula a inexistência de um modelo de controle ou sistema de informação universalmente aplicável a todas as

organizações (Abdel-Kader; Luther, 2008; Espejo, 2008; Imlau, 2015; Klein; Almeida, 2017; Tillema, 2005).

A premissa central dessa abordagem é que a eficácia de um Sistema de Controle Gerencial (SCG) depende da sua adequação ao contexto específico em que a empresa opera (Aguiar; Frezatti, 2007; Donaldson, 1999). Portanto, a escolha e o desenho das práticas de contabilidade gerencial não são arbitrários, mas sim uma resposta às pressões e características do ambiente interno e externo da organização (Abdel-Kader; Luther, 2008).

Nesse sentido, diversos estudos têm investigado como diferentes fatores contingenciais influenciam a adoção e o uso de práticas de contabilidade gerencial, desde as mais tradicionais, como o orçamento e o custeio por absorção, até as mais modernas e sofisticadas, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o *Balanced Scorecard* (BSC) e a análise pelo Valor Econômico Adicionado (EVA) (Barreto, 2019; Imlau, 2015; Klein; Almeida, 2017).

A literatura acadêmica tem se dedicado a investigar empiricamente a tese de que a eficácia dos sistemas e práticas de gestão contábil é situacional, ou seja, contingente a fatores específicos de cada organização (Otley, 2016; Tillema, 2005). Essa investigação é fundamental para compreender como as variáveis de contexto moldam a estrutura das empresas, permitindo que a contabilidade gerencial atue como um suporte estratégico personalizado e não apenas como uma ferramenta burocrática padronizada.

Ao analisar a evolução das pesquisas, percebe-se um esforço contínuo em validar como elementos internos e externos se articulam para definir o desenho dos controles. Para organizar essa discussão, o Quadro 4 sintetiza uma seleção de trabalhos representativos, divididos em duas vertentes principais.

A primeira vertente apresentada é inaugurada por estudos seminais como os de Otley (1980), tendo como foco central a relação direta entre os fatores contingenciais e a configuração dos sistemas contábeis. Já a segunda vertente, por sua vez, aprofunda a análise para observar a influência desses mesmos fatores na adoção e no desenvolvimento de práticas específicas de contabilidade gerencial. Ambas as perspectivas são fundamentais para compreender como as organizações ajustam suas ferramentas de gestão às demandas do ambiente.

Para oferecer uma visão panorâmica dessas discussões, o Quadro 4, apresentado na sequência, sintetiza a seleção de estudos relevantes à luz da Teoria da Contingência,

detalhando os autores, os anos de publicação, as abordagens metodológicas utilizadas e as principais contribuições de cada pesquisa para o campo da contabilidade gerencial.

**Quadro 4** - Seleção de estudos sobre a contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência

<b>Autor (Ano)</b>	<b>Abordagem</b>	<b>Contribuição</b>
Otley (1980, 2016); Tillema (2005); Aguiar; Frezatti (2007); Beuren (2014); Beuren; Fiorentin (2014); Espejo; Frezatti (2008); Dallabona, Nardelli; Fernandes (2019); Pletsch <i>et al.</i> (2019); Fernandes, Câmara; Silva (2023); Aires; Callado (2023).	Relação de Fatores contingenciais com os sistemas contábeis.	Enfatizam a necessidade de personalização dos sistemas para garantir maior adequação e eficácia no suporte à tomada de decisão gerencial e ao controle interno.
Abdel-Kader; Luther (2006); Chen (2008); Klein; Almeida (2015); Imlau (2015); Leite, Diehl; Manvailer (2015); Almeida; Callado (2018); Barreto (2019); Sobrinho (2020); Braga, Nascimento; Callado (2021); Trocz (2021); Reis <i>et al.</i> (2021); Silva (2022); Andrade (2023); Barreto; Brás (2023); Siqueira; Lucena (2024).	Relação entre fatores contingenciais e práticas de contabilidade gerencial	Fundamentam a importância da teoria contingencial como ferramenta essencial para o desenvolvimento e aplicação efetiva das práticas de contabilidade gerencial nas variadas realidades organizacionais brasileiras e internacionais.

Fonte: Elaborado pela autora (2025)

Alguns estudos, em maioria empíricos, foram selecionados para o Quadro 4, priorizando os mais alinhados ao tema dos fatores contingenciais na contabilidade gerencial. Essas pesquisas aprofundam a compreensão das variáveis que influenciam os sistemas de controle e as práticas de contabilidade gerencial, destacando avanços e lacunas a serem exploradas.

Nesse contexto, a busca por um modelo único de sistema de controle foi criticada por Otley (1980), que defendia que o desenho desses sistemas deveria ser adaptado às variáveis situacionais. Esta perspectiva foi ampliada por estudos subsequentes que buscaram identificar empiricamente quais fatores exercem maior influência. Ao revisar seu trabalho, Otley (2016) reafirma a abordagem contingencial e destaca que os sistemas de controle evoluíram. Este autor argumenta que devem ser vistos como “pacotes de controle” dinâmicos e interconectados, analisando suas inter-relações em vez de seus componentes isolados.

Tillema (2005) ao analisar empresas de energia holandesas, identificou nove fatores contingenciais que influenciam a sofisticação dos instrumentos de contabilidade de gestão e desenvolveu um quadro integrado para explicar a sofisticação dos sistemas a partir de fatores como o dinamismo ambiental e a novidade das tarefas.

No contexto brasileiro, Beuren e Fiorentin (2014) desenvolveram pesquisas em empresas têxteis, demonstrando que o fator “ambiente”, especialmente as preferências dos clientes e a tecnologia do processo produtivo, era o mais determinante para os

atributos do sistema de contabilidade gerencial. Nessa mesma linha, outros estudos aplicaram a teoria da contingência a setores específicos, reforçando a sua validade em diferentes contextos.

Pesquisas realizadas no setor supermercadista, como as de Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019) e Aires e Callado (2023), identificaram a tecnologia e a incerteza ambiental como variáveis que moldam os sistemas de controle. De forma similar, Pletsch *et al.* (2019) analisaram uma cooperativa agropecuária, concluindo que o ambiente hostil e as estratégias de liderança em custo e diferenciação influenciavam diretamente os sistemas de controle gerencial adotados.

A contribuição conjunta de diversos autores (Aguilar; Frezatti, 2007; Espejo; Frezatti, 2008; Fernandes; Câmara; Silva, 2023) reside na consolidação da ideia de que a eficácia de um sistema de controle está diretamente ligada à sua capacidade de se alinhar às contingências organizacionais, sublinhando a necessidade de personalização para um suporte efetivo à tomada de decisão e ao controle interno.

Em uma evolução natural da discussão sobre a teoria da contingência, outro grupo de estudos passou a focar não apenas no sistema de controle como um todo, mas na relação específica entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial. Esta abordagem aprofunda a análise ao investigar por que certas ferramentas são implementadas e bem-sucedidas em algumas empresas e não em outras.

Os estudos internacionais, como o de Abdel-Kader e Luther (2008), são representativos dessa linha. Em uma pesquisa de larga escala com o setor industrial do Reino Unido, os autores não se limitaram a uma única prática, mas analisaram um conjunto de 38 técnicas, concluindo que fatores como a incerteza ambiental, o poder do cliente e a adoção de tecnologias de manufatura avançada (AMT, TQM, JIT) explicam significativamente o nível de sofisticação das práticas utilizadas.

Na mesma linha, Chen (2008) investigou o uso de técnicas de fluxo de caixa descontado (DCF) e medidas não financeiras no orçamento de capital, demonstrando que características organizacionais e do projeto influenciam a escolha e a extensão do uso dessas ferramentas. Essa trajetória de pesquisa foi bem recebida no Brasil, onde diversos pesquisadores exploraram como as particularidades do contexto nacional condicionam a utilidade dos artefatos contábeis.

Klein e Almeida (2017) ao analisarem indústrias paranaenses, identificaram que a estratégia competitiva era o fator contingencial mais influente, com empresas focadas

em diferenciação adotando práticas mais sofisticadas. Curiosamente, fatores como porte e estrutura organizacional não se mostraram estatisticamente significantes em seu estudo.

Imlau (2015) ao estudar cooperativas agropecuárias no Rio Grande do Sul, identificou que a percepção de um ambiente dinâmico, o uso intenso de alta tecnologia e o maior porte organizacional estavam associados a uma maior adoção de diversas práticas modernas de contabilidade gerencial, como análise de lucratividade do produto, margem de contribuição, simulações, fluxo de caixa, planejamento estratégico e orçamento de capital, embora outras práticas modernas apresentassem baixa adoção.

Já Leite, Diehl e Manvailer (2015), em um estudo desenvolvido com grandes empresas brasileiras, concluíram que um maior ajuste *Fit* entre os fatores contingenciais e as práticas de controladoria adotadas tende a levar a um melhor desempenho organizacional. Fechando este ciclo, Almeida e Callado (2018), por meio de um estudo de caso em uma indústria gráfica, observaram que o alto poder do cliente estimulava, simultaneamente, a adoção de práticas tradicionais de controle de custos e práticas avançadas de avaliação de desempenho.

Mais recentemente, essa perspectiva continua a ser reforçada e expandida para diversos setores e regiões do país. Estudos como os de Barreto (2019) no setor agroindustrial da Paraíba e Sobrinho (2020) no setor hoteleiro de Pernambuco, investigaram a influência de um conjunto de fatores (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) na adoção das práticas. Trocz *et al.* (2021) focaram em uma prática específica, o orçamento, e identificaram que a ênfase em planos operacionais estava relacionada a estruturas descentralizadas, enquanto a comunicação interna se associava a estratégias de custo e ao porte da organização.

Uma nova vertente teórica surgiu com trabalhos como os de Silva (2022) e Siqueira e Lucena (2024), que analisaram a adoção de práticas sob a ótica dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG). Os resultados indicam que fatores como incerteza ambiental, estrutura e tecnologia influenciam positivamente a adoção de práticas alinhadas a esses princípios globais.

Completando o panorama recente, Andrade (2023) confirmou a relação positiva entre os fatores e as práticas no setor industrial de Pernambuco, enquanto Barreto e Brás (2023) evidenciaram que, no contexto de PMEs, as características do gestor, a idade e o setor da empresa influenciam a escolha das ferramentas, que ainda são predominantemente tradicionais.

A contribuição central deste segundo enfoque é destacar a Teoria da Contingência como uma ferramenta essencial não apenas para o desenho de sistemas, mas para o desenvolvimento e aplicação efetiva das práticas de contabilidade gerencial, reconhecendo que sua relevância está associada à sua adaptação às distintas realidades organizacionais.

Em síntese, a literatura sobre o tema demonstra uma evolução. Os estudos iniciais estabeleceram a base teórica, sugerindo que a adequação entre os fatores contingenciais e os sistemas contábeis é fundamental. As pesquisas mais recentes avançaram, aplicando essa lógica em práticas gerenciais específicas e oferecendo um entendimento mais detalhado de como a contabilidade gerencial pode, de fato, agregar valor.

Apesar dos avanços, lacunas persistem especialmente no que tange à análises longitudinais que capturem a dinâmica da mudança dos fatores contingenciais e seus impactos ao longo do tempo, uma necessidade destacada na revisão de Otley (2016) e corroborada recentemente por Linh (2024). Nesse contexto, Aliu (2025) aponta para a necessidade de integrar a contingência com outras teorias, como sistemas e complexidade, ampliando a compreensão das dinâmicas organizacionais. Além disso, aprimorar métodos de pesquisa e explorar fatores contingentes em contextos variados são desafios importantes para fortalecer a relevância e aplicabilidade da teoria na prática gerencial e contábil.

Frente a esse cenário de constante evolução e à necessidade de estudos em contextos variados, esta pesquisa busca contribuir com o preenchimento dessas lacunas. Considerando que a eficácia organizacional depende do alinhamento entre contexto e gestão, o estudo busca analisar as relações entre fatores contingenciais ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia e o uso das práticas de contabilidade gerencial na indústria pernambucana.

Com isso, pretende-se contribuir para a compreensão de como esses artefatos contábeis se moldam para responder às demandas específicas de cada organização. Nessa perspectiva, a seção subsequente discorre sobre as práticas de contabilidade gerencial, apresentando um delineamento sintético de cada instrumento. O objetivo é estabelecer um panorama conceitual breve desses artefatos, fornecendo a base necessária para a discussão dos resultados sem a pretensão de esgotar a literatura sobre cada instrumento.

## 2.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial ultrapassa a função tradicional de suporte e assume um papel de destaque na concepção e implementação das estratégias das organizações. A habilidade de se utilizar de forma eficaz as informações contábeis gerenciais na tomada de decisões estratégicas surge como um elemento que se diferencia no ambiente de mercado competitivo em que vivem as empresas. A evolução e adaptação das práticas contábeis gerenciais são características de gestão essenciais para garantir a eficácia do desempenho empresarial em um ambiente em contínuo processo de mudança (Costa; Ferreira, 2024).

A tomada de decisão nas organizações necessita de informações úteis e confiáveis para embasar a gestão, e as práticas de contabilidade gerencial surgem nesse cenário como características importantes para gerar informações decorrentes dos eventos econômicos empresariais e exercer essa função de apoio às decisões (Imlau, 2015).

Andrade (2023, p. 141) considera que “[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”.

Borinelli (2006) entende que o saber se constrói a partir da prática, através de atividades e funções realizadas nas unidades organizacionais e para que a contabilidade gerencial desempenhe suas funções e atividades, faz-se necessário o emprego de métodos e a utilização de instrumentos. Assim, o mesmo autor define o que seriam os artefatos da contabilidade, ou seja, estes métodos e “filosofias” de gestão e instrumentos.

Já para Silva (2023), os artefatos da contabilidade gerencial pertencem ao sistema de gestão da organização para fornecer informações econômicas e financeiras indispensáveis aos gestores, ajudando a minimizar os riscos no processo de tomada de decisão. Ao tratar das práticas de contabilidade gerencial, Espejo *et al.* (2009) destacam que a contabilidade gerencial utiliza instrumentos para atingir os seus objetivos, e considera que é comum o uso do termo “artefato” para definir essas práticas, explicando que os artefatos contábeis são utilizados como facilitadores para alcançar os objetivos organizacionais.

Diversos registros são feitos na literatura a respeito de não haver um consenso para os termos que representam esses métodos da contabilidade gerencial. Soutes (2006, p. 23) utiliza o termo “artefatos” da contabilidade gerencial genericamente “referindo-se

a artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções”.

Ao pesquisar sobre o tema, Imlau (2015) encontrou diversas terminologias para nomear as práticas da contabilidade gerencial. Em estudos internacionais destacou que três termos são mais utilizados pelos pesquisadores, sendo *management Accounting Practices*, (“práticas de contabilidade gerencial”), *management Accounting tools* (“ferramentas de contabilidade gerencial”) e *management Accounting techniques* (“técnicas de contabilidade gerencial”). No Brasil, Imlau (2015) encontrou doze termos diferentes para nomear as ferramentas e atividades utilizadas pela contabilidade gerencial, o termo “artefatos de contabilidade gerencial” foi classificado como o mais relevante, seguido do termo “práticas de contabilidade gerencial”.

Sobrinho (2020, p. 23) utilizou o termo "práticas da contabilidade gerencial" como “a elaboração e utilização de procedimentos realizados pelos gestores para se munirem de informações relevantes que os auxiliem no processo decisório”. A mesma autora, destacou também a diversidade de nomenclaturas encontradas na literatura para as práticas em contabilidade gerencial, com os termos tecnologia, ferramentas, estratégias, práticas, técnicas, instrumentos, artefatos e sistemas.

Diante deste contexto, para todas as vezes em que aparecem os termos citados por outros autores, tais como "técnicas", "ferramentas", "instrumentos", "artefatos" ou "práticas de contabilidade gerencial", eles serão considerados sinônimos neste trabalho. No entanto, destaca-se que o termo adotado nesta pesquisa será “práticas de contabilidade gerencial”.

Diante da pluralidade terminológica exposta, este estudo adota o termo "práticas" para designar o conjunto de atividades, métodos e instrumentos que compõem o modelo da IFAC (1998). Ressalta-se que tal escolha não visa reduzir a complexidade ou a relevância de constructos teóricos amplos — como o *Balanced Scorecard* (BSC) ou a Teoria das Restrições —, frequentemente classificados na literatura como filosofias ou sistemas de gestão.

Pelo contrário, o reconhecimento do valor estratégico dessas ferramentas é preservado, sendo a nomenclatura de "práticas" utilizada estritamente para fins de operacionalização da pesquisa. Essa padronização permite uma verificação objetiva do nível de utilização junto às indústrias, facilitando a mensuração da maturidade contábil a partir da frequência de uso dos artefatos listados em cada estágio evolutivo.

No que tange à classificação dessas práticas, Soutes (2006), destaca que não há consenso na literatura sobre quais são tradicionais ou não tradicionais e que, na sua pesquisa, utilizou como base para classificação os estágios definidos para a contabilidade gerencial estabelecido pelo IFAC/IMA, considerando modernas as práticas utilizadas no terceiro e quarto estágio, e tradicionais, as práticas utilizadas no primeiro e segundo estágio evolutivo da contabilidade gerencial.

O Quadro 5 apresenta as práticas relacionadas pelo IFAC/IMA para cada estágio evolutivo da contabilidade gerencial, nos quais são descritos o foco de atuação e a divisão e encaixe de cada prática em métodos e sistemas de custeio, metodologias de mensuração, avaliação e desempenho, e em filosofias e modelos de gestão (IFAC, 1998; Beuren; Grande, 2011). Essa sistematização permite observar a transição de uma contabilidade voltada meramente à mensuração histórica para uma ferramenta de suporte estratégico à criação de valor organizacional.

**Quadro 5** - Estágios evolutivos e práticas da contabilidade gerencial

Estágio (Período)	Foco	Métodos e sistemas de custeio	Métodos de mensuração, avaliação e desempenho	Filosofias e modelos de gestão
1º Estágio (Antes de 1950)	Determinação do custo e controle financeiro	Custeio por absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão	Retorno sobre o Investimento	Orçamento
2º Estágio (De 1950 a 1965)	Informação para controle e planejamento gerencial	Preço de transferência, Moeda constante, Valor presente	Valor presente, Preço de transferência	Descentralização, Orçamento
3º Estágio (De 1965 a 1985)	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta ( <i>Target costing</i> )	<i>Benchmarking</i> , <i>Kaizen</i> , <i>Just in Time</i> (JIT), Teoria das Restrições	Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM)
4º Estágio (De 1985 até hoje)	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	-	EVA ( <i>Economic Value Added</i> )	<i>Balanced Scorecard</i> , GECON, Simulação, Gestão Baseada em Valor (VBM)

Fonte: Soutes (2006); Abdel-Kader; Luther (2008); Isidoro *et al.* (2012); Kruger *et al.* (2022).

Diversos autores estudaram estas e outras práticas, segregando-as e/ou dividindo-as de acordo com os estágios de evolução da contabilidade gerencial previstos no *framework* do IFAC, conforme se apresenta no quadro 5 ou ainda através de diferentes classificações, buscando dividi-las como tradicionais ou contemporâneas. Entre esses autores, destacam-se Guerreiro *et al.* (2005), Soutes (2006), Abdel-Kader e Luther

(2008), Cornachione Jr. e Soutes (2011), Teixeira *et al.* (2011), Isidoro *et al.* (2012), Reis e Teixeira (2013), Leite, Diehl e Manvailer (2015), Imlau (2015), Macohon e Beuren (2016), Sobrinho (2020) e Andrade (2023).

Macohon e Beuren (2016), ao pesquisarem sobre as práticas de contabilidade gerencial, no polo industrial moveleiro de São Bento do Sul, localizado no estado de Santa Catarina, Brasil, dividiram-nas em três grupos, mantendo o agrupamento dos estágios evolutivos propostos pelo IFAC. No primeiro grupo, ao qual nomearam de métodos e custeio, consideraram o Custeio por absorção, o Custeio Variável, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Padrão e Custeio Meta (*Target costing*). No segundo grupo, denominado métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, consideraram o preço de transferência, a moeda constante, o valor presente, o retorno sobre o investimento, o *Benchmarking* e o EVA (*Economic Value Added*) (Macohon; Beuren, 2016).

E, finalmente, para o terceiro grupo, de filosofias e modelos de gestão, consideraram o orçamento, a simulação, a descentralização, o método *Kaizen*, o *Just in Time* (JIT), a Teoria das Restrições, o planejamento estratégico, a Gestão Baseada em Atividades (ABM), GECON, o *Balanced Scorecard* e a Gestão Baseada em Valor (VBM), como práticas de contabilidade gerencial (Macohon; Beuren, 2016).

Andrade (2023) apresenta a classificação adotada por Kamal (2015) e Gliubicias (2012), apresentando outra forma de divisão das práticas de contabilidade gerencial, agrupando-as em Práticas Tradicionais e Práticas Contemporâneas de Contabilidade Gerencial, conforme se apresenta no Quadro 6.

**Quadro 6** - 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</i> (JIT)
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 <i>SWOT</i>
	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)
	Melhoria Contínua

Fonte: Andrade (2023) adaptado de Kamal (2015) e Gliubicias (2012)

Diante das diferentes classificações apresentadas, este estudo adotará a divisão baseada nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial propostos pelo IFAC (1998),

conforme detalhada no Quadro 5. Alinhando-se à abordagem de Soutes (2006), Macohon e Beuren (2016) e Andrade (2023), as práticas pertencentes aos estágios 1 e 2 serão consideradas “tradicionais”, enquanto as práticas dos estágios 3 e 4 serão denominadas “modernas”.

A seguir, serão abordadas de forma sucinta as principais práticas de contabilidade gerencial apresentadas pelo IFAC. Essa análise visa proporcionar uma compreensão objetiva das práticas de contabilidade gerencial que foram pesquisadas através deste estudo, destacando sua relevância para a tomada de decisão e para a gestão eficaz das organizações.

#### **2.4.1 Ponto de equilíbrio**

A informação contábil vai além do que se encontra no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado do exercício (DRE) das organizações, e a contabilidade gerencial é responsável por oferecer muitas dessas informações. Desprezadas das exigências legislativas e atendendo às necessidades de gestão da empresa, as informações gerenciais têm a finalidade de auxiliar a tomada de decisão (Marion, 2008). Dessa forma, o ponto de equilíbrio, a margem de contribuição e o fluxo de caixa operam nesta realidade.

O ponto de equilíbrio é também conhecido por ponto de ruptura ou *Break-even point*. Existem diferentes pontos de equilíbrio, sendo eles o contábil, o econômico e o financeiro. O ponto de equilíbrio contábil é caracterizado pelo momento em que a empresa obtém o valor em receita igual ao valor de seus custos e despesas totais, sendo útil para o entendimento de quantas unidades precisam ser vendidas para cobertura de todos os custos (Tostes; Vieira, 2018).

Já o ponto de equilíbrio econômico é obtido quando a empresa gera um lucro que cobre todos os custos, incluindo os custos de oportunidade e o ponto de equilíbrio financeiro tem o foco na análise da capacidade de geração de fluxo de caixa para atendimento das obrigações financeiras (Tostes; Vieira, 2018).

Portanto, o monitoramento do ponto de equilíbrio atua como um mecanismo de segurança para a gestão, indicando os limites operacionais da empresa. Todavia, para ir além da simples cobertura de custos e buscar a maximização dos resultados, o gestor necessita identificar quanto cada produto ou serviço efetivamente colabora para o pagamento das despesas fixas e formação do lucro. Nesse contexto, torna-se ideal analisar

o indicador que serve de base para essas decisões de mix e precificação: a margem de contribuição.

#### **2.4.2 Margem de contribuição**

A margem de contribuição é uma ferramenta de gestão que facilita a visualização do potencial de cada produto, evidenciando como cada um deles contribuiu, inicialmente, para a cobertura dos custos fixos e, posteriormente, para a geração do lucro almejado (Martins, 2010). Para Bartz *et al.* (2012), a sua análise ocorre de maneira simples, pois mostra o que realmente sobra da receita de cada venda depois de descontar todos os custos e despesas que variam com a produção e tem duas funções: primeiro, ajudar a pagar os custos fixos da empresa e, segundo formar o lucro.

É representada pela diferença entre a receita total e a soma dos custos e despesas variáveis, e através dela pode-se visualizar a viabilidade de um produto. Ao adotar o sistema de custeio variável, não faz a inclusão dos custos fixos, evitando distorções que podem ocorrer devido a rateios arbitrários, refletindo assim exatamente os gastos gerados pelos custos atribuídos ao produto, proporcionando uma visão mais precisa da sua rentabilidade, indicando quanto cada produto contribui para a geração de lucro da empresa (Martins, 2010).

Dessa forma, a margem de contribuição oferece a clareza necessária sobre a eficiência produtiva e comercial, orientando para a maximização dos resultados operacionais. Entretanto, mesmo uma estrutura de custos otimizada pode falhar se não houver um acompanhamento rigoroso da circulação dos recursos. Paralelamente, a solvência da empresa pode ser gerenciada através do fluxo de caixa, instrumento que controla a circulação de valores e a disponibilidade imediata de capital.

#### **2.4.3 Fluxo de caixa**

A prática do fluxo de caixa é uma das bases da gestão financeira e contábil, focada essencialmente no regime de caixa, em oposição direta ao regime de competência utilizado para apurar o lucro. Esta prática consiste no registro, monitoramento e análise de todos os pagamentos e recebimentos de recursos monetários, ou seja, do caixa e de seus equivalentes, de uma organização em um determinado período (Gitman, 2010).

Em um período de discussões sobre as alterações da legislação societária brasileira, Braga e Marques (2001) já antecipavam a tendência de substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). Os mesmos autores argumentam que, embora a DOAR fosse reconhecidamente mais rica em informações econômicas, sua complexidade representava uma barreira para usuários menos especializados.

Em contrapartida, a DFC, apesar de não ser considerada tão completa, apresentava a vantagem de uma interpretação mais simples e objetiva, focada na capacidade de pagamento e na avaliação da liquidez organizacional (Braga; Marques, 2001). Essa previsão viria a se concretizar anos mais tarde com a promulgação da Lei nº 11.638/2007, que alinhou o Brasil aos padrões internacionais e tornou a DFC obrigatória, extinguindo a DOAR (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2010; Brasil, 2007).

Amplamente utilizada como ferramenta de medição da saúde financeira das empresas, a demonstração de fluxo de caixa (DFC), auxilia no controle da parte financeira da organização e explica como o caixa foi gerado e como ele foi utilizado durante um determinado período, sendo uma ferramenta valiosa para os administradores, investidores e credores, pois pode trazer informações que não são vistas no balanço e na DRE. A adoção de uma definição comum de caixa, é fundamental para utilidade dessa ferramenta (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

O Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira – FASB define algumas regras para a elaboração do Fluxo de Caixa, como a divisão da demonstração em três seções, a seção de atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Elaborar uma projeção de fluxo de caixa não é uma atividade complexa, mas demanda um entendimento amplo das necessidades da empresa e um controle eficaz dos seus custos (Tostes; Vieira, 2018).

Conclui-se, portanto, que a DFC oferece um diagnóstico indispensável sobre a capacidade de pagamento e a liquidez da empresa. De maneira complementar, a avaliação da performance econômica de cada segmento é conduzida pela análise da lucratividade por produto, o que permite identificar quais linhas contribuem efetivamente para os resultados corporativos.

#### **2.4.4 Análise da lucratividade por produto**

Para Padoveze (2010), a análise de rentabilidade de produtos é um tema complexo e de grande importância para o acompanhamento das atividades e resultados da empresa, devendo por isso ser uma atividade corriqueira nas organizações. Em virtude dessa complexidade, o mesmo autor chama atenção à necessidade de que as decisões sejam feitas com base em dados globais, nunca por dados individuais ou unitários dos produtos.

A base para a análise de rentabilidade é a apuração do custo unitário dos produtos, que pode ocorrer por diferentes métodos, como: custeio direto ou variável, custeio por absorção, custeio por atividades (ABC) e pelo método da teoria das restrições. Procede-se inicialmente à análise da rentabilidade unitária dos produtos, entretanto, esta não é suficiente, sendo necessária a associação dos custos unitários aos gastos totais fixos, somados com os volumes produzidos ou vendidos, reais ou esperados, geralmente ocorridos no período de um ano, para se chegar a uma análise de rentabilidade total dos produtos, que pode ter bastante diferenciação em função do método de custeio escolhido (Padoveze, 2010).

Portanto, a aplicação adequada dos métodos de custeio é fundamental para identificar quais produtos geram ou destroem valor dentro da organização. Contudo, a complexidade do ambiente de negócios atual exige que se considere não apenas o que está sendo vendido, mas para quem. Visto que os custos de *marketing*, distribuição e atendimento variam significativamente entre diferentes perfis de compradores, torna-se necessário complementar a perspectiva do produto com uma avaliação detalhada da análise da lucratividade por cliente.

#### **2.4.5 Análise da lucratividade por cliente**

A análise da lucratividade dos clientes é facilitada por metodologias de custeio que permitem a alocação precisa de custos indiretos, possibilitando que as empresas identifiquem quais clientes geram maior retorno financeiro. Essa abordagem não apenas revela a verdadeira contribuição de cada cliente para o lucro, mas também abre oportunidades para a formulação de estratégias comerciais mais eficazes, como segmentação de mercado, personalização de ofertas e ajustes de preços (Melo, 2022).

Os custos para servir (*cost to serve*) são um conceito e modelo de análise de custos que está centrado em verificar os custos específicos para atender os clientes, considerando que estes podem ser diferentes pelo tamanho de suas compras. Este fato, demanda um nível de serviço diferente para cada tipo de cliente, trazendo diferença nos custos para atendimento por tipo de cliente. Inicialmente, o custo industrial dos produtos seria o mesmo, havendo diferença nos gastos comerciais, administrativos e financeiros demandados por cada cliente, além de descontos específicos que podem incidir de acordo com as negociações (Padoveze, 2010).

Dessa forma, a identificação precisa dos custos associados a cada cliente permite estratégias de segmentação mais assertivas e a otimização dos recursos organizacionais. Entretanto, a realização dessas análises refinadas torna-se desafiadora quando o sistema contábil agrega custos fixos e variáveis através de rateios, o que pode mascarar a real rentabilidade dos segmentos. Apesar dessa limitação gerencial para análises mais detalhadas, o método que integraliza todos os custos de produção aos estoques é o padrão exigido legalmente no Brasil: o custeio por absorção.

#### **2.4.6 Custeio por absorção**

O Custeio por absorção é o método mais tradicional para medição de custos, onde são considerados todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, para que se chegue ao custo final dos produtos. Por ser utilizado como critério fiscal e legal na maioria dos países, é também o mais utilizado. Ao incorporar os custos anteriormente citados aos produtos, transforma esses gastos em um custo unitário, utilizando as técnicas de rateio das despesas e alocação aos diversos produtos ou serviços (Padoveze, 2010).

Ao considerar todos os custos de produção como custo para formação do produto, o custeio por absorção destina uma parte do custo geral fixo de produção a cada unidade do produto, adicionalmente aos custos gerais variáveis. Dessa forma, por incluir todos os custos de produção nos custos dos produtos, é também conhecido por custeio total (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

O método de custeio por absorção requer a classificação dos custos em diretos e indiretos. Dessa forma, os resultados obtidos são impactados pelo nível de produção. Esse método de custeio contabiliza todos os custos de produção como despesas apenas quando ocorre a venda, refletindo de maneira mais adequada a conexão entre receita e despesa na

determinação do resultado. Existem dois tipos de custeio por absorção, a saber: com e sem departamentalização, sendo este o método de custeio exigido pela legislação brasileira (Lima; Moraes, 2016).

A exigência de manter um sistema de custeio específico faz com que as organizações, ao optarem por implementar um novo modelo, precisem fazê-lo de forma simultânea ao existente. Essa situação não apenas traz desafios iniciais comuns a qualquer nova abordagem de trabalho, mas também se transforma em um obstáculo, pois implica na necessidade de alocar mais recursos para gerenciar dois sistemas de custeio ao mesmo tempo (Lima; Moraes, 2016).

Conclui-se, portanto, que o custeio por absorção atende plenamente ao princípio da competência, através da confrontação da receita e despesa, ao ativar os custos fixos nos estoques até o momento da venda. Todavia, essa característica pode distorcer a tomada de decisão de curto prazo, pois faz o lucro variar em função do volume de produção, e não apenas das vendas.

Neste sentido, para gestores que necessitam de clareza sobre quanto cada produto efetivamente contribui para o pagamento da estrutura fixa da empresa, tratando-a como uma despesa do período e não como custo do produto, a alternativa metodológica que se mostra mais adequada é o custeio variável.

#### **2.4.7 Custeio variável**

O custeio variável, e outros métodos de custeio são usados para fins gerenciais, isto é, como ferramenta de auxílio à administração para a tomada de decisões (Araújo; Margueiro; Morais, 2021). Neste método de custeio, utiliza-se somente os custos e despesas que possuem relação proporcional e direta com os produtos, por isso é normalmente conhecido por custeio direto, pois a maioria dos custos variáveis são custos diretos, ocorrendo este fato com a maioria dos produtos. Nesse método, os custos fixos indiretos não são contabilizados ao produto, sendo tratados como despesas do período (Padoveze, 2010).

Também conhecido por custeio marginal, o custeio variável tratará como custos dos produtos somente os custos de produção que variam em função do volume, o que normalmente inclui, matéria-prima direta, mão-de-obra direta, e a parcela variável dos custos gerais de produção, não sendo considerados os custos gerais fixos, pois estes são tratados como custos do período (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Dessa forma, neste método, o custo de uma unidade produzida não contém qualquer custo geral fixo de produção. É interessante destacar que em virtude da não utilização dos custos gerais fixos totais, que vão diretamente para a despesa, o lucro operacional líquido não sofre alterações por variações na produção nesse método de custeio, o que ocorre em oposto ao método de custeio por absorção (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Em suma, o custeio variável oferece uma visão clara da margem de contribuição, eliminando as distorções causadas pelos rateios baseados em volume de produção. Entretanto, em ambientes empresariais modernos, onde a automatização e a complexidade dos processos elevaram significativamente a proporção dos custos indiretos (fixos), tratá-los apenas como despesas do período pode ser insuficiente para uma gestão estratégica de custos. A necessidade de compreender não apenas o volume, mas as causas que impulsionam o consumo desses recursos indiretos, conduz à adoção de metodologias mais refinadas, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

#### **2.4.8 Custeio baseado em atividades (ABC)**

Diante das variadas maneiras para se obter os custos dos produtos, surgem questionamentos e novas pesquisas na busca pela forma ideal de se calcular os custos reais dos produtos. A competitividade e necessidade das empresas de trabalharem com produtos diversificados e direcionados para cada tipo de cliente, foram impulsionadoras para o nascimento do Custeio Baseado em atividade (Custeio ABC) – *Activity Based Cost* – também conhecido por Custeio Baseado em Transações. Este método busca melhorar a alocação dos custos dos produtos por meio de medições mais precisas dos custos fixos indiretos, associando-os às atividades que geram esses custos (Padoveze, 2010).

Para que isso possa ocorrer, no custeio baseado em atividades, os produtos irão receber todos os custos gerais, inclusive aqueles que não são de produção, buscando determinar seu custo completo e não apenas o seu custo de produção. A partir desta metodologia, os custos são atribuídos a produtos e clientes, com base nas atividades que consomem os recursos, conectando esses custos a objetos de custos por meio de atividades, que abrangem custos de produção, administração e vendas (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Para a sua implementação, a equipe de implantação entrevista pessoas que trabalham em setores responsáveis por custos gerais, buscando a descrição das atividades

realizadas. A partir disso, acumuladores de custos de atividades são associados às atividades mapeadas. Para cada acumulador de custos é calculada uma taxa de atividade, demonstrando se os custos estão sendo mais direcionados a determinada atividade. O resultado é uma análise mais precisa destes custos, orientando e facilitando a tomada de decisão. Esse método possui diversas variantes e geralmente é utilizado paralelamente ao uso do sistema de custeio da empresa (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

De acordo com Silva, Alves e Cogan (2007, p. 82), “o custeio baseado em atividades (ABC) tem sido criticado por sua incapacidade de dar suporte às decisões de produção baseadas no curto prazo, sendo, por isso, considerado uma sistemática de alocação de custos para o longo prazo”. Os autores destacam que para que se possa compreender melhor o método ABC e como ele se aplica, é fundamental o conhecimento dos “processos”, “atividades” e “direcionadores de custo”.

Conclui-se, portanto, que o mapeamento de processos e direcionadores de custos no ABC oferece subsídios para decisões estratégicas de longo prazo e gestão da complexidade. Todavia, a rotina operacional exige instrumentos que antecipem os resultados esperados e sirvam de baliza para o planejamento orçamentário. A necessidade de fixar referências de custos unitários antes mesmo de a produção ocorrer, permitindo a posterior análise de variações, justifica a aplicação da metodologia conhecida como Custeio-padrão.

#### **2.4.9 Custeio-padrão**

O Custeio padrão é apoiado pelo custo padrão, que busca prever como os custos reais devem se comportar nas condições previstas e projetadas, norteando o controle de custos e atuando como uma medida de eficiência da produção, sendo uma base a ser comparada com os custos reais (Silva *et al.*, 2011).

Também denominado *Standard*, este tipo de custeio é utilizado para apoiar o controle e acompanhar a produção na indústria, servindo como um parâmetro a ser utilizado no processo produtivo. Atua como uma estimativa para apropriação dos custos e pode ser usado tanto para o custeio variável, quanto para o custeio padrão (Costa, 2011).

Ainda para Costa (2011), o custo padrão, também chamado de custo ideal, é na maioria das vezes impraticável e difícil de ser atingido, pois seria o custo onde a empresa trabalharia com sua capacidade total, sem nenhum tipo de ocorrência. Para este autor, o correto seria utilizar um custo padrão onde fossem consideradas todas as limitações com

base em informações históricas do desempenho da empresa, o que seria o custo padrão corrente, um custo que apesar de difícil de ser alcançado, não se torna impossível.

Dessa forma, a definição de um custo-padrão fornece à gestão um parâmetro seguro para medir o desempenho operacional e evitar ineficiências. Entretanto, a otimização dos processos internos precisa estar alinhada à realidade de mercado. Quando o mercado estabelece um teto para o preço de venda, a empresa necessita de uma ferramenta que ajuste sua estrutura de custos para chegar ao custo máximo permitido e ainda gerar lucro, o que fundamenta a aplicação do Custeio Meta (*Target costing*).

#### **2.4.10 Custeio meta (*Target costing*)**

O custeio meta, *Target costing* ou ainda custeio-alvo é uma metodologia originada na indústria automobilística japonesa, que visa maximizar o valor entregue ao cliente final, alinhando o custo do produto ao preço que o consumidor está disposto a pagar. Essa abordagem enfatiza a colaboração intensa nas fases iniciais de concepção e definição do produto, permitindo a melhoria da qualidade dos projetos e a geração de valor para o usuário (Oliva; Granja, 2012).

De acordo com Staziacki e Stroparo (2016, p. 186), o custeio meta “trata-se de uma metodologia que permite decisões orientadas para o mercado, com gestão antecipada de custos e cooperação de esforços dos diversos setores empresariais”. A definição do custo-alvo envolve estabelecer o limite máximo de custo para um novo produto, seguido pelo desenvolvimento de um protótipo que possa ser produzido de forma lucrativa dentro desse limite (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Essa metodologia foi se desenvolvendo impulsionada pela concorrência, passou a ser adotada por outras empresas e foi aprimorando-se e disseminando-se para outros países. “A literatura aponta diversos outros benefícios que levam as empresas a adotarem o Custeio Alvo, a saber: a redução dos custos, redução de desperdícios, melhoria do produto, satisfação do cliente, vantagem competitiva, dentre outros” (Macêdo; Monte; Callado, 2020, p. 3).

Dessa forma, a metodologia do Custeio Meta alinha a estrutura de custos da empresa às expectativas de valor do mercado externo. Já no ambiente interno, a gestão se sofisticava quando o processo produtivo envolve múltiplas unidades de negócios integradas. A valoração dessas trocas entre divisões, essencial para conciliar a autonomia dos

gestores com os objetivos globais da corporação, fundamenta a aplicação do Preço de Transferência.

#### **2.4.11 Preço de transferência**

Os preços de transferência são considerados fundamentais na avaliação e mensuração dos sistemas de incentivos gerenciais, pois permitem que as divisões que fornecem produtos intermediários operem como centros de lucro ou investimento. Dessa forma, esses preços estão ligados ao princípio da controlabilidade, uma vez que possibilitam aos gestores avaliarem os resultados de suas ações dentro de suas áreas de responsabilidade (Aguiar *et al.*, 2012).

O preço de transferência pode ser aplicado tanto internamente, entre filiais, centros de responsabilidade e departamentos de uma mesma empresa, quanto externamente, entre partes relacionadas, independentemente de estarem em países distintos, desde que respeitadas as legislações pertinentes. Em ambos os casos, o objetivo é otimizar o resultado total da organização e avaliar o desempenho das diversas unidades (Grunow; Beuren; Hein, 2010).

A legislação brasileira impõe a necessidade de registros contábeis específicos relacionados aos preços de transferência. O não cumprimento ou a aplicação inadequada dessas normas pode resultar em sanções legais, comprometendo assim os resultados operacionais da empresa (Giacomelli; Aguiar, 2017).

Em suma, a correta definição dos preços de transferência é vital para garantir a conformidade legal e a justa avaliação de desempenho entre áreas. Vale atentar que é fundamental mitigar as distorções causadas pela variação do poder de compra da moeda e pelo fator tempo. Nesse contexto, ferramentas que ajustam os valores nominais à realidade econômica, como Moeda Constante e Valor Presente, tornam-se indispensáveis para evitar diagnósticos distorcidos pela inflação.

#### **2.4.12 Moeda constante e valor presente**

A necessidade de ajustar informações financeiras para análise é fundamental tanto para gestores internos quanto para entidades externas, como o fisco e investidores. Em 1992, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) publicou a Instrução Normativa nº 191, que regulamentou a elaboração de demonstrações financeiras para Sociedades

Anônimas. Esta norma, foi obrigatória para empresas listadas em bolsa e ofereceu uma metodologia abrangente para reduzir os impactos da inflação nas contas, tornando-se uma referência em contabilidade de moeda constante, assim como também para o ajuste a valor presente (Duarte, 1997).

Embora ambas as práticas tratem do valor do dinheiro no tempo, é fundamental diferenciar a Moeda Constante do Valor Presente. A primeira é uma técnica de correção retrospectiva que visa expurgar os efeitos da inflação passada sobre os demonstrativos (Duarte, 1997). O uso da técnica da Moeda constante permite que os relatórios possam ser comparados a qualquer momento (Ferreira *et al.*, 2020). A contabilidade em moeda constante pode ser entendida como uma contabilidade em moeda corrente que utiliza uma unidade de conta com poder de compra estável (Duarte, 1997).

A segunda, o valor presente, envolve a identificação dos fluxos de caixa pertinentes às opções de investimento e a definição de uma taxa de desconto adequada para a avaliação dos resultados em termos de valores monetários atuais (Kimura; Suen, 2003). Não foca na inflação passada, mas no valor do dinheiro no futuro. É uma técnica fundamental para apoiar decisões financeiras (Moribe; Panosso; Marroni, 2007).

A técnica de valor presente visa fornecer uma representação mais fiel da situação financeira em cada período, ao descontar os fluxos de caixa futuros para um valor atual. Isso permite que se obtenha um montante que não incorra em encargos financeiros, facilitando sua conversão em moeda constante. Essa metodologia é fundamental para apoiar decisões financeiras, levando em conta a variação do valor do dinheiro ao longo do tempo (Moribe; Panosso; Marroni, 2007).

Ao assegurar valores fidedignos através da eliminação das distorções inflacionárias, prepara-se o terreno para a mensuração do desempenho real. O passo final consiste em validar se a alocação de recursos gerou riqueza, relacionando o lucro ajustado ao capital investido na operação. Essa síntese da eficiência, que confronta o ganho obtido com o investimento realizado, é a essência do Retorno sobre o Investimento (ROI).

#### **2.4.13 Retorno sobre o investimento (ROI)**

O retorno sobre o investimento é a métrica utilizada para avaliar a eficiência de um investimento. Este retorno é calculado pela divisão entre o lucro operacional líquido e o valor médio dos ativos operacionais. É uma ferramenta que permite aos gerentes analisarem e comparar a rentabilidade de diferentes investimentos, ajudando na tomada

de decisões estratégicas sobre onde alocar recursos financeiros (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Para Cardoso e Oliveira (2023, p. 179), “o ROI evidencia qual retorno seus investimentos vêm alcançando, apontando o quanto de lucro se pode esperar daquela referida empresa ou se vale a pena continuar com aquele investimento ou não”. As autoras consideram o ROI como uma métrica de fácil interpretação e afirmam ser conhecida como a melhor medida de eficiência operacional (Cardoso; Oliveira, 2023).

Além dos lucros diretos, os custos associados ao aporte de capital devem ser considerados, assim como o tempo necessário para alcançar esses resultados, a fim de garantir uma análise mais precisa e realista da performance do investimento (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Conclui-se, portanto, que o monitoramento do ROI é vital para a saúde financeira e a atratividade do negócio. Todavia, constatar o nível de rentabilidade atual é apenas o primeiro passo; o desafio seguinte é identificar como elevá-lo. Para descobrir novos métodos e estratégias que permitam alcançar patamares superiores de excelência operacional, as organizações buscam referências nas melhores práticas adotadas por outras empresas, utilizando-se da ferramenta de *Benchmarking*.

#### **2.4.14 *Benchmarking***

O *Benchmarking* é um processo sistemático de melhoria organizacional que consiste em identificar, compreender, adaptar e implementar as melhores práticas internas ou externas. O seu intuito é otimizar processos, aumentar a competitividade e promover o desenvolvimento sustentável. Nesse contexto, a técnica envolve a coleta e análise sistemática de indicadores previamente definidos para comparar processos e desempenhos entre unidades organizacionais ou parceiros, com o objetivo de identificar e implementar práticas eficazes (Bednárová *et al.*, 2024).

A melhoria da qualidade pode ser estimulada pelo uso desta técnica, que consiste em comparar e trocar experiências com outras empresas do setor, na busca por melhores soluções e práticas para o negócio. A inspiração em empresas concorrentes pode vir a gerar um aperfeiçoamento de processos ou redução nos custos. A utilização desta ferramenta pode ser reforçada através de intervenções complementares combinando-a com outras medidas de desempenho (Sá *et al.*, 2020; Willmington *et al.*, 2022).

Conclui-se, portanto, que o *Benchmarking* é uma ferramenta essencial para evitar a estagnação, permitindo que a empresa acompanhe os líderes de mercado. Mas, para além da comparação externa, torna-se necessário avançar para a avaliação de métricas que mensurem a eficiência interna na criação de valor. Nesse sentido, o próximo tópico abordará o *Economic Value Added* (EVA), um indicador voltado para a mensuração do lucro econômico real após a remuneração de todo o capital empregado na operação.

#### **2.4.15 EVA (*Economic Value Added*)**

O EVA surgiu no início da década de 1990, apesar do conceito de lucro residual existir há décadas anteriores (Menegat; Colle, 2003), como uma resposta à busca por maior rentabilidade nas empresas. É um conceito que deve ser claramente distinguido da lucratividade, pois ambos possuem significados distintos. A rentabilidade se dá a partir do momento em que se atinge um valor superior ao capital empregado pelos sócios. Assim, o EVA é um dos métodos capazes de fazer a avaliação de rentabilidade da empresa (Costa, 2011).

O método promove uma avaliação mais realista do desempenho financeiro ao exigir ajustes contábeis que refletem riscos reais e evitam manipulações comuns no sistema tradicional, que usa o princípio da prudência para mascarar despesas. Coloca os executivos na posição dos acionistas, e foca na criação de valor efetivo, não apenas em apresentar bons resultados aparentes. Isso contrasta com a prática comum de priorizar lucros imediatos à custa de investimentos essenciais, prejudicando o crescimento sustentável. Assim, o EVA alinha a gestão aos interesses dos acionistas, valorizando decisões que geram riqueza a longo prazo (Menegat; Colle, 2003).

Possui fácil aplicação, pois se utiliza das demonstrações contábeis para calcular o retorno de um investimento após a remuneração do capital empregado por terceiros, ou por parte dos sócios. Além disso, muitas empresas consideram o EVA como uma oportunidade de engajar seus funcionários, implementando um sistema de bonificação que não define um valor fixo para a distribuição. Em vez disso, a bonificação é concedida apenas quando a empresa atinge a meta de remunerar adequadamente o capital de terceiros e dos sócios. Dessa forma, o EVA não apenas promove a geração de valor, mas também alinha a mentalidade dos funcionários com os objetivos estratégicos da empresa (Costa, 2011).

Conclui-se, portanto, que a adoção do EVA promove uma mudança cultural, incentivando a busca contínua pela eficiência do capital. Todavia, a gestão cotidiana exige um instrumento de controle que permita monitorar se o desempenho operacional está caminhando na direção desejada antes mesmo do fechamento do período. A peça fundamental que coordena as atividades dos diversos departamentos e estabelece os padrões financeiros a serem perseguidos pela organização é o Orçamento.

#### **2.4.16 Orçamento**

Considerado como um dos principais artefatos de gestão, o orçamento é utilizado para diferentes propósitos (Mucci; Frezatti; Dieng, 2016). Para Zuch (2008, p. 58), “o orçamento é uma ferramenta de planejamento e controle que busca atender tanto ao quesito de tornar oportuna a informação, como apresentar informações consistentes”.

É possível observar a importância do orçamento para fortalecer as ações de planejamento e controle das empresas. Quando a organização decide se guiar por um orçamento, cada departamento tem seus limites claramente definidos, o que gera uma necessidade de aprimorar processos, identificar fragilidades e gargalos, e implementar controles internos para minimizar erros e desvios em relação aos objetivos estabelecidos (Abreu Filho, 2017).

Diante da aplicação do orçamento em uma empresa, o engajamento e comprometimento dos gestores são essenciais, desde a fase de planejamento até a execução dos controles internos, sempre em busca de resultados melhores por meio de processos mais transparentes. O orçamento é uma ferramenta indispensável para a controladoria, e seu planejamento, monitoramento, avaliação e controle são fundamentais para o desenvolvimento da gestão e para o alcance das metas e resultados desejados (Abreu Filho, 2017).

Pedreti e Diniz-Maganini (2023) destacam que, embora exista um debate sobre manter, aprimorar ou abandonar o orçamento tradicional, a escolha depende das características específicas de cada empresa, como setor de atuação, cultura organizacional e objetivos estratégicos. Estas autoras analisam diversos tipos de orçamento, incluindo o orçamento empresarial tradicional, o orçamento contínuo, o orçamento base zero, o orçamento flexível, o orçamento por atividades, o orçamento matricial e a abordagem *Beyond budgeting*. Além disso, as mesmas autoras ressaltam que metodologias como o orçamento base zero e o orçamento contínuo podem oferecer maior flexibilidade e

alinhamento estratégico, respondendo melhor às demandas de um ambiente empresarial cada vez mais dinâmico e imprevisível.

Dessa forma, o orçamento define as metas e os limites de gastos, servindo como bússola para a execução da estratégia. Entretanto, a complexidade do ambiente de negócios exige que os gestores validem a consistência desses planos frente a riscos potenciais. A modelagem matemática que permite visualizar o comportamento dos resultados sob diversas condições operacionais e econômicas, conferindo maior segurança ao processo decisório, é a simulação.

#### **2.4.17 Simulação**

Os modelos de simulação são comuns na representação de processos em diversos setores, com o intuito de auxiliar na resolução de problemas decisórios. Durante a elaboração desses modelos, a equipe responsável pela simulação frequentemente depende do conhecimento especializado. Para otimizar esse processo de modelagem, é possível empregar ferramentas adequadas de gestão do conhecimento colaborativo (Florica; Hincu, 2009).

Além disso, Florica e Hincu (2009) destacam que os modelos de simulação podem também apoiar as atividades de gestão, uma vez que permitem a avaliação de diferentes alternativas de decisão antes de sua implementação, ou ainda podem ser utilizados para simular dados comerciais que estão ausentes, ajudando na identificação de padrões de conhecimento.

Para processos que abrangem múltiplas empresas, a modelagem dos sistemas apresenta desafios adicionais, a complexidade torna a tarefa de simular interações entre empresas mais exigente, exigindo uma abordagem cuidadosa para garantir que todas as variáveis e dinâmicas sejam adequadamente consideradas (George *et al.*, 1996).

Dessa forma, o uso de simuladores permite reduzir riscos e preencher lacunas de informação, apoiando a gestão no tratamento de dados complexos. Para além do suporte tecnológico, a agilidade decisória depende de uma estrutura que favoreça a autonomia local. O reconhecimento de que os gestores de ponta detêm informações específicas e privilegiadas para a resolução de problemas imediatos fundamenta a adoção da política de descentralização.

#### **2.4.18 Descentralização**

Conforme explicam Oliveira e Ávila (1999), a descentralização nasce como uma resposta estratégica à complexidade empresarial, particularmente quando a alta administração enfrenta limitações de tempo ou de conhecimento específico sobre os múltiplos ramos de atuação da organização. Ao delegar maior autonomia decisória para os níveis hierárquicos inferiores, busca-se não apenas otimizar a agilidade e a qualidade das decisões, mas também liberar a gestão de topo das atividades operacionais rotineiras, permitindo seu foco em questões estratégicas.

Nesse novo arranjo, Oliveira e Ávila (1999) destacam que os sistemas de controle assumem um papel duplo: devem, simultaneamente, prover a alta administração com informações sobre o desempenho e a rentabilidade das unidades de negócio, bem como influenciar o comportamento dos gestores locais para assegurar que suas ações sejam consistentes com os objetivos globais da companhia.

A dicotomia entre a tomada de decisão centralizada e a delegação tem sido um tema recorrente na literatura de gestão ao longo do tempo. A delegação apresenta um desequilíbrio entre dois efeitos: melhora a utilização de informações nos níveis inferiores da hierarquia, mas reduz o controle dos gerentes de nível superior (Zabojnik, 2002).

As empresas costumam implementar estruturas descentralizadas com base em suas operações e mercados. Aquelas que atuam em diversas indústrias tendem a organizar suas atividades por produtos, enquanto aquelas com um portfólio mais limitado podem optar por descentralização funcional ou geográfica. Além disso, empresas focadas no mercado frequentemente se descentralizam geograficamente para melhor atender às necessidades locais (Zabojnik, 2002).

A organização ganha velocidade de adaptação com a descentralização, mas a eficiência plena depende também do refinamento dos processos internos. Nesse contexto, torna-se essencial uma metodologia que ataque as ineficiências da rotina. O conceito de *Kaizen* atende a essa demanda ao sistematizar a melhoria contínua, transformando pequenas ações diárias em ganhos consistentes de produtividade.

#### **2.4.19 *Kaizen***

*Kaizen* é uma palavra japonesa que significa “melhoria contínua”. O conceito fundamental desta técnica reside na avaliação ágil de partes menores e controláveis de

um problema, seguida pela rápida aplicação de soluções e uma reavaliação constante em tempo real (Paul; Knechtges; Decker, 2014). Promove melhorias pequenas e contínuas, envolvendo todos os colaboradores com um espírito de engajamento e colaboração (Carnerud; Jaca; Backstrom, 2018). Na prática, busca-se envolver todos os participantes do processo que está sendo avaliado, de forma que os custos para a empresa sejam mantidos em níveis relativamente baixos (Vivan; Ortiz; Paliari, 2016).

A melhoria contínua dos processos constitui um dos princípios fundamentais que definem a essência do Sistema Toyota de Produção (STP) (Vivan; Ortiz; Paliari, 2016). Na década de 1950, Taichi Ohno, inspirado por Taylor, criou uma filosofia japonesa que visa o bem-estar do trabalhador e da empresa, focando na eliminação de desperdícios e melhoria da qualidade em processos produtivos, produtos, manutenção e administração (Maurício *et al.*, 2013).

Esse método enfatiza a importância da participação de todos os envolvidos, não se limitando apenas à gerência, nas transformações propostas. Graças à natureza das mudanças, que são pequenas, e ao foco nas questões humanas e na gestão de mudanças, o *Kaizen* se torna uma abordagem eficaz (Paul; Knechtges; Decker, 2014).

Dessa forma, o *Kaizen* mobiliza o capital humano para resolver problemas e aprimorar a qualidade intrínseca das tarefas. Complementarmente, a busca pela excelência exige também o combate a um dos maiores custos invisíveis da indústria: o capital imobilizado em estoques e o tempo de espera. A abordagem que visa eliminar esses excessos, transformando o fluxo produtivo em uma resposta imediata à solicitação do cliente, fundamenta o conceito de *Just in Time* (JIT).

#### **2.4.20 *Just in Time* (JIT)**

O JIT é mais um método creditado aos japoneses, administradores da Toyota, que perceberam que a busca pela maximização da eficiência, através do excesso de ocupação dos funcionários e conseqüentemente de produção, estava gerando na verdade ineficiência. Dessa forma, a utilização do *Just in Time*, atua para manter o controle da produção e dos estoques. As compras de matéria-prima e a produção das unidades passam a ser feitas na medida certa, para atender de maneira suficiente a demanda (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Groenevelt (1993, p. 629) explica que, apesar de corriqueiro e altamente referenciado, o termo JIT não possui fácil definição. O mesmo autor afirma que “o termo

JIT descreve a tentativa de produzir itens somente quando eles são necessários, nas menores quantidades possíveis e com o mínimo de desperdício de recursos humanos e naturais”. Para Santos e Vasconcelos (2021, p. 1), “o *Just in Time* é um método de racionalização dos processos produtivos, focado na eficiência, ao definir, de maneira racional e sistemática, a cadeia produtiva”.

O enfoque deste método pode ser utilizado tanto para empresas industriais como para as comerciais, entretanto seu efeito é mais forte nas empresas industriais, pois atinge diretamente seus três tipos de estoque: matéria-prima, produção em andamento e produtos acabados. Interrupções inesperadas de suprimento podem ser uma desvantagem para a técnica do JIT. Para que a teoria seja colocada em prática a sugestão de seu criador, é que primeiramente seja identificada a restrição, depois que ela seja explorada (Garrison; Noreen; Brewer, 2007).

Dessa forma, ao reduzir drasticamente os estoques, o JIT traz à tona os problemas operacionais que antes ficavam ocultos. Entre esses desafios, destacam-se os desequilíbrios de capacidade entre as diferentes etapas produtivas. A filosofia de gestão que se dedica especificamente a identificar, explorar e elevar a capacidade desse recurso restritivo, utilizando-o como alavanca para o desempenho organizacional, é a Teoria das Restrições (TOC).

#### **2.4.21 Teoria das restrições (TOC)**

A Teoria das Restrições sustenta que o sucesso depende da administração eficaz das limitações existentes (Garrison; Noreen; Brewer, 2007). Também denominada de GDR (Gerenciamento das Restrições), é considerada uma derivada da filosofia JIT. Eliyahu Goldratt, um de seus criadores, entende que a resistência de uma corrente, como em um processo de fabricação, é determinada pelo seu elo mais fraco. Cada corrente possui apenas um elo fraco, que limita o desempenho de toda a estrutura. Portanto, é essencial que essa restrição, ou gargalo, seja abordada de forma prioritária (Padoveze, 2010).

Conforme Padoveze (2010), a TOC estrutura-se através de cinco etapas. Primeiramente, identificam-se as restrições que limitam a capacidade operacional da empresa. Em seguida, deve-se determinar a melhor forma de explorar essas restrições para maximizar sua eficiência. O terceiro passo consiste em alinhar todos os outros processos à decisão anterior, evitando sobrecargas na restrição identificada. Após essa

fase, é importante aumentar a capacidade da restrição por meio de melhorias ou investimentos adequados. Por último, o ciclo se reinicia com a análise de novas restrições que possam ter surgido, promovendo assim um processo contínuo de melhoria.

Para Silva, Alves e Cogan (2007), essas etapas visam direcionar a visão dos gestores às restrições, ou seja, para os recursos limitantes que podem atuar como obstáculos ao crescimento da organização. E ainda, que aprendendo a lidar com essas restrições, reconhecendo-as e buscando gerenciá-las de maneira eficaz, a organização pode encontrar oportunidades para o crescimento do seu negócio.

Embora a Teoria das Restrições ofereça um método robusto para maximizar a eficiência operacional, garantindo que os recursos limitantes sejam aproveitados ao máximo, a excelência na execução interna não é suficiente se a organização estiver caminhando na direção errada. Para além da excelência na execução interna, é importante assegurar que a organização caminhe na direção correta. A fim de alinhar a eliminação de gargalos aos objetivos de longo prazo e ao posicionamento frente ao ambiente externo, estabelecem-se as diretrizes maiores por meio do Planejamento Estratégico.

#### **2.4.22 Planejamento estratégico**

Segundo Porter (2004, p. 4), "a essência da formulação de uma estratégia competitiva é relacionar a empresa ao seu meio ambiente". A partir dessa definição, o planejamento estratégico deixa de ser apenas um alinhamento interno de metas para se tornar o desenvolvimento de uma fórmula ampla de como a organização irá competir. O foco desloca-se do diagnóstico genérico para a análise estrutural da indústria, onde a empresa deve identificar as forças que movem a concorrência e, com base nisso, definir uma posição defensável. Assim, o planejamento não visa apenas a eficiência operacional, mas a escolha deliberada de um conjunto de atividades que diferencie a organização e garanta retornos superiores a longo prazo.

Essa ferramenta de gestão possibilita a seleção de metas, objetivos, estratégias e indicadores-chave de desempenho que serão viáveis para o próximo ciclo estratégico, além de ajudar a estabelecer a visão, os valores e a missão da organização. O plano estratégico abrange programas operacionais para cada ano do ciclo, detalhando as principais atividades necessárias para alcançar cada objetivo, bem como o respectivo orçamento. As etapas finais do plano estratégico incluem a implementação, o monitoramento e a avaliação dos resultados (Carvalho, 2024).

Há diversas metodologias que podem ser utilizadas no planejamento estratégico, podendo se concentrar tanto no processo quanto no conteúdo. Essa versatilidade possibilita que as organizações ajustem seu planejamento de acordo com suas necessidades particulares (Bryson, 2018). Para Mintzberg (1994), o planejamento deve ser um processo dinâmico e criativo, no qual os planejadores desempenham o papel de facilitadores do pensamento estratégico.

Mintzberg (1994) traz críticas ao planejamento estratégico ao questionar seu modelo tradicional, afirmando que ele desconsidera a realidade das organizações e restringe a criatividade. Aponta três principais deficiências: a falta de conexão entre os planejadores e a prática real, a ênfase excessiva na lógica em detrimento da intuição, e a redução do planejamento a uma simples programação de estratégias já existentes.

A despeito da importância de se estabelecer diretrizes globais, a competitividade real de uma empresa é construída na eficiência de suas rotinas diárias. De nada adianta um plano estratégico robusto se a execução estiver repleta de tarefas que consomem recursos sem entregar valor ao cliente. A necessidade de uma ferramenta que avalie continuamente a eficiência dos processos, utilizando o custeio das atividades não apenas para mensuração, mas para a tomada de decisão gerencial, fundamenta o conceito de Gestão Baseada em Atividades (ABM).

#### **2.4.23 Gestão baseada em atividades (ABM)**

O estudo de Johnson e Kaplan em 1987 revelou a "Relevância Perdida" na contabilidade gerencial, destacando a necessidade de métodos que aprimorassem a tomada de decisão. Os autores propuseram uma análise mais profunda das atividades e uma melhor integração entre estratégia e operações. Essas ideias foram essenciais para o surgimento do *Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton, e de um Custeio Baseado em Atividades (ABC) focado na estratégia, permitindo que as organizações alinhem suas atividades e custos aos seus objetivos (Wegmann, 2008).

Para Wegmann (2008), o Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM) emprega este Custeio Baseado em Atividades para otimizar o processo de tomada de decisões. Essa abordagem envolve a análise das atividades e dos custos associados, utilizando métodos como a análise da lucratividade do cliente e o ABC influenciado pelo tempo, avaliando seu efeito na rentabilidade, com ênfase na geração de valor e na promoção de melhorias na eficiência.

A Gestão Baseada em Atividades surgiu nos Estados Unidos durante a década de 1990 e tornou-se conhecida internacionalmente em função das publicações realizadas por Kaplan e Cooper, que foram responsáveis por disseminar amplamente essa abordagem em diferentes países e organizações (Miranda; Wanderley; Meira, 2003).

Em estudo comparativo sobre os sistemas ABM e GECON, Miranda, Wanderley e Meira (2003) concluíram que ambos focam na gestão por atividades e na melhoria dos processos internos, mas o GECON é mais operacional e financeiro, enquanto o ABM é mais estratégico e utiliza indicadores financeiros e não financeiros. Eles ressaltam que nenhum dos sistemas é completo, e o gestor deve considerar as limitações e especificidades de cada método para a tomada de decisões.

Portanto, o ABM cumpre o papel de alinhar as atividades operacionais aos objetivos estratégicos da organização, oferecendo uma visão detalhada do consumo de recursos. Então, para complementar o quadro de metodologias de gestão apresentadas neste trabalho, o próximo tópico abordará as características do Modelo de Gestão Econômica (GECON), destacando sua abordagem focada na eficácia econômica.

#### **2.4.24 Modelo de gestão econômica (GECON)**

O Modelo de Gestão Econômica (GECON) criado na década de 1970 por Armando Catelli e Reinaldo Guerreiro, é uma ferramenta que avalia os resultados econômicos de uma organização, mostrando como cada transação contribui para a eficácia empresarial. Este modelo pode ser aplicado em diferentes setores (Borges Filho; Nunes; Rodrigues, 2022). Para Catelli (1999, p. 31), “o GECON significa administração por resultado, tendo como objetivo a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e eficiência operacionais”.

Em estudo aplicado à especialistas brasileiros, com objetivo de analisar os prognósticos dos especialistas em GECON e sua contribuição ao desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, Borges Filho, Nunes e Rodrigues (2022) afirmam que foi destacada a importância da GECON para a Contabilidade Gerencial, reconhecendo sua base conceitual robusta e sua relevância na gestão moderna.

No entanto, também foi apontada a necessidade de atualizar o GECON para se adequar às novas realidades dos negócios e às tecnologias emergentes. Além disso, destacam que a formação de novos profissionais ainda é muito voltada para a Contabilidade Financeira, o que pode limitar a adoção do GECON. Para que o modelo

ganhe mais espaço, é essencial que a academia e consultorias atuem como agentes de mudança, promovendo pesquisas e práticas que integrem o GECON nas organizações (Borges Filho; Nunes; Rodrigues, 2022).

Sob essa perspectiva, a revitalização do ensino e da aplicação do GECON é importante para fortalecer a cultura de gestão econômica nas empresas nacionais. Contudo, a complexidade do ambiente competitivo exige que os gestores monitorem não apenas o resultado financeiro final, mas também os vetores de desempenho que o antecedem, como clientes e processos internos. A metodologia que propõe justamente o equilíbrio entre essas métricas financeiras e não financeiras é o *Balanced Scorecard* (BSC).

#### **2.4.25 *Balanced Scorecard* (BSC)**

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta de gestão que permite às empresas avaliarem seu desempenho de forma abrangente, indo além das métricas financeiras tradicionais. Este método facilita a transição de um enfoque exclusivamente financeiro para um modelo que integra resultados como base para a reflexão e aprendizado em gestão estratégica. Dentre as suas funções, incluem-se a avaliação do cumprimento da visão e missão organizacional, a medição da vantagem competitiva, a orientação estratégica e a análise de indicadores-chave de desempenho (Silalahi, 2023).

O *Balanced Scorecard* é estruturado em quatro perspectivas: financeira, que foca na criação de valor; do cliente, que identifica os segmentos de mercado-alvo; dos processos internos, que destaca os processos essenciais para atrair e reter clientes; e de aprendizagem e crescimento, que sustenta o desenvolvimento contínuo das outras três perspectivas. Embora frequentemente associado a grandes corporações, o *Balanced Scorecard* também é aplicável a pequenas e médias empresas, que podem selecionar indicadores-chave relevantes para fundamentar decisões gerenciais eficazes (Kaplan; Norton, 1997).

Evidencia-se, assim, que o *Balanced Scorecard* se consolida como um instrumento abrangente de gestão, capaz de traduzir a missão e a visão da organização em objetivos operacionais claros e mensuráveis para empresas de diferentes portes. Para concluir o conjunto de artefatos de contabilidade gerencial analisados neste trabalho, será apresentada a seguinte prática selecionada: a Gestão Baseada em Valor (VBM).

#### 2.4.26 Gestão Baseada em Valor (VBM)

Padoveze (2010) ao opinar sobre a geração de valor considera como sendo os recursos gerados pelas vendas da empresa a base de criação de valor, estando assim ligado ao processo de geração de lucro para os acionistas, como também é visto pela contabilidade de finanças. Entretanto, Cunha e Frezatti (2013) esclarecem que a gestão baseada em valor é uma abordagem mais abrangente que incentiva os líderes a reavaliarem a administração da empresa em sua totalidade.

A VBM abrange desde a formulação de estratégias até a criação de métricas de desempenho, promovendo uma reflexão profunda sobre os processos gerenciais. Os lucros, por si só, não conseguem refletir adequadamente as variações no valor econômico de uma empresa, devido a fatores como a desconsideração de investimentos e riscos, além das distorções causadas por diferentes métodos contábeis. Por isso, indicadores de valor são vistos como mais eficazes para apoiar a tomada de decisões gerenciais (Cunha; Frezatti, 2013).

No entanto, a análise de um único indicador não é suficiente para trazer benefícios significativos. Surge, então, a necessidade de uma abordagem de gestão que utilize indicadores focados no valor. A gestão baseada em valor se propõe a otimizar o valor de um negócio, utilizando conceitos de avaliação empresarial. Essa abordagem identifica as variáveis que influenciam a empresa, conhecidas como “*value drivers*”, e desenvolve estratégias para maximizar o valor. Assim, as métricas tradicionais de lucro, oriundas da contabilidade, estão sendo gradualmente substituídas por indicadores que visam a criação de valor para os acionistas (Cunha; Frezatti, 2013).

Diante do exposto, verifica-se que a Gestão Baseada em Valor transcende a métrica financeira isolada, estabelecendo-se como uma filosofia de governança que prioriza a sustentabilidade econômica a longo prazo. Ao alinhar as decisões operacionais aos *value drivers*, a empresa consegue corrigir as distorções inerentes ao lucro contábil tradicional. Com a apresentação desta metodologia, encerra-se o rol de práticas de contabilidade gerencial analisadas neste estudo, consolidando a visão de que a criação de riqueza real é o objetivo final da gestão estratégica.

### 3 METODOLOGIA

Este capítulo trata dos procedimentos metodológicos que foram adotados nesta pesquisa, atendendo aos objetivos propostos. Segundo Booth, Colomb e Williams (2008), aprender uma técnica ocorre de três formas: lendo ou ouvindo explicações, observando a prática de outros e praticando diretamente. Os autores consideram que a combinação dessas formas é ideal, mas que a prática direta é a mais eficaz, pois o agir é essencial. Nesse sentido, praticar a pesquisa transpõe o método para o campo social, consolidando-a como um ato de afirmação e responsabilidade.

Conforme Marconi e Lakatos (2003, p. 83), o método científico “é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros - traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”. Gil (2002) complementa que a pesquisa se desenvolve a partir da posse dos conhecimentos disponíveis e do uso cuidadoso de métodos, técnicas e de variados procedimentos científicos, que se encadeiam através de diversas fases, partindo da adequação do problema até que se possa chegar aos resultados.

Vergara (2016) corrobora o pensamento dos autores de que a pesquisa é a atividade básica da ciência, e o método é o caminho que direciona de forma lógica o pensamento. A autora considera três tipos de métodos de maior destaque: o hipotético-dedutivo, o fenomenológico e o dialético, mas destaca outros métodos como o comparativo, o sistêmico, dentre outros.

Dessa forma, percebe-se que não existe um único caminho a ser seguido, entretanto, o caminho escolhido necessita estar fundamentado de acordo com a metodologia científica. Assim, partindo dessas considerações, as seções subsequentes detalham as etapas metodológicas percorridas, compreendendo: a tipologia da pesquisa; a delimitação do universo e amostra; o instrumento e os procedimentos de coleta; a operacionalização das variáveis e, por fim, os métodos de análise dos dados.

#### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com a literatura, diversos são os tipos de pesquisa. Vergara (2016) propõe duas taxionomias para os tipos de pesquisa: quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, destaca que uma pesquisa pode ser exploratória, descritiva, explicativa,

metodológica, aplicada e intervencionista e quanto aos meios, pode ser uma pesquisa de campo, de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, ex post facto, participante, pesquisa-ação e estudo de caso.

Dessa forma, quanto aos fins, esta pesquisa é descritiva, pois visa apresentar características, relações e fenômenos em relação aos objetivos delineados, indo ao encontro da definição de Vergara (2016) e Gil (2002), que as descrevem como estudos que buscam relatar características de grupos e relações entre variáveis, sendo comuns em pesquisas sociais. Segundo Michel (2005, p. 36), a pesquisa descritiva “tem o propósito de analisar, com maior precisão possível, fatos ou fenômenos em sua natureza e características, procurando observar, registrar e analisar suas relações, conexões e interferências”, o que sustenta a escolha por esta taxonomia.

No tocante aos meios, o procedimento técnico utilizado foi a pesquisa de levantamento (ou *survey*), que procede à coleta de dados com base em uma amostra representante de uma determinada população que se pretende conhecer (Beuren, 2018). Essa escolha justifica-se pela objetividade, economia e rapidez do método, cujo escopo tende a focar em percepções (Gil, 2002), enquadrando-se nas opções de meios, propostas por Vergara (2016) como pesquisa de campo, documental ou bibliográfica.

A abordagem adotada nesta pesquisa foi quantitativa, descrevendo as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas estudadas e estabelecendo relações associativas com os fatores contingenciais. Esta abordagem é utilizada como ferramenta para validar teorias objetivas e investigar interações entre variáveis, permitindo que os dados numéricos sejam mensurados e analisados via métodos estatísticos (CRESWELL, 2010), o que se alinha aos objetivos propostos e à análise quantitativa destacada por Beuren (2018).

### 3.2 DELIMITAÇÃO E UNIVERSO DA PESQUISA

A viabilidade e o rigor de uma pesquisa científica dependem diretamente da definição de suas fronteiras. Marconi e Lakatos (2003), salientam que a execução da pesquisa é moldada por limitações pragmáticas, que podem ser a sua extensão, o capital humano disponível, as restrições orçamentárias e os prazos definidos no cronograma.

Neste sentido, para delimitar a extensão da pesquisa, foram consultadas plataformas como Google Acadêmico e CAPES Periódicos, que permitiram o levantamento de artigos nacionais e internacionais pertinentes. Os critérios estabelecidos

para essa seleção buscaram garantir a qualidade e a atualidade das fontes consultadas, proporcionando um referencial teórico consistente para o desenvolvimento da análise.

Assim, o escopo desta pesquisa foi definido a partir de quatro delimitações principais. A primeira, de ordem temática, foca na análise do uso das práticas de contabilidade gerencial à luz da Teoria da Contingência, escolhida pela oportunidade de contribuir com este campo de estudo e complementar pesquisas anteriores já realizadas em outros segmentos da região escolhida para o estudo (Sobrinho, 2020; Andrade, 2023).

As delimitações seguintes são de natureza geográfica e setorial, concentrando o estudo em indústrias de transformação do setor de alimentos e bebidas situadas em Pernambuco. Esta escolha ocorreu pela expressividade do setor no estado, que conta com 1.015 empresas cadastradas na Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco – FIEPE, abrangendo desde as micro até as grandes empresas.

Por fim, a quarta delimitação referiu-se ao porte das indústrias, sendo selecionadas apenas as organizações de médio e grande porte do segmento. Esta decisão baseou-se na premissa de que organizações com este porte já possuem maior consolidação no uso da contabilidade gerencial como ferramenta estratégica. Conforme destacam Carvalho, Morais e Urquiza (2023), médias e grandes empresas tendem a possuir uma cultura organizacional estruturada que apoia tais práticas, ao contrário das micro e pequenas, que frequentemente enfrentam limitações de recursos.

A classificação de porte utilizada na pesquisa foi fundamentada na metodologia do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), metodologia também usada por Andrade (2023). O BNDES segmenta as empresas conforme sua Receita Operacional Bruta (ROB) anual, adotando faixas claras, que se apresentam conforme o Quadro 7.

**Quadro 7** – Classificação de Porte das Empresas conforme a Receita Operacional Bruta (ROB)

<b>Classificação</b>	<b>ROB ou Renda Anual</b>
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 I	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média Empresa II	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande Empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2025)

A classificação apresentada no Quadro 7 teve base na Receita Operacional Bruta anual conforme o BNDES. Microempresas têm receita de até R\$ 360 mil. Pequenas empresas faturam entre R\$ 360 mil e R\$ 4,8 milhões. Médias empresas se dividem em

duas faixas, de R\$ 4,8 milhões a R\$ 90 milhões e de R\$ 90 milhões a R\$ 300 milhões. Grandes empresas faturam acima de R\$ 300 milhões.

Ademais, a definição do objeto de estudo requer a clara distinção entre universo e amostra. De acordo com Vergara (2016), o universo é representado pelo conjunto de elementos possuidores das características que objetivam o estudo, enquanto amostra ou população amostral é uma parte escolhida deste universo, de acordo com algum critério de representatividade.

A autora classifica as amostras em dois tipos principais: probabilísticas, que seguem procedimentos estatísticos como amostragem aleatória simples, estratificada ou por conglomerados; e não probabilísticas, baseadas em critérios não estatísticos, como acessibilidade ou tipicidade (Vergara, 2016). Nesta pesquisa, adotou-se a técnica não probabilística por tipicidade para a delimitação do universo de estudo, selecionando-se intencionalmente as empresas de médio e grande porte, dado que este estrato organizacional apresenta a complexidade necessária para a análise das práticas de contabilidade gerencial.

Definido este recorte, a estratégia de coleta de dados caracterizou-se como um censo, visto que o instrumento foi enviado à totalidade das organizações que compunham o universo delimitado. Para a identificação dessas empresas, utilizou-se a base de dados da FIEPE do ano de 2020, atualizada com dados do segmento estudado de 2025. A escolha pelo instrumento se deu pela consolidação da instituição que atua há 85 anos para desenvolver a indústria em Pernambuco, integrando 34 sindicatos e o Sistema FIEPE (Fiepe, 2025).

Assim, a população-alvo foi identificada a partir de uma listagem inicial que incluía 113 indústrias ativas classificadas como médio e grande portes, garantindo a adequação ao perfil esperado para a pesquisa. A partir dessa listagem, foram aplicados critérios de exclusão para refinar o universo, eliminando duplicidades e empresas cujo CNAE principal não correspondia à indústria de transformação, excluindo, assim, as que atuavam nos setores de serviços e distribuição.

Após esse refinamento, a população inicial da pesquisa foi composta por 94 empresas. Desse total, obtiveram-se 43 respondentes. Durante a validação das respostas, identificou-se que 3 empresas não se enquadravam no critério de faturamento de “média empresa” do BNDES, conforme declarado pelos respondentes no questionário, divergindo da classificação prévia obtida na fase de levantamento. Visando o rigor metodológico, essas empresas foram excluídas, consolidando uma população ajustada de

91 organizações e uma amostra final de 40 respostas válidas. O Quadro 8 detalha este procedimento.

**Quadro 8** - Processo de Refinamento da Amostra e Composição Final

Etapa	Descrição	Quantidade
Listagem Inicial	Indústrias ativas de médio e grande porte identificadas	113
Crítérios de Exclusão	CNAE (serviços/distribuição) e duplicidades	(19)
População Alvo Final	Empresas aptas a receber o instrumento de pesquisa	94
Retorno de Coleta	Questionários respondidos	43
Validação Técnica	Descontinuidade por desenquadramento de faturamento (Critério BNDES)	(03)
Amostra Final Validada	Dados consolidados para análise estatística	40

**Fonte:** Dados da pesquisa (2025).

Assim, conforme apresentado no Quadro 8, com a consolidação da amostra final em 40 respostas válidas, assegurou-se a homogeneidade do grupo estudado e a aderência aos critérios de porte definidos. Definida a composição amostral, a seção seguinte detalha os procedimentos de coleta de dados, descrevendo o instrumento e os procedimentos utilizados.

### 3.3 COLETA DE DADOS

#### 3.3.1 Instrumento de coleta

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 201), o “questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador” geralmente o pesquisador envia o questionário ao participante que o devolve preenchido.

Gil (2002) orienta como deverá ser a elaboração de um questionário, indicando que as perguntas precisam ser bem formuladas, com questões predominantemente fechadas e abrangentes com foco no problema estudado, buscando evitar informações que possam ser obtidas por outros meios. As perguntas devem ser claras, diretas, sem interpretação duvidosa, evitando intimidade excessiva e respostas defensivas.

Ademais, o questionário deve começar com perguntas mais simples e progredir para as mais complexas, com uma apresentação que facilite o preenchimento. Uma introdução explicativa e instruções claras sobre como responder também são fundamentais para garantir a eficácia do levantamento (Gil, 2002).

Neste sentido, o instrumento de coleta utilizado nesta pesquisa consistiu em um questionário estruturado, adaptado dos protocolos de Barreto (2019), Sobrinho (2020) e Andrade (2023). Ressalta-se que a estrutura dessas seções fundamentou-se nos constructos estabelecidos por Guerreiro *et al.* (2011), Baines e Langfield-Smith (2003) e Hansen e Van der Stede (2004). Essa composição de fontes serviu de base para a organização das questões e das variáveis analisadas no estudo.

Neste contexto, o questionário foi dividido em quatro seções destinadas a captar informações específicas. A primeira seção abordou informações relacionadas ao gestor entrevistado, incluindo gênero, idade, nível de escolaridade, área de formação, função ou cargo e tempo de atuação profissional. A segunda seção tratou das características da empresa, como área de atuação, tempo de mercado, receita operacional bruta, amplitude de mercado e se a empresa possui um departamento formalmente constituído para as informações contábil-gerenciais.

A terceira seção contemplou os fatores contingenciais selecionados para o estudo, avaliando o ambiente organizacional, a utilização de tecnologias, o porte empresarial, a estrutura organizacional e a estratégia da empresa. Para as respostas, foi utilizada a técnica de escalas *Likert* de 5 pontos. Este método é amplamente empregado para medições ordinais nas ciências sociais. Ele permite uma maior variabilidade nas respostas, oferecendo diferentes níveis e opções além do simples “sim” ou “não” (Hubatka *et al.*, 2024).

Por fim, a quarta seção focou nas práticas de contabilidade gerencial adotadas, incluindo a adoção dessas práticas, seus motivadores e as restrições, também avaliadas por meio de escalas *Likert* de 1 a 5 pontos, considerando níveis de concordância e influência. Nas duas primeiras seções, que abrangem dados socioeconômicos do gestor e características básicas da empresa, predominaram perguntas fechadas com respostas em opção de múltipla escolha.

Sobre a validação do instrumento de pesquisa, Vergara (2016, p. 89) destaca que “útil e necessário é também submeter o questionário e o formulário a testes prévios, que antecedam a aplicação”. Nesse sentido, embora tenha sido utilizado um questionário adaptado de pesquisas anteriores, em fevereiro de 2025 o instrumento foi revisado por um especialista na área de controladoria, profissional com vasta experiência acadêmica e de mercado, o que contribuiu para a maior confiabilidade do instrumento.

Ainda discorrendo sobre o questionário de pesquisa, Vergara (2016) ressalta que é importante realizar um pré-teste antes da sua aplicação para validação, mesmo após

passar pelo crivo de especialistas. Neste caso, buscando garantir a boa aplicação do instrumento, foram selecionadas duas empresas, uma microempresa e outra pequena empresa, não participantes do universo, que colaboraram avaliando a aplicação e a compreensão dos questionamentos elaborados na pesquisa, para então ser dado início à etapa de coleta de dados.

### 3.3.2 Procedimentos de coleta

A coleta dos dados ocorreu durante o período de junho a outubro de 2025, por meio de questionário estruturado enviado via link do *Google Forms*. Considerando que o instrumento foi enviado à totalidade das 91 indústrias que compõem o universo delimitado, a coleta de dados caracterizou-se como censitária (N=91).

Para viabilizar o envio inicial, os endereços eletrônicos foram coletados mediante consulta pública à base de dados do *site* da Receita Federal e o cruzamento com outras bases de dados corporativos (Econodata), assim como também foram acessados sites das empresas quando necessário, com o intuito de obtenção de informações fidedignas e atualizadas das indústrias pesquisadas.

O convite para participação esclareceu que era mais adequado que o respondente fosse o responsável pela contabilidade gerencial, assim como seguiram explicações essenciais previstas no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), garantindo o esclarecimento pleno, a voluntariedade na adesão à pesquisa e o anonimato.

Para empresas que não responderam ou apresentaram problemas no envio, foram realizados contatos telefônicos, ou via *fale conosco* em seus sites, para reforçar o convite e assegurar a confidencialidade dos dados. Ademais, após segunda rodada de envio de e-mails, tão logo foi percebido que a taxa de respostas foi muito baixa, foram iniciados contatos via plataforma *LinkedIn*, que foram mantidos até o encerramento da coleta, com o objetivo de ampliar a adesão.

O acompanhamento e controle das comunicações foram realizados por meio de planilhas no *Excel*. Ao final do período de coleta, obteve-se o retorno de 40 questionários válidos, o que representou uma taxa de resposta de 43,95%. Embora a intenção inicial tenha sido abranger o censo em sua totalidade, a amostra final consolidou-se pelos respondentes que aderiram voluntariamente à pesquisa, superando o parâmetro de 25% sugerido por Marconi e Lakatos (2003) e garantindo a robustez necessária para as análises subsequentes. Essa abordagem metodológica que foi referenciada em Andrade (2023),

buscou assegurar a máxima cobertura do universo estudado e garantir dados consistentes para a análise.

### 3.4 VARIÁVEIS

A pesquisa quantitativa analisa as relações entre variáveis, entendidas como atributos mensuráveis que variam entre os participantes. A sua mensuração, seja em escalas categóricas ou contínuas, é essencial para compreender os fatores que afetam o objeto de estudo. As variáveis independentes ou preditoras são aquelas que exercem influência ou causam impacto nos resultados. Já as variáveis dependentes representam os efeitos ou consequências decorrentes dessa influência (Creswell, 2010).

No contexto desta pesquisa, as variáveis independentes incluíram fatores contingentes como ambiente, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia e porte da empresa. Esses fatores podem afetar a forma como a contabilidade gerencial é aplicada para o auxílio da tomada de decisão nas empresas. Logo, as práticas de contabilidade gerencial foram as variáveis dependentes deste estudo.

Assim, com base nos estudos de Barreto (2019) e Andrade (2023), as variáveis foram estruturadas em cinco grupos distintos para fundamentar a análise estatística: (i) características dos gestores; (ii) características das indústrias; (iii) fatores contingenciais; (iv) práticas de contabilidade gerencial e (v) fatores determinantes para a adoção das práticas, detalhados nos quadros 8, 9, 10, 11 e 12.

O primeiro grupo dedicou-se a mapear o perfil dos respondentes. As variáveis selecionadas para essa caracterização estão apresentadas no Quadro 9.

**Quadro 9** – Variáveis das características dos gestores

Variável	Escala de mensuração
Sexo	Nominal
Idade	Ordinal
Escolaridade	Ordinal
Formação	Nominal
Função	Nominal
Tempo de experiência	Ordinal

Fonte: Adaptado de Andrade (2023) e Barreto (2019)

A análise das características dos gestores, detalhadas no Quadro 9, permitiu atender à primeira parte do objetivo específico, que consistiu em caracterizar o perfil dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial nos setores pesquisados. Por sua vez, o grupo de características das indústrias, cujas variáveis são apresentadas no Quadro

10, destinou-se a atender à segunda parte do referido objetivo: caracterizar o perfil das indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco.

**Quadro 10** – Variáveis das características das indústrias

Variável	Escala de mensuração
Área de Atuação	Nominal
Tempo de mercado	Ordinal
Faturamento Bruto Anual (R\$)	Ordinal
Número de Funcionários	Ordinal
Amplitude de Mercado	Ordinal
Departamento formal de Contabilidade gerencial	Nominal

Fonte: Adaptado de Andrade (2023) e Barreto (2019)

Para esta segunda caracterização, constante no Quadro 10, foram analisados os seguintes itens: área de atuação, tempo de mercado, faturamento bruto anual, número de funcionários, amplitude de mercado e a existência de um departamento formal de contabilidade gerencial.

Buscando atender ao terceiro objetivo específico, a análise de relação, estruturaram-se os fatores contingenciais. Estas variáveis, que atuam como independentes no modelo, estão detalhadas no Quadro 11.

**Quadro 11** – Variáveis dos Fatores Contingenciais

Variável	Escala de mensuração
Ambiente	Ordinal
Tecnologia	Ordinal
Porte	Ordinal
Estrutura	Ordinal
Estratégia	Ordinal

Fonte: Adaptado de Andrade (2023) e Barreto (2019)

A operacionalização das variáveis apresentadas no Quadro 11 buscou capturar a complexidade do contexto organizacional. A investigação do ambiente focou nas características que o definiam como estável ou dinâmico, enquanto a análise da tecnologia verificou as ferramentas mais utilizadas.

Quanto à estrutura, analisou-se o tipo organizacional adotado e a existência de treinamentos para as equipes. O porte da empresa, mensurado pelo faturamento anual e número de funcionários, foi examinado para aferir sua influência na complexidade do negócio. Por fim, a variável estratégia foi avaliada pela intensidade das ações voltadas ao

alcance de metas, competitividade e produtividade. Todas estas variáveis foram mensuradas em escala ordinal para viabilizar os testes estatísticos.

Para a consecução do segundo e do terceiro objetivo, foi necessária a estruturação das práticas de contabilidade gerencial. Com esse propósito, o estudo adotou a classificação do IFAC (1998), fundamentada no documento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), que propõe quatro estágios evolutivos para as práticas de contabilidade gerencial.

Conforme esse referencial, os estágios 1 e 2 concentram as práticas que são consideradas tradicionais, com foco na determinação de custos e controle, enquanto os estágios 3 e 4 abrangem as definidas como modernas, voltadas para a criação de valor e otimização de recursos. Com base nessa premissa, as variáveis dependentes do estudo foram organizadas nestes dois grandes blocos, conforme detalhado no Quadro 12.

**Quadro 12** – Variáveis referentes às Práticas de Contabilidade Gerencial

<b>Práticas de Contabilidade Gerencial</b>			
<b>Tradicionais</b>		<b>Modernas</b>	
<b>1o Estágio</b>	<b>2o Estágio</b>	<b>3o Estágio</b>	<b>4o Estágio</b>
Custeio Variável	Orçamento Decisão	Planejamento Estratégico (Elaboração)	Simulações
Custeio por Absorção	Fluxo de Caixa	Planejamento Estratégico (Implementação)	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)
Custo Padrão	Ponto de Equilíbrio	Custo Meta ( <i>Target costing</i> ),	<i>Economic Value Added</i> (EVA)
	Lucratividade do Produto	<i>Kaizen</i>	
	Lucratividade por Cliente	Custos da Qualidade	
	Margem de Contribuição	<i>Benchmarking</i>	
	Orçamento Capital	ABM (Gestão Baseada em Atividades)	
	Preço de Transferência	Teoria das Restrições	
	Moeda Constante	<i>Just in time</i> (Jit)	
		Custeio Baseado em Atividade (ABC)	

Fonte: Adaptado de IFAC/IMAP 1 (1998); Barreto (2019); Andrade (2023).

A operacionalização das variáveis listadas no Quadro 12 ocorreu por meio da mensuração do grau de utilização de cada prática. Os respondentes indicaram a intensidade de uso em uma escala do tipo *Likert* de 5 pontos, com níveis variando de 1 para “não utiliza” a 5 para “utilização intensa”, permitindo transformar conceitos qualitativos em dados quantitativos ordinais.

Adicionalmente, o estudo buscou identificar os determinantes que impulsionavam ou dificultavam o uso das ferramentas de gestão. Para isso, foi estruturado um grupo de variáveis complementares referentes aos incentivos e obstáculos percebidos pelos gestores.

Conforme se apresenta a seguir no Quadro 13, essas variáveis foram divididas em dois grandes grupos de análise e mensuradas através de escala ordinal. A divisão entre fatores motivadores e restritivos permitiu uma análise comparativa sobre o que impulsiona ou retém a modernização contábil nas organizações. A mensuração utilizou a escala *Likert* de 5 pontos previamente detalhada, com gradação variando de 1 para “não influencia” a 5 para “influencia intensamente”, o que possibilitou identificar o grau de influência exercido por cada fator no contexto das indústrias investigadas.

**Quadro 13** – Variáveis dos fatores determinantes para adoção das Práticas

Variável	Escala de mensuração
Fatores motivadores	Ordinal
Fatores restritivos	Ordinal

Fonte: Adaptado de Barreto (2019).

A variável “Fatores Motivadores” abrangeu um conjunto de determinantes que podiam estimular o uso das práticas, incluindo desde aspectos internos, como o conhecimento da equipe e a disponibilidade de recursos no sistema ERP, até questões externas, a exemplo da pressão exercida pela concorrência.

Em contrapartida, a variável “Fatores Restritivos” agrupou os obstáculos à implementação, exemplificados pela escassez de comprometimento, custos elevados e inadequação tecnológica. Essa estruturação dos dados permitiu o avanço para o terceiro objetivo específico: analisar, via correlação de Spearman, a relação entre a intensidade de uso desses dois grupos de práticas e os fatores contingenciais das indústrias pesquisadas.

### 3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Dando continuidade à operacionalização das variáveis descritas anteriormente, esta seção detalha o tratamento estatístico aplicado aos dados para alcançar os resultados propostos. A estratégia de análise foi estruturada em etapas distintas, desenhadas para transitar da compreensão inicial do perfil da amostra até a validação das associações entre os construtos teóricos.

Para a análise dos dados coletados nesta pesquisa, foi utilizado o software estatístico jamovi®, por meio do qual foram empregadas as técnicas de estatística descritiva e inferencial. A utilização da estatística descritiva permitiu resumir e descrever as características principais das variáveis que representaram o perfil dos respondentes e das indústrias, assim como da utilização das práticas de contabilidade e os fatores que motivam ou restringem o seu uso. Essa abordagem facilitou a compreensão dos dados, apresentando informações como frequências e distribuições, trazendo uma visão geral do cenário das práticas de contabilidade gerencial nas indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco.

De acordo com Triola (2008, p. 62), o objetivo da estatística descritiva é “resumir ou descrever as características importantes de um conjunto de dados”, para isso se utiliza de diversas técnicas como tabelas, gráficos e medidas numéricas, incluindo média, mediana e moda, para descrever as características de um conjunto de dados. Além disso, a estatística descritiva também emprega medidas de dispersão, como variância e desvio padrão, que ajudam a entender a variação e a distribuição dos dados.

Desta maneira, as técnicas de estatística descritiva foram aplicadas atingindo o primeiro, o segundo e o terceiro objetivo específico deste estudo que foram: (i) caracterizar o perfil dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial nos setores pesquisados e das indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco; (ii) identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco, verificando a predominância de artefatos de natureza tradicional ou moderna e (iii) identificar os fatores motivadores e restritivos à adoção das práticas de contabilidade gerencial nas indústrias pesquisadas..

A estatística inferencial, por sua vez, estuda dados obtidos a partir de amostras, com o propósito de compreender como se comporta o universo populacional, a fim de produzir afirmações que devem estar sempre seguidas de uma medida de precisão, confirmando que a afirmação encontrada é confiável (Bruni, 2008; Noguera, 2023). Através desta abordagem, buscou-se atingir o terceiro objetivo específico: analisar a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais.

No âmbito inferencial, adotou-se a análise de correlação para examinar a associação entre as variáveis, uma técnica amplamente difundida nas Ciências Sociais. A escolha adequada do método requer a compreensão de seus pressupostos teóricos, visto que a aplicação incorreta pode enviesar os resultados. A literatura estabelece critérios distintos para a avaliação dessas relações, diferenciando métodos aplicáveis a

distribuições normais daqueles indicados para dados que não seguem uma distribuição teórica conhecida (Bisquerra; Sarriera; Martinez, 2007; Triola, 2008).

Diante disso, a definição do método adequado partiu da análise da natureza dos dados. Considerando que as variáveis utilizadas na análise de correlação eram ordinais, obtidas por meio de escala *Likert*, o uso do Coeficiente de Correlação de Pearson mostrou-se inadequado, uma vez que este exige dados quantitativos de intervalo ou razão. Nesse sentido, para a análise dos resultados, adotou-se o Coeficiente de Correlação de Spearman ( $\rho$ ), por ser a alternativa não paramétrica indicada para verificar a dependência entre variáveis ordinais (Bisquerra; Sarriera; Martinez, 2007; Triola, 2008).

O processamento dos testes de correlação também foi executado no software jamovi®, adotando-se o nível de significância estatística de 5% ( $p < 0,05$ ). Para fins de visualização nos capítulos subsequentes, os coeficientes que satisfizeram este critério encontram-se grafados em negrito nas tabelas de resultados. No que tange à interpretação da magnitude das correlações, utilizou-se a escala estabelecida por Cooper e Schindler (2016), conforme detalhado no Quadro 14.

**Quadro 14** – Escala de magnitude para interpretação de correlação

<b>Coeficiente (<math>\rho</math>)</b>	<b>Classificação da Correlação</b>
$\rho < 0,3$	Insignificante
$0,3 \leq \rho < 0,5$	Baixa
$0,5 \leq \rho < 0,7$	Moderada
$0,7 \leq \rho < 0,9$	Alta
$\rho > 0,9$	Muito Alta

Fonte: Cooper e Schindler (2016)

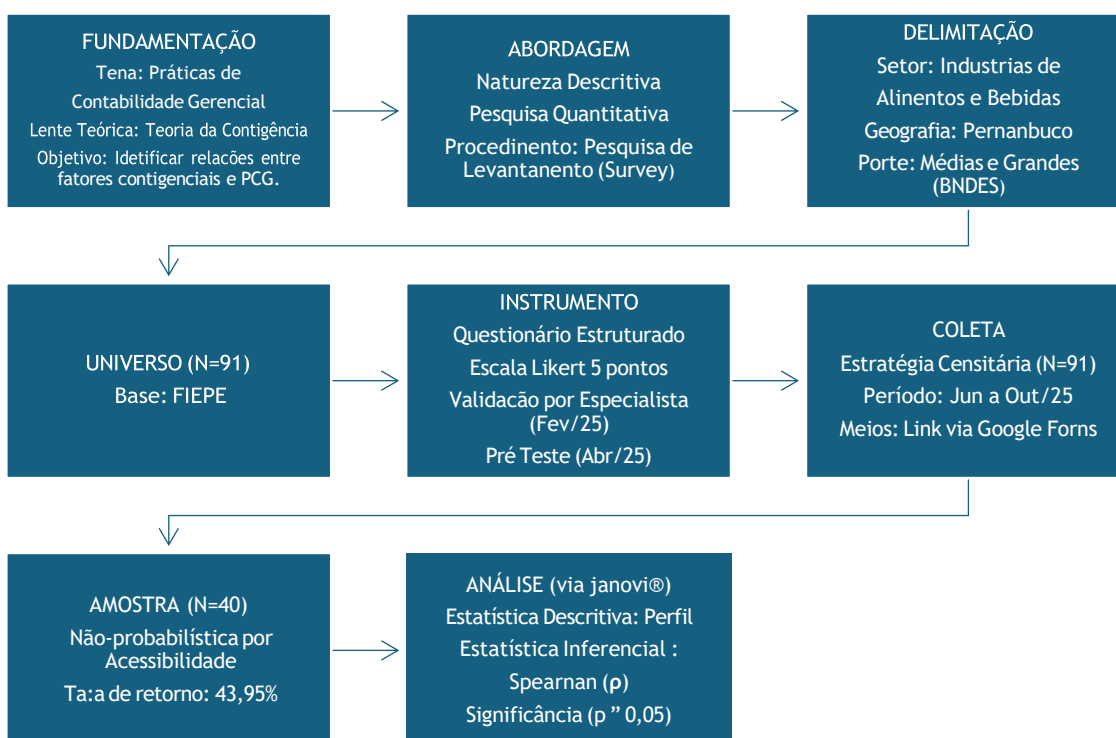
A adoção desta escala padronizada permitiu que a discussão dos resultados, apresentados nas seções subsequentes, mantivesse a coerência analítica necessária, evitando subjetividades na leitura da força das associações identificadas. A utilização de critérios predefinidos assegurou que a análise não se limitasse a inferências isoladas, mas que estivesse integrada a um contexto metodológico transparente. Dessa forma, buscou-se conferir confiabilidade ao processo de transformação dos dados brutos em informações relevantes para a compreensão do fenômeno estudado.

Nesse contexto, a operacionalização das etapas descritas compôs um sistema integrado de ações, que compreendeu desde a identificação inicial das indústrias de alimentos e bebidas, passou pelo refinamento da amostra e culminou na aplicação dos testes estatísticos. Cada fase foi executada de modo a garantir que os achados da pesquisa

responderem diretamente aos objetivos propostos, respeitando o rigor científico exigido na área da contabilidade gerencial.

Para facilitar a visualização desse encadeamento, o percurso metodológico foi sintetizado por meio de um fluxograma estruturado. A Figura 2, apresentada a seguir, detalha a sequência lógica que foi adotada, destacando a interconexão entre as bases teóricas, as ferramentas de coleta e as técnicas de análise mobilizadas ao longo de todo o estudo.

**Figura 2 - Percurso Metodológico da Pesquisa**



Fonte: Dados da Pesquisa (2025)

Assim, o fluxo apresentado na Figura 2 evidencia o rigor metodológico mantido em todas as fases da pesquisa. Com a consolidação deste percurso, encerra-se a etapa de delineamento da pesquisa, estando a base teórica e procedimental devidamente estabelecida para a apresentação, análise e discussão dos resultados no capítulo que segue.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo foi dedicado à exposição e discussão dos resultados da pesquisa, resultantes do tratamento analítico dos dados que foram coletados por meio de questionários. A análise dos resultados foi conduzida em duas frentes metodológicas complementares. Inicialmente, empregou-se a estatística descritiva para delinear o panorama da amostra, enquanto a estatística inferencial foi utilizada para investigar as relações entre as variáveis.

O percurso analítico foi estruturado em alinhamento aos objetivos específicos desta pesquisa. Em um primeiro momento, procedeu-se à caracterização do perfil dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial e das indústrias de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco, atendendo ao primeiro objetivo.

Em resposta ao segundo objetivo, a investigação buscou identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias da amostra. Esta etapa envolveu uma análise descritiva para mensurar o grau de utilização de práticas da contabilidade gerencial, classificadas como tradicionais ou modernas.

Em um terceiro momento, descreveram-se os fatores motivadores e restritivos percebidos pelos gestores quanto à adoção das práticas, cumprindo o terceiro objetivo específico. Por fim, para cumprir o quarto objetivo específico, realizou-se a análise da relação entre o uso dessas práticas e os fatores contingenciais identificados (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia). Para tanto, foi aplicado o teste não paramétrico de Spearman, visando investigar as correlações entre as variáveis no contexto empresarial investigado.

### 4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Nesta seção, foram explorados os resultados primários da pesquisa sob a ótica descritiva. O propósito foi apresentar as características da amostra, fornecendo uma base para as análises inferenciais subsequentes. A apresentação destes resultados seguiu a sequência apresentada pelo instrumento de coleta de dados, que foi segmentado em quatro blocos de investigação, a saber: (i) perfil dos respondentes; (ii) caracterização das empresas; (iii) diagnóstico dos fatores contingenciais; e (iv) mapeamento da adoção das práticas de contabilidade gerencial, assim como os fatores que motivam ou restringem essa adoção.

#### 4.1.1 Perfil dos Respondentes

Para a caracterização dos sujeitos da pesquisa, o primeiro bloco do questionário foi dedicado a coletar dados associados ao perfil dos respondentes. Procedeu-se ao levantamento de seis métricas: gênero, idade, escolaridade, área de formação, cargo atual na empresa e tempo de experiência. A seguir, apresentam-se os dados referentes às características dos participantes, com suas respectivas frequências absoluta e relativa.

A primeira variável analisada refere-se à distribuição dos respondentes segundo o gênero. A Tabela 1 apresenta a distribuição dos participantes classificados como masculino e feminino.

**Tabela 1** – Distribuição por Gênero dos respondentes

<b>Gênero</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Masculino	29	72,5%
Feminino	11	27,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Conforme verificado na Tabela 1, observa-se que a maioria dos respondentes é do gênero masculino, representando 29 indivíduos, o que corresponde a 72,5% do total. Já o gênero feminino está representado por 11 participantes, equivalente a 27,5% da amostra investigada. O total da amostra foi composto por 40 indivíduos, correspondendo a 100% dos respondentes. Além das categorias apresentadas na Tabela 1, foram disponibilizadas as opções “Prefiro não responder” e “Outro” para os respondentes, entretanto, nenhuma resposta foi registrada nessas categorias.

A segunda variável que apresenta a distribuição dos respondentes por faixa etária encontra-se exposta na Tabela 2, que apresenta a distribuição dos participantes em diferentes grupos etários.

**Tabela 2** – Distribuição por faixa etária dos respondentes

<b>Idade</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Até 30 anos	5	12,5%
Entre 31 e 40 anos	18	45,0%
Entre 41 e 50 anos	13	32,5%
Maior que 50 anos	4	10,0%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Conforme apresentado na Tabela 2, o grupo com maior número de respondentes está na faixa entre 31 e 40 anos, totalizando 18 participantes, o que representou 45,0% da amostra. Em seguida, 13 respondentes (32,5%) pertencem à faixa entre 41 e 50 anos. A faixa de até 30 anos contou com 5 participantes (12,5%) e o menor percentual foi observado na faixa etária superior a 50 anos, com 4 respondentes, correspondendo a 10,0% do total.

Quanto à variável que apresenta o nível de escolaridade dos respondentes, ela está demonstrada na Tabela 3, que expõe as frequências para os diferentes graus de formação.

**Tabela 3** – Distribuição pelo nível de escolaridade dos respondentes

Nível de escolaridade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Ensino Médio	0	0
Ensino Superior/graduação	9	22,5%
Pós-graduação lato sensu (MBA/especialização)	29	72,5%
Pós-graduação stricto sensu (Mestrado/Doutorado)	2	5,0%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Verificou-se que a maioria dos respondentes possuía pós-graduação *lato sensu*, com 29 indivíduos, o que equivale a 72,5% do total da amostra. O segundo maior grupo foi composto por aqueles com ensino superior completo/graduação, representando 9 participantes (22,5%). Observou-se ainda que 2 respondentes (5,0%) possuíam pós-graduação stricto sensu. Nenhum participante declarou possuir apenas ensino médio. A variável que demonstra a formação dos respondentes está ilustrada na Tabela 4.

**Tabela 4** – Distribuição pela formação dos respondentes

Formação	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Ciências Contábeis	21	52,5%
Administração	11	27,5%
Economia	2	5,0%
Outro	6	15,0%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Identificou-se que mais da metade dos respondentes possuía formação em Ciências Contábeis, correspondendo a 21 indivíduos, o que representa 52,5% da amostra total. A formação em Administração foi indicada por 11 respondentes (27,5%), seguida pela área de Economia, com 2 participantes (5,0%). A categoria “Outro”, que totalizou 6

respondentes (15,0%), incluiu formações em Gestão de Produção Industrial, Logística, Engenharia e Direito.

A variável que indica a distribuição dos respondentes segundo o cargo ou função encontra-se exposta na Tabela 5, que apresenta a distribuição para cada categoria.

**Tabela 5** – Distribuição por cargo/função dos respondentes

<b>Cargo/Função</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Controller	5	12,5%
Gerente	11	27,5%
Contador	5	12,5%
Coordenador	9	22,5%
Supervisor	2	5,0%
Analista	6	15,0%
Outro	2	5,0%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Observou-se que a maior parte dos respondentes atuava como gerente, totalizando 11 indivíduos, o que corresponde a 27,5% do total. Em seguida, destacou-se a função de coordenador, com 9 participantes (22,5%). Os cargos de analista e controller corresponderam, respectivamente, a 6 (15,0%) e 5 (12,5%) respondentes. Igualmente, 5 respondentes (12,5%) declararam exercer a função de contador. As categorias de supervisor e “Outro” foram assinaladas por 2 participantes cada, representando 5,0% da amostra em cada caso.

A variável que informa sobre o tempo de atuação profissional dos respondentes está apresentada na Tabela 6, que expõe a distribuição para cada faixa de tempo.

**Tabela 6** – Distribuição pelo tempo de atuação profissional dos respondentes

<b>Tempo</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Até 5 anos	2	5,0%
Entre 6 e 10 anos	7	17,5%
Entre 11 e 15 anos	14	35,0%
Maior que 15 anos	17	42,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Observou-se que a maior parte dos respondentes possuíam tempo de atuação superior a 15 anos, totalizando 17 indivíduos, o que representa 42,5% da amostra. Em seguida, destaca-se a faixa entre 11 e 15 anos, com 14 participantes (35,0%). A categoria entre 6 e 10 anos contou com 7 respondentes (17,5%), enquanto os que atuavam até 5 anos foram apenas 2, representando 5,0% do total investigado.

A análise dos resultados revela que o perfil predominante dos responsáveis pela contabilidade gerencial nas indústrias de Alimentos e Bebidas de Pernambuco é composto, em sua maioria, por homens (72,5%), com faixa etária concentrada entre 31 e 40 anos (45%). No que concerne à qualificação, observa-se um grupo bem instruído, detentor, em larga escala, de títulos de especialização ou MBA (72,5%), apresentando formação acadêmica prioritária em Ciências Contábeis (52,5%). No âmbito profissional, destacam-se indivíduos experientes, com mais de 15 anos de atuação (42,5%), os quais exercem, primordialmente, funções de gestão e coordenação (50%). Este panorama evidencia um corpo técnico sênior e especializado, fator que confere maior maturidade e confiabilidade às percepções registradas sobre as práticas organizacionais.

Uma vez delineado o perfil dos profissionais que fornecem os dados desta pesquisa, torna-se essencial compreender o contexto organizacional em que estão inseridos. A seção seguinte detalha o perfil das empresas pesquisadas, abordando variáveis fundamentais para a análise proposta neste estudo.

#### 4.1.2 Perfil das Empresas Pesquisadas

Este segmento corresponde ao segundo bloco do questionário, que foi dedicado à coleta de dados referentes às empresas participantes da pesquisa. Para compreender o contexto organizacional das indústrias investigadas, foram analisadas características essenciais como área de atuação, Receita Operacional Bruta (ROB) anual realizada em 2024, amplitude de mercado e existência de departamento ou área responsável pelas informações contábil-gerenciais.

Os resultados são apresentados por meio das frequências absoluta e relativa, possibilitando traçar um panorama das empresas. A área de atuação das indústrias investigadas está presente na Tabela 7.

**Tabela 7** – Distribuição por área de atuação das indústrias investigadas

<b>Segmento</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Alimentos	33	82,5%
Bebidas	7	17,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Verificou-se que o segmento de alimentos predominou entre as indústrias pesquisadas, correspondendo a 33 empresas, o que representa 82,5% da amostra total. O

setor de bebidas, por sua vez, contou com 7 empresas, equivalente a 17,5% do total. Essa distribuição guarda proporcionalidade com a composição do universo da pesquisa, o qual era constituído por 77 indústrias de alimentos (81,9%) e 14 de bebidas (18,1%). Portanto, a predominância do setor alimentício na amostra final não decorre de um viés de seleção, mas sim da configuração estrutural da própria população investigada, mantendo a representatividade dos segmentos no estudo.

A Receita Operacional Bruta (ROB) anual realizada em 2024 das indústrias investigadas está distribuída conforme o porte das empresas, com base na classificação usada pelo BNDES, conforme apresentado na Tabela 8.

**Tabela 8** – Distribuição pela Receita Operacional Bruta (ROB) anual em 2024 das indústrias investigadas

<b>Receita Operacional Bruta (ROB)</b>	<b>Porte</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	Média I	10	25,0%
Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	Média II	10	25,0%
Maior que R\$ 300 milhões	Grande	20	50,0%
<b>Total</b>		<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Observou-se que metade das indústrias pesquisadas são classificadas como grandes empresas, com Receita Operacional Bruta anual superior a R\$ 300 milhões. As empresas de porte médio foram divididas igualmente entre as categorias Média I e Média II, conforme classificação do BNDES, cada uma representando 25% da amostra, com receitas entre R\$ 4,8 milhões e R\$ 90 milhões e entre R\$ 90 milhões e R\$ 300 milhões, respectivamente.

Dessa forma, apesar do predomínio isolado de grandes indústrias em termos de receita operacional anual, a amostra investigada apresenta uma distribuição equivalente entre o estrato das grandes empresas (50,0%) e o agrupamento das indústrias de porte médio (50,0%), evidenciando um equilíbrio quantitativo entre essas duas categorias de porte no universo estudado.

Complementarmente à análise do porte, investigou-se a abrangência geográfica dessas empresas, cujos dados sobre a amplitude de mercado das indústrias investigadas estão distribuídos conforme apresentado na Tabela 9, em frequências absoluta e relativa. Observa-se, que a maioria das indústrias (57,5%) atua em mercados que abrangem desde o local até o internacional, evidenciando uma forte presença global. Mercados restritos ao local, ou ao local e regional, representam uma fatia menor da amostra, com apenas

2,5% e 20%, respectivamente, assim como a outra parcela equivalente de 20% atua nos mercados que englobam local, regional e nacional.

**Tabela 9** – Distribuição pela amplitude de mercado das indústrias investigadas

<b>Amplitude de mercado</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Mercado local	1	2,5%
Mercado local e regional	8	20,0%
Mercado local, regional e nacional	8	20,0%
Mercado local, regional, nacional e internacional	23	57,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Essa distribuição indica a diversidade e a amplitude de mercado das indústrias estudadas, com predominância das que possuem presença em múltiplos níveis, incluindo o internacional. A existência de um departamento ou área responsável pelas informações contábil-gerenciais foi constatada na grande maioria das indústrias investigadas, conforme demonstrado na Tabela 10.

**Tabela 10** – Distribuição pela existência de um departamento/área responsável pelas informações contábil-gerenciais das indústrias investigadas

<b>Departamento contábil-gerencial</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Sim	37	92,5%
Não	3	7,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 10, observa-se que 37 empresas (92,5%) possuem essa estrutura formalizada, enquanto apenas 3 indústrias (7,5%) não contam com tal departamento. A presença consistente desses departamentos reflete a importância da gestão contábil e gerencial para as indústrias participantes da amostra.

A alta incidência de departamentos dedicados à contabilidade gerencial nesta pesquisa (92,5%) corrobora os achados de Imlau (2015) no setor de cooperativas agropecuárias Rio-Grandenses. Embora tenha identificado uma média geral de apenas 54% de formalização estrutural, ao segregar a amostra por porte, Imlau (2015) constatou que 100% das grandes cooperativas possuíam áreas específicas, contra apenas 25% nas microempresas. Essa convergência de resultados reforça a premissa de que a maturação do porte organizacional atua como um fator determinante para a institucionalização de estruturas de controladoria, independentemente da natureza jurídica da organização, seja ela Indústria ou Cooperativa.

Os resultados indicam que a amostra é composta em maioria pelo segmento de alimentos (82,5%), enquanto o setor de bebidas representa 17,5% das indústrias participantes. Quanto ao porte, mensurado por meio do faturamento anual, observa-se uma divisão exata entre os grupos, com 50,0% das empresas classificadas como grandes e os outros 50,0% distribuídos entre as categorias de médio porte. No que se refere ao alcance de mercado, destaca-se que 57,5% das organizações possuem atuação internacional, e a estrutura interna revela que 92,5% das indústrias possuem um departamento formal de contabilidade gerencial.

Essas características estruturais fundamentam a base de dados para a análise dos elementos que compõem o contexto operacional das empresas, detalhados a seguir na seção de fatores contingenciais.

### **4.1.3 Fatores Contingenciais**

Os resultados descritivos expostos nesta seção retratam o perfil das empresas investigadas quanto aos fatores contingenciais. Este segmento buscou captar as particularidades do contexto organizacional e subdividiu a análise nas dimensões de ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia. A exposição dos resultados nas tabelas utilizou a frequência relativa para demonstrar a distribuição percentual das empresas pesquisadas em cada variável investigada.

A mensuração destes fatores baseou-se em uma escala de 5 pontos do tipo *Likert* com extremos adaptáveis à natureza do item avaliado. Tais categorias de resposta variaram entre classificações como “Muito Estável” e “Muito Dinâmico” ou indicam níveis de intensidade que vão desde a opção “Não utiliza” até a opção “Utiliza intensamente”. A seguir, detalha-se o comportamento da amostra para cada um destes componentes.

#### **4.1.3.1 Ambiente**

As características do ambiente das indústrias investigadas são fundamentais para compreender como as organizações se adaptam às pressões externas e às variáveis de mercado. Dessa forma, buscou-se identificar o grau de estabilidade ou dinamismo enfrentado pelos gestores, considerando variáveis críticas como a concorrência, o acesso a recursos produtivos, as barreiras de mercado e o comportamento dos consumidores.

Para uma visão detalhada dessa conjuntura, os dados coletados foram organizados em doze dimensões específicas, que variam desde a competição por mão de obra até os entraves legais e tecnológicos do setor. Os resultados referentes a esses fatores contingenciais do ambiente das indústrias investigadas são apresentados na Tabela 11.

**Tabela 11** – Distribuição pelos fatores contingenciais do ambiente referentes às indústrias investigadas

Fatores Ambientais	Características do ambiente				
	Muito estável	Estável	Moderado	Dinâmico	Muito Dinâmico
Atitudes da concorrência	2,50%	5,00%	37,50%	27,50%	27,50%
Competição por mão-de-obra	5,00%	10,00%	32,50%	32,50%	20,00%
Competição por compra de matéria prima/insumos	0,00%	12,50%	35,00%	27,50%	25,00%
Tecnologia essencial para a produção	5,00%	27,50%	27,50%	22,50%	17,50%
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	12,50%	12,50%	27,50%	30,00%	17,50%
Gostos e preferências dos clientes do setor	2,60%	17,90%	20,50%	51,30%	7,70%
Diversidade nas características dos produtos encontrados no mercado	5,00%	17,50%	40,00%	17,50%	20,00%
Diversidade de tecnologia utilizadas na produção	7,60%	20,50%	38,50%	23,10%	10,30%
Diversidade nas características dos mercados atendidos pela empresa	2,50%	15,00%	40,00%	22,50%	20,00%
Muitas empresas para pouco mercado	10,00%	20,00%	37,50%	20,00%	12,50%
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	12,50%	10,00%	32,50%	35,00%	10,00%
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	25,00%	20,00%	30,00%	7,50%	17,50%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Para as “atitudes da concorrência”, observou-se a predominância da percepção de ambiente moderado, dinâmico e muito dinâmico, acumulando a quase totalidade das respostas (92,5%), enquanto ambientes “muito estáveis” e “estáveis” foram pouco representativos (7,5%). A “competição por mão de obra” também foi vista em sua maioria como ambiente moderado ou dinâmico, contemplando a maior parte dos casos (65%), com menor presença de estabilidade (15%).

Na percepção observada sobre a “competição por compra de matéria-prima/insumos”, 87,5% das empresas consideraram o ambiente entre moderado e muito dinâmico, evidenciando alta volatilidade neste aspecto. No item “tecnologia essencial para produção”, 32,5% dos respondentes classificaram o ambiente como “estável” ou

“muito estável”, enquanto 40% consideraram “dinâmico” ou “muito dinâmico”. Quanto às restrições legais, políticas e econômicas, a maioria (57,5%) percebeu ambiente moderado a dinâmico, com apenas 25% indicando estabilidade.

A respeito de “gostos e preferências dos clientes”, predominou a percepção de ambiente dinâmico (51,3%), com baixa incidência de estabilidade (20,5%). Diversidade nos produtos encontrados e nas tecnologias utilizadas na produção foram vistas majoritariamente como moderadas (40%), seguidas por alta diversidade (23,1%) e (22,5%), respectivamente. Para características dos mercados atendidos, a maior parte (40%) apontou ambiente moderado, com expressiva presença de dinamicidade (42,5%).

No aspecto concorrencial, 37,5% consideraram o mercado moderado, sendo 32,5% avaliado como dinâmico. Já o domínio por poucas empresas foi visto como dinâmico por 35%, frente a 32,5% que responderam moderado. Por fim, os entraves de entrada foram perceptíveis: 45% dos entrevistados apontaram os ambientes como “muito estáveis” ou “estáveis”, sugerindo barreiras relevantes para ingresso de novas empresas no setor.

Os resultados apresentados na Tabela 11 refletem a participação das 40 indústrias da amostra, com exceção das variáveis “Gostos e preferências dos clientes do setor” e “Diversidade de tecnologia utilizadas na produção”. Nestes dois itens específicos, a base de cálculo foi de 39 respostas válidas, devido à ausência de preenchimento por um participante.

Finalizada a análise das percepções sobre o Ambiente, a investigação prossegue para o fator Tecnologia. Na seção seguinte, detalha-se o nível de utilização de recursos tecnológicos nas 40 indústrias investigadas.

#### **4.1.3.2 Tecnologia**

A adoção tecnológica configura-se como um dos fatores contingenciais para a competitividade das indústrias modernas. Assim, a investigação abrangeu o nível de maturidade digital das empresas, avaliando desde ferramentas tradicionais de gestão integrada até as tecnologias emergentes da Indústria 4.0, como Inteligência Artificial e Internet das Coisas. A análise residiu em identificar em que medida as organizações estão incorporando sistemas de automação, armazenamento de dados e plataformas de integração em seus processos decisórios e produtivos. Os resultados detalhados, que demonstram o nível de utilização de cada um desses recursos tecnológicos pelas

indústrias investigadas, encontram-se apresentados na Tabela 12.

**Tabela 12** – Distribuição dos fatores contingenciais de tecnologia referentes às indústrias investigadas

Fator Contingencial Tecnologia	Nível de utilização dos fatores de tecnologia				
	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza	Utiliza muito	Utiliza intensamente
Comércio eletrônico ( <i>E-commerce</i> )	40,00%	12,50%	12,50%	12,50%	22,50%
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	12,50%	15,00%	17,50%	25,00%	30,00%
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	5,00%	12,50%	10,00%	35,00%	37,50%
Armazenamento de dados	0,00%	7,50%	7,50%	27,50%	57,50%
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	5,00%	12,50%	15,00%	27,50%	40,00%
Sistema integrado de Gestão (ERP)	2,50%	0,00%	2,50%	20,00%	75,00%
<i>Business Intelligence</i> (BI)	5,00%	15,00%	10,00%	20,00%	50,00%
<i>Big Data Analytics</i>	12,50%	12,50%	20,00%	17,50%	37,50%
IA – Inteligência Artificial	25,00%	22,50%	22,50%	12,50%	17,50%
RPA – <i>Robotic Process Automation</i>	35,00%	12,50%	17,50%	15,00%	20,00%
Computação na nuvem ( <i>in Cloud</i> )	5,00%	10,00%	22,50%	15,00%	47,50%
Iot – Internet das Coisas	17,50%	17,50%	17,50%	20,00%	27,50%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

No que tange ao Comércio Eletrônico, 40% das empresas indicaram não utilizar esse recurso, enquanto 22,5% assinalaram uso intenso. O Gerenciamento da Relação com o Cliente (CRM) foi utilizado intensamente por 30% da amostra, e moderadamente por 25%. No Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos (SCM), 37,5% relataram uso intenso, com mais 35% utilizando moderadamente esta tecnologia.

Para Armazenamento de Dados, a maioria das empresas (57,5%) indicou uso intenso, e 27,5% uso moderado. A troca eletrônica de dados (EDI) foi utilizada intensamente por 40% das indústrias, com 27,5% utilizando moderadamente essa tecnologia. O Sistema Integrado de Gestão (ERP) foi amplamente utilizado em nível intenso por 75% das empresas.

Ainda em análise em relação aos resultados dispostos na Tabela 12, percebe-se que em relação ao Armazenamento de Dados, a maioria das empresas (57,5%) indicou uso intenso, e 27,5% uso moderado. A troca eletrônica de dados (EDI) foi utilizada intensamente por 40% das indústrias, com 27,5% utilizando moderadamente essa

tecnologia. O Sistema Integrado de Gestão (ERP) foi amplamente utilizado em nível intenso por 75% das empresas.

Em *Business Intelligence* (BI), 50% indicaram uso intenso e 70% de adoção expressiva (níveis "muito" e "intensamente"). O *Big Data Analytics* segue em forte expansão: embora o uso intenso seja de 37,5%, a soma dos níveis mais altos revela que 55% das indústrias já operam com alta densidade de dados. Com apenas 12,5% de não utilizadores e 20% em nível intermediário. A Inteligência Artificial (IA) apresentou maior variação, com 25% não utilizando e 17,5% utilizando intensamente.

Outras tecnologias digitais, como *Robotic Process Automation* (RPA), Computação em nuvem (*Cloud Computing*) e Internet das Coisas (IoT), mostraram níveis variados de utilização, com destaque para uso intenso de computação em nuvem por 47,5% e IoT por 27,5% das empresas. Finalizada a análise do perfil tecnológico, a investigação prossegue para o fator Porte. Na seção seguinte, retoma-se a dimensão estrutural, aprofundando o entendimento por meio do quantitativo de colaboradores.

#### 4.1.3.3 Porte

A análise do fator contingencial Porte retoma inicialmente a classificação baseada na Receita Operacional Bruta conforme critério definido pelo BNDES apresentada na Tabela 8 da seção de perfil das indústrias. Tal categorização contemplou os grupos “Média I”, “Média II” e “Grande”. Complementarmente, para ampliar o entendimento associado ao porte das indústrias analisadas, investigou-se também o número de funcionários, considerando a classificação utilizada pelo IBGE, conforme se apresenta na Tabela 13.

**Tabela 13** – Distribuição referente ao número de funcionários das indústrias investigadas

<b>Número de funcionários</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa (%)</b>
Até 19 empregados	1	2,5%
De 20 até 99 empregados	3	7,5%
De 100 até 499 empregados	9	22,5%
Acima de 500 empregados	27	67,5%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Observou-se que a maioria das empresas (67,5%) possui quadro funcional com um quantitativo acima de 500 empregados, corroborando a predominância de indústrias classificadas como de grande porte na análise baseada no critério financeiro. Um

percentual de 22,5% da amostra está composto por empresas com 100 a 499 funcionários, enquanto os demais grupos, com até 99 empregados, representam 10% da amostra.

Dessa forma, a amostra foi caracterizada principalmente por grandes indústrias tanto em termos de receita operacional quanto pelo número de trabalhadores, o que propicia maior força aos dados apresentados e a compreensão do perfil estrutural das empresas investigadas. Concluída a análise da dimensão das indústrias via número de colaboradores, a investigação prossegue para o fator Estrutura. Na seção seguinte, analisam-se os arranjos internos e os modelos de gestão adotados.

#### 4.1.3.4 Estrutura

Os resultados referentes ao fator contingencial Estrutura organizacional são apresentados a seguir, na Tabela 14, com base na frequência relativa das respostas das indústrias investigadas, classificadas segundo o nível de utilização.

**Tabela 14** – Distribuição pelos fatores contingenciais de estrutura referentes às indústrias investigadas

Fator Contingencial Estrutura	Nível de utilização dos fatores de estrutura				
	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza moderadamente	Utiliza muito	Utiliza intensamente
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho	0,00%	7,50%	20,00%	17,50%	55,00%
Execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	2,50%	2,50%	25,00%	25,00%	15,00%
Programas de treinamento/qualificação de gestores	7,50%	10,00%	10,00%	32,50%	40,00%
Programas de treinamento/qualificação de empregados	10,00%	15,00%	12,50%	27,50%	35,00%
Gestão participativa	5,00%	10,00%	25,00%	20,00%	40,00%
Poucos níveis hierárquicos	12,50%	15,00%	25,00%	30,00%	17,50%
Estrutura flexível (rápida adaptação às mudanças)	5,00%	15,00%	30,00%	32,50%	17,50%
Estrutura funcional (departamento especializado por atividade)	5,00%	7,50%	17,50%	32,50%	37,50%
Estrutura divisional (mesma atividade em diferentes divisões)	27,50%	10,00%	40,00%	15,00%	7,50%
Estrutura centralizada	12,50%	10,00%	27,50%	37,50%	12,50%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

A maioria das empresas (55%) indicou que estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho, sendo 20% utilizadores moderados e somente 7,5% utilizadores

pouco frequentes. Em relação à execução das tarefas por equipes multifuncionais, 25% apresentaram uso moderado, 25% uso intensivo e 15% indicaram uso muito intenso.

Programas de treinamento e qualificação de gestores e empregados são amplamente adotados, com 40% e 35% das empresas, respectivamente, indicando uso intenso, acrescidos por 32,5% e 27,5% que utilizam muito.

Quanto à gestão participativa, 25,0% das empresas relataram utilização moderada, enquanto 60,0% adotam essa prática com frequência elevada (20,0% muito e 40,0% intensamente). Apenas 15,0% utilizam pouco ou não utilizam esse modelo. A adoção de poucos níveis hierárquicos é variada: 42,5% das empresas utilizam esse modelo com frequência elevada (muito ou intensamente), enquanto 27,5% adotam moderadamente e 27,5% utilizam pouco ou não utilizam. Esses resultados sugerem que estruturas mais “planas” são comuns, mas não predominam totalmente na amostra.

Em relação ao arranjo estrutural, no caso da estrutura flexível, que se caracteriza pela capacidade de rápida adaptação às mudanças organizacionais, 30,0% das empresas utilizam moderadamente, enquanto 50,0% declararam uso intenso (32,5% muito e 17,5% intensamente). Apenas 20,0% utilizam pouco ou não utilizam essa configuração, refletindo a necessidade de resposta ágil em ambientes competitivos.

A estrutura funcional, definida pela existência de departamentos especializados por atividade, apresenta elevada prevalência, com 70,0% das empresas utilizando em grau elevado (32,5% muito e 37,5% intensamente) e 17,5% em grau moderado. Apenas 12,5% utilizam pouco ou não utilizam esse tipo de estrutura.

Já a estrutura divisional, caracterizada pela mesma atividade sendo executada em diferentes divisões da empresa, foi menos adotada, com 27,5% das empresas não utilizando este modelo e somente 22,5% adotam em grau elevado (15,0% muito e 7,5% intensamente). A estrutura centralizada foi empregada moderadamente por 27,5% das empresas, com 50,0% adotando em frequência elevada (37,5% muito e 12,5% intensamente) e 22,5% utilizando pouco ou não utilizando essa configuração, indicando um modelo organizacional centralizado presente em boa parte das empresas.

Finalizada esta análise dos arranjos hierárquicos, resta identificar o direcionamento dado a esses recursos para o alcance de vantagens competitivas. A seção seguinte encerra o bloco de fatores contingenciais ao abordar as orientações estratégicas das empresas investigadas.

#### 4.1.3.5 Estratégia

Os resultados referentes ao fator contingencial Estratégia encerram a análise descritiva desta seção e são expostos na Tabela 15 com base na frequência relativa das respostas das indústrias investigadas classificadas segundo o seu nível de utilização.

**Tabela 15** – Distribuição pelos fatores contingenciais de estratégia referentes às indústrias investigadas

Fator Contingencial Estratégia	Nível de utilização dos fatores estratégia				
	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza moderadamente	Utiliza muito	Utiliza intensamente
Buscar alta qualidade do produto	0,00%	0,00%	7,50%	22,50%	70,00%
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço	0,00%	5,00%	10,00%	27,50%	57,50%
Serviço efetivo de pós-venda	2,50%	10,00%	20,00%	25,00%	42,50%
Desenvolver características únicas do produto	0,00%	12,50%	17,50%	20,00%	50,00%
A imagem da marca da empresa ser a melhor dentre a concorrência	0,00%	2,50%	10,00%	20,00%	67,50%
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	2,50%	12,50%	22,50%	25,00%	37,50%
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	5,00%	15,00%	32,50%	20,00%	27,50%
Focar em produtos e mercados em que já atua	2,50%	7,50%	22,50%	25,00%	45,50%
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos.	5,00%	20,00%	25,00%	17,50%	32,50%
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	2,50%	20,00%	15,00%	40,00%	22,50%
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	2,50%	12,50%	25,00%	27,50%	32,50%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

Os resultados descritivos referentes ao Fator Contingencial Estratégia indicam elevados índices de adoção de práticas estratégicas pelas indústrias analisadas. O item “Buscar alta qualidade do produto” foi amplamente valorizado, com 92,5% das empresas utilizando muito (22,5%) ou intensamente (70%). Práticas como “Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço” também possuem elevada frequência, sendo mencionadas como muito e intensamente utilizadas por 85% das empresas (27,5%) e (57,5%), respectivamente.

Para o “Serviço efetivo de pós-venda”, 42,5% relataram uso intenso e 25% relataram uso elevado, enquanto 20% utilizam de forma intermediária. O

desenvolvimento de “características únicas do produto” é utilizado intensamente por 50% e muito por 20%, reforçando a busca por diferenciação.

A “imagem da marca como melhor dentre a concorrência” foi adotada por 67,5% como “intensamente” e 20% “muito”, totalizando 87,5% das empresas em grau elevado. O investimento em pesquisa e desenvolvimento com maior intensidade que a concorrência é uma prática intensa para 37,5% das empresas, enquanto 25% utilizam muito e 22,5% de forma intermediária.

Oferecer produtos com o menor preço do mercado apresenta maior dispersão, a saber: 32,5% utilizam de forma intermediária, 27,5% intensamente, e 20% muito, mas também se observa 20% pouco ou não utiliza. O foco em produtos e mercados já atendidos é forte, com 70% das empresas utilizando muito ou intensamente (25%) e (45,5%), respectivamente.

No quesito pioneirismo em novos mercados ou produtos, 32,5% utilizam intensamente, 17,5% muito e 25% utilizam em nível intermediário. Responder rapidamente às mudanças de mercado tem predomínio de uso elevado (40%) e intenso (22,5%). Por fim, atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade é prática intensamente adotada por 32,5% das empresas e muito adotada por 27,5%, somando 60% de frequência elevada, com 25% utilizando de forma intermediária.

Os resultados descritos nesta seção revelam um cenário de orientações estratégicas pautadas, primordialmente, pela busca da alta qualidade (92,5%) e pelo fortalecimento da imagem da marca perante a concorrência (87,5%). Com a consolidação desta variável, encerra-se o diagnóstico dos Fatores Contingenciais, o qual evidenciou indústrias de médio e grande porte, tecnologicamente estruturadas e inseridas em ambientes competitivos que demandam respostas ágeis e posicionamentos estratégicos, indicando que priorizam uma estratégia voltada à valorização do produto e da marca.

Uma vez compreendido o contexto em que essas organizações operam, a análise prossegue para a investigação de como tais particularidades refletem na adoção e na intensidade de uso das Práticas de Contabilidade Gerencial, objeto central da seção subsequente.

#### **4.1.4 Práticas de Contabilidade Gerencial**

Esta seção dedica-se ao cumprimento do segundo objetivo específico da pesquisa: “Identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas indústrias de

médio e grande porte de Alimentos e Bebidas do Estado de Pernambuco, verificando a predominância de práticas de natureza tradicional ou moderna”. Para tanto, utilizou-se a estatística descritiva para apresentar a frequência de adoção dessas ferramentas pelas indústrias da amostra.

A fundamentação para a análise desses resultados baseia-se no pronunciamento internacional IMAP 1 (IFAC), que organiza as práticas de contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos. Assim, esta pesquisa define os dois primeiros estágios sobre custos e controle financeiro como Práticas Tradicionais, ao passo que o terceiro e o quarto voltados à redução de desperdícios e criação de valor integram as Práticas Modernas.

Essa distinção é essencial para compreender a natureza e a sofisticação dos métodos aplicados, permitindo avaliar o nível de maturidade gerencial do setor investigado. Assim, os resultados apresentados a seguir fornecem subsídios para a análise e para o atendimento ao objetivo proposto, que é a caracterização dessas práticas de acordo com sua tipologia evolutiva, evidenciando quais métodos são mais prevalentes e utilizados com maior intensidade pelas indústrias do setor.

Desta forma, a Tabela 16 ilustra o uso das diferentes práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas 40 indústrias da amostra.

**Tabela 16** - Distribuição das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas indústrias investigadas

<b>Prática de Contabilidade Gerencial</b>	<b>Estágio Evolutivo</b>	<b>Categoria</b>	<b>Não utiliza</b>	<b>Utiliza pouco</b>	<b>Utiliza moderadamente</b>	<b>Utiliza muito</b>	<b>Utiliza intensamente</b>
Custo Padrão	1º	Trad	22,5%	5,0%	17,5%	17,5%	37,5%
Custeio Absorção	1º	Trad	5,0%	5,0%	5,0%	12,5%	72,5%
Custeio Variável	1º	Trad	32,5%	12,5%	12,5%	12,5%	30,0%
Orçamento para a tomada de decisão	2º	Trad	5,0%	5,0%	4,0%	12,5%	67,5%
Ponto de Equilíbrio	2º	Trad	5,0%	0,0%	12,5%	5,0%	70,0%
Lucratividade por Produto	2º	Trad	5,0%	2,5%	12,5%	35,0%	45,0%
Lucratividade por Cliente	2º	Trad	7,5%	10,0%	37,5%	22,5%	22,5%
Fluxo de Caixa	2º	Trad	7,5%	2,5%	15,0%	32,5%	42,5%

(CONTINUA)

(CONTINUAÇÃO)

Prática de Contabilidade Gerencial	Estágio Evolutivo	Categoria	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza moderadamente	Utiliza muito	Utiliza intensamente
Orçamento de Capital	2º	Trad	10,0%	2,5%	7,5%	32,5%	47,5%
Preço de Transferência Moeda Constante	2º	Trad	17,5%	15,0%	15,0%	17,5%	35,0%
Margem de Contribuição	2º	Trad	12,5%	2,5%	10,0%	30,0%	45,0%
<i>Benchmarking</i>	2º	Trad	2,5%	5,0%	15,0%	27,5%	50,0%
Custo Meta	2º	Trad	15,0%	5,0%	15,0%	30,0%	35,0%
Just in Time	3º	Mod	27,5%	12,5%	12,5%	17,5%	30,0%
Elabora Planejamento Estratégico	3º	Mod	20,0%	15,0%	27,5%	15,0%	22,5%
Implementa Planejamento Estratégico	3º	Mod	2,5%	5,0%	7,5%	32,5%	52,5%
Custeio ABC	3º	Mod	2,5%	5,0%	20,0%	25,0%	47,5%
Custo da Qualidade Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3º	Mod	27,5%	10,0%	20,0%	25,0%	17,5%
Método <i>Kaizen</i>	3º	Mod	10,0%	12,5%	20,0%	20,0%	37,5%
Teoria das Restrições	3º	Mod	22,5%	15,0%	25,0%	15,0%	22,5%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	3º	Mod	15,0%	20,0%	12,5%	20,0%	32,5%
EVA	3º	Mod	25,0%	15,0%	25,0%	17,5%	17,5%
Simulações	4º	Mod	22,5%	15,0%	15,0%	25,0%	22,5%
	4º	Mod	25,0%	12,5%	30,0%	12,5%	20,0%
	4º	Mod	5,0%	2,5%	10,0%	27,5%	55,0%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

A análise da Tabela 16 revela que, entre as práticas tradicionais de contabilidade gerencial, o Custeio por Absorção é a técnica mais utilizada de maneira intensa, com 72,5% das indústrias adotando-a em alto grau, seguido pelo Ponto de Equilíbrio e Orçamento para Tomada de Decisão, que também apresentam altos índices de uso intenso, superiores a 67%. A margem de contribuição também se destaca com 50% de utilização intensa.

Em contrapartida, algumas práticas tradicionais apresentam um perfil de uso polarizado. O “Custeio Variável” exibe o maior índice de não utilização, com 32,5%, ao mesmo tempo em que é usado intensamente por 30,0% da amostra. Seguindo esta tendência, o “Custo meta” também não é utilizado por 27,5% da amostra, mas utilizado intensamente por 30%. O “Custo Padrão” segue um caminho similar, registrando 22,5% de não utilização e 37,5% de uso intenso.

Em relação às práticas modernas, a análise dos dados revela que “Simulações” apresenta a maior frequência na categoria de uso intenso, com 55,0% de adesão. Na sequência, destacam-se “Elabora planejamento estratégico” (52,5%), e “Implementa Planejamento Estratégico” (47,5%), indicando uma forte adesão da amostra a ferramentas de análise e planejamento.

Entretanto, a elaboração do Planejamento Estratégico apresenta o maior índice de alta utilização, considerando o agrupamento das categorias “utiliza muito e intensamente” (85%). Embora a implementação também registre alta adesão (72,5%), observa-se uma discrepância percentual que sugere um descompasso entre a formulação da estratégia e sua efetiva execução nas empresas estudadas.

Analisando outras práticas modernas, nota-se um perfil de adoção heterogêneo. O “Custeio ABC” e a “Teoria das Restrições” apresentam, de fato, uma adoção mais restrita. Ambos figuram entre os maiores percentuais de não utilização, com 27,5% e 25,0%, respectivamente, e estão entre os menores índices de uso intenso, com 17,5% cada.

Em contraste, o “Método *Kaizen*” demonstra uma utilização significativamente maior. Esta prática é utilizada intensamente por 32,5% da amostra, um índice superior ao de outras práticas como “Custo Meta” (30,0%) e “*Balanced Scorecard*” (22,5%). Os resultados evidenciados na Tabela 16 corroboram a literatura contemporânea ao demonstrar que a evolução da contabilidade gerencial ocorre de forma cumulativa e não substitutiva, conforme defendido por Dlamini (2023).

A predominância do uso intenso de práticas tradicionais, como o Custeio por Absorção (72,5%) e o Orçamento para Tomada de Decisão (67,5%), alinha-se aos achados de Souza, Russo e Guerreiro (2020) e Klein e Almeida (2017) no contexto brasileiro. Tais pesquisadores observaram que ferramentas de controle financeiro e orçamentário permanecem como a base estrutural da gestão nas empresas brasileiras, o que contesta a ideia de obsolescência dessas técnicas. Essa realidade é corroborada pela perspectiva de Aliu (2025), ao destacar que, embora novas ferramentas surjam, as práticas convencionais ainda oferecem o suporte necessário para a estabilidade organizacional em diversos contextos.

O estudo de Andrade (2023), ao analisar o contexto das indústrias de produtos químicos e plásticos pernambucanas, identificou uma alta adesão a métodos de controle financeiro clássicos. Essa persistência do custeio por Absorção e do Orçamento como as

ferramentas de uso mais intenso em ambos os setores analisados evidencia um isomorfismo institucional, conforme descrito por DiMaggio e Powell (1983).

A despeito das diferenças setoriais, a necessidade de legitimidade fiscal e conformidade legal mantém essas práticas como o alicerce dos sistemas de controle gerencial em Pernambuco, sugerindo que a adoção de ferramentas modernas ocorre de maneira complementar, e não substitutiva, às tradicionais.

Por outro lado, nota-se uma dicotomia na adoção de práticas modernas. Enquanto ferramentas complexas de custeio, como o ABC, apresentam menor adesão, fenômeno também observado por Souza, Russo e Guerreiro (2020) em grandes empresas, há um destaque significativo para o uso de Simulações (55%) e do Método *Kaizen* (32,5%).

Este comportamento pode ser explicado pela perspectiva de Abdel-Kader e Luther (2008), que, ao analisarem o setor de alimentos e bebidas no Reino Unido, identificaram que a sofisticação da contabilidade gerencial é frequentemente impulsionada por tecnologias de produção e filosofias de melhoria contínua, o que parece justificar a presença marcante do *Kaizen* nas indústrias investigadas nesta pesquisa.

Conclui-se que o perfil gerencial da amostra é marcado pela coexistência de métodos consolidados e inovações pontuais, reafirmando que a modernização da contabilidade gerencial no setor ocorre de forma complementar às práticas tradicionais. Identificado esse panorama de uso, a análise prossegue para investigar as razões que levam as organizações a adotarem tais instrumentos. Assim, a seção a seguir detalha os fatores motivadores que influenciam a escolha e a implementação dessas práticas nas indústrias investigadas.

#### **4.1.5 Fatores Motivadores para a Adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial**

Além de identificar as práticas em uso, a fim de tender ao terceiro objetivo específico, a presente pesquisa buscou compreender os fatores que motivam a sua adoção nas organizações que compõem a amostra. A análise considera variáveis fundamentais para a gestão, como o comprometimento dos envolvidos, a relação entre custo e benefício e a integração das práticas aos sistemas de gestão já utilizados. Adicionalmente, buscou-se verificar como a infraestrutura tecnológica e o capital intelectual interno atuam como facilitadores ou barreiras nesse processo de implementação. Neste contexto, os resultados

apresentados na Tabela 17 detalham o nível de influência de cada um desses motivadores nas indústrias investigadas.

**Tabela 17** – Nível de influência dos fatores que motivam adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas indústrias investigadas

Fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial	Nível de influência de fatores que motivam a adoção das práticas				
	Não influencia	Influencia pouco	Influencia moderadamente	Influencia muito	Influencia intensamente
Adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes	15,00%	7,50%	22,50%	25,00%	30,00%
Comprometimento dos envolvidos no processo	2,50%	2,50%	25,00%	30,00%	40,00%
Conhecimento da equipe interna disponível	2,50%	2,50%	17,50%	27,50%	50,00%
Experiência da equipe interna disponível	2,50%	2,50%	20,00%	25,00%	50,00%
Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado	7,50%	5,00%	10,00%	22,50%	55,00%
Tecnologia adequada disponível	0,00%	10,00%	22,50%	25,00%	42,50%
Recursos disponíveis (financeiros e humanos)	5,00%	5,00%	17,50%	22,50%	50,00%
Relação custo versus benefício	7,50%	0,00%	20,00%	27,50%	45,00%
Necessidade de utilização dessas práticas	0,00%	5,00%	20,00%	12,50%	62,50%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

A análise dos resultados dispostos na Tabela 17 revela que os fatores internos, ligados ao capital humano e aos sistemas de informação, são percebidos como os mais críticos para a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias pesquisadas.

Destacam-se como principais impulsionadores o “Conhecimento da equipe interna disponível” e a “Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado”. Ambos os fatores foram classificados como de alta influência por 77,5% dos respondentes, somando as categorias “Influencia muito” e “Influencia intensamente”.

É particularmente notável que a disponibilidade no ERP obteve a maior frequência absoluta na categoria “Influencia intensamente” (55,0%), sugerindo que a tecnologia embarcada nos sistemas de gestão é um vetor decisivo para a implementação prática das ferramentas gerenciais.

Logo em seguida, outros fatores relacionados aos recursos internos também apresentaram alta relevância: a “Experiência da equipe interna disponível”, com 75,0%

de alta influência; os “Recursos disponíveis (financeiros e humanos)”, com 72,5%; e o “Comprometimento dos envolvidos no processo”, com 70,0%. Estes resultados sublinham a importância do preparo da equipe e do suporte organizacional e financeiro para o sucesso da adoção. A “Tecnologia adequada disponível” (67,5%) também se mostrou um fator significativo.

Por outro lado, o fator externo “Adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes” foi o que apresentou a menor influência percebida entre os listados. Embora 55,0% dos respondentes ainda o considerem de alta influência, sendo 25,0% “muito” e 30,0% “intensamente”, este fator também registrou a maior frequência na categoria “Não influencia” (15,0%). Isso indica que, embora a pressão competitiva, ou mimetismo, exista, ela é um motivador menos consensual em comparação com as capacidades e recursos internos da organização.

Imlau (2015), ao investigar o contexto das cooperativas agropecuárias no rio Grande do Sul, identificou a "necessidade de utilização" e a "relação custo-benefício" como os principais motivadores para a adoção de práticas gerenciais, um achado que é corroborado pelos resultados desta pesquisa.

Contudo, observa-se uma divergência quanto à infraestrutura tecnológica: enquanto no estudo de Imlau (2015) a "disponibilidade no software ERP" apresentou relevância moderada, nesta amostra o fator registrou altos níveis de impacto, sendo apontado por 55,0% das indústrias como de influência intensa (alcançando 77,5% quando somado à categoria “influencia muito”). Essa disparidade indica que, para o setor de alimentos e bebidas pernambucano, a integração sistêmica atua como um pré-requisito facilitador muito mais crítico para a implementação de novas ferramentas do que no contexto cooperativista anteriormente analisado.

Em síntese, os resultados indicam que a decisão de adotar práticas de contabilidade gerencial no setor investigado é impulsionada primariamente por fatores internos, com destaque para a capacitação da equipe e as funcionalidades tecnológicas já disponíveis na empresa, especialmente via software ERP.

O destaque dado à “Disponibilidade no software ERP” (55,0% de influência intensa) alinha-se às conclusões de Abdel-Kader e Luther (2008). Ao investigarem o setor de alimentos no Reino Unido, os autores identificaram que a infraestrutura tecnológica é um determinante significativo para a sofisticação dos sistemas de controle gerencial. Assim, no contexto desta pesquisa, o ERP atua como esse facilitador tecnológico, reduzindo barreiras à implementação.

Portanto, a configuração dos motivadores evidencia que a modernização contábil nas indústrias da amostra está condicionada à viabilidade de recursos e suportes internos. Se, por um lado, o capital humano e a infraestrutura tecnológica impulsionam a adoção, por outro, a ausência desses mesmos elementos pode atuar de forma inversa. Para completar essa análise, investigou-se os impedimentos que dificultam a implementação de novos métodos. Dessa forma, a seção seguinte detalha os fatores restritivos à adoção das práticas de contabilidade gerencial.

#### 4.1.6 Fatores Restritivos à Adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial

Em continuidade ao atendimento do terceiro objetivo específico e em contrapartida aos fatores motivadores, a pesquisa investigou os obstáculos capazes de restringir a adoção das práticas de contabilidade gerencial. Assim, a Tabela 18 apresenta a distribuição da influência percebida para esses fatores restritivos.

**Tabela 18** – Distribuição dos fatores que restringem a adoção das Práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas indústrias investigadas

Fatores que restringem para adoção das práticas de contabilidade gerencial	Nível de influência de fatores que restringem a adoção das práticas				
	Não influencia	Influencia pouco	Influencia moderadamente	Influencia muito	Influencia intensamente
Falta de participação dos envolvidos	22,50%	15,00%	25,00%	15,00%	22,50%
Falta de comprometimento dos envolvidos	22,50%	7,50%	27,50%	22,50%	20,00%
Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas	20,00%	7,50%	25,00%	22,50%	25,00%
Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas	20,00%	7,50%	22,50%	25,00%	25,00%
Os envolvidos não percebem a necessidade de utilização das práticas	25,00%	7,50%	27,50%	17,50%	22,50%
Falta de tecnologia adequada	20,00%	2,50%	30,00%	25,00%	22,50%
Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)	17,50%	7,50%	22,50%	27,50%	25,00%
Relação custos versus benefício	15,00%	5,00%	37,50%	17,50%	25,00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2025).

A análise dos resultados revela que os principais entraves estão relacionados tanto a limitações de capital quanto ao preparo da equipe. O fator percebido como mais

crítico é a “Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)”, que foi classificado como de alta influência restritiva (soma de “Influencia muito” e “Influencia intensamente”) por 52,5% dos respondentes.

Em segundo lugar, destaca-se a “Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas”, com 50,0% de alta influência. Este resultado, em conjunto com a “Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas” (47,5%) e a “Falta de tecnologia adequada” (47,5%), forma um núcleo central de barreiras enfrentadas pelas indústrias.

Observa-se uma simetria observada com os resultados da seção anterior. O conhecimento da equipe e a disponibilidade de tecnologia, que figuram como principais motivadores, aparecem aqui, em sua ausência, como barreiras importantes. Isso sugere que o capital humano e o tecnológico são fatores-chave ambivalentes: atuam como facilitadores quando presentes e como fortes restritores quando ausentes.

Fatores como a “Relação custos versus benefício” e a “Falta de comprometimento dos envolvidos”, ambos com 42,5% de alta influência, também representam barreiras significativas. Em contraste, a “Falta de participação dos envolvidos” (37,5%) e a percepção de que “Os envolvidos não percebem a necessidade de utilização das práticas” (40,0%) foram os itens com menor índice de alta influência restritiva na amostra pesquisada.

Os resultados encontrados na presente pesquisa corroboram Imlau (2015) ao evidenciarem que as lacunas de capital humano representam barreiras estruturais mais severas do que questões comportamentais, como a falta de participação dos envolvidos. Entretanto, observa-se uma divergência central quanto à disponibilidade de recursos, a saber: enquanto nas cooperativas essa restrição foi secundária, no setor industrial pernambucano a falta de recursos financeiros e humanos se mostra como o principal obstáculo à modernização.

Conclui-se, portanto, que as barreiras à modernização da contabilidade gerencial nas indústrias investigadas possuem natureza predominantemente estrutural e técnica. A centralidade da falta de recursos e das lacunas de competência da equipe reafirma que a adoção de novas práticas não depende apenas de uma decisão estratégica, mas da viabilidade operacional e financeira das organizações. Encerrada a caracterização descritiva das variáveis, a análise prossegue para a fase inferencial, na qual serão testadas as associações estatísticas entre os perfis identificados e o uso efetivo das ferramentas gerenciais.

## 4.2 ANÁLISE DE SIGNIFICÂNCIA ESTATÍSTICA DAS RELAÇÕES

Esta seção dedica-se à apresentação dos resultados obtidos por meio da estatística inferencial, estruturada em três eixos de investigação: o perfil dos respondentes, o perfil das empresas e os fatores contingenciais, todos relacionados ao uso das práticas de contabilidade gerencial.

Para a compreensão destes resultados, parte-se da premissa de Bisquerra, Sarriera e Martínez (2004), que definem a correlação como a relação existente entre duas variáveis, expressando-se como uma variação concomitante entre elas. Para a análise das correlações, conforme detalhado no capítulo de metodologia, utilizou-se o suporte do software Jamovi® e o coeficiente de Spearman ( $\rho$ ), estabelecendo-se um nível de confiança de 95% ( $p = 0,05$ ). Ressalta-se que os resultados com significância estatística ( $p < 0,05$ ) constam em negrito nas tabelas. Para a interpretação da força dessas associações, adotou-se a escala de Cooper e Schindler (2016), reproduzida anteriormente no Quadro 13.

### 4.2.1 Relações entre o perfil dos entrevistados com a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial.

Dando início à análise das associações entre as características individuais dos respondentes e o uso das práticas de contabilidade gerencial, buscou-se verificar se fatores demográficos e profissionais exercem influência sobre a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais. Para tanto, foram calculados os coeficientes de correlação de Spearman confrontando as variáveis de idade, nível de escolaridade e tempo de atuação profissional com a frequência de utilização de artefatos clássicos de gestão.

Esta técnica estatística foi aplicada para identificar a existência e a força de possíveis vínculos entre o perfil do gestor e as ferramentas contábeis, permitindo observar se a maturidade profissional ou a formação acadêmica atuam como diferenciais na rotina organizacional. A análise abrange doze artefatos tradicionais, incluindo métodos de custeio, indicadores de rentabilidade e instrumentos de planejamento financeiro, permitindo uma visão sobre como o perfil pessoal se relaciona com cada ferramenta específica. Dessa forma, a Tabela 19 apresenta os resultados estatísticos obtidos a partir desse cruzamento de dados.

**Tabela 19** - Relação entre o perfil dos entrevistados e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Tradicionais

Práticas de Contabilidade Tradicionais	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de atuação profissional
Orçamento decisão	-0.131	0.191	0.004
Ponto de equilíbrio	-0.117	0.228	0.114
Custeio por absorção	-0.028	0.096	0.045
Custeio variável	-0.038	0.054	-0.058
Margem de Contribuição	-0.072	0.165	0.031
Lucratividade por produto	-0.248	0.218	-0.123
Lucratividade por cliente	-0.042	0.271	0.082
Custo padrão	-0.292	-0.079	-0.115
Fluxo de caixa	-0.070	-0.047	-0.004
Orçamento capital	-0.083	0.078	-0.122
Preço de transferência	-0.203	0.050	-0.084
Moeda constante	-0.274	0.226	-0.011

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A investigação das relações entre o perfil dos respondentes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial revelou um cenário de independência estatística. A aplicação do teste de correlação de Spearman não indicou associações significativas entre as variáveis demográficas de idade, escolaridade e tempo de atuação profissional com as ferramentas de gestão analisadas. Nenhum dos coeficientes obtidos atingiu o nível de significância mínimo de cinco por cento, o que denota que as características pessoais do profissional não atuam como fatores determinantes para a intensidade de uso dos artefatos contábeis nesta amostra.

Tal comportamento estatístico pode ser compreendido à luz da elevada homogeneidade identificada na análise descritiva do perfil dos respondentes. No que tange à escolaridade, observou-se que a vasta maioria dos participantes detém títulos de pós-graduação *lato sensu*, o que configura uma amostra com baixa variabilidade no nível de instrução formal. Como o grau de qualificação acadêmica se apresenta padronizado em um patamar elevado para quase a totalidade do grupo, torna-se inviável estatisticamente que essa variável explique as variações no uso das práticas gerenciais.

O mesmo fenômeno pode justificar a ausência de correlação nas variáveis de idade e tempo de atuação profissional. Conforme constatado anteriormente, a amostra é composta predominantemente por profissionais de vasta experiência, concentrados na faixa etária entre trinta e um e cinquenta anos e com experiência de mercado superior a onze anos.

Essa concentração em um perfil de alta maturidade profissional reduz a dispersão dos dados e sugere que a competência técnica para operar tais ferramentas já se encontra

consolidada entre os sujeitos da pesquisa. Portanto, os resultados permitem inferir que a utilização das práticas de contabilidade gerencial, sejam elas tradicionais ou modernas, é determinada pelas diretrizes institucionais e pelas necessidades da organização, independente do tempo de experiência ou da titulação individual dos gestores que as operam.

Em complemento à análise dos artefatos tradicionais, direcionou-se o foco para as ferramentas de gestão contemporâneas com o intuito de verificar se a maturidade ou a formação do profissional influenciam a adoção de metodologias mais recentes. A Tabela 20 apresenta os resultados associados aos coeficientes de correlação de Spearman calculados para este grupo e sistematiza as associações estatísticas entre as variáveis de perfil dos respondentes e as práticas de contabilidade gerencial modernas.

**Tabela 20** - Relação entre o perfil dos entrevistados e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Modernas.

Práticas de Contabilidade Modernas	Idade	Correlação	
		Escolaridade	Tempo de atuação profissional
<i>Benchmarking</i>	0.179	0.004	<b>0.371*</b>
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	-0.048	0.159	0.276
Custo Meta	-0.269	0.030	0.037
<i>Just in Time</i> (JIT)	-0.145	0.010	0.048
Elabora Planejamento Estratégico	-0.106	0.262	-0.004
Implementa Planejamento Estratégico	-0.069	0.167	-0.064
ABC	-0.196	-0.233	-0.070
EVA	-0.235	-0.127	-0.047
Simulações	-0.179	-0.021	-0.087
Custo Qualidade	-0.244	0.031	-0.136
ABM	-0.136	-0.132	0.081
<i>Kaizen</i>	-0.262	<b>0.332*</b>	-0.010
Teoria das Restrições	-0.036	<b>-0.320*</b>	0.011

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A análise dos resultados referentes às práticas de contabilidade gerencial modernas aponta que, de modo geral, as características demográficas dos respondentes não apresentam associações estatisticamente significativas com a frequência de uso da maioria das ferramentas listadas. A variável idade, especificamente, manteve o comportamento observado na análise das práticas tradicionais e não registrou coeficientes relevantes com nenhum dos artefatos modernos, ratificando a independência estatística entre a faixa etária e a adoção dessas práticas nesta amostra.

No entanto, diferentemente das práticas tradicionais, observaram-se correlações pontuais de magnitude baixa e significância estatística em relação ao tempo de experiência e à escolaridade. A variável tempo de atuação profissional apresentou um

coeficiente positivo de 0,371 com a prática de *Benchmarking*, indicando uma relação direta, ainda que de baixa intensidade, entre os anos de experiência e a utilização dessa ferramenta.

Quanto à escolaridade, registraram-se duas associações estatisticamente significativas com sentidos opostos. Verificou-se uma correlação positiva de 0,332 com o uso do *Kaizen*, demonstrando que níveis mais altos de formação acompanharam uma maior frequência de uso dessa prática. Em contrapartida, a Teoria das Restrições apresentou uma correlação negativa de 0,320 com a escolaridade, descrevendo um cenário onde a maior titulação acadêmica não esteve associada ao aumento na utilização desta ferramenta específica. As demais práticas modernas não apresentaram variações significativas em função do perfil dos respondentes.

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

Nesta seção, investiga-se a existência de associações estatísticas entre as características das empresas pesquisadas e o nível de utilização de ferramentas de gestão. A Tabela 21 apresenta a matriz de correlação entre o faturamento (ROB anual de 2024) e a amplitude das organizações, quanto ao nível de mercado atingido, com a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais. A análise dos resultados revela uma independência estatística entre as métricas representadas pela ‘Receita Operacional Bruta’ e pela ‘Amplitude’ e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.

**Tabela 21** - Relação entre as características das empresas investigadas e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Tradicionais.

Práticas de Contabilidade Tradicionais	Correlação	
	ROB anual de 2024	Amplitude
Orçamento decisão	0.202	0.127
Ponto de equilíbrio	0.196	-0.010
Custeio por absorção	0.198	0.181
Custeio variável	-0.034	0.154
Margem de Contribuição	0.193	0.148
Lucratividade por produto	0.162	-0.027
Lucratividade por cliente	0.078	0.188
Custo padrão	0.099	0.094
Fluxo de caixa	0.047	-0.005
Orçamento capital	0.223	0.257
Preço de transferência	0.145	0.029
Moeda constante	0.103	0.033

Nota. \*  $p < .05$ , \*\*  $p < .01$ , \*\*\*  $p < .001$   
 Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Observa-se que nenhum coeficiente de correlação atingiu níveis de significância ou magnitude relevantes, o que permite inferir estritamente que, nesta amostra, as variações no faturamento anual ou na abrangência do mercado de atuação não estão associadas a alterações na frequência de utilização das ferramentas analisadas.

Em continuidade à análise anterior, buscou-se verificar se as características das indústrias da amostra exercem influência sobre a adoção de ferramentas de gestão mais contemporâneas. A Tabela 22 apresenta os resultados dos coeficientes de correlação resultantes do cruzamento entre essas métricas organizacionais e a frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial modernas. A leitura dos resultados revela um comportamento distinto daquele observado nas práticas tradicionais, evidenciando associações estatisticamente relevantes em casos específicos.

**Tabela 22** - Relação entre as características das empresas investigadas e a adoção das práticas de Contabilidade Gerencial Modernas.

Práticas de Contabilidade Modernas	Correlação	
	ROB anual de 2024	Amplitude
<i>Benchmarking</i>	<b>0.633<sup>***</sup></b>	0.305
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	0.279	<b>0.374<sup>*</sup></b>
Custo Meta	0.129	0.186
<i>Just in Time</i> (JIT)	0.000	0.149
Elabora Planejamento Estratégico	0.161	0.115
Implementa Planejamento Estratégico	0.130	0.059
ABC	-0.172	0.075
EVA	-0.164	-0.045
Simulações	0.156	0.194
Custo Qualidade	0.157	0.181
ABM	0.169	0.278
<i>Kaizen</i>	0.155	0.106
Teoria das Restrições	0.106	0.303

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

O destaque principal recai sobre a prática de *Benchmarking*, a qual apresentou uma correlação positiva de magnitude moderada com a Receita Operacional Bruta anual, registrando um coeficiente de 0,633. Este resultado, de alta significância estatística, indica que o aumento no volume de faturamento está associado a uma maior intensidade na busca por referenciais comparativos de mercado.

Adicionalmente, identificou-se uma correlação de intensidade baixa entre a variável “Amplitude” e o “Balanced Scorecard” (0,374). Esse achado sugere que, à medida que a empresa expande suas fronteiras e atua em mercados mais abrangentes, ela recorre com maior frequência ao BSC. Isso indica que a gestão de múltiplos mercados ou regiões demanda uma ferramenta capaz de traduzir a estratégia corporativa em

indicadores claros e alinhados para as diversas unidades de negócio. As demais práticas listadas mantiveram a tendência de independência estatística.

#### 4.2.3 Relação entre o fator contingencial ambiente e as práticas de contabilidade gerencial.

Com o objetivo de verificar a associação entre as variáveis do ambiente e a utilização das práticas de contabilidade gerencial, aplicou-se o teste de correlação de Spearman ( $\rho$ ). Esta análise bivariada tem por objetivo verificar a intensidade e a direção da associação entre os fatores contingenciais do ambiente e a frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial.

A Tabela 23 apresenta a matriz de correlações entre as características do fator ambiente e a frequência de uso das práticas tradicionais. O documento detalha os coeficientes obtidos e destaca, por meio de asteriscos, as relações que demonstraram significância estatística.

**Tabela 23** - Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais

Fator Contingencial Ambiente \ Práticas Tradicionais	Orçamento Decisão	Ponto de equilíbrio	Custeio por absorção	Custeio variável	Margem de Contribuição	Lucratividade por produto	Lucratividade por cliente	Custo padrão	Fluxo de caixa	Orçamento capital	Preço de transferência	Moeda constante
Atitudes da concorrência	0.203	0.211	-0.000	<b>0.330*</b>	<b>0.386*</b>	<b>0.455**</b>	0.068	<b>0.328*</b>	0.025	0.206	0.261	0.264
Competição por mão-de-obra	-0.070	0.070	-0.132	0.080	0.033	-0.099	-0.082	-0.119	-0.081	-0.061	-0.016	-0.007
Competição por matéria prima	0.157	0.262	0.152	0.268	<b>0.395*</b>	0.223	-0.176	0.104	0.124	0.114	0.187	0.156
Tecnologia essencial para a produção	0.116	-0.034	-0.065	0.278	0.202	0.078	<b>0.330*</b>	0.112	-0.030	0.213	-0.031	0.171
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.262	0.229	-0.007	0.252	<b>0.390*</b>	<b>0.399*</b>	0.185	0.001	0.183	0.054	0.141	0.231
Gostos e preferências dos clientes do setor	0.252	0.096	0.143	0.063	<b>0.357*</b>	<b>0.413**</b>	0.307	0.143	0.200	0.144	0.179	<b>0.471**</b>
Diversidade nas características dos produtos	<b>0.322*</b>	0.116	0.147	0.106	0.203	0.168	0.177	0.209	-0.119	0.194	<b>0.340*</b>	<b>0.407**</b>
Diversidade de tecnologia utilizadas na produção	0.111	0.050	0.022	0.236	0.131	0.139	0.049	0.271	-0.070	0.062	0.105	<b>0.317*</b>

(CONTINUA)

(CONTINUAÇÃO)

Fator Contingencial Ambiente	Práticas Tradicionais	Orçamento Decisão	Ponto de equilíbrio	Custeio por absorção	Custeio variável	Margem de Contribuição	Lucratividade por produto	Lucratividade por cliente	Custo padrão	Fluxo de caixa	Orçamento capital	Preço de transferência	Moeda constante
Diversidade nas características dos mercados		0.208	0.071	0.231	0.140	<b>0.327*</b>	<b>0.347*</b>	0.215	0.245	0.121	0.180	<b>0.384*</b>	<b>0.518***</b>
Muitas empresas para pouco mercado		0.056	0.041	0.050	0.265	0.230	0.199	0.229	0.110	-0.079	0.042	0.161	<b>0.337*</b>
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor		0.144	-0.066	-0.018	0.207	0.092	0.039	0.063	0.057	-0.021	-0.052	0.142	0.253
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado		<b>0.359*</b>	<b>0.323*</b>	0.134	<b>0.312*</b>	0.219	0.057	<b>0.385*</b>	0.054	0.108	0.140	0.053	0.136

Nota. \* p &lt; .05, \*\* p &lt; .01, \*\*\* p &lt; .001

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Conforme se observa na Tabela 23, evidenciam-se algumas associações, e em sua maioria, diretamente proporcionais entre as variáveis contingenciais do ambiente e as práticas tradicionais de contabilidade gerencial.

O principal destaque da análise recai sobre a “Moeda constante”. Esta prática apresentou a única correlação classificada como moderada em todo o bloco ( $\rho = 0,518$ ;  $p < 0,001$ ), associada à variável “Diversidade nas características dos mercados”. Adicionalmente, a Moeda Constante apresentou correlações de magnitude baixa, porém próximas ao limiar moderado, com os “Gostos e preferências dos clientes” ( $\rho = 0,471$ ) e com a “Diversidade nas características dos produtos” ( $\rho = 0,407$ ). Esses resultados sugerem que a complexidade mercadológica e a heterogeneidade do portfólio impulsionam a necessidade de mensurações monetárias ajustadas, visando mitigar distorções inflacionárias ou de preços.

No que tange à gestão de margens, a ferramenta “Margem de Contribuição” demonstrou sensibilidade a pressões externas, estabelecendo relações de baixa magnitude com a ‘Competição por matéria-prima’ ( $\rho = 0,395$ ) e com “Restrições legais e econômicas” ( $\rho = 0,390$ ).

De forma análoga, a variável ambiental “Atitudes da concorrência” correlacionou-se, em nível baixo, com a “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,455$ ) e o “Custo padrão” ( $\rho = 0,328$ ). Tais resultados indicam que, embora a intensidade da associação não seja elevada, existe uma tendência consistente de uso dessas ferramentas como resposta defensiva ao acirramento competitivo e regulatório.

Por fim, identificou-se um padrão de planejamento estruturado frente a barreiras de entrada. O fator “Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas” apresentou correlações de magnitude baixa com um conjunto de quatro práticas: “Lucratividade por cliente” ( $\rho = 0,385$ ), “Orçamento de decisão” ( $\rho = 0,359$ ), “Ponto de equilíbrio” ( $\rho = 0,323$ ) e “Custeio variável” ( $\rho = 0,312$ ). Esse comportamento denota que, mesmo em correlações fracas, há um indício estatístico de que mercados protegidos demandam monitoramento de viabilidade e rentabilidade.

Em complemento à análise dos artefatos tradicionais, buscou-se examinar o comportamento das ferramentas de gestão contemporâneas frente às incertezas ambientais. A Tabela 24 sumariza os resultados dos coeficientes de Spearman obtidos para este segundo grupo, evidenciando as interações estatisticamente significativas entre as características do fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas.

**Tabela 24** - Relação entre o fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas

Fator Contingencial Ambiente	Práticas Modernas												
	Benchmarking	BSC	Custo Meta	JIT	Elabora Planej. Estratégico	Implementa Planej. Estratégico	ABC	EVA	Simulações	Custo Qualidade	ABM	Kaizen	Teoria das Restrições
Atitudes da concorrência	0.135	0.272	<b>0.318</b>	0.131	<b>0.321</b>	0.305	0.136	<b>0.461</b>	<b>0.336</b>	<b>0.432</b>	0.092	<b>0.414</b>	0.058
Competição por mão-de-obra	0.170	0.052	0.030	-0.157	-0.022	-0.062	-0.038	-0.148	-0.001	-0.124	0.003	-0.033	-0.050
Competição por matéria prima	0.151	0.093	0.109	0.078	0.250	0.106	-0.028	0.093	<b>0.316</b>	0.141	0.154	0.003	0.070
Tecnologia essencial para a produção	0.257	<b>0.385</b>	<b>0.498</b>	0.158	0.276	0.248	0.271	0.194	0.139	0.258	0.198	<b>0.356</b>	0.248
Restrições legais, políticas e econômicas do setor	0.186	<b>0.410</b>	0.160	-0.023	0.120	0.199	0.047	-0.028	0.259	0.125	0.225	<b>0.415</b>	0.017
Gostos e preferências dos clientes do setor	0.258	<b>0.402</b>	0.300	-0.023	0.180	0.158	0.253	0.221	0.318	0.192	0.064	<b>0.483</b>	0.062
Diversidade nas características dos produtos	0.179	0.121	0.203	-0.214	0.269	0.246	0.037	0.019	0.164	0.243	0.038	<b>0.353</b>	-0.057
Diversidade de tecnologia utilizadas na produção	0.170	0.284	<b>0.361</b>	0.068	0.224	0.210	0.259	0.242	<b>0.324</b>	0.219	<b>0.359</b>	0.231	0.161
Diversidade nas características dos mercados	<b>0.371</b>	0.192	0.307	-0.038	0.216	0.196	0.082	0.211	<b>0.342</b>	0.283	0.266	<b>0.361</b>	0.020
Muitas empresas para pouco mercado	0.312	0.192	0.237	-0.107	0.248	0.192	0.118	0.195	0.174	0.124	0.008	0.287	0.136
Poucas empresas tendem a ditar as regras do setor	0.098	0.250	0.253	-0.020	0.014	0.039	0.177	0.012	0.042	0.156	0.147	<b>0.346</b>	0.188
Há grandes entraves dificultando a entrada de outras empresas nesse mercado	0.214	0.389	0.218	0.150	0.242	0.225	0.061	-0.005	0.004	0.179	0.066	<b>0.427</b>	0.169

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Observa-se que, assim como nas práticas tradicionais, as associações são, em sua totalidade, diretamente proporcionais. Sob esse prisma, o fator “Atitudes da concorrência” evidenciou múltiplas conexões significativas, destacando-se as relações com o “EVA” ( $\rho = 0,461$ ) e com o “Custo da Qualidade” ( $\rho = 0,432$ ). Embora classificadas como de intensidade baixa, estas são as maiores correlações desta variável, sugerindo que ambientes de alta rivalidade impulsionam, ainda que moderadamente, as organizações a adotarem métricas focadas na criação de valor econômico e na excelência de processos.

Nessa mesma linha, a variável “Tecnologia essencial para a produção” registrou a correlação mais expressiva deste bloco com a prática de “Custo Meta” ( $\rho = 0,498$ ). Vale ressaltar que este coeficiente, embora tecnicamente situado na faixa de correlação baixa, encontra-se no limiar da classificação moderada, indicando um alinhamento considerável entre a complexidade tecnológica e o gerenciamento antecipado de custos.

Merece destaque também o comportamento do “*Balanced Scorecard* (BSC)”. Diferente de ferramentas focadas em uma única dimensão, o BSC apresentou sensibilidade tanto a pressões institucionais, evidenciada pela correlação com “Restrições legais, políticas e econômicas” ( $\rho = 0,410$ ), quanto a pressões de mercado, vide a associação com “Gostos e preferências dos clientes” ( $\rho = 0,402$ ). Esses resultados corroboram a natureza multidimensional da ferramenta, utilizada para monitorar o desempenho estratégico em cenários regulados e orientados ao consumidor.

Avançando na interpretação dos dados, é imprescindível notar o comportamento da prática de “*Kaizen*”. Esta ferramenta distinguiu-se claramente de ferramentas como o JIT ou o ABC, que apresentaram pouca conexão com o ambiente. Com oito correlações estatisticamente significativas, o *Kaizen* atua como uma resposta orgânica da empresa às pressões externas.

O vínculo mais expressivo do “*Kaizen*” ocorreu com “Gostos e preferências dos clientes” ( $\rho = 0,483$ ;  $p < .01$ ); um resultado que, embora classificado como de magnitude baixa, aproxima-se do nível moderado. Isso sugere que a filosofia de melhoria contínua não é isolada, mas impulsionada diretamente pela necessidade de atender a um consumidor cada vez mais exigente.

Além da demanda, as associações consistentes com “Atitudes da concorrência” ( $\rho = 0,414$ ), “Restrições legais” ( $\rho = 0,415$ ) e “Entraves à entrada” ( $\rho = 0,427$ ) indicam que, em mercados onde a disputa é acirrada e as regras são rígidas, a eficiência

incremental se torna obrigatória para a sobrevivência. Isso aponta para a Melhoria Contínua como um mecanismo de resposta abrangente às pressões externas.

Por outro lado, a variável “Diversidade nas características dos mercados” apontou vínculo significativo de intensidade baixa com o “*Benchmarking*” ( $\rho = 0,371$ ) e com “Simulações” ( $\rho = 0,342$ ). Em contrapartida, ratifica-se que a “Competição por mão-de-obra” permaneceu sem apresentar coeficientes estatisticamente relevantes com as práticas modernas analisadas.

Essa dinâmica específica do setor de alimentos difere de outros contextos industriais locais. Enquanto Andrade (2023) observou que, nas indústrias químicas e de plásticos de Pernambuco, a alta concorrência atua de forma inversamente proporcional ao uso de práticas tradicionais, inibindo ferramentas como o orçamento para planejamento e de capital, este estudo revela um comportamento oposto na indústria de alimentos.

Na presente pesquisa, a pressão competitiva atua como impulsionadora para a adoção de ferramentas de refinamento de valor, como o EVA e o Custo da Qualidade, corroborando a premissa de Siqueira e Lucena (2024) de que a incerteza ambiental fomenta a sofisticação do sistema de controle.

Em síntese, os resultados dispostos nas Tabelas 23 e 24 permitem concluir que o ambiente externo molda a contabilidade gerencial por meio de duas frentes complementares. Primeiro, o uso de práticas tradicionais atua como um mecanismo de segurança operacional: isso é evidenciado pela correlação moderada entre a “Diversidade dos Mercados” e a “Moeda Constante” ( $\rho = 0,518$ ), indicando que, quanto mais complexo o mercado, maior a necessidade de proteger as mensurações financeiras contra distorções.

Segundo, as práticas modernas surgem como ferramentas de diferenciação competitiva. O dado que sustenta essa afirmação é o elevado número de correlações significativas da prática “*Kaizen*” (oito associações ao todo), especialmente com os “Gostos e Preferências dos Clientes” ( $\rho = 0,483$ ). Esse resultado demonstra que a melhoria contínua não é uma escolha isolada, mas uma resposta direta à exigência dos consumidores e à pressão da concorrência ( $\rho = 0,414$ ).

Portanto, os resultados confirmam que a sofisticação da gestão no setor de alimentos e bebidas em Pernambuco ocorre de forma integrada: as ferramentas tradicionais garantem o controle dos custos e margens frente à instabilidade, enquanto as ferramentas modernas buscam eficiência e valor em resposta à rivalidade do mercado.

Essa dinâmica valida a Teoria Contingencial, ao provar que o sistema de controle gerencial se ajusta conforme o nível de incerteza e competição do ambiente externo.

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

Iniciando a investigação da segunda variável contingencial proposta neste estudo, volta-se o olhar para os recursos tecnológicos utilizados pela organização. A Tabela 25 consolida os resultados do teste de correlação de Spearman, cruzando as ferramentas tecnológicas utilizadas pelas empresas com a frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial tradicionais. O objetivo foi mensurar se a sofisticação tecnológica atua como determinante para a manutenção ou intensificação do uso desses artefatos clássicos de contabilidade.

**Tabela 25** - Relação entre o fator contingencial tecnologia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais

Fator Contingencial Tecnologia	Práticas Tradicionais											
	Orçamento Decisão	Ponto de equilíbrio	Custeio por absorção	Custeio variável	Margem de Contribuição	Lucratividade por produto	Lucratividade por cliente	Custo padrão	Fluxo de caixa	Orçamento capital	Preço de transferência	Moeda constante
Comércio eletrônico	0.289	0.151	0.132	<b>0.380*</b>	0.089	0.140	0.264	0.292	0.113	0.246	0.241	0.127
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	<b>0.381*</b>	0.246	0.026	0.183	0.212	<b>0.370*</b>	<b>0.461**</b>	<b>0.354*</b>	0.173	<b>0.464**</b>	<b>0.407**</b>	<b>0.412**</b>
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	<b>0.373*</b>	0.286	0.086	0.224	0.216	<b>0.330*</b>	<b>0.481**</b>	<b>0.354*</b>	0.177	<b>0.401*</b>	<b>0.394*</b>	<b>0.386*</b>
Armazenamento de dados	<b>0.373*</b>	0.311	0.160	-0.052	<b>0.350*</b>	0.251	0.275	0.038	0.134	0.253	0.046	<b>0.391*</b>
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.128	0.077	0.133	0.052	0.101	0.233	0.155	0.060	0.094	0.305	0.128	0.170
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.167	0.162	0.038	0.083	0.266	0.131	0.098	0.088	0.066	0.165	0.201	0.259
<i>Business Intelligence (BI)</i>	0.273	0.195	0.127	0.100	<b>0.329*</b>	<b>0.320*</b>	<b>0.336*</b>	<b>0.313*</b>	0.058	<b>0.398*</b>	0.263	<b>0.376*</b>
<i>Big Data Analytics</i>	<b>0.452**</b>	<b>0.367**</b>	0.160	0.125	<b>0.395**</b>	<b>0.475**</b>	<b>0.357**</b>	<b>0.448**</b>	0.203	<b>0.545**</b>	0.300	<b>0.491**</b>
IA – Inteligência Artificial	0.200	0.129	0.088	-0.026	0.104	0.215	<b>0.323*</b>	0.214	0.013	<b>0.322*</b>	0.215	<b>0.355*</b>
RPA – <i>Robotic Process Automation</i>	0.312	0.182	0.074	0.210	0.230	0.300	<b>0.410**</b>	0.308	-0.014	0.250	0.283	0.243
Computação na nuvem – ( <i>in Cloud</i> )	0.233	0.134	0.176	-0.040	0.287	0.283	0.213	0.177	0.182	0.165	0.102	<b>0.448**</b>
Iot – Internet das Coisas	0.247	0.085	0.220	0.107	<b>0.318*</b>	0.222	0.158	0.244	0.299	<b>0.456**</b>	0.308	0.196

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A Tabela 25 apresenta a matriz de correlações entre as ferramentas tecnológicas e as práticas tradicionais. A análise dos resultados revela que tecnologias voltadas para a

inteligência de dados (Analytics/BI) e integração de mercado (CRM/SCM) exercem influência superior às tecnologias puramente transacionais.

O destaque central da matriz recai sobre o “*Big Data Analytics*”. Esta variável registrou a única correlação de magnitude moderada em todo o bloco ( $\rho = 0,545$ ;  $p < 0,001$ ) ao ser associada ao “Orçamento de Capital”. Além disso, o Big Data demonstrou uma influência abrangente, correlacionando-se significativamente com o “Orçamento de decisão” ( $\rho = 0,452$ ), a “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,475$ ) e a “Moeda constante” ( $\rho = 0,491$ ). Esses resultados sugerem que a capacidade de processar volumes massivos de dados é determinante tanto para decisões de investimento de longo prazo quanto para o refinamento do planejamento operacional e da mensuração econômica.

No que tange à integração com a cadeia de valor, as ferramentas “CRM” (Gestão de Clientes) e “SCM” (Gestão da Cadeia de Suprimentos) apresentaram comportamento estatístico similar. Ambas as ferramentas evidenciaram associações de magnitude baixa, porém consistentes, com a “Lucratividade por cliente” ( $\rho = 0,461$  e  $\rho = 0,481$ , respectivamente) e com o “Orçamento de Capital” ( $\rho = 0,464$  e  $\rho = 0,401$ ). Tais resultados indicam que o fluxo de informações externas sobre clientes e fornecedores alimenta diretamente a análise de rentabilidade e as decisões de alocação de recursos.

Observa-se também um agrupamento tecnológico em torno da “Margem de Contribuição”. Esta prática mostrou-se sensível a ferramentas de estruturação de dados, correlacionando-se com “Big Data”, “Business Intelligence”, “Armazenamento de dados” e “Internet das Coisas (IoT)”. Embora os coeficientes sejam de magnitude baixa (entre 0,30 e 0,40), eles denotam que o monitoramento da margem depende crescentemente de suporte analítico.

Vale ressaltar a relação específica entre a “Computação na nuvem” e a “Moeda constante” ( $\rho = 0,448$ ). Este vínculo sugere que a agilidade e a atualização em tempo real proporcionada pela nuvem facilitam a aplicação de correções monetárias nos relatórios gerenciais. Por fim, ratifica-se que tecnologias de infraestrutura transacional, como o ERP e o EDI, não apresentaram correlações significativas ( $p > 0,05$ ) ou magnitudes relevantes ( $< 0,30$ ), indicando que a simples automatização de processos, por si só, não impulsiona o uso intensivo das práticas tradicionais analisadas.

Em continuidade à investigação da dimensão tecnológica, a Tabela 26 elenca os coeficientes de correlação de Spearman obtidos e permite visualizar o grau de associação entre os recursos digitais e a frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial modernas.

**Tabela 26** - Relação entre o fator contingencial tecnologia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas

Fator Contingencial Tecnologia \ Práticas Modernas	Benchmarking	BSC	Custo Meta	JIT	Elabora Planej. Estratégico	Implementa Planej. Estratégico	ABC	EVA	Simulações	Custo Qualidade	ABM	Kaizen	Teoria das Restrições
Comércio eletrônico	<b>0.380*</b>	0.227	0.311	0.216	0.197	0.157	0.122	0.302	0.085	<b>0.338*</b>	<b>0.328*</b>	0.239	<b>0.363*</b>
Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	0.287	<b>0.475*</b>	<b>0.505**</b>	0.150	0.269	<b>0.313*</b>	0.264	<b>0.357*</b>	<b>0.313*</b>	<b>0.504**</b>	<b>0.453*</b>	<b>0.526**</b>	<b>0.314*</b>
Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.211	<b>0.519**</b>	<b>0.461*</b>	0.146	0.208	0.234	0.224	<b>0.346*</b>	<b>0.347*</b>	<b>0.482**</b>	<b>0.490*</b>	<b>0.487*</b>	0.261
Armazenamento de dados	0.095	0.183	0.174	-0.053	0.297	0.290	-0.259	-0.078	0.155	0.180	0.017	<b>0.395*</b>	-0.177
Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	-0.121	0.010	0.151	0.123	0.222	0.239	-0.006	0.098	0.081	<b>0.325*</b>	0.054	0.200	0.094
Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.048	0.050	0.011	0.098	0.251	0.245	-0.284	0.027	-0.056	0.138	0.009	0.259	-0.128
Business Intelligence (BI)	<b>0.408*</b>	<b>0.409**</b>	<b>0.464**</b>	0.114	<b>0.340*</b>	0.283	-0.183	0.223	0.200	<b>0.405*</b>	<b>0.323*</b>	<b>0.419**</b>	-0.028
Big Data Analytics	<b>0.454*</b>	<b>0.440**</b>	<b>0.598**</b>	0.219	<b>0.469*</b>	<b>0.423*</b>	-0.078	<b>0.409**</b>	<b>0.334*</b>	<b>0.529**</b>	<b>0.407*</b>	<b>0.499**</b>	0.177
IA – Inteligência Artificial	<b>0.422*</b>	0.175	<b>0.410**</b>	-0.040	0.301	0.263	0.081	0.117	0.128	0.250	0.264	<b>0.346*</b>	-0.009
RPA – Robotic Process Automation	<b>0.515**</b>	<b>0.437*</b>	<b>0.454*</b>	0.084	0.305	<b>0.327*</b>	0.238	0.215	0.165	<b>0.382*</b>	<b>0.366*</b>	<b>0.514**</b>	0.183
Computação na nuvem (in Cloud)	0.138	-0.006	0.193	-0.139	0.207	0.231	-0.133	0.043	0.087	0.159	-0.004	<b>0.372*</b>	-0.154
IoT – Internet das Coisas	<b>0.361*</b>	0.054	<b>0.341*</b>	0.268	<b>0.412*</b>	<b>0.423**</b>	0.195	0.282	0.212	<b>0.352*</b>	<b>0.378*</b>	0.183	0.204

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A análise dos resultados apresentados na Tabela 26, evidencia que a sofisticação da infraestrutura tecnológica apresenta um padrão de associação mais abrangente e intenso com as práticas de contabilidade gerencial modernas do que o observado nas práticas tradicionais.

Nesse cenário, o *Big Data Analytics* reafirma sua posição de destaque na matriz ao exibir correlações classificadas como moderadas e de alta significância com múltiplas ferramentas estratégicas de gestão de custos. Salienta-se a associação deste recurso com o Custo Meta ( $\rho = 0,598$ ;  $p < 0,001$ ) que se destaca como a maior correlação registrada em toda a análise, além do vínculo com o Custo da Qualidade ( $\rho = 0,529$ ).

Adicionalmente, nota-se que o Big Data não se restringe a custos, mas também oferece suporte robusto à Elaboração ( $\rho = 0,469$ ) e Implementação do Planejamento Estratégico ( $\rho = 0,423$ ), indicando que a análise massiva de dados é fundamental para a definição dos rumos da organização.

Na mesma linha, as tecnologias que gerenciam a cadeia de valor, o CRM e o SCM, mostraram um padrão de influência consistente. O CRM apresentou uma ligação moderada com o uso de *Kaizen* ( $\rho = 0,526$ ) e Custo Meta ( $\rho = 0,505$ ), o que sugere que

empresas focadas no cliente buscam constantemente melhorar seus processos. Já o SCM mostrou conexão moderada com o *Balanced Scorecard* ( $\rho = 0,519$ ) e vínculo de intensidade baixa com a Gestão Baseada em Atividades ( $\rho = 0,490$ ).

Merece destaque também o papel do *Business Intelligence* (BI). Esta ferramenta revelou uma ligação entre a tecnologia e a estratégia, apresentando correlações estatisticamente relevantes com o *Balanced Scorecard* ( $\rho = 0,409$ ) e com o Custo Meta ( $\rho = 0,464$ ). Outro aspecto relevante é o papel da automação de processos, visto que a tecnologia RPA exibiu correlações moderadas com o *Benchmarking* ( $\rho = 0,515$ ) e novamente com o *Kaizen* ( $\rho = 0,514$ ). Essa evidência aponta que a automação do trabalho operacional permite que a organização dedique seus esforços para analisar resultados e planejar como evoluir continuamente.

Por fim, observa-se que ferramentas de suporte operacional e transacional como Armazenamento de dados, Computação na nuvem e Sistema integrado de Gestão apresentaram influências pontuais ou nulas. O ERP, notadamente, não registrou coeficientes significativos com as práticas modernas nesta amostra, o que indica que a presença desse sistema não garante por si só que a empresa vá utilizar métodos de gestão sofisticados.

Os resultados desta pesquisa complementam as evidências trazidas por Andrade (2023) e Sobrinho (2020), destacando particularidades setoriais importantes. Enquanto esses autores observaram que, nos setores químico e hoteleiro, tecnologias de infraestrutura, como ERP e armazenamento em nuvem, atuam predominantemente como suporte operacional, os resultados aqui apresentados revelam uma dinâmica distinta para a indústria de alimentos.

Neste contexto, identifica-se uma associação direta entre a capacidade analítica (Big Data) e ferramentas de gestão estratégicas, como o Custo Meta. Isso sugere que, no setor alimentício, a tecnologia tende a ser utilizada não apenas para organização de dados, mas como um recurso ativo para a definição de custos e estratégias de mercado.

Dessa forma, os resultados revelam que a tecnologia atua na contabilidade gerencial não apenas como suporte, mas como um seletor de sofisticação. Enquanto tecnologias transacionais, como o "Sistema integrado de Gestão (ERP)", não apresentaram correlações significativas, recursos de análise avançada mostraram-se determinantes. O dado mais expressivo é a correlação do "*Big Data Analytics*" com o "Custo Meta" ( $\rho = 0,598$ ), a maior de toda a pesquisa, o que prova que a gestão moderna de custos depende diretamente da capacidade de processar volumes massivos de dados.

Além disso, ferramentas de automação como o "RPA – *Robotic Process Automation*" demonstraram ligações moderadas com o "*Kaizen*" ( $\rho = 0,514$ ), indicando que a tecnologia libera a equipe de tarefas manuais para focar na melhoria contínua. Conclui-se, portanto, que a modernização da gestão nas indústrias de alimentos em Pernambuco está condicionada ao acesso a ferramentas de inteligência de dados, as quais permitem transformar informações brutas em decisões estratégicas de custo e valor.

#### 4.2.5 Relação entre o fator contingencial porte e as práticas de contabilidade gerencial.

A análise do porte organizacional foi realizada sob duas óticas complementares: a financeira, representada pela Receita Operacional Bruta (ROB/BNDES), retomada das Tabelas 21 e 22, e a operacional, medida pelo quadro de pessoal (IBGE). Essa abordagem confere maior robustez ao estudo, permitindo capturar diferentes nuances do tamanho das empresas e sua influência na adoção das práticas gerenciais, sem restringir os resultados a um único indicador.

Dessa forma, a Tabela 27 sumariza os resultados encontrados para este cruzamento com as práticas tradicionais, detalhando os coeficientes de correlação obtidos para cada uma das doze variáveis de mensuração e controle que compõem o escopo desta análise.

**Tabela 27** - Relação entre o fator contingencial porte e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais

Fator Contingencial Porte	Práticas Tradicionais											
	Orçamento Decisão	Ponto de equilíbrio	Custeio por absorção	Custeio variável	Margem de Contribuição	Lucratividade por produto	Lucratividade por cliente	Custo padrão	Fluxo de caixa	Orçamento capital	Preço de transferência	Moeda constante
Porte pelo faturamento (BNDES)	0.202	0.196	0.198	-0.034	0.193	0.162	0.078	0.099	0.047	0.223	0.145	0.103
Porte pela quantidade de funcionários (IBGE)	-0.022	-0.092	<b>0.357*</b>	-0.007	0.193	0.064	0.145	-0.059	0.027	0.050	0.030	0.150

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A leitura dos resultados revela um cenário de baixa sensibilidade das práticas tradicionais em relação ao porte em ambas as métricas. Identificou-se uma única correlação estatisticamente significativa, de magnitude baixa, com o “Custeio por absorção” ( $\rho = 0,357$ ;  $p < 0,05$ ) vinculada especificamente ao critério de pessoal (IBGE).

Curiosamente, quando analisado pelo faturamento (ROB), o Custeio por Absorção não atingiu significância ( $p = 0,222$ ), embora o coeficiente seja positivo (0,198).

Este resultado indica que organizações com quadros funcionais mais robustos tendem a utilizar com maior frequência o método integral de custeio. Tal comportamento pode ser atribuído à maior exposição dessas empresas a exigências fiscais e à necessidade de formalização contábil para avaliação de estoques, conforme preconiza a legislação societária brasileira, que exige o Custeio por Absorção.

É notável, contudo, a ausência de correlação significativa para ferramentas essenciais de gestão, como “Orçamento” e “Fluxo de Caixa”. Esse resultado diverge significativamente dos resultados de Andrade (2023) no setor químico e plástico. Em seu estudo, Andrade (2023) identificou que o porte empresarial apresentou correlações positivas e altas com quase todas as práticas tradicionais, incluindo Orçamento de Capital ( $p = 0,775$ ) e Fluxo de Caixa ( $p = 0,793$ ).

Essa divergência sugere que, na indústria de alimentos analisada, o aumento do número de funcionários ou da Receita Operacional Bruta não se traduz automaticamente em uma maior formalização do planejamento financeiro (orçamento) ou do controle de tesouraria. O uso dessas ferramentas parece ser transversal, dependendo mais da cultura de gestão ou da pressão do mercado do que do tamanho da equipe em si.

Concluindo o exame da variável porte, a Tabela 28 sumariza os resultados estatísticos referentes às práticas de contabilidade gerencial modernas. Esta correlação verifica se a dimensão organizacional, medida pelo faturamento e pelo volume de colaboradores, influencia a adoção de metodologias contemporâneas voltadas à criação de valor e à sofisticação dos sistemas de controle

**Tabela 28** - Relação entre o fator contingencial porte e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas

Fator Contingencial Porte	Práticas Modernas												
	<i>Benchmarking</i>	BSC	Custo Meta	JIT	Elabora Planej. Estratégico	Implementa Planej. Estratégico	ABC	EVA	Simulações	Custo Qualidade	ABM	<i>Kaizen</i>	Teoria das Restrições
Porte pelo faturamento (BNDES)	0.633***	0.279	0.129	0.000	0.161	0.130	-0.172	-0.164	0.156	0.157	0.169	0.155	0.106
Porte pela quantidade de funcionários (IBGE)	<b>0.513**</b>	0.116	0.072	-0.015	0.046	0.040	-0.033	-0.132	0.154	-0.034	-0.026	0.013	0.099

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A análise da Tabela 28 evidencia que a prática de *Benchmarking* se destaca isoladamente como a única ferramenta moderna a apresentar correlação estatisticamente significativa com o porte da empresa, independentemente do critério utilizado. Observa-se uma associação positiva mais intensa com o faturamento ( $\rho = 0,633$ ;  $p < .001$ ) do que com a quantidade de funcionários ( $\rho = 0,513$ ;  $p < .001$ ). Esse achado é o mais robusto desta dimensão, demonstrando que quanto maior a empresa, seja em receita ou em pessoal, maior é a busca por referenciais comparativos de mercado.

Em contrapartida, as demais práticas de gestão listadas não registraram coeficientes significativos. Ferramentas sofisticadas como o Custo Meta e a Teoria das Restrições mostraram-se estatisticamente indiferentes ao porte nesta amostra. Esse resultado é esclarecedor quando contrastado com as análises anteriores, pois sugere que a implementação desses métodos específicos não é impulsionada pelo simples aumento da organização, mas sim por outros fatores contingenciais, como a complexidade tecnológica ou a estratégia de negócio.

A análise do fator Porte revela um cenário de contrastes importantes com a literatura. Enquanto Sobrinho (2020) identificou uma relação direta entre a estrutura física e a intensidade dos controles no setor hoteleiro, e Imlau (2015) associou o porte à adoção de práticas modernas no agronegócio, este estudo aponta para uma dissociação parcial na indústria de alimentos. Nesta pesquisa, o tamanho da equipe influencia em práticas de conformidade, como o Custeio por Absorção, e o volume de faturamento em práticas de monitoramento externo, a exemplo do *Benchmarking*, mas não garante a sofisticação interna.

Em síntese, os resultados indicam que o porte da empresa, apresentados nas Tabelas 27 e 28, exerce uma influência seletiva e restrita sobre a contabilidade gerencial. A correlação moderada identificada com o "*Benchmarking*" e a baixa associação com o "Custeio por absorção" sugerem que o aumento da dimensão organizacional impulsiona a priorização do monitoramento da concorrência e o cumprimento de exigências legais de estoques. Entretanto, a ausência de correlação com a maioria das práticas modernas evidencia que o tamanho da equipe, de forma isolada, não atua como o principal motor para a sofisticação interna da gestão.

Tais resultados divergem das evidências apresentadas por Andrade (2023) e Barreto (2019), que identificaram o porte organizacional como um indutor para a utilização de ferramentas complexas, a exemplo da "Teoria das Restrições" e do "Just in Time". No contexto das indústrias de alimentos de Pernambuco, verifica-se que o

tamanho da organização não garante a sofisticação dos sistemas de controle. Esses achados convergem para as conclusões de Leite, Diehl e Manvailier (2015), sugerindo que a modernização da gestão é um fenômeno condicionado à capacidade analítica e tecnológica, sobrepondo-se à estrutura física ou ao volume do quadro funcional.

#### 4.2.6 Relação entre o fator contingencial estrutura e as práticas de contabilidade gerencial.

O quarto fator contingencial investigado neste estudo refere-se à estrutura organizacional. Nesta etapa da pesquisa, buscou-se compreender como o arranjo interno das empresas, caracterizado por elementos como descentralização, trabalho em equipe e níveis de qualificação e estrutura, se relaciona com as práticas de contabilidade gerencial.

A Tabela 29 apresenta a matriz de correlações de Spearman entre estruturais e a frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.

**Tabela 29** - Relação entre o fator contingencial estrutura e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais

Fator Contingencial Estrutura \ Práticas Tradicionais	Orçamento Decisão	Ponto de equilíbrio	Custeio por absorção	Custeio variável	Margem de Contribuição	Lucratividade por produto	Lucratividade por cliente	Custo padrão	Fluxo de caixa	Orçamento capital	Preço de transferência	Moeda constante
Estimula tarefas por equipes de trabalho	<b>0.316*</b>	<b>0.406*</b>	0.035	0.085	<b>0.346*</b>	0.198	0.306	<b>0.360*</b>	<b>0.330*</b>	<b>0.515**</b>	0.278	<b>0.404*</b>
Tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	0.118	0.263	-0.251	0.208	0.201	0.225	0.166	0.255	0.189	0.272	0.136	0.195
Programas de treinamento/qualificação de gestores	0.224	<b>0.456**</b>	0.239	0.040	<b>0.451**</b>	<b>0.671***</b>	0.169	0.309	<b>0.409*</b>	<b>0.565***</b>	<b>0.521***</b>	0.285
Programas de treinamento/qualificação de empregados	0.304	<b>0.529**</b>	0.180	0.151	<b>0.446**</b>	<b>0.625***</b>	0.262	<b>0.366*</b>	<b>0.457**</b>	<b>0.614***</b>	<b>0.509**</b>	0.286
Gestão participativa	0.204	<b>0.368*</b>	0.088	0.178	<b>0.495**</b>	<b>0.589***</b>	0.167	<b>0.339*</b>	<b>0.390*</b>	<b>0.318*</b>	<b>0.384*</b>	0.227
Poucos níveis hierárquicos	0.060	0.264	-0.170	0.093	0.115	0.160	0.087	-0.123	0.081	0.064	-0.023	-0.131
Estrutura flexível - rápida adaptação às mudanças no mercado	0.095	0.276	0.038	0.121	<b>0.370*</b>	<b>0.523***</b>	-0.012	0.124	0.192	0.158	0.311	0.264
Estrutura funcional - cada atividade possui um departamento especializado	<b>0.432**</b>	0.216	0.019	0.125	<b>0.382*</b>	0.310	0.137	0.048	0.084	0.248	0.189	0.283
Estrutura divisional - mesma atividade sendo executada em diferentes divisões	0.066	0.091	-0.183	0.147	0.016	-0.019	0.267	-0.019	-0.062	-0.063	0.050	0.077
Estrutura centralizada	-0.023	0.243	-0.066	0.239	-0.061	-0.070	0.096	-0.143	-0.098	-0.106	-0.227	-0.010

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A leitura dos resultados apresentados na Tabela 29 sugere que capacitar a equipe e adotar uma gestão participativa trazem mais reflexos no uso das ferramentas contábeis do que simplesmente mudar a estrutura hierárquica da organização. Nesse cenário, os programas de treinamento e qualificação tanto para gestores quanto para empregados, destacam-se como os fatores mais influentes da matriz.

O destaque central recai sobre a qualificação das equipes. As variáveis “Programas de treinamento para gestores” e “para empregados” apresentaram as correlações de maior destaque deste bloco, situando-se na faixa de magnitude moderada ( $0,50 \leq \rho < 0,70$ ).

Observa-se que a capacitação é determinante para o uso de ferramentas de maior complexidade técnica, como a “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,671$  para gestores;  $\rho = 0,625$  para empregados), o “Orçamento de Capital” ( $\rho = 0,565$ ) e o “Preço de Transferência” ( $\rho = 0,521$ ). Esses resultados sugerem que a sofisticação da contabilidade gerencial na indústria de alimentos depende, primariamente, da competência técnica instalada nas equipes para operar tais instrumentos.

Na vertente da cultura organizacional, a “Gestão participativa” e o “Estímulo a tarefas por equipes” mostraram-se impulsionadores da transparência de resultados. A gestão participativa correlacionou-se moderadamente com a “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,589$ ) e situou-se no limite superior da magnitude baixa com a “Margem de Contribuição” ( $\rho = 0,495$ ). Isso indica que ambientes decisórios compartilhados demandam informações claras sobre margens e rentabilidade para subsidiar o consenso do grupo.

Adicionalmente, o trabalho em equipe revelou-se um preditor moderado para o uso do “Orçamento de Capital” ( $\rho = 0,515$ ), denotando que decisões de investimento tendem a ser colegiadas. Por outro lado, as variáveis relacionadas ao desenho do organograma apresentaram influência marginal. Fatores como “Estrutura centralizada”, “Poucos níveis hierárquicos” e “Estrutura divisional” não registraram coeficientes significativos. As exceções foram a “Estrutura flexível”, que se associou moderadamente à “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,523$ ) e a “Estrutura funcional”, que apresentou correlação de baixa magnitude com o “Orçamento de decisão” ( $\rho = 0,432$ ).

Essa dinâmica aponta para uma distinção relevante em relação aos resultados de Andrade (2023). Enquanto no estudo de Andrade (2023), o desenho formal dos departamentos se mostrou determinante para a adoção das práticas, os resultados obtidos nesta pesquisa indicam que, na indústria de alimentos, o capital humano, traduzido pela

qualificação técnica e pela cultura de participação, exerce influência superior à definição da hierarquia formal.

A Tabela 30 apresenta os coeficientes de correlação de Spearman que sustentam essa análise, relacionando as variáveis do fator contingencial estrutura com o uso das práticas de contabilidade gerencial modernas.

**Tabela 30** - Relação entre o fator contingencial estrutura e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas

Fator Contingencial Estrutura \ Práticas Modernas	Benchmarking	BSC	Custo Meta	JIT	Elabora Planej. Estratégico	Implementa Planej. Estratégico	ABC	EVA	Simulações	Custo Qualidade	ABM	Kaizen	Teoria das Restrições
Estimula tarefas por equipes de trabalho	0.286	0.169	0.278	0.228	<b>0.453*</b>	<b>0.456*</b>	0.041	0.305	0.311	<b>0.379*</b>	0.295	0.294	0.258
Tarefas por equipes multifuncionais de trabalho	-0.012	0.272	0.289	0.270	0.204	0.207	-0.002	0.258	0.186	0.223	<b>0.375*</b>	0.134	0.236
Programas de treinamento/qualificação de gestores	<b>0.352*</b>	0.153	<b>0.343*</b>	0.311	<b>0.464*</b>	<b>0.444*</b>	0.269	<b>0.374*</b>	<b>0.532***</b>	<b>0.564***</b>	0.238	<b>0.363*</b>	0.270
Programas de treinamento/qualificação de empregados	<b>0.370*</b>	<b>0.317*</b>	<b>0.457*</b>	<b>0.423*</b>	<b>0.499*</b>	<b>0.495*</b>	0.277	<b>0.505***</b>	<b>0.537***</b>	<b>0.614***</b>	<b>0.377*</b>	<b>0.356*</b>	<b>0.340*</b>
Gestão participativa Poucos níveis hierárquicos	0.310	<b>0.320*</b>	<b>0.312*</b>	0.239	<b>0.318*</b>	<b>0.370*</b>	0.180	<b>0.334*</b>	<b>0.483**</b>	<b>0.363*</b>	<b>0.428*</b>	0.202	<b>0.317*</b>
Estrutura flexível - rápida adaptação às mudanças no mercado	0.223	0.061	-0.070	-0.173	0.133	0.165	0.189	0.024	0.096	-0.065	-0.215	0.053	-0.040
Estrutura funcional - cada atividade possui um departamento especializado	0.071	0.124	0.085	0.015	<b>0.477*</b>	<b>0.470*</b>	-0.135	-0.075	0.163	0.178	0.075	0.209	-0.139
Estrutura divisional - mesma atividade sendo executada em diferentes divisões	<b>0.521***</b>	0.274	<b>0.395*</b>	0.044	0.126	0.069	0.084	0.199	-0.052	0.076	0.108	0.215	0.058
Estrutura centralizada	0.174	0.177	0.057	0.071	0.063	0.007	-0.191	-0.146	-0.111	-0.101	-0.071	0.073	0.006

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Os resultados apresentados na Tabela 30 confirmam a tendência observada anteriormente de que o investimento no capital humano e no modelo de gestão exercem

um impacto muito mais significativo sobre a adoção de práticas modernas do que a estrutura hierárquica formal.

Neste contexto, os Programas de treinamento para gestores e empregados registraram os coeficientes mais elevados da matriz. Destaca-se a correlação positiva classificada como moderada entre a qualificação de empregados e o Custo da Qualidade ( $\rho = 0,614$ ) e as Simulações ( $\rho = 0,537$ ). Além disso, observa-se que o treinamento de empregados apresentou associação moderada com o EVA ( $\rho = 0,505$ ) e vínculos de intensidade baixa com a elaboração e implementação do Planejamento Estratégico.

Vale notar também que a Teoria das Restrições apresentou sensibilidade específica ao treinamento ( $\rho = 0,340$ ) e à Gestão Participativa ( $\rho = 0,317$ ), sugerindo que a identificação de gargalos produtivos depende de uma equipe capacitada e ouvida pela gestão. A Gestão participativa também apresentou vínculos significativos e correlacionou-se com as Simulações ( $\rho = 0,483$ ) e com a Gestão Baseada em Atividades ( $\rho = 0,428$ ).

Em relação ao tipo de estrutura, observam-se correlações específicas. A Estrutura funcional associou-se à prática de Planejamento Estratégico com coeficientes de intensidade baixa ( $\rho = 0,477$  na elaboração e  $\rho = 0,470$  na implementação). Por outro lado, a Estrutura divisional apresentou uma correlação exclusiva e classificada como moderada com o *Benchmarking* ( $\rho = 0,521$ ).

As demais variáveis como “Estrutura centralizada” e “Poucos níveis hierárquicos” não apresentaram coeficientes estatisticamente significativos com a maioria das práticas modernas listadas. Esse resultado reforça a premissa de que a rigidez ou a horizontalidade do organograma não são fatores determinantes para a modernização da contabilidade gerencial nesta amostra.

Diferentemente da expectativa de que a estrutura divisional ampliasse o controle, no setor de alimentos pernambucano, a estrutura funcional demonstrou maior eficácia. A especialização por departamentos fomentou a padronização dos processos e estimulou o uso de ferramentas modernas de gestão, alinhando-se aos achados de Imlau (2015) no agronegócio.

Em síntese, os resultados revelam que, para as indústrias de alimentos e bebidas em Pernambuco, a eficácia da contabilidade gerencial está mais vinculada ao desenvolvimento das pessoas do que ao desenho formal da hierarquia. A prevalência de correlações moderadas nos "Programas de treinamento/qualificação de empregados" com práticas complexas, como o "Custo da Qualidade" ( $\rho = 0,614$ ) e as "Simulações" ( $\rho =$

0,537), sugere que a competência técnica é o verdadeiro motor da modernização. Esse cenário reforça a interdependência entre os fatores contingenciais: enquanto a tecnologia fornece as ferramentas e os dados necessários, é a estrutura humana por meio da qualificação e da 'Gestão participativa' ( $\rho = 0,483$ ), que interpreta essas informações e as transforma em decisões estratégicas eficazes.

Diferente de Andrade (2023), que identificou o desenho dos departamentos como determinante, os resultados desta pesquisa indicam que o organograma exerce influência secundária. Estes resultados convergem para a premissa de Imlau (2015), ao sugerirem que uma "Estrutura funcional" focada na especialização favorece a padronização e o planejamento. Conclui-se, portanto, que a estrutura organizacional no setor investigado atua como um facilitador do capital humano, uma vez que sem o investimento em treinamento, mesmo as empresas com faturamentos elevados ou tecnologias de ponta encontrariam barreiras na operacionalização de ferramentas sofisticadas de gestão.

#### 4.2.7 Relação entre o fator contingencial estratégia e as práticas de contabilidade gerencial.

O quinto fator contingencial explorado nesta pesquisa diz respeito à Estratégia Organizacional. Nesta etapa, buscou-se identificar como os diferentes posicionamentos estratégicos adotados pelas empresas, seja pela busca de diferenciação, liderança em custos ou foco em nichos, influenciam a utilização dos artefatos de controle gerencial.

A Tabela 31 apresenta a matriz de correlações de Spearman e detalha as associações entre as variáveis estratégicas e a frequência de uso das práticas de contabilidade gerencial tradicionais.

**Tabela 31** - Relação entre o fator contingencial estratégia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais

Fator Contingencial Estratégia	Práticas Tradicionais											
	Orçamento Decisão	Ponto de equilíbrio	Custeio por absorção	Custeio variável	Margem de Contribuição	Lucratividade por produto	Lucratividade por cliente	Custo padrão	Fluxo de caixa	Orçamento capital	Preço de transferência	Moeda constante
Buscar alta qualidade do produto	0.158	0.311	0.112	0.161	<b>0.408</b>	<b>0.385</b>	0.245	0.226	<b>0.355</b>	0.304	0.249	0.147
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço	<b>0.331</b>	0.303	0.091	0.230	<b>0.492</b>	<b>0.620</b>	0.296	<b>0.466</b>	0.280	<b>0.485</b>	<b>0.536</b>	<b>0.436</b>

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

Fator Contingencial Estratégia	Práticas Tradicionais												
	Orçamento	Decisão	Ponto de equilíbrio	Custeio por absorção	Custeio variável	Margem de Contribuição	Lucratividade por produto	Lucratividade por cliente	Custo padrão	Fluxo de caixa	Orçamento capital	Preço de transferência	Moeda constante
Serviço efetivo de pós-venda	0.232	0.204	0.236	0.021	0.303	<b>0.642</b> <sup>***</sup>	0.244	<b>0.475</b> <sup>**</sup>	0.293	<b>0.423</b> <sup>*</sup>	<b>0.485</b> <sup>*</sup>	<b>0.440</b> <sup>*</sup>	
Desenvolver características únicas do produto	0.048	-0.078	-0.072	0.041	0.176	<b>0.408</b> <sup>*</sup>	-0.047	0.305	0.029	0.125	0.263	0.262	
A imagem da marca da empresa ser a melhor dentre a concorrência	0.109	0.235	0.067	-0.090	<b>0.413</b> <sup>**</sup>	<b>0.503</b> <sup>***</sup>	0.048	0.240	0.121	0.290	0.195	0.278	
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência	-0.004	-0.051	-0.029	-0.055	0.219	<b>0.379</b> <sup>*</sup>	0.229	0.122	-0.022	0.115	0.030	0.284	
Oferecer produtos com o menor preço do mercado	0.295	0.080	0.264	0.162	<b>0.362</b> <sup>*</sup>	<b>0.420</b> <sup>*</sup>	0.215	<b>0.475</b> <sup>*</sup>	<b>0.356</b> <sup>*</sup>	<b>0.368</b> <sup>*</sup>	0.142	<b>0.324</b> <sup>*</sup>	
Focar em produtos e mercados em que já atua	0.309	0.193	0.071	-0.001	0.199	<b>0.458</b> <sup>*</sup>	0.008	0.247	0.229	0.209	0.056	0.042	
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos.	0.183	0.103	0.065	-0.015	0.306	0.238	<b>0.330</b> <sup>*</sup>	<b>0.316</b> <sup>*</sup>	0.108	<b>0.319</b> <sup>*</sup>	0.107	0.242	
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.	0.154	0.013	0.175	-0.077	0.248	0.253	0.190	<b>0.345</b> <sup>*</sup>	0.096	0.267	0.254	<b>0.317</b> <sup>*</sup>	
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade	0.198	0.161	0.203	0.030	<b>0.373</b> <sup>*</sup>	<b>0.515</b> <sup>***</sup>	0.059	<b>0.464</b> <sup>*</sup>	0.208	<b>0.318</b> <sup>*</sup>	<b>0.358</b> <sup>*</sup>	0.286	

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

A leitura dos resultados dispostos na Tabela 27 revela que as estratégias focadas na diferenciação por serviços e na valorização da marca são as que apresentam as conexões mais intensas com as práticas tradicionais, especialmente aquelas voltadas para a mensuração de resultados por produto.

Nesse contexto, destaca-se o papel do “Serviço efetivo de pós-venda” que registrou a maior correlação de todo o bloco. Observa-se uma associação classificada como moderada entre esta variável e a “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,642$ ;  $p < 0,001$ ). De forma similar, a estratégia de “Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço” também apresentou correlação moderada com a “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,620$ ) e com o “Preço de transferência” ( $\rho = 0,536$ ).

Adicionalmente, nota-se que o suporte ao cliente exige planejamento de longo prazo, evidenciado pela correlação de intensidade baixa, porém próxima ao limiar moderado, com o “Orçamento de capital” ( $\rho = 0,485$ ) e com a “Moeda constante” ( $\rho = 0,436$ ). Esses resultados indicam que empresas que investem na excelência do

atendimento necessitam não apenas monitorar o retorno por item, mas também gerenciar investimentos em infraestrutura e proteger seus ativos contra flutuações inflacionárias.

Ainda na vertente da diferenciação, a variável “A imagem da marca da empresa ser a melhor dentre a concorrência” associou-se de maneira moderada à “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,503$ ). Nota-se também que o planejamento cauteloso, representado pela variável “Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade”, exibiu comportamento semelhante e registrou correlação moderada com a mesma prática de “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,515$ ). Vale ressaltar também a associação desta estratégia analítica com o “Custo Padrão” ( $\rho = 0,464$ ).

Por outro lado, a estratégia de liderança em custos, operacionalizada pela variável “Oferecer produtos com o menor preço do mercado”, demonstrou um padrão de associação diferente. Identificou-se uma correlação de intensidade baixa com o “Custo padrão” ( $\rho = 0,475$ ) e com a “Lucratividade por produto” ( $\rho = 0,420$ ). Tal achado sugere que competir por preço exige um controle mais estrito sobre os custos predeterminados e as margens unitárias.

Por fim, vale ressaltar o comportamento da “Margem de Contribuição”. Esta ferramenta apresentou correlações de intensidade baixa, porém estatisticamente significativas com estratégias de qualidade e imagem, especificamente com “Buscar alta qualidade do produto” ( $\rho = 0,408$ ) e “Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço” ( $\rho = 0,492$ ). Este último coeficiente encontra-se muito próximo do limiar moderado e reforça a importância da margem de contribuição para suportar custos de estruturas de serviço mais complexas.

Na continuidade da investigação sobre o posicionamento estratégico, a Tabela 32 sistematiza os coeficientes de correlação de Spearman referentes às práticas de contabilidade gerencial modernas.

**Tabela 32** - Relação entre o fator contingencial estratégia e a adoção das práticas de contabilidade gerencial modernas

Fator Contingencial Estratégia	Práticas Modernas												
	<i>Benchmarking</i>	BSC	Custo Meta	JIT	Elabora Planej. Estratégico	Implementa Planej. Estratégico	ABC	EVA	Simulações	Custo Qualidade	ABM	<i>Kaizen</i>	Teoria das Restrições
Buscar alta qualidade do produto	0.160	0.052	0.275	0.142	0.308	<b>0.340</b>	0.214	<b>0.321</b>	0.202	<b>0.394</b>	0.126	0.288	0.295

CONTINUA

CONTINUAÇÃO

Fator Contingencial Estratégia	Práticas Modernas	Benchmarking	BSC	Custo Meta	JIT	Elabora Planej. Estratégico	Implementa Planej.	ABC	EVA	Simulações	Custo Qualidade	ABM	Kaizen	Teoria das Restrições
Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço		0.187	0.213	<b>0.404*</b>	0.188	<b>0.427*</b>	<b>0.465*</b>	0.265	<b>0.416*</b>	0.303	<b>0.574**</b>	<b>0.361*</b>	<b>0.568**</b>	<b>0.367*</b>
Serviço efetivo de pós-venda		0.295	0.289	<b>0.451*</b>	0.122	0.209	0.231	<b>0.428*</b>	<b>0.380*</b>	<b>0.456*</b>	<b>0.545**</b>	<b>0.378*</b>	<b>0.528**</b>	<b>0.344*</b>
Desenvolver características únicas do produto		-0.053	0.018	0.262	0.001	0.096	0.170	0.281	<b>0.346*</b>	0.142	<b>0.401*</b>	0.122	<b>0.321*</b>	0.204
A imagem da marca da empresa ser a melhor dentre a concorrência		0.156	0.009	0.171	0.066	0.287	0.277	0.213	0.200	0.244	0.285	0.146	0.311	0.283
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais que a concorrência		0.146	0.096	0.258	-0.111	0.083	0.165	0.139	0.137	0.100	0.203	0.056	<b>0.347*</b>	0.146
Oferecer produtos com o menor preço do mercado		<b>0.391*</b>	0.222	<b>0.425*</b>	0.213	0.247	<b>0.325*</b>	0.061	<b>0.382*</b>	<b>0.331*</b>	<b>0.415*</b>	0.301	<b>0.347*</b>	0.311
Focar em produtos e mercados em que já atua		0.050	-0.033	0.160	-0.017	0.155	0.272	-0.120	0.212	0.092	0.260	-0.018	0.276	-0.048
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos.		<b>0.320*</b>	0.286	<b>0.343*</b>	-0.050	0.173	0.260	0.155	0.236	0.243	<b>0.322*</b>	0.275	0.289	<b>0.385*</b>
Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos.		<b>0.497*</b>	0.188	<b>0.331*</b>	-0.220	0.118	0.223	0.222	0.236	<b>0.367*</b>	0.300	0.292	0.254	0.224
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após análise de viabilidade		0.298	0.218	0.309	0.034	0.177	0.223	0.085	<b>0.450**</b>	<b>0.431**</b>	<b>0.432**</b>	0.254	0.219	<b>0.328*</b>

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

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Os resultados apresentados na Tabela 32 evidenciam que as estratégias focadas em serviço e suporte ao cliente são as que mais fortemente influenciam a adoção de práticas modernas voltadas para a melhoria contínua e a gestão da qualidade.

Nesse cenário, as variáveis “Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço” e “Serviço efetivo de pós-venda” apresentaram um padrão de comportamento muito similar. Ambas registraram correlações classificadas como moderadas com o “Custo da Qualidade” ( $\rho = 0,574$  e  $\rho = 0,545$ , respectivamente) e com o “Kaizen” ( $\rho = 0,568$  e  $\rho = 0,528$ ). Adicionalmente, nota-se que a estratégia de oferecer suporte ao cliente também impulsiona a Implementação do Planejamento Estratégico, apresentando um coeficiente de 0,465.

Outro ponto de destaque refere-se à estratégia de inovação e agilidade. A variável “Responder rapidamente às mudanças do mercado através da introdução de novos produtos” apresentou sua maior correlação com o “Benchmarking” ( $\rho = 0,497$ ;  $p <$

0,01). Embora tecnicamente situada na faixa de correlação baixa, este coeficiente encontra-se no limiar da classificação moderada, indicando que a agilidade de mercado está intrinsecamente ligada à prática de monitorar e comparar-se com a concorrência.

Merece atenção também o perfil analítico da estratégia de “Atender novos mercados após análise de viabilidade”. Esta variável apresentou correlações de intensidade baixa com o EVA, registrando 0,450, e com Simulações, com valor de 0,431. Tais resultados indicam que empresas que calculam riscos antes de expandir utilizam ferramentas de modelagem de cenários e métricas de criação de valor econômico para dar suporte racional às suas decisões de investimento.

Já a estratégia de liderança em custos, representada pela variável “Oferecer produtos com o menor preço do mercado”, mostrou associações estatisticamente significativas, porém de intensidade baixa com diversas práticas, com destaque para o “Custo Meta” ( $\rho = 0,425$ ) e o “Custo da Qualidade” ( $\rho = 0,415$ ). Isso reforça a premissa de que a competição por preço exige o uso de ferramentas que projetem o custo alvo desde a concepção do produto.

Por fim, observa-se que estratégias mais conservadoras como “Focar em produtos e mercados em que já atua” ou puramente de imagem como “A imagem da marca da empresa ser a melhor” não apresentaram coeficientes significativos com a grande maioria das práticas modernas, sugerindo que a sofisticação da contabilidade gerencial é impulsionada mais pela complexidade do serviço e pela inovação.

Diferentemente de Imlau (2015), que associou o uso de ferramentas de gestão ao foco em baixo custo, este estudo revela que é a diferenciação focada no suporte ao cliente que impulsiona a modernização, estimulando o uso de práticas como o *Kaizen*. Já a estratégia de liderança em custos, limita-se a práticas tradicionais. Esse cenário se alinha a Andrade (2023) e a Siqueira e Lucena (2024), indicando que, na indústria de alimentos, a necessidade de agregar valor ao cliente é o verdadeiro motor para evoluir o sistema de controle, superando a simples redução de despesas.

Em síntese, a análise das correlações evidencia que a estratégia organizacional atua como o filtro seletivo para a definição das ferramentas de gestão. A ênfase em estratégias de diferenciação, representadas pelo “Serviço efetivo de pós-venda” e pelo “Oferecer suporte ao cliente do produto/serviço”, determina o suporte de práticas voltadas à excelência, como o “Custo da Qualidade” ( $\rho = 0,574$ ) e o “*Kaizen*” ( $\rho = 0,568$ ).

Por outro lado, a liderança em custos, vinculada ao objetivo de “Oferecer produtos com o menor preço do mercado”, condiciona a organização a uma dependência

de controles tradicionais de eficiência, a exemplo do "Custo padrão". Portanto, os resultados revelam que a sofisticação da contabilidade gerencial nas indústrias investigadas constitui uma escolha estratégica deliberada para sustentar a vantagem competitiva através da agregação de valor ao cliente.

Diante dos resultados apresentados, esta pesquisa corrobora as evidências de Nguyen *et al.* (2023) no setor manufatureiro do Vietnã, onde a intensidade da concorrência e a sofisticação tecnológica foram identificadas como os principais direcionadores para a adoção da Contabilidade Gerencial Estratégica, superando fatores meramente estruturais.

Da mesma forma, alinham-se parcialmente aos resultados de Fuad *et al.* (2023) na Indonésia, que confirmaram o impacto positivo da tecnologia da informação nas práticas contábeis de micro, pequenas e médias empresas do setor alimentício. Contudo, este estudo diverge do contexto indonésio ao demonstrar que, no setor de alimentos e bebidas de Pernambuco, o treinamento e a capacitação técnica são fundamentais, ao passo que os autores rejeitaram a hipótese de que o treinamento contábil influenciava significativamente as práticas de gestão naquele ambiente.

Ao dialogar com os estudos de Andrade (2023) e Sobrinho (2020), que já sinalizavam a importância da tecnologia e do ambiente competitivo nos setores químico e hoteleiro locais, esta pesquisa traz a contribuição de evidenciar que, no contexto específico da indústria de alimentos e bebidas de Pernambuco, a sofisticação tecnológica e a capacitação técnica se configuram como vetores predominantes.

Essa constatação oferece uma contribuição teórica relevante ao demonstrar que práticas modernas e tradicionais coexistem em um arranjo complementar, não apenas no Brasil, mas como um fenômeno observável em mercados em desenvolvimento. Pragmaticamente, sinaliza aos gestores que a modernização das práticas de contabilidade gerencial demanda investimentos deliberados em tecnologia da informação e no desenvolvimento de equipes, confirmando a visão de que a tecnologia é fundamental na governança organizacional e sobrepondo-se à influência isolada do crescimento físico da organização.

Desta forma, este capítulo apresentou os resultados da pesquisa sobre a contabilidade gerencial nas indústrias de alimentos em Pernambuco. Com a conclusão desta etapa de exposição e tratamento estatístico dos dados, o trabalho prossegue para o capítulo de Considerações Finais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No mundo corporativo contemporâneo, a Contabilidade Gerencial apresenta-se não apenas como um sistema de registro, mas como um mecanismo fundamental de suporte à gestão e à estratégia. Em um ambiente marcado pelas mudanças constantes e pela evolução tecnológica, as organizações são impelidas a moldar seus sistemas de controle às particularidades de seus contextos operacionais. A premissa de que não há um modelo único de gestão aplicável a todas as empresas fundamenta a necessidade de investigar como fatores internos e externos influenciam o desenho das práticas gerenciais.

Nesta perspectiva, o objetivo central deste estudo consistiu em analisar a interação entre os fatores contingenciais e a utilização de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias do setor de Alimentos e Bebidas localizadas no estado de Pernambuco, sob a ótica da Teoria da Contingência.

O percurso metodológico permitiu, por meio de estatística descritiva e inferencial, desenhar o perfil dos gestores e das organizações participantes do estudo, verificar quais as práticas mais adotadas por essas organizações, se as mais tradicionais ou as mais modernas, e identificar fatores de motivação ou restrição para essa adoção. Além disso, foram mapeadas as correlações que justificam a adoção de determinados artefatos de controle na amostra.

Para o alcance dos objetivos propostos, o caminho metodológico fundamentou-se em uma abordagem quantitativa e descritiva, realizada por meio de um levantamento (*survey*) junto a indústrias de transformação do setor de alimentos e bebidas de Pernambuco. O estudo delimitou-se a organizações de médio e grande porte, resultando em uma amostra não probabilística de 40 empresas, o que representou 43,95% do universo acessível.

A coleta de dados ocorreu via questionário estruturado e validado, adaptado da literatura pertinente. O tratamento analítico combinou a estatística descritiva, para a caracterização do perfil dos gestores e das organizações, com a estatística inferencial, aplicando-se o Coeficiente de Correlação de Spearman para testar as associações entre os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) e a adoção das práticas de contabilidade gerencial.

No que tange ao primeiro objetivo específico, destinado à caracterização da amostra, a divisão equilibrada entre organizações de médio e grande porte revela um setor estruturalmente sólido e capaz de gerenciar operações em escala, com faturamento e

quadro de pessoal expressivos. Reforçando este grau de estruturação, constatou-se que a quase totalidade da amostra (92,5%) possui um departamento formalmente responsável pelas informações contábil-gerenciais. Este resultado é conclusivo ao demonstrar que, nas indústrias analisadas, a contabilidade gerencial encontra-se institucionalizada e madura, deixando de ser uma atividade periférica para consolidar-se como estrutura essencial à viabilidade do negócio.

Quanto aos responsáveis pela gestão dessa área, identificou-se um perfil de vasta experiência: profissionais predominantemente do gênero masculino, maduros e com sólida formação acadêmica, sendo a grande maioria detentora de títulos de pós-graduação *lato sensu*. Tal qualificação, associada à existência de um setor responsável, sugere que as decisões sobre sistemas de controle estão baseadas em competência técnica e experiência de mercado. Conclui-se que a senioridade e a qualificação destes profissionais, atuam como garantidoras da competência técnica necessária para a operação de sistemas complexos.

Em relação ao segundo objetivo específico, focado na identificação das práticas em uso, constatou-se a hegemonia das ferramentas tradicionais. O Custeio por Absorção e o Orçamento para Tomada de Decisão mantiveram-se como as bases da gestão nessas indústrias, seguidos de perto pelo Ponto de Equilíbrio. Adicionalmente, a análise dos dados revelou que outras ferramentas tradicionais, embora não lideraram o ranking de adoção, mantiveram uma posição de destaque e relevância na gestão dessas organizações.

Observou-se uma utilização significativa em práticas como a Margem de Contribuição, o Orçamento de Capital, a Lucratividade por Produto e a Moeda Constante, além do Fluxo de Caixa. A principal reflexão sobre estes resultados é que tais métodos não são mantidos por obsolescência, mas pela necessidade de um alicerce de conformidade fiscal e controle financeiro rigoroso, sobre o qual as práticas modernas são adicionalmente usadas de forma complementar.

A despeito dessa base tradicional consolidada, a análise das práticas modernas contradiz a premissa de estagnação. Observou-se que a modernização contábil no setor ocorre de forma pragmática: as indústrias priorizam ferramentas de apoio à decisão e eficiência operacional, como o Planejamento Estratégico e o Método *Kaizen*, em detrimento de modelos de custeio burocráticos como o ABC. Notou-se, contudo, um descompasso estratégico, visto que a implementação do planejamento estratégico não acompanha integralmente a sua elaboração, sugerindo que a execução ainda esbarra em barreiras operacionais.

Ademais, atendendo ao terceiro objetivo específico da pesquisa, os resultados indicam que os fatores motivadores a adoção de práticas associam-se primordialmente à expertise interna e à disponibilidade tecnológica via software ERP. Em contrapartida, as restrições são de natureza técnica e financeira, onde a escassez de recursos e as lacunas de experiência da equipe configuram-se como os principais entraves, confirmando que a modernização contábil é um fenômeno impulsionado "de dentro para fora" e condicionado à maturidade técnica instalada.

No cumprimento do quarto objetivo específico, as análises de correlação permitiram compreender como as características dos gestores e das empresas influenciam a adoção de novas práticas. Neste sentido, conclui-se que o perfil do gestor é um fator decisivo: enquanto a maior escolaridade facilita a aplicação de métodos de melhoria contínua, como o *Kaizen*, a experiência profissional acumulada favorece o uso do *Benchmarking* como estratégia de comparação de mercado.

Avançando na análise das correlações, os fatores contingenciais revelaram detalhes importantes. A análise dos resultados tornou evidente como o fator Ambiente molda as escolhas da empresa, tanto na relação com ferramentas tradicionais quanto com as modernas. A correlação identificada sugere que as práticas tradicionais, como a Moeda Constante e a Margem de Contribuição, operam como mecanismos de defesa e estabilização frente à diversidade de mercados e incertezas regulatórias.

Simultaneamente, o ambiente impulsiona a adoção de práticas modernas de forma reativa: a complexidade tecnológica e as exigências dos clientes tornam o Custo Meta e o Método *Kaizen* ferramentas essenciais de adaptação. Em última análise, os resultados ratificam os pressupostos da Teoria da Contingência, evidenciando que a gestão contábil não é estática, mas uma resposta estratégica variável para neutralizar incertezas e assegurar a eficiência competitiva.

Contudo, foi no fator Tecnologia que se identificaram as associações de maior relevância estratégica. Os resultados revelam que o impacto tecnológico transcende a simples automação, posicionando o *Big Data Analytics* como o núcleo central dessa modernização. Ao registrar a correlação mais expressiva de toda a pesquisa, especificamente com a prática do Custo Meta, essa ferramenta demonstra ser o verdadeiro divisor de águas para a contabilidade gerencial no setor. Mais do que um recurso isolado, a capacidade de processar volumes massivos de dados permite que as indústrias superem o controle meramente burocrático, migrando para uma gestão baseada em informações estratégicas e decisões em tempo real.

Diante disto, conclui-se que a tecnologia não é apenas um suporte, mas um pré-requisito para a sofisticação da gestão. O domínio de dados massivos torna-se o elo fundamental que conecta as operações diárias à criação de valor em longo prazo, posicionando a organização de forma mais competitiva em um mercado digitalmente denso.

Outro achado expressivo desta pesquisa refere-se ao papel do porte organizacional, cujos resultados descrevem um cenário onde a quantidade de funcionários apresentou associação estatística significativa apenas com o Custeio por Absorção e o *Benchmarking*. Dessa forma, conclui-se que, para as indústrias analisadas, o maior porte está vinculado ao atendimento de requisitos fiscais e à comparação com o mercado, não se confirmando a expectativa intrínseca de que o tamanho da equipe ditaria, por si só, a sofisticação das práticas gerenciais internas. Essa evidência desmistifica a premissa de que o crescimento físico gera, automaticamente, sistemas de controle mais complexos.

No âmbito do fator Estrutura, conclui-se que a eficácia e a sofisticação da controladoria nas indústrias investigadas estão mais vinculadas ao investimento no capital humano do que ao rigor do desenho hierárquico formal. A evidência de que os programas de treinamento e qualificação possuem as associações mais robustas com ferramentas de alta complexidade, como Custo da Qualidade, EVA e Simulações, indica que a competência técnica instalada é o verdadeiro facilitador da modernização gerencial.

Neste cenário, o formato do organograma exerce uma influência apenas pontual e instrumental, como a estrutura funcional servindo de suporte ao Planejamento Estratégico, o que reforça a premissa de que a maturidade da gestão no setor é impulsionada pela cultura de capacitação, independentemente do nível de centralização ou da quantidade de níveis hierárquicos da organização.

Em relação ao fator Estratégia, conclui-se que a evolução da contabilidade no setor de Alimentos e Bebidas em Pernambuco é uma resposta direta ao posicionamento competitivo adotado pelas organizações. Os resultados evidenciaram que empresas com foco em diferenciação, via suporte ao cliente e pós-venda, utilizam o sistema de controle de forma mais sofisticada para monitorar a lucratividade por produto, o custo da qualidade e o *Kaizen*, provando que a controladoria se ajusta para sustentar estratégias de valor agregado.

Dessa forma, mediante as conclusões apresentadas, o presente estudo cumpriu o seu objetivo central e respondeu à questão-problema que norteou esta investigação: quais as relações existentes entre os fatores contingenciais e o uso de práticas de contabilidade

gerencial nas indústrias de alimentos e bebidas de Pernambuco? E assim, a pesquisa evidenciou que tais relações não são uniformes, mas específicas a cada contexto.

Tais constatações validam, na amostra investigada, a premissa fundamental da Teoria da Contingência de que a eficácia do Sistema de Controle Gerencial depende do ajuste a variáveis contextuais específicas e do contexto em que a indústria opera, afastando a existência de um modelo universalmente aplicável.

Em síntese, a principal contribuição desta pesquisa reside em demonstrar que, para as indústrias do setor de Alimentos e Bebidas de Pernambuco integrantes desta amostra, a modernização da gestão contábil é independente do porte organizacional, sendo impulsionada primordialmente pela convergência entre tecnologia avançada e qualificação do capital humano.

Os achados revelam um comportamento pragmático nas organizações analisadas: a seleção de ferramentas contábeis configura-se como uma resposta estratégica e deliberada aos desafios ambientais. Conclui-se, portanto, que a eficácia da gestão nessas unidades não advém de modelos universais, mas da aderência técnica entre os sistemas de controle e as metas específicas de competitividade.

Entretanto, apesar das contribuições, é fundamental reconhecer as limitações inerentes ao estudo. Primeiramente, deve-se considerar que o desenho transversal da pesquisa permite identificar associações significativas entre as variáveis, mas não autoriza o estabelecimento de relações definitivas de causalidade ou a observação de mudanças longitudinais nos sistemas de controle. Ademais, a natureza perceptiva das respostas dos gestores, coletadas via *survey*, pode introduzir vieses subjetivos.

A restrição geográfica ao estado de Pernambuco e a delimitação a médias e grandes indústrias também impõem cautela na generalização dos resultados. Assim como, essa delimitação, embora tenha garantido a análise de estruturas formais, ignora as dinâmicas de informalidade das micro e pequenas indústrias, limitando a generalização dos resultados para todo o ecossistema industrial do setor.

Diante dessas reflexões, para estudos futuros recomenda-se o aprofundamento desta temática através da expansão do escopo geográfico e setorial, estendendo a análise a outras regiões e segmentos industriais, inclusive pernambucanos, além da sugestão para contemplar empresas de diferentes portes. Sugere-se a realização de pesquisas qualitativas, como estudos de caso múltiplos, para examinar os mecanismos internos e processos subjacentes da tomada de decisão: especificamente, como os recursos de *Big Data Analytics* alteram o comportamento dos gestores na prática.

Por fim, encoraja-se a investigação do impacto da educação continuada e dos treinamentos *in company* na conversão do conhecimento teórico em rotinas de controle no chão de fábrica, explorando se essa qualificação atua como um mediador entre a disponibilidade tecnológica e a eficácia organizacional.

## 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. 40-50, 2018.
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management Accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**, v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, [S. l.], v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABREU FILHO, J. C. F. de. **A Utilização do Orçamento como ferramenta de Gestão na Controladoria**. 2017. Tese de Doutorado. Fundação Getúlio Vargas.
- ADEPE. **Panorama da Indústria Pernambucana: desafios, estratégias e inovação**. Redação Portal, 29 set. 2023. Disponível em: <https://www.adepe.pe.gov.br/panorama-da-industria-pernambucana-desafios-estrategias-e-inovacao/>. Acesso em: out. de 2024.
- AGUIAR, A. B.; TEIXEIRA, A. J. C.; NOSSA, V.; GONZADA, R. P. de Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, p. 40-54, 2012.
- AGUIAR, A. B. de; FREZATTI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. 2007, **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2007. Acesso em: 11 mai. 2024.
- AIRES, M.; CALLADO, A. L. C. Fatores Contingenciais e Sistemas de Controle Gerencial: uma investigação nos supermercados paraibanos. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 23, n. 54, p. 2-21, 2023.
- ALMEIDA, K. K. N.; CALLADO, A. A. C. Relação entre o poder do cliente e práticas de contabilidade gerencial. **Revista Gestão Organizacional**, v. 11, n. 2, 2018.
- ALIU, M. B. Contingency Theory in Accounting Research: Its Application and Relevance. **International Journal of Research and Innovation in Social Science (IJRISS)**, v. 9, n. 14, p. 833-843, abr. 2025. DOI 10.47772/IJRISS.2025.914MG0066. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.47772/IJRISS.2025.914MG0066>.
- ANDERSON, H. R.; NEEDLES, B. E.; CALDWELL, J. C. **Managerial Accounting**. Boston: Houghton Mifflin, 1989.
- ANDRADE, S. J. de. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais no setor industrial de Pernambuco**. 2023. 180 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2023.

ANTHONY, R. N.; WELSCH, G. A. **Fundamentals of management Accounting**. 3. ed. Homewood, Ill: Richard D. Irwin, 1981.

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, M. B.; MARGUEIRO, E. A.; MORAIS, M. de O. The dilemma of cost methods and cost management tools: A conceptual proposal. **Research, Society and Development**, [S. l.], v. 10, n. 9, p. e59710918638, 2021. DOI: 10.33448/rsd-v10i9.18638. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/18638>. Acesso em: 17 set. 2024.

ATKINSON, A. A. KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ÁVILA, C. D.; SILVA, A. D.; JUNIOR, A. D. S.; JUNQUILHO, G. A Construção da Estratégia na Prática Social dos Membros Organizacionais: Um Estudo de Caso uma Empresa do Setor de Comércio Exterior. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 33., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009.

BANDEIRA, H. T. **Indicadores de desempenho e fatores contingenciais: uma investigação em empresas pertencentes ao setor da construção civil localizadas em Recife – PE**. 2019. 194 f.: il. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2019.

BARBOSA, F. de A. M.; MOURA, Heber José de. Evitando a modernização? Uso de artefatos tradicionais compromete Contabilidade Gerencial de empresas. **Revista Gestão Executiva**, Fortaleza, v. 2, p. 1-13, 2023. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/gex/article/view/14836>.

BARRETO, C. Z.; BRÁS, F. A. The impact of SMES characteristics on management accounting practices: Evidence from the state of Amazonas. **Contaduría y Administración**, [s. l.], v. 68, n. 3, p.79-106, 2023.

BARRETO, K. A. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em agroindústrias paraibanas**. Orientador: Aldo Leonardo Cunha Callado. 2019. 83 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019.

BEDNÁROVÁ, L.; BAKALÁR, T.; PAVOLOVÁ, H.; RYBÁR, R.; ŠIMKOVÁ, Z. A model for streamlining Benchmarking in sustainable development of industries. **Sustainability**, Basel, v. 16, p. 2587, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/su16062587>.

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. 196-212, 2014.

BEUREN, I. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BHIMANI, A. Digital data and management accounting: why we need rethink to strategy. **Journal of Management Control**, [s. l.], v. 31, n. 1-2, p. 9-23, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00295-z>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s00187-020-00295-z>. Acesso em: 6 mar. 2026.

BISQUERRA, R.; SARRIERA, J. C.; MARTINEZ, F. **Introdução à estatística: enfoque informático com o pacote estatístico SPSS**. 1. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

BORGES FILHO, J. S.; NUNES, P. R. de C.; RODRIGUES, R. C. O futuro do GECON na contabilidade gerencial. In: 8º EMPRAD - ENCONTRO DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAIS EM ADMINISTRAÇÃO, **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2022.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2006.

BOOTH, W. C.; COLOMB, G. G.; WILLIAMS, J. M. **A arte da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BRAGA, R.; MARQUES, J. A. V. da C. Avaliação da Liquidez das Empresas Através da Análise da Demonstração de Fluxos de Caixa. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI**, São Paulo, v.14, n.25, p.6-23, jan./abr. 2001.

BRAGA, E. C.; NASCIMENTO, J. F. do; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais que contribuem para a adoção do custeio alvo: estudo de caso em uma empresa de serviços. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [S. l.], v. 18, n. 47, p. 109–123, 2021.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007.

BRYSON, J. M. **Strategic planning for public and nonprofit organizations: A guide to strengthening and sustaining organizational achievement**. John Wiley & Sons, 2018.

BRUNI, A. L. **Estatística Aplicada à Gestão Empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1960.

CARDOSO, B. S.; OLIVEIRA, A. L. L. de. A utilização dos índices de rentabilidade nas empresas: ROA, ROE, ROI. **Revista Educação em Foco**, n. 15, p. 176-183, 2023.

CARNERUD, D.; JACA, C.; BÄCKSTRÖM, I. Kaizen and continuous improvement – trends and patterns over 30 years. **The TQM Journal**, [S. l.], v. 30, n. 4, p. 371-390, 2018.

CARVALHO, C. F. de; MORAIS, V. de A.; URQUIZA, P. A influência da cultura organizacional na contabilidade gerencial de pequenas e médias empresas brasileiras. **Revista Foco**, v. 16, n. 11, 2023. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/3532>. Acesso em: 04 nov. 2025.

CARVALHO, J. M. da S. Strategic planning. In: **Reference Module in Social Sciences**. Elsevier, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/B978-0-443-13701-3.00058-X>.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON**. 1999.

CHANDLER, A. **Strategy and structure: chapters in the history of the American enterprise**. London: MIT Press, 1962.

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. **Handbooks of management Accounting research**, v. 1, p. 163-205, 2006.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Tradução Magda França Lopes. Porto Alegre: Artmed, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Brasília: CPC, 2010.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12. ed. Porto Alegre: McGraw Hill Brasil, 2016.

COSTA, A. P. A.; FERREIRA, J. E. Z. A importância da contabilidade gerencial para as tomadas de decisões estratégicas das empresas: o papel crucial das informações contábeis. **Revista Foco**, v. 17, n. 1, p. e3848, 2024.

COSTA, I. V. **Contabilidade de Custos**. Curitiba: IESDE Brasil, 2011.

CUNHA, D. R.; FREZATTI, F. Gestão Baseada Em Valor: Uma Pesquisa No Setor Hoteleiro Do Rio Grande Do Norte. **Revista Eletrônica de Administração**, [S. l.], v. 10, n. 4, 2013. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/read/article/view/41772>. Acesso em: 30 set. 2024.

DALLABONA, L. F.; NARDELLI, L. T.; FERNANDES, A. R. V. Variáveis contingenciais e sistemas de controle gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Brasil. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 7, n. 1, p. 58-77, 2019.

DALTON, D. R.; TODOR, W. D.; SPENDOLINI, M. J.; FIELDING, G. J.; PORTER, Lyman W. Organization Structure and Performance: A Critical Review. **The Academy of Management Review**, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 49-64, jan. 1980.

DANTAS, R. Pernambuco é destaque no setor de alimentos. **Revista Algomais**, [S. l.], Recife, 2025. Disponível em: <https://algomais.com/industria-alimentos/>. Acesso em: 5 jan. 2026.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 74-89, 2005.

DLAMINI, B. A contemporary view of management Accounting, its genesis and evolution: A literature review. **International Journal of Research in Business and Social Science** (2147-4478), v. 12, n. 4, p. 310-319, 2023.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, p. 105-133, 1999.

DUARTE, M. M. **Relatórios gerenciais em moeda constante**: uma análise da contribuição da instrução nº 191 da CVM para o gerenciamento interno. Tese (Doutorado) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1997.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil do processo orçamentário sob o enfoque da teoria da contingência**: uma análise nas empresas industriais do estado do Paraná. 2008. 172 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. dos S. B.; FREZATTI, F. A contabilidade gerencial sob a perspectiva contingencial: a influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modelada por equações estruturais. 2008, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

ESPEJO, M. M. dos S. B.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C. da.; ALMEIDA, L. B. de. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

FAGUNDES, J. A. PETRI, M.; LAVARDA, R. B.; RODRIGUES, M. R.; LAVARDA, C. E. F.; SOLLER, C. C. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 78, 2010.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO (FIEPE). **[Página inicial]**. Recife: FIEPE, [20--?]. Disponível em: <https://fiepe.org.br/>. Acesso em: 4 nov. 2025.

FERNANDES, R.; CÂMARA, S. de O.; SILVA, J. C. da. Práticas de contabilidade gerencial e desempenho: uma análise em empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 17, p. e199859, 2023. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2023.199859>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/199859>.

FERREIRA, J. P. L.; HUPPES, C. M.; NORILLER, R. M.; JESUS SILVA, T. B. de; HALL, R. J. Artefatos da contabilidade gerencial tradicionais versus modernos e o desempenho econômico-financeiro das empresas cinquentenárias do setor de bens industriais da B3. **Práticas em Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 3, 2020.

FLORICA, L.; HINCU, D. Interdependency between Simulation Model Development and Knowledge Management. **Theoretical and Empirical Researches in Urban Management**, v. 4, n. 10, p. 75-85, 2009.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FREZATTI, F.; AGUIAR, Andson Braga de; REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 2, p. 128-161, 2007.

FREZATTI, F.; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Accounting and Management Review**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 9-30, 2007.

FUAD, K.; WINARSIH W.; HANDAYANI, R. T; ZULIYATI, Z. Contingency factors in management accounting practices in MSMEs in the food sector in Central Java. **Jurnal Aplikasi Akuntansi**, [S. l.], v. 7, n. 2, p. 254-264, abr. 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.29303/jaa.v7i2.202>.

GIAGLIS, G. M.; PAUL, R. J.; DOUKIDIS, G. I. Simulation for intra-and inter-organisational business process modelling. In: **Proceedings of the 28th conference on Winter simulation**. 1996. p. 1297-1304.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIACOMELLI, J. G. C.; AGUIAR, Heloisa de. Preço de transferência e seus impactos contábeis e fiscais dentro de uma empresa de filtros automobilísticos na importação e exportação de mercadorias. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 49, p. 101-114, 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2010.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicase à luz da teoria da contingência. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 12, n. 3, 2017.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Teoria da contingência e pesquisa contábil. **Revista de Administração, contabilidade e economia da FUNDACE**, v. 3, n. 2, 2012.

GROENEVELT, H. The Just-in-Time System. In: GRAVES, Stephen C. et al. (Ed.). **Handbooks in OR & MS**: volume 4. Amsterdam: Elsevier Science Publishers, 1993. p. 629-670.

GRUNOW, A.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil/Pricing methods of internal transference used by the biggest brazilian companies. **Revista Economia & Gestão**, v. 10, n. 24, p. 74-102, 2010.

GUEDES, M. B. Passado, presente e futuro da contabilidade gerencial executiva nos negócios internacionais: uma análise interdisciplinar. **Observatório de La economía latinoamericana**, [S. l.], v. 22, n. 1, p. 2180–2198, 2024.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. EnANPAD, Salvador, **Anais...**Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

GUERREIRO, R.; Frezatti, F.; Lopes, A. B.; Pereira, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, p. 91-106, 2005.

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. RAM. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, p. 78-101, 2020.

HALL, R. H. **Organizações: Estruturas e Processos**. 3. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 1984.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost management**. 2nd edition. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, 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. de; GOMES, D. G. de. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiária Brasileira de Indústria Alemã de Grande Porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 20, n. 3, p. 59-76, 2019.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Cost Accounting**. São Paulo: Prentice-Hall, 2000.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12ª edição. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

HUBATKA, P.; CÍGLER, H.; ELEK, D.; TANCOŠ, M. **The length and verbal anchors do not matter**: the influence of various Likert -like response formats on scales' psychometric properties. Brno: Masaryk University, 2024. Disponível em: <https://osf.io/5ut3f>. Acesso em: 7 out. 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement 1: Management Accounting Concepts**. New York: IFAC, 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) – 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. D. S. B.; GARCIAS, P. M. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.

ISMAIL, K.; ZAINUDDIN, S.; SAPIEI, N. S. The use of contingency theory in management and accounting research. **Asian Journal of Accounting Perspectives**, v. 3, n. 1, p. 22-37, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, p. 7-19, 2005.

JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. **The rise and fall of management Accounting**. **Strategic Finance**, v. 68, n. 7, p. 22, 1987.

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. Putting the Balanced Scorecard to Work. **Harvard Business Review**, v. 71, n. 5, p. 134-147, 1993.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Gulf Professional Publishing, 1997.

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.

KHANDWALLA, P. N. **The design of organizations**. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1977.

KIMURA, H.; SUEN, A. S.; Ferramentas de análise gerencial baseadas em modelos de decisão multicriteriais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 2, n. 1, 2003. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2051/205115557008.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2024.

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. de. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, [S. l.], v. 13, n. 3, p. 90–119, 2017.

KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; ORO, I. M.; SOETHE, B. F.; RAMPINELLI, J. Adoção de artefatos de contabilidade gerencial em empresas familiares. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 14, n. 1, p. 154-173, jan./jun. 2022. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/26194>.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration**. Boston: Harvard University Press, 1967.

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**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LIMA, F. F.; MORAES, R. A. Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil. **Interações (Campo Grande)**, [S. l.], v. 17, n. 3, 2016.

LINH, N. T. Contingency Theory in Management Accounting: A Systematic Literature Review. **International Journal of Advanced Multidisciplinary Research and Studies**, v. 4, n. 1, p. 1160-1164, 2024.

LOUDERBACK, J. G.; HOLMEN, J.; DOMINIAK, G. **Managerial Accounting**. 9th edition. Cincinnati: South-Western College Publ, 2000.

MACÊDO, L. C. B. de; MONTE, P. A. do; CALLADO, A. L. C. Custeio Alvo: análise da adoção e desempenho em indústrias de transformação na cidade de Campina Grande-PB. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 27., 2020, [S. l.]. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4776>. Acesso em: 21 set. 2024.

MACOHON, E. R.; BEUREN, I. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, SC, v. 15, n. 45, p. 09-22, maio/ago. 2016.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARQUES, K. C. M.; SOUZA, Rodrigo Paiva; SILVA, Marcia Zanievicz da. Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. **Revista**

**Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 117-136, jan./abr. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p117>. Acesso em: 22 maio 2024.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAURÍCIO, F.; SANTOS, F. F.; SILVA, W. M. da; RICCI, G. L. Aplicação do Kaizen para melhoria na fabricação de componentes soldados em uma cooperativa metalúrgica: um estudo de caso. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 33., 2013, Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ABEPRO, 2013. p. 1-8.

MELO, S. V. **O Custo de Servir na análise da lucratividade dos clientes e na estratégia comercial**. 2022. Tese (Doutorado). PUC-Rio.

MENEGAT, V.; COLLE, A. A. N. Análise financeira pelo método: Economic Value Added - EVA e Market Value Added - MVA. **Revista do CRCSC**, Florianópolis, v. 3, n. 6, p. 33-44, ago./nov. 2003.

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.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.

MILES, R. E.; SNOW, C. C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR., H. J. **Organizational strategy, structure, and process**. Stanford: Stanford University Press, 2003. (Stanford Business Classics).

MINTZBERG, H. **The rise and fall of strategic planning**. 1. ed. New York: Free Press, 1994.

MINTZBERG, H. **O Processo da Estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

MINTZBERG, H. **Estrutura e dinâmica das organizações**. Tradução de Eustáquio de Sene. Porto Alegre: Bookman, 2008.

MIRANDA, L. C.; WANDERLEY, C. de A.; MEIRA, J. M. de. ABM versus GECON: uma análise comparativa. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 32, p. 22-35, maio/ago. 2003.

MORIBE, A. M.; PANOSSO, A.; MARRONI, C. H. Um enfoque sobre correção monetária integral e ajuste a valor presente em conformidade com as normas internacionais de contabilidade. **Enfoque: Reflexão Contábil, Maringá**, v. 26, n. 1, p. 17-28, jan./abr. 2007.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M. As Múltiplas Funções do Orçamento Empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.

NIKOLAY, R.; NEVES, L. F. C. Contabilidade gerencial como base à controladoria. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 5, n. 9, p. 55-80, 2016.

NOGUERA, V. E. R. **Análise de dados do ENEM baseada em data warehousing, mineração de dados, estatística inferencial e processamento paralelo e distribuído**. 2023. Tese (Doutorado em Ciências de Computação e Matemática Computacional) - Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2023. Acesso em: nov. de 2024.

OLIVA, C.; GRANJA, A. D. O Custeio-Meta (Target costing) na Gestão do Processo de Projeto: uma análise entre agentes públicos e privados. In: ENCONTRO NACIONAL DE TECNOLOGIA DO AMBIENTE CONSTRUÍDO, 14., 2012, Juiz de Fora. **Anais...** Porto Alegre: ANTAC, 2012. p. 1-10.

OLIVEIRA, A. S. de; CALLADO, A. A. C. Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, p. 092-109, 2018.

OLIVEIRA, L. B. de; ÁVILA, M. G. Descentralização em unidades de negócio: o caso de uma empresa do setor financeiro. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 2, p. 127-146, maio/ago. 1999.

OTLEY, D. 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, p. 45-62, 2016.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PAUL, K.; KNECHTGES, M. C.; DECKER, C. Application of Kaizen methodology to foster departmental engagement in quality improvement. **Journal of the American College of Radiology**, v. 11, n. 12, p. 1126-1130, 2014.

PEDRETI, M. A. L.; DINIZ-MAGANINI, Natalia. Orçamento: manter, aprimorar ou abandonar? **GV-executivo**, v. 22, n. 3, 2023.

PEREIRA, C. A. R. de F.; SILVA, J. G.; LOPES, E. L. Estratégia: uma revisão teórica. **Revista de Administração da UFSM**, v. 9, n. 3, p. 428-448, 2016.

PERROW, C. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, [S. l.], v. 32, n. 2, p. 194-208, Apr. 1967.

PERROW, C. **Complex organizations: a critical essay**. Glenview: Scott, Foresman & Co, 1972.

PIOSIK, A.; KARMAŃSKA, A. Impact of Digitalization on Budgeting Functions: An Investigation into Contingency Theory Perspectives. **Journal of Applied Economic Sciences**, [S. l.], v. 18, n. 4, 2023.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

PLETSCH, C. S.; LAVARDA, C. E. F.; DALLABONA, L. F.; OLIVEIRA, G. R. de. Influência dos fatores contingenciais ambiente e estratégia nos sistemas de controle gerencial de uma cooperativa agropecuária. **Custos e@gronegocio on line**, v. 15, n. 1, p. 229-253, 2019.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustendo um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1985.

PORTER, M. E. What is strategy? **Harvard Business Review**, v. 74, n. 6, p. 61-78, 1996.

PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

QUATTRONE, P. Management accounting goes digital: will the move make it wiser? **Management Accounting Research**, [s. l.], v. 31, p. 118-122, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.01.003>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S104450051630001X>. Acesso em: 6 mar. 2026.

REIS, A. M. dos; 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, 2013.

REIS, L. G. dos.; NOVAES, V. M. R.; FERREIRA, L. O.; MORAES, P. L. de. Oportunidades e desafios do SPED na perspectiva dos profissionais contábeis: uma análise sob a ótica da teoria contingencial. **Revista de Estudos em Organizações e Controladoria - REOC**, v. 1, n. 2, p. 04-21, jul./dez. 2021.

SÁ, A. F. de. SILVA, A. da; RAMALHO, F. P.; LOIACONO, G.; ARAQUAN, M. S. B.; CARVALHAR, N. M. Benchmarking e gestão do conhecimento: análises e proposição de ferramenta para empresas de consultoria em São Bernardo do Campo. **FTT Journal of Engineering and Business**, n. 6, 2020.

SANTOS, I. F.; VASCONCELOS, A. C. F. de. Just in Time philosophy and Civil Construction: practice verification. **Research Society and Development**, [S. l.], v. 10, n. 17, p. e02101724463, 2021. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/24463>. Acesso em: 2 nov. 2024.

SCHNELL, M.; TROCZ, P. Jr. 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, jan./jun. 2020. Disponível em: <http://www.periodicos.ufam.edu.br/ufambr>.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Conheça os 7 principais setores da indústria de Pernambuco.** Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/pe/artigos/conheca-os-7-principais-setores-da-industrias-de-pernambuco,eb2440a0ca29c810VgnVCM1000001b00320aRCRD>. Acesso em: 5 jun. 2024.

SILALAH, E. E. The Balanced Scorecard Model for Strategic Business Management. **International Journal of Current Science Research and Review**, v. 6, p. 3014-19, 2023.

SILVA, A. S.; ALVES, L. C. O.; COGAN, S. Integrando o custeio baseado em atividades com a teoria das restrições: a aplicação do ABC operacional em uma odontoclínica. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, [S. l.], v. 8, n. 4, p. 81–102, maio 2007.

SILVA, M. Z. da; TEIXEIRA, A. J. C. Estrutura do sistema de controle gerencial e fatores organizacionais. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. p. 1-16.

SILVA, L. I. dos S.; BRITO, C. A. O.; CARDOSO, K. C. R. M.; CEDRAZ, K. S. A. F.; JESUS, D. P. de. O custeio padrão como instrumento de controle e informação gerencial: uma proposta de implementação do custo padrão x real numa cooperativa de laticínios. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2011.

SILVA, M. P. da. **A influência dos fatores contingenciais nas práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCs em cooperativas agropecuárias brasileiras.** 2022. 92 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2022.

SILVA, J. E. O. **Análise das relações entre a adoção de práticas gerenciais de custeio alvo e os aspectos da cultura organizacional.** 2023. 158 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, João Pessoa, 2023.

SIQUEIRA, D. D.; LUCENA, W. G. L. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial no setor industrial: um estudo à luz dos princípios globais de contabilidade gerencial. **Organizações em Contexto**, São Bernardo do Campo, v. 20, n. 39, p. 69-96, jan./jun. 2024.

SIRINUCH, N.; TAYLES, M. Contingency factors of management accounting practices in Thailand: a selection approach. **AJAG**, v. 1, n. 1, p. 51-78, 2010.

SOBRINHO, S. L. **Práticas de contabilidade gerencial à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco.** 2020. 93 f. Dissertação (Mestrado 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. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2006.

SOUZA, R. F. de; BORSATTO JUNIOR, J. L.; DAL VESCO, D. G. Práticas gerenciais de um APL de tecnologia da informação e comunicação diante de fatores contingenciais. **Capital Científico**, v. 16, n. 4, 2018.

SOUZA, R. P.; RUSSO, P. T.; GUERREIRO, R. Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 45, p. 33-49, 2020.

SPASOJEVIĆ BRKIĆ, V. K.; MIHAJLOVIĆ, I. N. Development of contingent/contextual theory: a state-of-the-art review. **Tehnika**, v. 78, n. 1, p. 77-88, 2023.

STAZIACKI, E.; STROPARO, T. R. Target costing: aplicabilidade na formação do preço de venda. **Cadernos de InterPesquisas**, [S. l.], v. 1, p. 186–202, 2023. Disponível em: <https://esabere.com/index.php/cadips/article/view/19>. Acesso em: 21 set. 2024.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. D. V. S. M.; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

TESSARINI JUNIOR, G.; SALTORATO, P. Impactos da indústria 4.0 na organização do trabalho: uma revisão sistemática da literatura. **Revista Produção Online**, Florianópolis, v. 18, n. 2, p. 743–769, 2018. DOI: 10.14488/1676-1901.v18i2.2967. Disponível em: <https://www.producaoonline.org.br/rpo/article/view/2967>. Acesso em: 13 out. 2024.

THOMPSON, J. **Organizations in action**. New York: McGraw-Hill, 1967.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 101-129, 2005.

TOSTES, F. P.; VIEIRA, S. S. da C. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Cecierj, 2018. 434 p. ISBN 978-85-458-0123-8.

TRIOLA, M. F. **Introdução à estatística**. 10. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2008.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

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**, São Carlos, v. 23, n. 2, p. 333-349, 2016.

WEGMANN, G. The activity-based costing method: development and applications. **The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices**, v. 8, n. 1, p. 7-22, 2008.

WILLMINGTON, C.; BELARDI, P.; MURANTE, A. M.; VAINIERI, M. The contribution of Benchmarking to quality improvement in healthcare: a systematic literature review. **BMC Health Services Research**, [S. l.], v. 22, n. 1, p. 1-15, 2022.

WOODWARD, J. **Management and Technology**. London: Her Majesty's Stationery Office, 1958.

WOODWARD, J. **Industrial organization: theory and practice**. London: Oxford University Press, 1965.

ZABOJNIK, J. Centralized and decentralized decision making in organizations. **Journal of labor economics**, v. 20, n. 1, p. 1-22, 2002.

ZANATTA, J. M. Teoria da contingência estrutural e alinhamento estratégico: discussão no campo teórico dos estudos organizacionais. **Brazilian Journal of Development**, v. 4, n. 7, p. 4232-4241, 2018.

ZUCH, L. C. Orçamento empresarial e contabilidade gerencial. **Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR**, Umuarama, v. 9, n. 1, p. 111-124, jan./jun. 2008.

**APÊNDICE A**  
**QUESTIONÁRIO DE PESQUISA**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA - PPGC**  
**MESTRADO EM CONTROLADORIA**

Ávila Kézia Menezes Lira

**Mestranda**

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado

**Orientador**

Prezados Gestores,

Enviamos este convite para participação de sua empresa em uma pesquisa científica que visa coletar dados junto ao responsável pelas informações contábeis gerenciais. O objetivo é identificar a relação entre fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial nas indústrias de Alimentos e Bebidas no estado de Pernambuco.

A participação da sua empresa é essencial para o sucesso deste estudo. O questionário segue em anexo.

Ressaltamos que todas as informações serão tratadas com total sigilo e utilizadas exclusivamente para fins científicos. Agradecemos antecipadamente pela sua importante contribuição.

**SEÇÃO 1 – Informações relacionadas ao gestor (a) entrevistado (a)**

**1.1 Gênero**

- a.  Masculino
- b.  Feminino
- c.  Outro (especifique, se desejar)
- d.  Prefiro não responder

**1.2 Idade**

- a.  Até 30 anos
- b.  Entre 31 e 40 anos
- c.  Entre 41 e 50 anos
- d.  Maior que 50 anos

**1.3 Nível de Escolaridade**

- a.  Ensino médio

- b.  Ensino Superior/graduação
- c.  Pós-graduação lato sensu (MBA/especialização)
- d.  Pós-graduação stricto sensu (Mestrado/Doutorado)

#### **1.4 Área de Formação**

- a.  Ciências Contábeis
- b.  Administração
- c.  Economia
- d.  Outro (Por favor, especifique) \_\_\_\_\_

#### **1.5 Função/Cargo atual na empresa**

- a.  Controller
- b.  Gerente
- c.  Contador
- d.  Coordenador
- e.  Supervisor
- f.  Analista
- g.  Outro (Por favor, especifique) \_\_\_\_\_

#### **1.6 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.  Alimentos
- b.  Bebidas

#### **2.2 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

#### **2.3 Receita Operacional Bruta (ROB) em 2020 (BNDES, 2020)**

- a.  Até R\$ 360 mil
- b.  Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões
- c.  Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
- d.  Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
- e.  Maior que R\$ 300 milhões

#### **2.4 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

**2.5 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; Barreto, 2019; Sobrinho, 2020; Andrade, 2023).**

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 essencial para a produção					
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 utilizadas 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 Hansen e Van der Stede, 2004; Guerra, 2007; Barreto, 2019; Sobrinho, 2020; Andrade, 2023).**

Para cada item, atribua uma nota, de 1 a 5, de acordo com a utilização de cada item abaixo na sua empresa.

- 1 – Não utiliza; 5 – utilização intensa.

Variável Tecnologia	1	2	3	4	5
Comércio eletrônico ( <i>E-commerce</i> )					
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)					
<i>Business Intelligence</i> (BI)					
<i>Big Data Analytics</i>					
IA – Inteligência Artificial					

RPA – <i>Robotic Process Automation</i>					
Computação na nuvem – ( <i>in Cloud</i> )					
Iot – Internet das Coisas					

### 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 500 empregados

### 3.4 Estrutura Organizacional (adaptado de Baines e Langfield-Smith, 2003; Barreto, 2019; Andrade, 2023).

Para cada item, atribua uma nota, de 1 a 5, de acordo com a estrutura organizacional de sua empresa.

1 – Não utiliza; 5 – Utiliza intensamente.

Variável Estrutura	1	2	3	4	5
Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho					
Execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho					
Programas de treinamento/qualificação de gestores					
Programas de treinamento/qualificação de empregados					
Gestão participativa					
Poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional					
Estrutura flexível - permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado					
Estrutura funcional (cada atividade possui um departamento especializado)					
Estrutura divisional (mesma atividade sendo executada em diferentes)					
Estrutura centralizada					

### 3.5 Estratégia empresarial (adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004; Miles *et al.* 1978; Barreto, 2019; Andrade, 2023)

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.

1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização intensa.

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 a 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

**4.1 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; Barreto, 2019; Andrade, 2023).**

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 – Não utiliza; 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 (Ponto de equilíbrio operacional).					
3) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio por Absorção, ou seja, faz a apropriação de todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis.					
4) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio Variável, ou seja, considera como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos.					
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 ( <i>Benchmarking</i> ).					
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 ( <i>target costing</i> ), que a partir do preço de mercado e de uma margem de lucro desejada, estabelece um teto de custo para os produtos ou serviços.					
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.					
14) A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).					
15) Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico. É o valor dos bens produzidos por uma economia, depois de deduzidos os custos dos insumos adquiridos de terceiros (matérias-primas, serviços, bens intermediários), utilizados na produção.					
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 <i>Kaizen</i> .					
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.					

**4.2. De acordo com as práticas adotadas em sua empresa, atribua um indicador, acerca da influência de cada item em motivar a adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua empresa (Adaptado de Teixeira *et al.*, 2011; Reis e Teixeira, 2013 e Barreto, 2019):**

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 – Não influencia; 5 – Influencia intensamente.

<b>Fatores que motivam a adoção das práticas</b>	1	2	3	4	5
1) Adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes					
2) Comprometimento dos envolvidos no processo					
3) Conhecimento da equipe interna disponível					
4) Experiência da equipe interna disponível					
5) Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado (Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE)					
6) Tecnologia adequada disponível					
7) Recursos disponíveis (financeiros e humanos)					
8) Relação custo versus benefício					
9) Necessidade de utilização dessas práticas					

**4.3. De acordo com as práticas não adotadas em sua empresa, atribua um indicador, acerca da influência de cada item em restringir a adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua empresa (adaptado de Guerreiro e Soutes, 2010 e Barreto, 2019):**

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 – Não influencia; 5 – Influencia intensamente.

<b>Fatores que restringem a adoção das práticas</b>	1	2	3	4	5
1) Falta de participação dos envolvidos					
2) Falta de comprometimento dos envolvidos					
3) Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas					
4) Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas					

5) Não perceber a necessidade de utilização das práticas					
6) Falta de tecnologia adequada					
7) Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)					
8) Relação custos versus benefício					