

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DIEGO DANTAS SIQUEIRA

**A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS DO
SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DOS PRINCÍPIOS
GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO EMPÍRICO NO
SETOR INDUSTRIAL**

JOÃO PESSOA – PB

2021

DIEGO DANTAS SIQUEIRA

A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO EMPÍRICO NO SETOR INDUSTRIAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC UFPB), em cumprimento às exigências para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de pesquisa: Informação Contábil para Usuários Internos.

Orientador: Prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena.

JOÃO PESSOA – PB

2021

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S618i Siqueira, Diego Dantas.

A influência dos fatores contingenciais nas práticas do sistema de controle gerencial sob a perspectiva dos princípios globais de contabilidade gerencial : um estudo empírico no setor industrial / Diego Dantas Siqueira. - João Pessoa, 2021.

109 f. : il.

Orientação: Wenner Glaucio Lopes Lucena.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Contabilidade gerencial. 2. Teoria da contingência.
3. Sistema de controle gerencial. 4. Fatores contingenciais. I. Lucena, Wenner Glaucio Lopes. II. Título.

UFPB/BC

CDU 657.05(043)

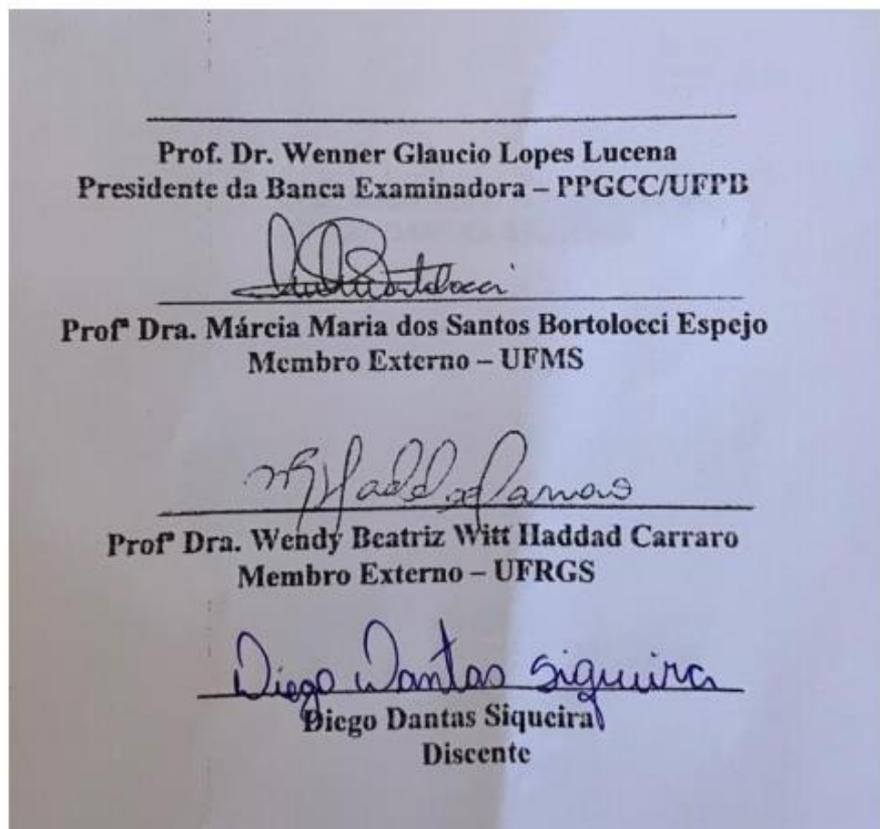
DIEGO DANTAS SIQUEIRA

A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO EMPÍRICO NO SETOR INDUSTRIAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC UFPB), em cumprimento às exigências para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Dissertação aprovada em 19 de fevereiro de 2021.

COMISSÃO EXAMINADORA



Com amor e gratidão, dedico a minha mãe,
Maria do Socorro Dantas (*In memoriam*), minha
maior inspiração.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida, por me guiar e me permitir a realização deste sonho.

A minha família, em especial as minhas tias por todo apoio e incentivo.

Ao meu orientador, Wenner Lucena, pela confiança, paciência, empenho, e pelos ensinamentos ao longo desta caminhada que foram cruciais para a finalização deste trabalho.

A Universidade Federal da Paraíba e aos professores do PPGCC, em especial, aos que tive o privilégio de ser aluno, Wenner Lucena, Paulo Aguiar, Aldo Callado, André Callado, Renata Paes, Márcia Reis, Dimas Queiroz, Edilson Paulo, Paulo Amilton e Simone Bastos, por todos os conhecimentos compartilhados. Este trabalho é fruto de todo aprendizado adquirido durante o curso de mestrado.

Aos amigos que o mestrado me proporcionou, André, Bruno, George, João, Leonardo, Matheus, Mariângela, Rayane e Thalles, pela parceria, conselhos, aprendizado compartilhado dentro e fora da sala de aula e momentos de descontração que, sem dúvidas, tornaram esta experiência mais rica e agradável.

Ao meu amigo, professor Mamadou Dieng, por todo incentivo, conselhos e por estar sempre disposto a ajudar.

À minha namorada, Vânia Borges, por compreender minha ausência, por todo apoio e incentivo.

A todos os demais que não foram citados diretamente, mas que contribuíram e torceram por esta conquista, meus mais sinceros agradecimentos!

RESUMO

Tem sido argumentado que o processo decisório nunca foi tão importante (ou complexo) a medida em que tem aumentado a quantidade de informações desestruturadas, concorrência cada vez mais hostil, mudanças no comportamento de compra dos consumidores e inovações frequentes (CGMA,2014). Neste contexto, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) foram propostos com o objetivo de auxiliar os gestores de diferentes organizações a avaliar e aperfeiçoar seu Sistema de Controle Gerencial (SCG), melhorando as informações fornecidas e, conseqüentemente, a tomada de decisão. Dessa forma, utilizando a teoria da contingência como plataforma teórica este estudo teve por objetivo analisar as influências dos fatores contingenciais nas práticas do sistema de controle gerencial sob a perspectiva dos PGCG, e as deste sobre o desempenho organizacional das indústrias paraibanas. Para tanto, foi conduzido um levantamento por meio da aplicação de um questionário junto aos responsáveis pelo setor de controladoria/contabilidade gerencial das indústrias paraibanas cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP) no ano de 2020. As quais foram obtidas 86 observações válidas. Os dados foram analisados por meio da correlação de *Spearman* e modelagem de equações estruturais. Os resultados encontrados permitiram aceitar quatro das seis hipóteses levantadas neste estudo, ratificando a influência da (i) incerteza ambiental, (ii) estrutura, e (iii) tecnologia sobre as práticas do sistema de controle gerencial da organização, e a deste sobre o (iv) desempenho organizacional. Estes resultados indicam que o SCG com práticas relacionadas aos PGCG é afetado pelas variáveis contingenciais vivenciadas pelas empresas, e que as empresas que utilizam estas práticas em seus SCG têm a possibilidade de melhorar seu desempenho. Por fim, não foram encontradas evidências de que a (v) estratégia e o (vi) tamanho organizacional influenciam as práticas do sistema de controle gerencial da organização. Esta pesquisa contribui com a literatura ao analisar o SCG sob uma nova perspectiva (dos PGCG). Pouco se tem feito na literatura contábil no sentido de identificar os fatores que podem contribuir para a adoção de um SCG eficaz, à luz das orientações da estrutura dos PGCG. De forma prática estes resultados podem ser úteis a medida em que fornecem evidências empíricas de que os SCG com práticas relacionadas aos PGCG não devem ser aplicados de maneira igual em diferentes organizações.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Sistema de Controle Gerencial.

ABSTRACT

It has been argued that the decision process had never been so important (or complex) in so far as there is an increase in the amount of unstructured information, a competitive environment increasingly hostile, changes in the behavior of the purchasing of consumers and frequent innovations (CGMA, 2014). In this context, the Global Management Accounting Principles (GMAP) were proposed to be an auxiliary for managers from different companies to benchmark and improve their Management Control System (MCS), improving provided information and, therefore, decision making. In this way, using the contingency theory as a theoretical framework, this study aimed to analyze the influences of contingency factors on the practices of the management control system from the perspective of the GMAP, and the latter on the organizational performance of the Paraiba industries. To this end, a survey was conducted through the application of a questionnaire with those responsible for the sector of controllership/management accounting of Paraiba industries registered with the Federation of Industries of the State of Paraiba (FIEP) in 2020. This resulted in 86 valid observations. Data was analyzed by a Spearman correlation test and structural equation modeling. The results permitted to accept four out of the six raised in this study, ratifying the influence of (i) environment insurance, (ii), structure, (iii) technology on the practices of the organization's management control system, and the latter on (iv) organizational performance. These results indicate that MCS with GMAP related practices is affected by the contingency variables experienced by the companies, and that companies which use these practices in their MCS have the possibility of increasing their performance. Finally, no evidence was found that (v) strategy and (vi) organizational size influence the practices of the organization's management control system. This research contributes to the literature by analyzing MCS under a new perspective (from GMAP). Few has been done in accounting research in the sense of identifying the factors that can contribute to the adoption of an efficient MCS, in light of the GMAP structure guidelines. In practical terms, these results can be useful as they provide empirical evidence that the MCS with practices related to the GMAP should not be applied equally in different organizations.

Keywords: Contingency factors. Global Management Accounting Principles. Management Control System.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – População da pesquisa	45
Tabela 2 – Perfil socioeconômico dos profissionais das indústrias paraibanas.....	53
Tabela 3 – Segmento de atuação, tempo de atuação e quantidade de funcionários das indústrias da Paraíba	55
Tabela 4 – Incerteza ambiental percebida pela amostra de indústrias da Paraíba	56
Tabela 5 – Prioridades estratégicas da amostra de indústrias da Paraíba	57
Tabela 6 – Tecnologia utilizada pela amostra de indústrias da Paraíba	58
Tabela 7 – Tamanho organizacional da amostra de indústrias da Paraíba	58
Tabela 8 – Estrutura organizacional da amostra de indústrias da Paraíba.....	59
Tabela 9 – Características do sistema de controle gerencial da amostra de indústrias da Paraíba	59
Tabela 10 – Atributos do sistema de controle gerencial da amostra de indústrias da Paraíba	60
Tabela 11 – Práticas do SCG pela amostra de indústrias da Paraíba.....	61
Tabela 12 – Desempenho organizacional da amostra das indústrias da Paraíba.....	62
Tabela 13 – Correlação entre a incerteza ambiental e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba	64
Tabela 14 – Correlação entre as prioridades estratégicas e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba	65
Tabela 15 – Correlação entre a tecnologia e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba	66
Tabela 16 – Correlação entre a estrutura organizacional e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba	68
Tabela 17 – Correlação entre o tamanho organizacional e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba	68
Tabela 18 – Correlação entre o SCG e o desempenho organizacional da amostra de indústrias da Paraíba	69
Tabela 19 – Confiabilidade Composta e Alfa de Cronbach dos construtos	73
Tabela 20 – Indicadores dos construtos com cargas abaixo de 0,708	74
Tabela 21 – Variância Média Extraída dos construtos	75
Tabela 22 – Variância Média Extraída dos construtos	75
Tabela 23 – Matriz de cargas fatoriais (<i>cross loadings</i>).....	77
Tabela 24 – Matriz de correlações entre as variáveis latentes.....	78
Tabela 25 – Resultados do modelo estrutural (n=86).....	80

Tabela 26 – Tamanho do Efeito F^2	85
Tabela 27 – Relevância preditiva Q^2 e do tamanho dos efeitos q^2	87

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	25
Quadro 2 – Aplicação prática dos princípios às atividades-chave da função de contabilidade gerencial e a contribuição desta para a área prática.....	28
Quadro 3 – Variáveis utilizadas na pesquisa.....	46
Quadro 4 – Resultado dos testes de hipóteses.....	88

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Desenho e hipóteses da pesquisa	44
Figura 2 – Modelo de caminhos propostos na pesquisa.....	71
Figura 3 – Modelo de caminhos estimados no PLS-SEM.....	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Alfa de Cronbach
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AVE	Variância Média Extraída
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CAAE	Certificado de Apresentação para Apreciação Ética
CC	Confiabilidade Composta
CEO	<i>Chief Executive Office</i>
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CGMA	<i>Chartered Global Management Accountant®</i>
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CNI	Confederação Nacional da Indústria
FIEP	Federação das Indústrias do Estado da Paraíba
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (Normas Internacionais de Contabilidade)
MEE	Modelagem de Equações Estruturais
MQO	Mínimos Quadrados Ordinários
PIB	Produto Interno Bruto
PLS-SEM	Modelagem de Equações Estruturais com Estimação por Mínimos Quadrados Parciais
PGCG	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
TI	Tecnologia da Informação
VD	Validade Discriminante
VIF	<i>Variance Inflation Factor</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Contextualização do Tema	13
1.2 Problema de Pesquisa	16
1.3 Objetivos	17
1.3.1 Geral	17
1.3.2 Específicos	17
1.4 Justificativa.....	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 Teoria da Contingência	21
2.2 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	23
2.2.1 Aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.....	27
2.3 Sistema de Controle Gerencial (SCG)	30
2.4 Construtos da pesquisa e formulação das hipóteses	32
2.4.1 Tamanho Organizacional	32
2.4.2 Incerteza Ambiental	34
2.4.3 Estratégia Empresarial.....	35
2.4.4 Estrutura Organizacional.....	38
2.4.5 Tecnologia.....	40
2.4.6 Sistema de Controle Gerencial e Desempenho	42
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	45
3.1 População e Amostra	45
3.2 Instrumento de Coleta de Dados	45
3.3 Procedimento de Coleta dos Dados	49
3.4 Técnicas de Análise dos Dados	50
3.5 Aspectos Éticos	52
4 ANÁLISE DOS DADOS	52
4.1 Estatísticas Descritivas	52
4.1.1 Objetivo específico 1 – Identificar o perfil dos respondentes e das indústrias paraibanas.....	52
4.1.2 Objetivo específico 2 – Identificar os fatores contingenciais a que as indústrias analisadas estão expostas	56

4.1.3 Objetivo específico 3 – Verificar a utilização de práticas gerenciais relacionadas aos PGCG nos SCG das indústrias	59
4.1.4 Objetivo específico 4 – Identificar o desempenho organizacional das indústrias paraibanas.....	62
4.2 Análise de Correlação.....	63
4.3 Modelagem de Equações Estruturais (MEE).....	70
4.3.1 Especificação do modelo estrutural e dos modelos de mensuração.....	70
4.3.2 Estimação do modelo de caminhos	71
4.3.3 Avaliação do modelo de mensuração.....	72
4.3.4 Confiança na consistência interna	73
4.3.5 Validade convergente.....	74
4.3.6 Validade Discriminante.....	76
4.4 Avaliação do Modelo Estrutural	78
4.4.1 Avaliação da colinearidade entre os construtos	78
4.4.2 Avaliação do tamanho e significância dos coeficientes de caminho entre os construtos e discussão das hipóteses.....	79
4.4.3 Tamanho do efeito f^2	84
4.4.4 Avaliação da relevância preditiva Q^2 e do tamanho do efeito q^2	85
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	89
REFERÊNCIAS	93
APÊNDICE A – Carta de Apresentação do Questionário	100
APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.....	101
APÊNDICE C – Questionário de pesquisa	102
APÊNDICE D – Tamanho mínimo da amostra	108

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do Tema

Nas últimas décadas o ambiente empresarial tem passado por mudanças significativas. Fato que tem elevado os níveis de incerteza, com as alterações constantes nos mercados, clientes cada vez mais exigentes, aumento da competitividade entre as organizações, bem como o surgimento de novas tecnologias; tornando a tomada de decisão mais desafiadora. Essas mudanças exigem das organizações uma concentração de esforços para desenvolvimento de planos e medidas que permitam se adequar a esta nova realidade (OYEWO, 2020), buscando obter e preservar a competitividade.

Nesse cenário, uma boa gestão torna-se imprescindível para garantir a continuidade organizacional e alcance dos objetivos. Para tanto, faz-se necessário um sistema de informações que proporcione informações rápidas para auxiliar no processo decisório, principalmente, em ambientes incertos (OTLEY, 2016).

Dentro do processo de gestão, está o controle gerencial que tem como finalidade guiar a organização para padrões viáveis de atividade em um ambiente em constante mudança (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005). Essa ferramenta de gestão tem evoluído ao longo dos anos, abrangendo um escopo de informação muito mais amplo; passando a incluir informações externas relacionadas aos clientes, concorrentes, mercados, bem como informações não financeiras relacionadas aos processos produtivos, informações preditivas, e outras ferramentas de apoio ao planejamento, tomada de decisão e controle (CHENHALL, 2007).

Contudo, este processo não subsiste sem um Sistema de Controle Gerencial (SCG) estruturado para atender as demandas informacionais dos tomadores de decisão, e que forneçam condições de instigar, orientar e esclarecer estes profissionais, quanto aos componentes relevantes a gestão; para tanto, o sistema de informações precisa ser dinâmico para fornecer informações tempestivas, flexíveis, amplas e diversificadas (FREZATTI, et al., 2012).

O SCG pode ser entendido como o conjunto de práticas (como orçamento, *benchmarking* etc.), adotadas por determinada organização para o controle de suas atividades com diversas finalidades, como a de fornecer informações que auxiliem na tomada de decisões gerenciais; bem como a possibilidade de influenciar o comportamento dos demais membros da organização para alinhamento aos objetivos e às estratégias adotadas, utilizando, para tanto, o acompanhamento do desempenho organizacional (BERRY et al., 2005; JUNQUEIRA; DUTRA; FILHO; GONZAGA, 2016).

Em função de novas demandas organizacionais a contabilidade gerencial, e consequentemente, os SCGs vêm evoluindo, aperfeiçoando sua ênfase tradicional na mensuração, apuração de custos e orçamento (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; BURGER; MIDDELBERG, 2018), passando a possuir uma participação mais ativa nas decisões estratégicas empresariais (CHENHALL, 2005; CADEZ; GUILDING, 2008), orientando suas operações para a identificação, mensuração e gestão de atividades-chave dentro das organizações, possibilitando o alcance dos objetivos estratégicos e criação de valor (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; OYEWO, 2020).

As mudanças constantes no ambiente empresarial impõem novos desafios na adaptação e adequação dos modelos de negócios e de gestão; com isso, órgãos voltados aos profissionais de gestão, praticantes profissionais e acadêmicos têm se esforçado para desenvolver, aprimorar e disponibilizar técnicas gerenciais inovadoras aos usuários, capazes de atender as novas demandas (KLEIN; ALMEIDA, 2017; ARAÚJO; SILVA; CARRARO; SOUZA, 2019).

Nesse cenário, dois dos mais importantes órgãos contábeis do mundo, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) criaram uma *joint venture* para constituir a designação *Chartered Global Management Accountant*® (CGMA).

O CGMA (após um amplo estudo em 20 países nos cinco continentes, na qual mais de 400 pessoas representando empresas de diferentes tamanhos e setores participaram) elaborou um projeto de publicação ao qual foram propostos os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG), com o intuito de orientar a prática de contabilidade gerencial, auxiliando para que as organizações sejam bem sucedidas (CGMA, 2014). Esses princípios surgem em um cenário onde a tomada de decisão nunca foi tão importante (ou complexa) a medida em que se tem aumentado a quantidade de informações desestruturadas, concorrência cada vez hostil e inovações frequentes (CGMA, 2014), demandando das empresas a capacidade de se adequarem as mudanças sob o risco de perderem competitividade.

Os PGCG não têm caráter prescritivo, ao invés disso, fornecem orientações de boas práticas que as organizações podem observar para realizar melhorias no SCG, fornecendo informações de qualidade, o que possibilita melhorar a tomada de decisão empresarial, bem como servem de parâmetro para que contadores gerenciais desenvolvam medidas que possam gerar valor aos *stakeholders*, possibilitando o alcance do sucesso empresarial sustentável (CGMA, 2014; BORKER, 2016a; BORKER, 2016b; COSTA; LUCENA, 2018; ARAÚJO et al., 2019; JORGE; CARRARO; VENDRUSCOLO, 2019).

O CGMA (2014) propôs quatro princípios que apresentam focos em resultados distintos, são eles: (i) a comunicação provê ideias que influenciam; (ii) a informação é relevante; (iii) o impacto no valor é analisado; e (iv) gerenciamento dos recursos e relações (*Stewardship*) constrói confiança.

Este arcabouço criado pelos PGCG busca auxiliar as organizações a desenvolverem uma gestão eficaz (ABEDNAZARI et al., 2018) por meio de melhorias em vários níveis organizacionais que podem contribuir para um maior desempenho e alcance do sucesso organizacional sustentável, sendo bastante enfatizado pelo CGMA (2014). Desse modo, nos dias atuais, os PGCG representam um avanço de maior relevância em relação a função de contabilidade gerencial (BORKER, 2016a; BORKER, 2016b). Assumindo um importante papel na construção, implementação e funcionamento dos SCG na prática empresarial (GMIŃSKA; JAWORSKI, 2015).

Cada um dos princípios supracitados tem impacto direto em diferentes atividades empresariais, guiando as práticas de controle gerencial (CGMA, 2014). Assim, este estudo concentrou-se na utilização por parte das empresas das práticas de controle gerencial relacionadas aos PGCG. Para fins desta pesquisa, estas práticas são consideradas um SCG porque podem influenciar os comportamentos e decisões dos funcionários, traduzindo os objetivos organizacionais em planos de ação, comunicando os objetivos e fornecendo base de referência para avaliar se os gerentes estão gerando valor para a organização (CGMA, 2014).

Apesar das novas ferramentas gerenciais, buscarem trazer aperfeiçoamentos em práticas de controle já existentes, ou serem desenvolvidos para atender a novas demandas informacionais. Pesquisadores que estudam sua utilização muitas vezes descobrem que o sucesso de sua adoção nem sempre é garantido; e na tentativa de explicar a falta de sucesso, os pesquisadores enfocam principalmente em causas relacionadas à implementação (TILLEMA, 2005).

No entanto, cabe ressaltar que a efetividade na utilização de novas ferramentas gerenciais (como é o caso das práticas relacionadas aos PGCG) podem ser influenciadas por outros fatores que fogem do controle dos gestores envolvidos em sua operacionalização. Isto é, a eficácia de um SCG sofisticado pode depender do contexto em que este está sendo utilizado; o que remete a teoria da contingência (TILLEMA, 2005; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

A teoria da contingência preconiza que não há um SCG ideal, que possa ser aplicado a todas as organizações em diferentes contextos; em vez disso, são circunstâncias específicas que levam a escolha de sistemas e práticas mais apropriadas (OTLEY, 1980; CHENHALL, 2007;

OTLEY, 2016; KLEIN; ALMEIDA, 2017). Assim, sob estes preceitos, para serem úteis as práticas que integram o SCG devem ser adotadas considerando as contingências inerentes a atividade organizacional.

As variáveis contingenciais podem ser categorizadas em internas e externas. Entre as contingências internas mais analisadas pela literatura pode-se citar o tamanho, a tecnologia, a estratégia (HALDMA; LÄÄTS, 2002) e a estrutura (OTLEY, 2016), ao passo que a incerteza do ambiente tem sido a variável externa mais examinada pela literatura contingencial (CHENHALL, 2007; OTLEY, 2016).

1.2 Problema de Pesquisa

A inexistência de um SCG ideal foi reconhecida pelo CGMA (2014), ao afirmar que as ferramentas e práticas propostas não têm caráter prescritivo, devendo as empresas selecionarem e avaliarem periodicamente, as abordagens mais adequadas para atender as suas necessidades específicas. Sugerindo que as práticas devem ser ajustadas sempre que necessário.

Sob estes preceitos, a escolha das práticas de controle gerencial que integrarão o SCG deve considerar o contexto no qual as organizações estão inseridas, adequando-se as contingências (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). Assim, acredita-se que mudanças contingenciais acarretem em ajustes nas práticas do SCG de modo a evitar que a inadequação possa contribuir para redução no desempenho (JUNQUEIRA et al., 2016). Pois, a implementação de práticas de controle gerencial que não estão alinhadas ao contexto específico da organização, podem não permitir o alcance dos objetivos a que se destinam (BEUREN; MACOHON, 2011).

Evidências empíricas apontam para o fato de que o desenho do sistema de contabilidade/controladoria, o uso de artefatos, práticas, atributos, assim como outras ferramentas relacionadas à contabilidade/controladoria e controladoria, são influenciados pelas variáveis contingenciais (BAINES; LANGFELD-SMITH, 2003; AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; CADEZ; GUILDING, 2008; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; HOQUE, 2011; AHMAD; ZABRI, 2014; JUNQUEIRA et al., 2016; KLEIN; ALMEIDA, 2017).

Estes estudos têm associado aspectos empíricos da contabilidade/controladoria, propostos pela literatura, a diferentes fatores contingenciais internos (tais como estratégia, porte, estrutura, tecnologia) e externos (tais como incerteza, hostilidade, forças competitivas). Sendo constatadas relações entre estas variáveis. Isso, mostra que a teoria da contingência

fornece uma base sólida para compreender como se dá o processo de adaptação do SCG as mudanças no ambiente interno e externo à organização (CHENHALL, 2007).

Como profissão, a contabilidade gerencial requer um conhecimento amplo da organização (que vai desde o modelo de negócios, ao ambiente operacional), com o intuito de conhecer os riscos e oportunidades empresariais para que estas sejam bem exploradas gerando valor ao longo prazo (CGMA, 2014; ARAÚJO et al., 2019).

Assim, observa-se que o documento emitido pelo CGMA (2014) sinaliza a necessidade em se conhecer o contexto no qual a organização está inserida. Respondendo tempestivamente as mudanças por meio de boas práticas gerenciais, contribuindo para aumento na competitividade, continuidade e desempenho empresarial sustentável. Alinhando-se, portanto, a abordagem contingencial.

Diante do exposto, surge o questionamento que orienta a pesquisa: **Quais são as influências dos fatores contingenciais nas práticas do sistema de controle gerencial sob a perspectiva dos PGCG, e as deste sobre o desempenho organizacional das indústrias paraibanas?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Geral

Analisar as influências dos fatores contingenciais nas práticas do sistema de controle gerencial sob a perspectiva dos PGCG, e as deste sobre o desempenho organizacional das indústrias paraibanas.

1.3.2 Específicos

- Identificar o perfil dos respondentes e das indústrias paraibanas;
- Identificar os fatores contingenciais a que as indústrias analisadas estão expostas;
- Verificar a utilização de práticas gerenciais relacionadas aos PGCG nos SCG das indústrias;
- Identificar o desempenho organizacional das indústrias paraibanas.

1.4 Justificativa

O segmento industrial constitui um dos principais setores que contribuem para crescimento econômico e geração de emprego e renda no País. Dados da Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2020) apontam que este setor é responsável por uma participação de 21,6% no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, por 70,8% das exportações de bens e serviços. E é responsável por empregar 9,4 milhões de trabalhadores, representando 20,3% dos empregos formais no Brasil.

Na Paraíba especificamente, o CNI (2020) explica que este setor foi responsável por gerar 109.825 postos de emprego formal, representando 16,8% dos empregos formais de todo estado. Além disso, houve uma participação no PIB de R\$ 8,8 bilhões (cerca de 0,7% do PIB industrial nacional) no ano de 2018, e foi responsável por 77,1% de todas as exportações realizadas no estado no ano de 2019. O que demonstra a importância social e econômica deste setor.

Assim, compreender o contexto na qual estas empresas estão inseridas bem como os fatores que podem influenciar as práticas do SCG, pode auxiliar as organizações a ajustarem suas práticas levando em consideração aspectos do contexto (contingências) vivenciado por estas. Visto que, as atividades de controle gerencial podem influenciar a competitividade das organizações e sua contribuição geral para o desenvolvimento socioeconômico (OYEWO; VO; AKINSANMI, 2020).

Os PGCG são universalmente aplicáveis (independente do porte ou setor da organização) e alinham os objetivos estratégicos de curto e longo prazos de uma organização as práticas do SCG.

Como a contabilidade gerencial é baseada em um paradigma e adota diversas teorias, faz-se necessário a observância de um conjunto de princípios, tendo em vista que a ausência de tais princípios e o desconhecimento dos fatores que podem influenciá-los ou prejudicá-los impedem o desenvolvimento da organização (ABEDNAZARI et al., 2018). Dessa forma, considerando o potencial impacto que os PGCG podem exercer sobre o desenvolvimento organizacional, observa-se a importância em um maior aprofundamento teórico-empírico sobre os possíveis fatores que podem influenciar o SCG com práticas relacionadas aos PGCG.

Embora ainda em estágio inicial, os PGCG constituem um grande avanço para a contabilidade gerencial, assim como foram as IFRS para a contabilidade financeira, permitindo uma maior aproximação entre as duas grandes áreas (BORKER, 2016a; BORKER, 2016b; ARAÚJO et al., 2019; ESPEJO; SILVEIRA, 2019). Assim, os PGCG estão no caminho para

se tornar uma linguagem universal, padronizada e normatizada, que possa servir como base para empresas em diversos países (BORKER, 2016b; MASZTALERZ, 2016).

Contudo, por se tratar de um construto recente, é possível observar que pesquisas relacionadas aos PGCG são escassas (CORREIA; LUCENA, 2018; COSTA; LUCENA, 2018). No contexto nacional, as pesquisas que abordaram os PGCG têm analisado a relação destes com a Governança Corporativa (CORREIA; LUCENA, 2018); Reputação Corporativa (COSTA; LUCENA, 2018); Confiança (NUNES; CAMACHO, 2018); Ciclo de Vida Organizacional (BATISTA, 2019); Desempenho empresarial (COSTA, 2017; SOUSA; VALERO; LUCENA, 2019); bem como verificaram a aderência de organizações do terceiro setor aos PGCG sob a perspectiva dos custos (GARCIA; JORGE; CARRARO; SOUZA, 2020) e sua aplicação no processo de prestação de contas (JORGE; CARRARO; VENDRUSCOLO, 2019).

Por sua vez, Araújo et al. (2019) com uma abordagem qualitativa identificaram a percepção dos docentes de Contabilidade Gerencial quanto à importância e relevância da adoção dos PGCG. Abordagem semelhante foi adotada por Espejo e Silveira (2019) a qual analisaram um aspecto específico dos princípios (a construção de confiança), em uma nova gestão de uma Instituição Federal de Ensino Superior brasileira, considerando o sistema de gestão de desempenho definido pelos PGCG.

No cenário internacional as pesquisas conduzidas nesse sentido, tem focado em sua discussão teórica, analisando os PGCG criticamente (MASZTALERZ, 2014; ABEDNAZARI et al., 2018); comparando-os a conhecimentos já consolidados na literatura contábil gerencial (GMIŃSKA; JAWORSKI, 2015); investigando a possível aceitação dos PGCG em decorrência dos valores culturais e contábeis de cada país (BORKER, 2016a); assim como seu potencial para evoluir para um conjunto de padrões internacionais de contabilidade gerencial (BORKER, 2016b); tais estudos, apresentaram, inclusive, um quadro de competências e qualidades pessoais aplicáveis aos gerentes com base nos PGCG (GRAY; IRONS, 2016); e investigaram a relevância dos PGCG na sustentabilidade de uma organização (BURGER; MIDDELBERG, 2018).

Apesar das contribuições destes estudos, observa-se que o conhecimento sobre os PGCG continua limitado, principalmente ao considerar os fatores que podem contribuir para a sua efetividade sob uma perspectiva contingencial.

Ao realizar uma busca nas bases de dados da *Web of Science*, *Scopus*, *Spell* e *google* acadêmico ambos no período de 2014 (ano em que o documento contendo os PGCG foi emitido) a 2021, e cujos descritores de busca utilizados foram: *Global management accounting*

*principles, contingency factors, contingency theory, organizational strateg**, *environmental uncertainty, organizational structure e technology* (os termos também foram pesquisados em português, para o *Spell* e *google* acadêmico), foram encontradas apenas duas pesquisas com este enfoque.

O primeiro estudo, realizado na Nigéria por Oyewo (2020) investigou a interação entre as características organizacionais (tamanho da organização, ciclo de vida, associação a entidade estrangeira, disponibilidade de habilidades especializadas e estrutura de propriedade) e a robustez da prática de contabilidade gerencial (sob a ótica dos PGCG) na sustentabilidade corporativa. Já o segundo estudo, realizado por Oyewo, Vo e Akinsanmi (2020), investigou fatores relacionados à estratégia (estratégia de negócios, tecnologia da informação, qualidade das habilidades de contabilidade gerencial e cultura organizacional) moderando o ajuste entre a sofisticação da prática contábil gerencial (sob a ótica dos PGCG) e a eficácia organizacional em empresas da Nigéria.

Assim, entre as principais características que diferenciam este estudo das pesquisas supracitadas (e especialmente do segundo estudo) pode-se citar o conjunto mais amplo de fatores contingenciais analisados (que incluem estrutura e incerteza ambiental). Assim como a análise de um conjunto mais abrangente de práticas relacionadas aos princípios (visto que nas pesquisas anteriores foram analisadas 7 das 14 práticas propostas). Portanto, este estudo fornece uma visão mais ampla do relacionamento entre as práticas e as contingências. Além disso, considerando que os PGCG se destinam a serem universalmente aceitos, torna-se relevante analisar os fatores que levam a efetividade das práticas de controle gerencial à luz dos PGCG em diferentes países.

Este estudo avança em relação aos estudos anteriores e agrega a literatura de contingência analisando as práticas do SCG sob a ótica dos PGCG. Pesquisas anteriores com abordagem contingencial têm focado em suas análises SCG com práticas já consolidadas pela literatura empírica. Aspectos holísticos da contabilidade gerencial (como é o caso dos PGCG) receberam pouca atenção por parte da literatura. Portanto, este estudo preenche uma importante lacuna.

Chenhall (2007), sugere que para se manterem relevantes, as pesquisas sobre o SCG com abordagem contingencial, necessitam focar em aspectos contemporâneos e em seus resultados organizacionais e sociais.

Assim, do ponto de vista teórico os resultados desta pesquisa contribuem no desenvolvimento de um corpo de conhecimento, em estágio inicial, mas sempre em construção, sobre aspectos contemporâneos do SCG (com práticas relacionadas aos PGCG), com um

recorte regional. Do mesmo modo, um reexame das práticas do SCG sob a ótica dos PGCG torna-se crucial visto que esta estrutura abrange alguns dos temas centrais no neoliberalismo, como a alocação eficiente de recursos, livre concorrência de mercado, criação de valor para as partes interessadas, entre outros (OYEWO; VO; AKINSANMI, 2020).

Do ponto de vista prático, os achados deste estudo contribuem fornecendo aos gestores das indústrias um panorama geral sobre as práticas do SCG, bem como os fatores que influenciam sua utilização. Informando as organizações sobre os contextos em que há uma maior utilização destas, e como a adoção de práticas de controle adequadas podem contribuir para melhores decisões e, conseqüentemente, a melhoria do desempenho.

Portanto, são fornecidos *insights* potencialmente úteis para os gestores, profissionais contábeis e acadêmicos. Orientando estes profissionais a desenhar um SCG com práticas de controle que possam se “adequar” aos fatores contingenciais. Buscando continuar atuando com competitividade no mercado, gerando emprego, renda e desenvolvimento econômico. Por fim, ressalta-se que a atualidade da temática sobre os PGCG e a escassez de pesquisas que analisam este construto sob a perspectiva contingencial tornam o estudo relevante e oportuno.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Contingência

A teoria contingencial rapidamente se tornou o paradigma dominante na pesquisa empírica em contabilidade gerencial (FISHER, 1998). Esta abordagem analisa o comportamento empresarial, na tentativa de compreender a influência do ambiente externo e de características da organização sobre a estrutura e conseqüentemente sobre as práticas do SCG. Visto que ao conhecer os contextos em que certas práticas do SCG são mais apropriadas é possível prever quando sua implementação poderá ser efetiva e quando mudanças serão necessárias; e com isso, evitar desperdícios de recursos (AGUIAR; FREZATTI, 2007).

Esta teoria está inserida em um contexto de mudança organizacional adaptativa, a qual é preconizado que estruturas e sistemas gerenciais são uma função de fatores ambientais e específicos da organização (GERDIN; GREVE, 2004; BURKERT; DAVILA; MEHTA; OYON, 2014). Nesse sentido, faz-se necessário que a organização se adeque as contingências a medida em que elas ocorrem para que possa se manter competitiva.

A teoria da contingência foi desenvolvida a partir do conhecimento obtido em outras teorias que estudam a evolução da complexidade organizacional e suas estruturas (MARQUES; SOUZA; SILVA, 2015). Um aspecto comum as primeiras teorias adotadas para analisar as

características estruturais das organizações era sua presença normativa, a qual era prescrito para todas as organizações, independente do contexto, uma única forma de administrar (teorias universalistas) (GUERRA, 2007).

A partir da década de 1930, surge a escola das relações humanas e a abordagem sistêmica na tentativa de preencher algumas limitações de abordagens anteriores (como a crença de uma estrutura ótima, adequada a todas organizações; não considerar a influência do ambiente externo ou a importância dos indivíduos na organização) (MARQUES et al., 2015). Como explicado por Guerra (2007), a abordagem sistêmica influenciou fortemente o surgimento da teoria contingencial, ao considerar o ambiente no qual as organizações estão inseridas.

Assim, a partir do fim da década de 1950 começaram a surgir os primeiros estudos empíricos que formam a base da teoria da contingência, dentre os quais: Burns e Stalker (1961); Chandler (1962); Woodward (1965); Lawrence e Lorsch (1967); Perrow (1967); Thompson (1967); Greiner (1972). Estes estudos analisaram a influência de fatores contingenciais como ambiente, tecnologia, estratégia e estágio do ciclo de vida sobre a estrutura organizacional. Demonstrando que diferentes contextos moldam a estrutura organizacional.

Posteriormente, pesquisas começaram a analisar o impacto das variáveis contingenciais em outros aspectos da organização como o SCG. Entre estas destacam-se os estudos de Khandwalla (1972); Gordon e Miller (1976); Waterhouse e Tiessen (1978); Chenhall e Morris (1986). Esses estudos constataram que os SCG são influenciados por inúmeras contingências internas e externas a organização (como ambiente, estrutura organizacional, estratégia, tecnologia, tamanho).

Assim, observa-se com o amadurecimento da teoria uma mudança no foco das pesquisas contábeis em relação aos estudos que deram origem a teoria da contingência. Passando de um foco na melhor forma de organizar a estrutura diante das contingências, para uma análise mais abrangente, a qual considera que diferentes contextos requerem SCG específicos (GORLA; LAVARDA, 2012). Portanto, a abordagem contingencial vê a organização como um sistema aberto, que interage com o ambiente na qual está inserida e com outras contingências (KLEIN; ALMEIDA, 2017).

Sob esses preceitos, não existe um SCG ótimo, que possa ser utilizado em todas as circunstâncias. O desenho e uso dos SCG são uma resposta a um conjunto de contingências a que a organização está exposta (como tecnologia, estratégia, tamanho, ambiente) (OTLEY, 1980; FISHER, 1998; CHENHALL, 2007; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008), e sua efetividade irá depender da capacidade da organização em se adaptar às mudanças nessas variáveis contingenciais (HALDMA; LÄÄTS, 2002).

As contingências dividem-se em dois grupos gerais: fatores internos e externos. Os fatores externos estão relacionados a influência do ambiente externo nas atividades empresariais; esses fatores fogem do controle da gestão e impactam tanto nas características internas de uma organização quanto em suas práticas gerenciais (HALDMA; LÄÄTS, 2002). Já os fatores internos podem ser influenciados pela gestão e estão relacionados aos aspectos organizacionais.

Em relação as variáveis comumente utilizadas nas pesquisas de contabilidade gerencial com abordagem contingencial. Otley (2016) explica que as variáveis externas mais adotadas incluem incerteza ambiental, concorrência ou hostilidade, tecnologia e cultura nacional, em relação as variáveis internas, pode-se destacar o tamanho, estratégia, estrutura, posição de mercado, variáveis psicológicas. No que se diz respeito as principais variáveis dependentes utilizadas, tem-se a eficácia, o desenho e uso do sistema de controle gerencial e o desempenho organizacional (OTLEY, 2016).

No centro da teoria da contingencial está o conceito de ajuste (também denominado de *fit*, adequação, encaixe ou associação). Este conceito tem sido amplamente utilizado pela teoria da contingência e as pesquisas empíricas têm buscado analisar a adequação entre circunstâncias ambientais e as estruturas internas da organização, embasado na premissa de que um maior ajustamento entre o ambiente e as variáveis organizacionais, acarreta a um maior desempenho organizacional (FISHER, 1998; GUERRA, 2007).

Assim, as pesquisas empíricas em contabilidade gerencial a luz da teoria da contingência buscam conhecer as contingências que afetam o funcionamento das organizações, bem como seus contextos específicos, para que a estrutura organizacional, assim como as práticas do SCG sejam adequados a estes contextos. Procurando descobrir quando técnicas específicas podem ser mais adequadas para empresas específicas em suas circunstâncias específicas (OTLEY, 2016). Buscando, com isso, atuar com competitividade, atendendo rapidamente as novas demandas.

2.2 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Como anteriormente mencionado, os PGCG destinam-se a ser universalmente aplicáveis para auxiliar as organizações grandes e pequenas, públicas e privadas a obter sucesso a partir do crescente volume de informação disponível. Estes foram preparados a partir de esforços do AICPA e CIMA, por meio da *joint venture* CGMA e refletem a perspectiva de diferentes atores como CEOs (executivos-chefes), CFOs (diretores financeiros), acadêmicos e

outros profissionais que contribuíram no processo de consulta global nos cinco continentes (CGMA, 2014).

Conforme explicitado pelo CGMA (2014) diferentemente do que ocorre com a contabilidade financeira, por meio dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos e as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), antes dos PGCG, não havia orientação padronizada para os contadores gerenciais quanto a tomada de decisão. Portanto, os PGCG fornecem uma estrutura conceitual para que as organizações possam definir seus padrões para a prática contábil gerencial. E possuem a finalidade de conduzir a organização a um desempenho robusto (COSTA; LUCENA, 2018).

Os PGCG estabelecem os valores fundamentais, qualidades, normas e características que configuram a contabilidade gerencial e que os profissionais devem ter como propósito em sua atuação (ABEDNAZARI et al., 2018; ARAÚJO et al., 2019). Estes, têm como objetivo ajudar os principais executivos e o conselho de administração na comparação (*benchmarking*) das práticas e processos para melhorar seu SCG e fornecem uma referência aos contadores gerenciais para verificar se estão agregando valor aos clientes internos e externos, e apoiando as empresas a tomarem melhores decisões (CGMA, 2014).

Assim, fica claro o papel central atribuído pelos princípios a figura da contabilidade e do contador gerencial no apoio ao desenvolvimento e execução da estratégia empresarial, e alcance do sucesso sustentável por meio da utilização de ferramentas, técnicas e diagnósticos adequados (CGMA, 2014; BORKER, 2016a).

Nesse contexto, foi proposto pelo CGMA (2014) quatro Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, estes devem ser considerados de maneira contínua, e não de forma sequencial e são focados em quatro resultados distintos, são eles: i) Influência – a comunicação provê ideias que influenciam, incentivando o pensamento integrado e melhorando a qualidade da tomada de decisões; ii) Relevância – a informação é relevante, e deve ser disponibilizada a informação certa, a pessoa certa, no momento certo; iii) Valor – o impacto no valor é analisado, simulando diferentes cenários para compreender como estes impactam na geração e preservação de valor, e iv) Confiança – gerenciamento dos recursos e relações (*Stewardship*) constrói confiança, protegendo os recursos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da empresa, por meio da prestação de contas e comportamentos éticos e sustentáveis.

Assim, influência, relevância e valor são resultados de um processo contínuo de aprendizado e aperfeiçoamento, ao passo que a confiança é orientada pelo *Stewardship* e se concentra nos comportamentos individuais dos profissionais de contabilidade gerencial (ABEDNAZARI et al., 2018; ESPEJO; SILVEIRA, 2019).

Portanto, é possível observar que os PGCG enfocam o potencial valor que a informação gerada pela contabilidade gerencial possui. Os princípios são desenvolvidos por meio de um ciclo que envolve a comunicação de informações relevantes que permitem verificar por meio de análises de causa e efeito o impacto de diferentes decisões, gerando confiança no relacionamento com os *stakeholders* da organização (JORGE; CARRARO; VENDRUSCOLO, 2019). O Quadro 1 apresenta os PGCG em maior detalhe, enfatizando seus objetivos, premissas, assim como exemplos de como estes se aplicam algumas práticas da Contabilidade Gerencial.

Quadro 1 – Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Princípio 1 - A Comunicação provê ideias que influenciam
Descrição
<p>- Este princípio tem por objetivo guiar as organizações para melhores decisões estratégicas e sua execução em todos os níveis. Este, é pautado em três pontos centrais: i) o desenvolvimento e a execução da estratégia são um diálogo; ii) a comunicação é feita sob medida; e iii) a comunicação facilita melhores decisões.</p> <p>- Esses pontos são baseados na premissa de que uma boa função de contabilidade gerencial é realizada por meio de diálogos entre as diferentes áreas da organização e envolve todos os funcionários para que haja maior compreensão de como metas individuais podem contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais. Dessa forma é possível conhecer as necessidades dos tomadores de decisão, para que a informação seja feita sob medida facilitando o pensamento integrado, tendo em vista que ações realizadas em uma área de negócios podem impactar outras áreas. Assim, a informação deve ser comunicada de forma clara, sucinta e em formato adequado, para que possa auxiliar na tomada de decisão possibilitando aos gestores uma maior compreensão das decisões que precisam ser tomadas.</p>
Implicações Práticas
<p>Este princípio possui implicações em todas as áreas práticas da função contabilidade gerencial elencadas pelo CGMA. Como exemplo dessas aplicações pode-se citar:</p> <p>- Na prática de custo de transformação e gestão tem-se que, as metas de custos assim como seus direcionadores devem ser desenvolvidos, discutidos e analisados de forma conjunta com todos os membros da organização e parceiros de negócios, de modo a obter aprovação e comprometimento de todos para seu alcance.</p> <p>- No tocante ao controle interno, o princípio aplica-se por meio da divulgação das políticas e procedimentos adotados, com todos os funcionários envolvidos no processo. Para que estes possam fazer uso nas áreas em que são responsáveis, buscando a identificação e correção de erros, assim como otimização de processos.</p>
Princípio 2 - A informação é relevante
Descrição
<p>- O objetivo deste princípio é auxiliar as organizações no planejamento e obtenção de informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução. As premissas adotadas neste princípio são: i) a informação é a melhor disponível; ii) a informação é confiável e acessível; e iii) a informação é contextual.</p> <p>- Considerando que uma das principais atribuições da contabilidade gerencial é fornecer informações relevantes aos tomadores de decisão de forma tempestiva, a informação é útil se possuir poder preditivo e considerar questões que de alguma forma tenham impacto sobre os resultados. Além disso, a relevância da informação é considerada em termos de sua integridade, qualidade, precisão e coerência. Assim, antes que a informação seja disponibilizada, a contabilidade gerencial deve tratar, analisar e filtrar os dados, para que apenas informações realmente úteis sejam evidenciadas aos tomadores de decisão. Por fim, o princípio ressalta que devem ser consideradas informações internas e externas a organização, financeiras e não financeiras, assim como informações sobre o passado, presente e estimativas sobre o futuro, de modo a propiciar maior segurança na tomada de decisão.</p>
Implicações Práticas
<p>- Como exemplo da aplicação prática na decisão sobre preço, desconto e produto, este princípio enfatiza que devem ser encomendadas de maneira regular pesquisas que permitam conhecer a sensibilidade do cliente ao preço de um produto, considerando produtos alternativos.</p> <p>- Na gestão de projetos, são utilizadas informações sobre o alinhamento aos objetivos estratégicos da organização, assim como informações sobre tempo, qualidade, custo e restrições.</p> <p>- Na avaliação de investimentos, são utilizadas informações internas e externas, financeiras e não financeiras, e tendências temporais (presente, passado e futuro).</p>

Princípio 3 - O impacto no valor é analisado
Descrição
<ul style="list-style-type: none"> - O terceiro princípio tem por objetivo analisar diferentes cenários para conhecer as relações de causa e efeito entre entradas (<i>inputs</i>) e resultados (<i>outcomes</i>). Este princípio preconiza que: i) simulações fornecem visões sobre opções; e ii) ações são priorizadas de acordo com seus impactos nos resultados. Dessa forma, o foco deste princípio está na interação entre a contabilidade gerencial e o modelo do negócio. - Este princípio sugere que melhores decisões são tomadas quando são analisados os diferentes cenários, considerando oportunidades e riscos associadas a decisão. Com isso, o efeito das decisões sobre os resultados estratégicos pode ser quantificado, permitindo avaliar a probabilidade deste resultado gerar, preservar ou destruir valor. Dessa forma, por meio da análise de cenários a contabilidade gerencial prioriza as ações que apresentem um maior impacto positivo no resultado.
Implicações Práticas
<ul style="list-style-type: none"> - Como exemplo de implicação prática na avaliação de investimentos, devem ser consideradas outras opções para projetos de capital, tais como venda, aluguel, <i>leaseback</i> e terceirização. - Em relação ao controle e gestão orçamentária, cenários envolvendo projeções de preços, estruturas de custos, assim como volumes de atividades, são analisados para conhecer os riscos e oportunidades das atividades associadas. - Nas decisões sobre preço, desconto e produto, deve ser realizada a análise de sensibilidade de decisão baseada em custos, volume e lucro na qual o impacto nos resultados é analisado. - No tocante a gestão de recursos, deve haver um entendimento do custo de oportunidade e efeitos dos benefícios comparativos nas distintas possibilidades de alocação de recursos.
Princípio 4 - Gerenciamento dos recursos e relações (<i>stewardship</i>) constrói confiança
Descrição
<ul style="list-style-type: none"> - O quarto princípio tem por objetivo gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos da organização, buscando a proteção de seus ativos financeiros e não financeiros, reputação e valor. Este princípio gira em torno de três pontos centrais: i) <i>accountability</i> e credibilidade; ii) sustentabilidade; e iii) integridade e ética. Bons relacionamentos são indispensáveis para a continuidade das organizações, pois é por meio destes que as organizações têm acesso aos recursos. Dessa forma, a confiança entre as partes interessadas é a base para se obter boas relações. - Portanto, visto que os profissionais de contabilidade gerencial são responsabilizados por suas ações, torna-se indispensável que estes sejam éticos, responsáveis e tenham consciência dos valores da organização, atendendo às exigências de governança e responsabilidade ambiental e social. Tornando-se, portanto, guardiões confiáveis do valor da empresa. Este Princípio enfatiza ainda, a necessidade de estar alerta a potenciais conflitos de interesse entre as partes, buscando impedir que interesses pessoais ou comerciais de curto prazo prevaleçam sobre objetivos de longo prazo da empresa ou de suas partes interessadas.
Implicações Práticas
<ul style="list-style-type: none"> - Na atividade de tesouraria e gestão de caixa, por exemplo, deve ser realizada de maneira regular uma revisão com intuito de verificar se a organização possui recursos financeiros suficientes para continuar operando no futuro. - Em relação a gestão tributária estratégica, para que a organização construa confiança para com suas partes, ela deve evidenciar a sua contribuição econômica, explicitando os tipos e o valor dos tributos que foram pagos. - No que diz respeito a gestão dos recursos, estes devem ser utilizados de maneira sustentável, buscando redução de desperdícios. Para tanto, faz-se necessário planejamento para sua alocação. - Para o controle e gestão orçamentária, é esperado que os gerentes evidenciem as premissas utilizadas para realizar as estimativas sobre o futuro, dando maior confiança as decisões.

Fonte: CGMA (2014).

Dessa forma, os PGCG representam uma nova abordagem estruturada para a contabilidade e controle gerencial, constituindo um ponto de partida para novas investigações, bem como para a busca por novas funções e soluções para o desenvolvimento da contabilidade gerencial (GMIŃSKA; JAWORSKI, 2015). Além disso, proporcionam orientações importantes para auxiliar no desenvolvimento, implementação e melhorias nos SCG, facilitando o amadurecimento da ciência em relação a dimensão prática da contabilidade gerencial (GMIŃSKA; JAWORSKI, 2015).

2.2.1 Aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Para atingir o crescimento, se tornar eficiente e ser bem sucedida, a organização precisa possuir uma função de contabilidade gerencial eficaz, para tanto, torna-se necessária a combinação de alguns elementos fundamentais, a saber: i) pessoas competentes; ii) princípios claros; iii) desempenho bem gerido; e iv) práticas robustas (CGMA, 2014; ARAÚJO et al., 2019). Nesse contexto, o CGMA (2014), explica que os PGCG são aplicados naquilo que os contadores gerenciais fazem (ou espera-se que façam) em suas atividades; dessa forma, podem impactar: os profissionais de contabilidade gerencial (as pessoas); a gestão de desempenho organizacional; e as práticas de controle gerencial.

Com relação as pessoas, os PGCG impactam os profissionais de contabilidade gerencial, visto que o papel destes profissionais está mudando, sendo exigido cada vez mais novas competências e aprendizado constante para responder as novas demandas. A qual são requeridas habilidades técnicas, de negócios, pessoais e de liderança, visto que estes profissionais possuem um papel cada vez mais ativo dentro da organização. Essas habilidades profissionais devem ser pautadas em ética, integridade e profissionalismo (GRAY; IRONS, 2016). Pois, as ações realizadas por estes profissionais podem impactar toda a organização (ROCHA; SOUZA; CERETTA, 2016).

Com relação a aplicação dos PGCG na gestão de desempenho, o CGMA (2014) explica que o sucesso sustentável organizacional é alcançado quando se identifica e explora oportunidades de criação de valor aos *stakeholders* e, para tanto, faz-se necessária a participação e supervisão da gestão de desempenho por meio do desenvolvimento, planejamento, execução e controle (revisão e refino) das estratégias empresariais.

Assim, o documento do CGMA (2014) elenca os passos para a gestão do desempenho:

- I) Estratégia – especifica o propósito de uma organização, os seus objetivos de longo prazo e quais são as medidas necessárias para seu alcance, considerando o ambiente externo, incluindo os panoramas competitivos, econômicos, regulatórios e legais identificados;
- II) Planejamento (Planos) – define os recursos e processos necessários para o alcance dos objetivos estratégicos, assim como estabelecem meios para que possa ser verificado se os objetivos definidos estão sendo alcançados;
- III) Execução – envolve a fornecimento hábil de recursos e sistemas de incentivos para impulsionar as ações necessárias para atingir os objetivos da organização;

IV) Controle (revisão e refino) – envolve a análise dos resultados e sua comparação com os objetivos planejados, verificando desvios entre o real e o projetado e identificando suas causas; esse ciclo faz-se necessário para melhorias nos planos que orientam os objetivos estratégicos.

Por fim, o CGMA (2014) elenca as implicações dos PGCG sobre as atividades-chave da função de contabilidade gerencial, e enfatiza a necessidade de haver compartilhamento de experiências e informações em todas as áreas da organização, com uma equipe integrada, que realiza suas atividades de forma colaborativa. Dessa forma, no Quadro 2 são apresentadas de maneira resumida, a aplicação dos princípios às áreas práticas da função de contabilidade gerencial, bem como algumas contribuições da contabilidade gerencial para as áreas práticas descritas pelo CGMA (2014).

Quadro 2 – Aplicação prática dos princípios às atividades-chave da função de contabilidade gerencial e a contribuição desta para a área prática

Área Prática	Definição	Contribuição da contabilidade gerencial para a área prática
Custo de transformação e gestão	Envolve a atividade de identificar e reduzir de maneira sustentável, desperdícios em toda organização. Liberando recursos para investimentos em inovação voltada ao cliente, que irá direcionar valor futuro para as partes interessadas (<i>stakeholders</i>).	- Identifica os direcionadores de custo em toda a empresa; - Elabora metas de custo em conjunto com as partes relevantes envolvidas no negócio.
Relatórios externos	Por meio destes, é realizada a evidenciação de forma integrada e abrangente do desempenho financeiro e não financeiro da empresa, de seu modelo de negócios, dos riscos a que estão expostas, bem como de sua estratégia. Juntas, estas informações fornecem base para realizar avaliações eficazes sobre o desempenho futuro esperado.	- Encoraja a organização a considerar a elaboração de relatórios como um mecanismo de criação de valor que é orientado pelo pensamento integrado.
Estratégia financeira	A identificação de estratégias que possam ser capazes de maximizar o valor presente líquido de uma organização, a alocação de recursos escassos de capital entre as oportunidades concorrentes, bem como a execução e acompanhamento da estratégia adotada para alcançar os objetivos estabelecidos.	- Faz uso das fontes de financiamento de maneira eficiente; - Controla o capital de giro; - Otimiza a estrutura de capital.
Controle interno	Uma estrutura de políticas, sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos com o intuito de gerar e preservar valor para organização, para tanto, é necessária a adoção e operacionalização eficiente e eficaz dessa estrutura.	- Realiza o gerenciamento, supervisão e emissão de relatórios sobre a estrutura de sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança na proteção dos recursos.
Avaliação de investimentos	São realizadas avaliações minuciosas quanto a decisão de prosseguir ou não com determinado investimento, observando o alinhamento deste com a estratégia, priorização de opções, disponibilidade de recursos financeiros e análise de retornos aceitáveis <i>versus</i> riscos inaceitáveis.	- Compreende todos os riscos que precisam ser considerados na avaliação; - Fornece opções reais aos gestores sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas.
Controle e gestão orçamentária	Um sistema de controle do desempenho que compara os objetivos estabelecidos em todos os níveis empresariais, estes, podem incluir projetos, pessoas, atividades, processos, volume de vendas e receitas, as quantidades de recursos, custos e	- Realiza o monitoramento e emissão de relatórios de desempenho financeiro e operacional e os compara com objetivos planejados.

	despesas operacionais, ativos, passivos e fluxos de caixa, bem como outras medidas não financeiras.	
Decisão sobre preço, desconto e produto	Envolve a decisão sobre o que deve ser produzido ou qual serviço prestar, determinação do preço de venda, bem como estruturas de descontos para produtos e serviços.	<ul style="list-style-type: none"> - Analisa o mercado-alvo para estabelecer o preço-alvo e a margem e, portanto, o custo-alvo; - Identifica o modelo de negócio e onde um determinado produto ou serviço se encaixa dentro dele, contribuindo para o posicionamento no mercado.
Gestão de projetos	Integração de todos os aspectos de um projeto, com o intuito de assegurar que as informações e os recursos adequados estejam disponíveis quando e onde for necessário, garantindo que o resultado esperado seja alcançado em tempo hábil, havendo o controle de custo-efetividade e qualidade.	<ul style="list-style-type: none"> - Realiza análise financeira para projetar planos, orçamentos e gastos; - Comunica os processos do projeto com o intuito de obter comprometimento e confiança dos envolvidos.
Aderência e conformidade à regulamentação	É enfatizada o dever em cumprir as obrigações impostas a empresa, incluindo obrigações legais e regulatórias em relação à contabilidade, demonstrações e relatórios obrigatórios, impostos bem como outras conformidades regulatórias.	- Realiza o monitoramento do cenário regulatório para compreender os desenvolvimentos atuais e futuros, e como estes podem impactar a organização.
Gestão de recursos	Estabelece a prioridade da alocação dos recursos e auxilia a tomada de decisão empresarial, pois, ajuda as organizações a gerenciar com eficiência e eficácia melhorias em produtos e processos. Para tanto, faz-se necessária o alinhamento dos recursos, sistemas e funcionários com os objetivos estratégicos e prioridades da empresa.	<ul style="list-style-type: none"> - Analisa os custos de oportunidade e impactos de vantagem comparativa das diferentes alocações de recursos; - Elabora mapas de recursos que destacam necessidades, retornos e opções.
Gestão de risco	É enfatizada a atividade de identificação, avaliação e resposta às incertezas inerentes a atividade empresarial para apoiar a execução de seus objetivos estratégicos.	- Identifica os riscos e propõe recomendações sobre as respostas adequadas e proporcionais ao tamanho do risco, à organização e seu ambiente.
Gestão tributária estratégica	É verificado o papel dos impostos na análise financeira e tomada de decisão, bem como ocorre o gerenciamento proativo da posição fiscal da empresa, garantindo que haja o cumprimento dos requisitos legais.	<ul style="list-style-type: none"> - Assessoria a política de preços de transferência; - Mensura os impactos fiscais sobre as decisões de investimento de capital.
Tesouraria e gestão de caixa	O gerenciamento de todas as questões financeiras, como a geração de recursos internos e externos para a empresa, englobando, inclusive, a gestão cambial e risco da taxa de juro, linhas de crédito bancário, gestão de caixa e financiamento.	<ul style="list-style-type: none"> - Produz projeções de fluxo de caixa precisas; - Administra o risco financeiro.
Auditoria interna	É necessária para garantir, de forma independente, que as operações de gestão de riscos, governança e de controles internos de uma entidade estão operando de maneira efetiva.	- Incentiva a avaliação contínua e revalidação do sistema de contabilidade e controle interno.

Fonte: CGMA (2014).

Essas áreas-chave alinham-se aos PGCG e englobam inúmeras funções estratégicas, operacionais e táticas imprescindíveis a administração da empresa. O documento do CGMA ressalta que na aplicação prática dos princípios, os membros da organização precisam fazer uso de ferramentas e técnicas apropriadas, enfatizando que estas devem ser adaptadas e continuamente refinadas a medida em que os objetivos mudam (CGMA, 2014; BORKER, 2016a; BORKER, 2016b).

Portanto, considerando que os PGCG representam uma nova roupagem a contabilidade gerencial (COSTA; LUCENA, 2018), sob os preceitos da teoria da contingência, acredita-se que sua aplicação as práticas gerenciais sofre influência de contingências externas e internas a organização (GUERRA, 2007).

2.3 Sistema de Controle Gerencial (SCG)

Ao longo dos anos desenvolveram-se várias definições e descrições de um SCG; sendo que algumas destas contêm sobreposições, ao passo que outras apresentam muitas divergências uns dos outros (MALMI; BROWN, 2008).

Chenhall (2007) comenta que os termos contabilidade gerencial, sistemas de contabilidade gerencial e sistema de controle gerencial (SCG) são algumas vezes utilizadas como sinônimos. Contudo, o autor explica que a contabilidade gerencial se refere a um conjunto de práticas como orçamento, por exemplo. O sistema de contabilidade gerencial se refere ao uso sistemático de práticas gerenciais para atingir algum objetivo, já o SCG refere-se a uma definição mais ampla que engloba o sistema de contabilidade gerencial e também inclui outros controles, como controle de pessoas ou de clãs. Podendo incluir, inclusive, informações financeiras e não financeiras, externas e internas, com capacidade preditiva, obtidas formal ou informalmente, dentre outros mecanismos que apoiem à decisão e controle.

Malmi e Brown (2008) explicam que um SCG engloba todas as ferramentas e sistemas que os gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e decisões dos seus subordinados estejam alinhados com os objetivos e estratégias empresariais; contudo, excluem desta definição sistemas que fornecem apenas suporte ao processo decisório. Portanto, nesta definição, para ser classificado como um SCG as ferramentas e sistemas contábeis projetados para apoiar a tomada de decisão precisam ser monitorados para verificar o alinhamento e o comportamento dos gerentes subordinados em relação as metas. Caso não haja este monitoramento, o sistema é classificado como de apoio a decisão ou de sistemas de contabilidade gerencial, ao invés de SCG (MALMI; BROWN, 2008).

Portanto, o SCG fornece informações para alcançar aquilo que foi planejado pela empresa, assim como fornece mecanismos para acompanhar se estes estão sendo atingidos, bem como se as ações dos funcionários envolvidos estão alinhadas as metas estabelecidas.

Como antecedente à existência das práticas de controle gerencial utilizadas, está o desenho do SCG. Por sua vez, como antecedente ao próprio desenho do SCG, está a presença de algumas características qualitativas, denominados de atributos do SCG, que determinam o

alcance e as características das informações fornecidas (FREZATTI, et al. 2012). Estes atributos são descritos no estudo seminal de Chenhall e Morris (1986) como sendo: escopo, tempestividade, integração e a agregação. Por questões de parcimônia, e por estes atributos não serem o foco deste estudo, estes não serão aqui discutidos em maior detalhe.

Assim, para fins desta pesquisa o SCG foi definido tomando por base a classificação de Chenhall (2007) por se tratar de uma definição mais ampla quando comparada à de Malmi e Brown (2008) por não se excluir os sistemas contábeis projetados e/ou adotados com a finalidade específica de dar suporte ao processo decisório.

Portanto, ferramentas e artefatos gerenciais, que visam auxiliar o planejamento e o controle organizacional, o custeio, a avaliação de desempenho e o fornecimento de informação para auxiliar a tomada de decisão ajudam a compor o conjunto de técnicas adotadas de forma conjunta no desenho de um SCG (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998).

Como anteriormente mencionado, este estudo concentrou-se na utilização das práticas gerenciais relacionadas aos PGCG. Para fins desta pesquisa, estas práticas são consideradas um SCG tendo em vista que podem influenciar os comportamentos e decisões dos funcionários, e auxiliar o alcance dos objetivos organizacionais, fornecendo ainda, base de referência para avaliar se os gerentes estão gerando valor para a organização (CGMA, 2014).

Por exemplo, a prática relacionada aos PGCG “custo de transformação e gestão” envolve a redução de custos e corte de desperdícios na organização. Para tanto, a organização deve adotar sistemas e mecanismos que tornem este objetivo possível. Isto, pode levar ao desenvolvimento de metas de custo em conjunto com as partes relevantes no negócio, buscando atingir engajamento destes; assim como um superior pode exigir que os subordinados relatem os custos referentes as metas. Esta exigência, pode fazer com que os próprios subordinados controlem os custos (MALMI; BROWN, 2008). Dessa forma, a prática de “custo de transformação e gestão” pode ser considerada um componente do SCG, pois os mecanismos adotados podem permitir, o alcance do objetivo de redução de custos e desperdícios e influenciar o comportamento dos funcionários que se comprometem com o alcance do objetivo.

Duas dimensões do SCG têm sido amplamente discutidas por estudiosos da abordagem contingencial, que são o desenho e o uso dos SCG (JUNQUEIRA, 2010). Este estudo examina a dimensão do desenho do SCG. O desenho abrange as características das informações e técnicas utilizadas, ao passo que o uso refere-se a forma como as técnicas e informações são utilizadas (CHENHALL, 2007).

2.4 Construtos da pesquisa e formulação das hipóteses

2.4.1 Tamanho Organizacional

O crescimento em tamanho possibilitou as organizações melhorar a eficiência, permitindo oportunidades de especialização e divisão das atividades. O tamanho organizacional pode ser mensurado de diferentes formas, estas formas incluem ativos, lucros, volume de vendas, números de funcionários e avaliação das ações (CHENHALL, 2007). O autor complementa que, dentre todas as métricas elencadas, o número de funcionários é a que mais foi utilizada em pesquisas com abordagem contingencial.

Contudo, a mensuração com base no número de funcionários apresenta limitações importantes, como o fato de muitas indústrias optarem por terceirizar a mão-de-obra, e apresentar alto grau de automação, fazendo com que estas possam apresentar um número de funcionários reduzido e alto volume de faturamento (ESPEJO, 2008). Assim, dentre as maneiras elencadas por Chenhall (2007), esta pesquisa (assim como ESPEJO, 2008) classificou o tamanho organizacional com base no volume de vendas. Especificamente, foi utilizado o critério definido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2020) para classificar o tamanho das indústrias quanto ao faturamento anual bruto.

A medida em que as empresas crescem, a quantidade e complexidade das informações que os gerentes precisam administrar aumentam a um ponto em que há a necessidade de instituir controles gerenciais, regras, documentação e maior descentralização de estruturas hierárquicas (CHENHALL, 2007; KING et al., 2010; AHMAD; ZABRI, 2015; KLEIN; ALMEIDA, 2017). Haldma e Lääts (2002) argumentam que a aplicação dos sistemas de orçamento e centros de custos tende a aumentar a medida em que aumenta o tamanho da empresa. Além disso, organizações de grande porte tendem a uma maior utilização de orçamentos e controles gerenciais sofisticados (CHENHALL, 2007).

Uma empresa maior dispõe de mais recursos, podendo realizar investimentos em práticas de controle gerencial que melhor atendam suas necessidades (FERREIRA; OTLEY, 2009; KLEIN; ALMEIDA, 2017); além disso, estas empresas possuem melhores sistemas de comunicação interna que possibilitam uma maior divulgação das práticas (AHMAD; ZABRI, 2015). Empresas de maior porte não apenas têm os recursos necessários para investir em software e habilidades, como também podem realizar estas tarefas de maneira mais eficiente, por meio de economias de escala e maior especialização de seus funcionários (MERCHANT, 1981; KING et al., 2010).

Em contraste, organizações menores possuem recursos limitados, dificultando a adoção de práticas gerenciais mais sofisticadas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Ainda segundo os autores, a mudança de práticas gerenciais consideradas simples para práticas mais sofisticadas exige recursos físicos e financeiros, bem como o auxílio de especialistas, o que normalmente é acessível apenas para grandes organizações. Assim, empresas menores normalmente apresentam práticas gerenciais mais simples e com menor nível de sofisticação (AMARA; BENELIFA, 2017).

Evidências mostram que o tamanho da empresa influencia as práticas gerenciais utilizadas (MERCHANT, 1981; DAVILA; FOSTER, 2005, 2007; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; KING et al., 2010; AHMAD; ZABRI, 2015; OYEWO, 2020). Merchant (1981) descobriu que as empresas maiores usam orçamentos mais formais e sofisticados de maneira participativa.

Davila e Foster (2005, 2007) constataram uma relação positiva entre o tamanho das organizações e a adoção de algumas ferramentas gerenciais que integram o SCG. Davila e Foster (2005, 2007) em um estudo longitudinal com *Startups* descobriram que empresas menores realizam o controle e a coordenação por meio de interações informais que requer contato direto com os funcionários; contudo, a eficiência do sistema informal diminui rapidamente a medida em que a empresa aumenta de tamanho, tornando o uso de sistemas de controles formais mais eficientes.

Por sua vez, Abdel-Kader e Luther (2008) descobriram que diferenças na adoção de práticas gerenciais contemporâneas estão associadas ao tamanho da empresa. King et al. (2010) investigando empresas de pequeno porte do setor de saúde, descobriram uma relação positiva do tamanho sobre a adoção de orçamentos escritos. Resultados semelhantes foram encontrados por Ahmad e Zabri (2015) que investigando indústrias de médio porte encontraram uma influência significativa do tamanho sobre a utilização de determinadas práticas de contabilidade gerencial, como o sistema de custeio e sistemas de avaliação de desempenho.

Em um estudo realizado com 131 empresas nigerianas, Oyewo (2020) verificou que o tamanho organizacional afeta positivamente a robustez das práticas de contabilidade gerencial sob a ótica dos PGCG.

Assim, com base na discussão teórica e evidências apresentadas pela literatura, foi formulada a primeira hipótese de pesquisa.

H1: O Tamanho organizacional está positivamente associado as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

2.4.2 Incerteza Ambiental

Desde a década de 1980, tem havido mudanças significativas no ambiente externo empresarial em todos os setores econômicos (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003). Isso, inclui clientes cada vez mais exigentes, concorrentes mais ativos e disponibilidade de tecnologias de processamento de informações (SHIELDS, 1997). Tais mudanças ocorreram em decorrência do surgimento de uma economia global, a qual cada vez mais as empresas competem em um único mercado (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; OTLEY, 2016).

O ambiente é um termo utilizado para analisar as diferentes características do contexto empresarial que influenciam no SCG das organizações (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). Durante o desenvolvimento das pesquisas com abordagem contingencial surgiram diversas taxonomias para categorizar o ambiente organizacional. Uma taxonomia bastante útil foi fornecida por Khandwalla (1977, *apud* CHENHALL, 2007), a qual as variáveis ambientais são descritas em quatro dimensões: i) turbulência (arriscada, imprevisível, flutuante, ambígua); ii) hostilidade (estressante, dominante, restritiva); iii) diversidade (variedade de produtos, insumos, clientes); e iv) complexidade (tecnologias em rápido desenvolvimento).

Contudo, devido sua relevância para a compreensão do funcionamento organizacional, de todas as variáveis adotadas para classificar o ambiente, a que recebeu maior atenção na área de contabilidade e controle gerencial foi a incerteza ambiental (HALDMA; LÄÄTS, 2002; CHENHALL, 2007; OTLEY, 2016). Por este motivo, a taxonomia utilizada nesta pesquisa para categorizar o ambiente organizacional foi a incerteza ambiental.

A incerteza ambiental pode ser entendida como o nível de mudança ou a variabilidade no ambiente externo da organização que impacta suas principais atividades, tornando imprevisíveis as atitudes dos clientes, concorrentes, fornecedores e entidades reguladoras (HABIB; HOSSAIN; JIANG, 2011). Deste modo, observa-se que quanto mais incerto é o ambiente, mais difíceis se tornam o planejamento e o controle gerencial. Pois, não se pode atribuir facilmente a probabilidade de ocorrência de eventos futuros e os controles, como orçamentos estáticos podem rapidamente se tornar obsoletos (KING; CLARKSON; WALLACE, 2010).

Desta forma, a incerteza ambiental acarreta dificuldades para as organizações, preverem a ocorrência de eventos futuros que podem influenciar na competitividade empresarial (CHENHALL, 2007). Nesse sentido, Gul e Chia (1994) comentam que em condições de baixa incerteza, os gerentes são capazes de realizar previsões relativamente precisas sobre o mercado

de atuação da empresa, contudo, se o ambiente é muito incerto, os gerentes podem necessitar de informações adicionais para lidar com as circunstâncias complexas do ambiente.

Ambientes caracterizados por elevados níveis de incerteza requerem informações relevantes e tempestivas (TILLEMA, 2005; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008), SCG sofisticados, flexíveis e adaptáveis para gerenciar as operações a medida em que ocorrem eventos inesperados (HALDMA; LÄÄTS, 2002; OTLEY, 2016). Nestes ambientes a quantidade de informações necessárias para a tomada de decisão tende a ser maior (KLEIN; ALMEIDA, 2017), bem como a adição de novas práticas contábeis aquelas já em uso (HALDMA; LÄÄTS, 2002), buscando garantir que as decisões tomadas nessas circunstâncias sejam as melhores possíveis, reduzindo a possibilidade de decisões equivocadas.

Tem sido argumentado que a incerteza do ambiente influencia na utilização de práticas, artefatos e instrumentos de contabilidade gerencial, bem como o desenho do SCG (HALDMA; LÄÄTS, 2002; TILLEMA, 2005; CHENHALL, 2003; OTLEY, 2016). Tais argumentos foram suportados por evidências empíricas que constaram esta influência (HALDMA; LÄÄTS, 2002; AGBEJULE, 2005; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; HOQUE, 2011; LUCIANETTI; JABBOUR; GUNASEKARAN; LATAN, 2018; SHAHZADI; KHAN; TOOR; HAQ, 2018).

Estes estudos demonstraram que ambientes incertos influenciam as práticas de contabilidade gerencial (SHAHZADI et al., 2018), o Sistema de Contabilidade Gerencial (AGBEJULE, 2005), bem como a utilização de práticas de controle gerencial contemporâneas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; LUCIANETTI et al., 2018). Demonstraram ainda, que mudanças no ambiente empresarial estão associadas a mudanças nas práticas gerenciais (HALDMA; LÄÄTS, 2002), e que a intensidade da competição de mercado impacta positivamente o uso de práticas de custeio, avaliação de desempenho e orçamento. (AHMAD; ZABRI, 2015).

Assim, com base na discussão apresentada, foi formulada a segunda hipótese de pesquisa a ser testada.

H2: A incerteza ambiental influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

2.4.3 Estratégia Empresarial

Não há uma definição única de estratégia, tendo em vista que a mesma pode ser caracterizada por diferentes aspectos (NYAMORE; PERERA; LAWRENCE, 2001). Desse

modo, nesta dissertação optou-se pela utilização das tipologias genéricas de diferenciação e liderança em custos de Porter (1980), pela sua consistência teórica e pela sua aceitabilidade entre os pesquisadores da área contábil, sendo uma das taxonomias mais utilizadas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; OTLEY, 2016). Nesta perspectiva, independentemente do setor em que a empresa está inserida, esta pode escolher entre uma das duas estratégias genéricas (liderança em custos e diferenciação) para competir de maneira eficaz (PORTER, 1980).

Na estratégia de liderança em custos a empresa busca redução de custos como objetivo principal. Para tanto, torna-se necessária a construção agressiva de instalações de escala eficientes, acesso preferencial a matérias-primas, controle rígido de custos e despesas gerais, bem como a busca pela redução de custos em áreas como publicidade, pesquisa e desenvolvimento, suporte ao cliente, força de vendas, etc.

Já as empresas que adotam uma estratégia de diferenciação buscam ser únicas no mercado em que atuam, isto é, objetivam o desenvolvimento de produtos ou serviços que são percebidos como únicos pelos clientes. Esta diferenciação pode ser alcançada por meio de diferentes aspectos como qualidade do produto, tecnologia incorporada, assistência pós-venda, imagem da marca, atendimento ao cliente, durabilidade, entre outras características que o cliente considera importante (PORTER, 1980). Além disso, ressalta-se que o fato de a empresa optar por uma estratégia de diferenciação não implica necessariamente que esta não se preocupe com os custos; contudo, esse não é o foco principal do direcionamento da organização (ESPEJO, 2008).

Neste sentido, a estratégia pode ser entendida como a forma que uma organização opta por competir em seu setor específico (LANGFIELD-SMITH, 1997). A estratégia empresarial preocupa-se com os meios utilizados pela organização para alcançar vantagem competitiva, por meio da configuração dos seus recursos e competências (AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005). Fato que envolve a determinação e divulgação de seus objetivos, metas e propósitos organizacionais, para que esforços sejam empenhados visando seu alcance (HERATH, 2007). Portanto, a estratégia articula os planos de uma organização, os seus objetivos a curto e longo prazo e quais são as ações necessárias para alcançá-los, levando em consideração panoramas competitivos, econômicos, legais e regulatórios (CGMA, 2014).

As decisões estratégicas ocorrem em vários níveis de atividade empresarial. Os gestores devem atentar para a direção da empresa no curto e longo prazo, a definição e o alinhamento das atividades empresariais com o ambiente, alocação adequada dos recursos da organização, assim como a consideração das expectativas das partes interessadas (LANGFIELD-SMITH, 1997).

Chenhall (2007) comenta que a estratégia difere um pouco das demais variáveis contingenciais. Visto que por meio da estratégia os gerentes podem influenciar o ambiente externo, tecnologias, estrutura bem como o SCG. Assim, observa-se que os gerentes não são atores passivos em relação ao ambiente, mas possuem “escolha estratégica” ao se posicionarem em ambientes específicos. Isto é, se o mercado para os produtos da empresa é muito incerto, esta pode reformular sua estratégia dos produtos e lançá-los em um mercado mais previsível, removendo a pressão do ambiente (CHENHALL, 2007).

Entre as taxonomias comumente utilizadas pelas pesquisas empíricas para estudar a relação entre a estratégia e SCG, Abdel-Kader e Luther (2008) e Otley (2016) destacam três: (i) Miles e Snow (1978) – estratégia defensiva, prospectora, analítica ou reativa; (ii) Porter (1980) – estratégia de liderança no custo, diferenciação ou enfoque; e (iii) Gupta e Govindarajan (1984) – estratégia de construir, manter, colher e alienar. De modo que tais estudos empíricos tendem a selecionar uma tipologia específica para trabalhar e analisar suas implicações sobre o SCG.

A estratégia tem sido amplamente utilizada nas pesquisas de contabilidade e controle gerencial com abordagem contingencial. A qual tem sido sugerido que certos tipos de SCG serão mais adequados para estratégias específicas, devido às suas diferentes informações e requisitos de *feedback* devendo ser adaptados para auxiliar no alcance da estratégia empresarial de atingir um desempenho superior (LANGFIELD-SMITH, 1997; AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; CHENHALL, 2007; OTLEY, 2016).

Baines e Langfield-Smith (2003), comentam que o desenvolvimento de informações gerenciais adequadas exige que a estratégia seja articulada para que a definição das metas e objetivos sejam mensuráveis. Como exemplo, os autores comentam que se a qualidade ou inovação são fatores fundamentais para a estratégia competitiva, é imprescindível que o SCG da empresa possa mensurar os eventos que representem estes fatores.

Tomando por base a teoria da contingência, Chenhall (2007) realizou uma revisão de pesquisas desde a década de 1980 e apresentou uma série de proposições entre a estratégia e o SCG. O autor comenta que as evidências sugerem que estratégias caracterizadas por uma orientação conservadora como, defensores, estratégia de colheita e liderança em custos estão mais associadas a SCG formais e práticas gerenciais tradicionais quando comparadas com organizações que adotam estratégias prospectoras, de construção e diferenciação de produtos que tendem a utilizar controles mais flexíveis e práticas gerenciais contemporâneas.

Esses resultados foram encontrados em pesquisas empíricas como a de Van der Stede (2000); Baines e Langfield-Smith (2003); Auzair e Langfield-Smith (2005); King et al. (2010);

Junqueira et al. (2016), sendo constatado que a estratégia influencia as práticas gerenciais, o desenho e uso do SCG.

Baines e Langfield-Smith (2003) e Junqueira et al. (2016) verificaram que a estratégia de diferenciação está positivamente relacionada a práticas de contabilidade gerenciais contemporâneas. Por sua vez, Van der Stede (2000) verificou que empresas que adotam a estratégia de diferenciação apresentam sistemas de controle mais flexíveis, proporcionando maior liberdade para os gerentes serem criativos, e pensarem na criação de valor no longo prazo. Resultado convergente foi encontrado por Auzair e Langfield-Smith (2005) que verificaram que as empresas que adotam a estratégia de liderança em custos apresentam um sistema de controle gerencial mais formal, em comparação as empresas com foco em diferenciação.

King et al. (2010) descobriram que a extensão do uso de orçamentos escritos está relacionada a estratégia de liderança em custos. Por sua vez, Oyewo, Vo e Akinsanmi (2020) analisando 131 empresas nigerianas verificaram que a estratégia de negócios (deliberada/emergente) afeta o grau de sofisticação das práticas gerenciais à luz dos PGCG.

Portanto, é esperado que a estratégia empresarial adotada pela organização se relacione com as práticas gerenciais adotadas por esta. Sendo formulada a terceira hipótese de pesquisa.

H3: A estratégia empresarial influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

2.4.4 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional de uma entidade pode ser entendida como a especificação formal das diferentes funções para os membros da organização ou tarefas para grupos, buscando assegurar que as atividades e processos organizacionais sejam realizados com êxito (CHENHALL, 2007). Assim, a estrutura organizacional determina a quantidade de controle delegado a um gestor para que este possa extrair esforço da sua força de trabalho (STERGIOU; ASHRAF; UDDIN, 2013).

Existem várias tipologias genéricas para classificar a estrutura. Contudo, para fins desta pesquisa, será utilizado à definição de Lawrence e Lorsch (1967). Estes autores referem-se a estrutura pela forma como a organização é diferenciada e integrada. A organização é diferenciada a medida em que os gerentes das subunidades atuam como quase proprietários, podendo tomar decisões importantes dentro da empresa. Já a integração, é definida pelos autores como a medida em que as subunidades atuam de maneira consistente com os objetivos

organizacionais. Assim, Chenhall (2007) explica que a diferenciação é alcançada por meio da autoridade descentralizada, ao passo que a integração é alcançada pela definição de regras, procedimentos operacionais, comitês e outros.

Dessa forma, embora estes dois componentes tenham sido identificados na literatura, o foco desta pesquisa consistiu apenas na diferenciação (o grau de descentralização) devido a maior parte da amostra ser formada por empresas de menor porte (KING et al., 2010), e por ser bastante aceita pelos pesquisadores da área contábil (ESPEJO, 2008; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; KLEIN; ALMEIDA, 2017; LUCIANETTI et al., 2018). Assim, uma estrutura organizacional centralizada pode ser caracterizada pelo processo decisório restrito aos proprietários e à alta administração, ao passo que uma empresa descentralizada delega autoridade para que os níveis mais baixos da administração e da equipe operacional possam tomar decisões (KING et al., 2010).

Nesse sentido, Abdel-Kader e Luther (2008) comentam que literatura tem associado a descentralização a ambientes incertos e, conseqüentemente, à práticas contábeis mais sofisticadas. Ao adotar uma estrutura descentralizada, as organizações buscam assegurar respostas rápidas, de qualidade e inovadoras para responder ao ambiente complexo e dinâmico na qual estão inseridas (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

Dessa forma, a estrutura definida pela organização impacta a eficiência do trabalho, a motivação dos membros, os fluxos informacionais, bem como seus sistemas de controle (CHENHALL, 2007). Além disso, Soobaroyen e Poorundersing (2008) explicam que transferência de responsabilidades da gestão centralizada para uma gestão descentralizada deve ser acompanhada de um nível adequado de informações úteis e infraestrutura para possibilitar decisões estratégicas. Do mesmo modo, considerando as ligações mais estreitas entre a propriedade e o controle da organização, é possível que a tomada de decisões em empresas centralizadas exija um menor volume de práticas gerenciais (KING; CLARKSON; WALLACE, 2010).

Dessa forma, acredita-se que quanto maior o nível de descentralização, maior a utilização de práticas gerenciais para fornecer informações mais acuradas e permitir um maior controle organizacional.

Diversos estudos constataram a influência de estruturas descentralizadas sobre o desenho e uso do SCG, bem como a utilização de práticas de contabilidade gerencial sofisticadas (CHIA, 1995; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; KING et al., 2010; LUCIANETTI et al., 2018).

Nesse contexto, Chia (1995) encontrou evidências da relação entre a estrutura organizacional (descentralizada) e as características das informações do sistema de controle gerencial (escopo, agregação, integração e oportunidade) das organizações. Em um estudo no setor industrial do Reino Unido Abdel-Kader e Luther (2008) constatam que as diferenças na sofisticação das práticas gerenciais utilizadas por estas empresas eram explicadas pela descentralização da estrutura organizacional.

Por sua vez, King et al. (2010) conduziram um estudo com pequenas empresas do setor de saúde, ao qual constataram que estrutura organizacional (descentralizada) influencia positivamente a utilização e a extensão do uso de orçamentos escritos. Da mesma forma, Lucianetti et al. (2018) constataram que a estrutura organizacional influencia positivamente utilização de práticas gerenciais avançadas.

Portanto, com base na discussão teórica e evidências apresentadas, foi formulada a quarta hipótese a ser testada empiricamente.

H4: A estrutura organizacional influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

2.4.5 Tecnologia

No âmbito organizacional, a tecnologia pode assumir diferentes significados. De forma geral, a tecnologia diz respeito à forma como são realizados os processos de trabalho organizacionais, ou seja, a forma como os processos transformam entradas em saídas, e inclui *hardware* (máquinas e ferramentas) *software*, materiais, pessoas e conhecimento (CHENHALL, 2007).

Otley (1980) apontou a tecnologia utilizada na produção como um fator contingencial, com efeito importante sobre o tipo de informação gerencial que pode ser fornecida devido às diferenças nos métodos de operação e projeto do produto, fazendo com que diferentes ferramentas de mensuração de custos sejam utilizadas para produtos específicos; e, portanto, diferentes desenhos de SCG se fazem necessários.

A medida em que ocorrem avanços na Tecnologia da Informação ou na Tecnologia de Produção, há a necessidade de alterações no SCG das empresas para que estes possam lidar com as mudanças nos processos operacionais, bem como na estrutura de custos, buscando obter o máximo de precisão possível nas informações obtidas (HALDMA; LAATS, 2002; ERN, ABDULLAH; YAU, 2016; GHASEMI, HABIBI, GHASEMLO; KARAMI, 2019).

Assim, observa-se que a tecnologia é um componente importante a ser observado quando da seleção de quais práticas irão compor o SCG. Pois, este pode ser projetado com intuito de fornecer informações de custos e controles que permitam acompanhar a produção executada pela tecnologia de fabricação da organização (ERN, ABDULLAH; YAU, 2016).

Dessa forma, maiores níveis de utilização de tecnologias podem requerer SCG mais sofisticados para fornecer aos gerentes informações mais úteis (AHMAD; ZABRI, 2015). Esta visão foi corroborada por Abdel-Kader e Luther (2008) que verificaram que as diferenças na sofisticação da contabilidade gerencial são explicadas pela adoção de tecnologias de produção avançadas, gestão de qualidade total e sistemas de produção *just in time*.

Assim, para fins desta pesquisa o construto tecnologia baseou-se no estudo de Espejo (2008) e Dean e Snell (1996). A tecnologia foi mensurada em duas dimensões, tecnologia da informação e tecnologias avançadas de fabricação, pelo fato de se tratar de um estudo com indústrias. Assim, a tecnologia da informação pode ser entendida como a utilização de sistemas avançados de informação, como o comércio eletrônico, gerenciamento do relacionamento com o cliente, troca de informações eletrônica, dentre outros (HYVONEN, 2007).

Pesquisas anteriores realizadas em diferentes contextos apontam para a influência positiva da tecnologia sobre o desenho dos SCG, suas características, bem como o uso de práticas avançadas de contabilidade gerencial (AZUDIN; MANSOR, 2018; GHASEMI et al., 2019; PHAM; DAO; BUI, 2020).

No contexto de micro e pequenas empresas Azudin e Mansor (2018) descobriram que a tecnologia operacional tem um impacto positivo nas práticas de contabilidade gerencial. Ghasemi et al. (2019) analisando empresas do setor financeiro, descobriram que a tecnologia apresenta uma relação direta com as características da informação do SCG (escopo, integração, agregação e oportunidade). Oyewo, Vo e Akinsanmi (2020) constataram que a qualidade da tecnologia da informação afeta positivamente a sofisticação das práticas de contabilidade gerenciais sob a perspectiva dos PGCG.

Por sua vez, Pham, Dao e Bui (2020) realizaram um estudo com 160 empresas industriais ao qual constataram que a tecnologia de fabricação avançada impacta positivamente as práticas de contabilidade gerencial.

Portanto, observa-se com base nas evidências apresentadas que as empresas que apresentam maiores níveis tecnológicos necessitam de SCG mais sofisticados para fornecer informações que permitam acompanhar processos mais complexos. Dessa forma, surge a quinta hipótese de pesquisa.

H5: A tecnologia influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

2.4.6 Sistema de Controle Gerencial e Desempenho

Como anteriormente mencionado, o conceito de ajuste é um elemento central para a abordagem contingencial. O ajuste ocorre quando o SCG utilizado leva em consideração as contingências inerentes à organização (GUERRA, 2007). Sendo argumentado que o ajuste adequado entre as contingências e o SCG permite as organizações operarem de maneira mais eficaz (HOQUE, 2011). Contudo, o desafio dos estudiosos é derivar teoricamente e testar da maneira adequada a forma prevista de adequação entre a estrutura e as contingências que a influenciam (BURKERT; DAVILA; MEHTA; OYON, 2014). A falta de aceitação de uma forma de ajuste verdadeira ou a rejeição de uma forma falsa, dificulta o avanço do conhecimento no campo da contabilidade gerencial alinhado à teoria (LUFT; SHIELDS, 2003).

Na sua forma mais simples, algumas pesquisas consideram o ajuste adequado, ao constarem associações entre as contingências e a estrutura, outros estudos usaram alguma variante do desempenho organizacional para indicar que o ajuste foi encontrado, sendo o desempenho financeiro a medida de eficácia mais utilizada (OTLEY, 2016). Por este motivo, e para fins desta pesquisa utilizou-se o desempenho organizacional (mensurado por indicadores financeiros e não financeiros) como medida de ajuste entre as contingências e o SCG.

Dessa forma, sob os pressupostos da abordagem contingencial, para se alcançar o ajuste diferentes combinações de contingências requerem SCG específicos. Sendo preconizado que as organizações que conseguem se posicionar de maneira ajustada às contingências tendem a superar em desempenho as demais (GUERRA, 2007). Assim, se um SCG for considerado adequado às contingências, é provável que este forneça informações de qualidade aos gestores, possibilitando que estes tomem melhores decisões e alcancem os objetivos organizacionais da melhor forma possível e, conseqüentemente alcançar um desempenho mais eficaz (HALDMA; LAATS, 2002; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CHENHALL, 2007).

Portanto, o impacto positivo de um ajuste adequado sobre o desempenho decorre das eficiências que resultam do uso do SCG mais adequado em relação a um SCG alternativo (KING et al., 2010). Para estes autores, as ineficiências ocorrem porque a necessidade de uma prática gerencial é incongruente com a prática utilizada. Assim, se a organização se compromete de maneira excessiva com o uso de determinada prática, é provável que tenha um gasto elevado de recursos humanos e financeiros sem usufruir de benefícios proporcionais, ao

passo que se houver comprometimento insuficiente, o desempenho provavelmente será afetado por problemas de controle e/ coordenação (KING et al., 2010).

Do mesmo modo, as orientações fornecidas pelos PGCG ressaltam a importância da utilização de práticas contábeis mais adequadas ao contexto organizacional, buscando uma maior eficiência, redução de custos, desperdícios e riscos, podendo afetar o desempenho da organização do ponto de vista operacional e financeiro por meio da escolha de estratégias que contribuem para a criação de valor para a organização (COSTA; LUCENA, 2018).

Além disso, é bastante enfatizado pelo CGMA (2014) que a observância as orientações fornecidas pelos PGCG acarretam em uma função de contabilidade gerencial eficaz, contribuindo para a melhoria do desempenho, bem como o alcance do sucesso organizacional sustentável.

Evidências empíricas (ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; KING et al., 2010; HOQUE, 2011; ZAINUN; MAT; SMITH, 2014; JUNQUEIRA et al., 2016; COSTA, 2017; SOUSA; VALERO; LUCENA, 2019) apontam para uma influência positiva da utilização de práticas gerenciais, de controladoria, SCG e dos PGCG sobre o desempenho, em diferentes perspectivas.

Espejo (2008) constatou que os atributos do sistema orçamentário influenciam positivamente o desempenho. Já Junqueira (2010), analisando dois grupos distintos de empresas: indústrias e empresas comerciais e prestadoras de serviço, encontrou uma influência positiva dos artefatos do SCG sobre o desempenho organizacional. Do mesmo modo, foi constatado por Junqueira et al. (2016) que o SCG impacta positivamente o desempenho organizacional.

Os resultados do estudo de King et al. (2010) mostraram uma relação positiva entre a adoção e a extensão do uso do orçamento e o desempenho. Além disso, os resultados mostraram uma associação positiva entre a extensão do ajuste (entre as contingências e a extensão do uso de orçamento) e o desempenho. Por sua vez, Hoque (2011) constatou que as mudanças nos SCG para responder as contingências levam a uma melhora no desempenho organizacional. Já Zainun, Mat e Smith (2014) verificaram que a utilização de práticas de contabilidade gerencial, impactam positivamente no desempenho organizacional.

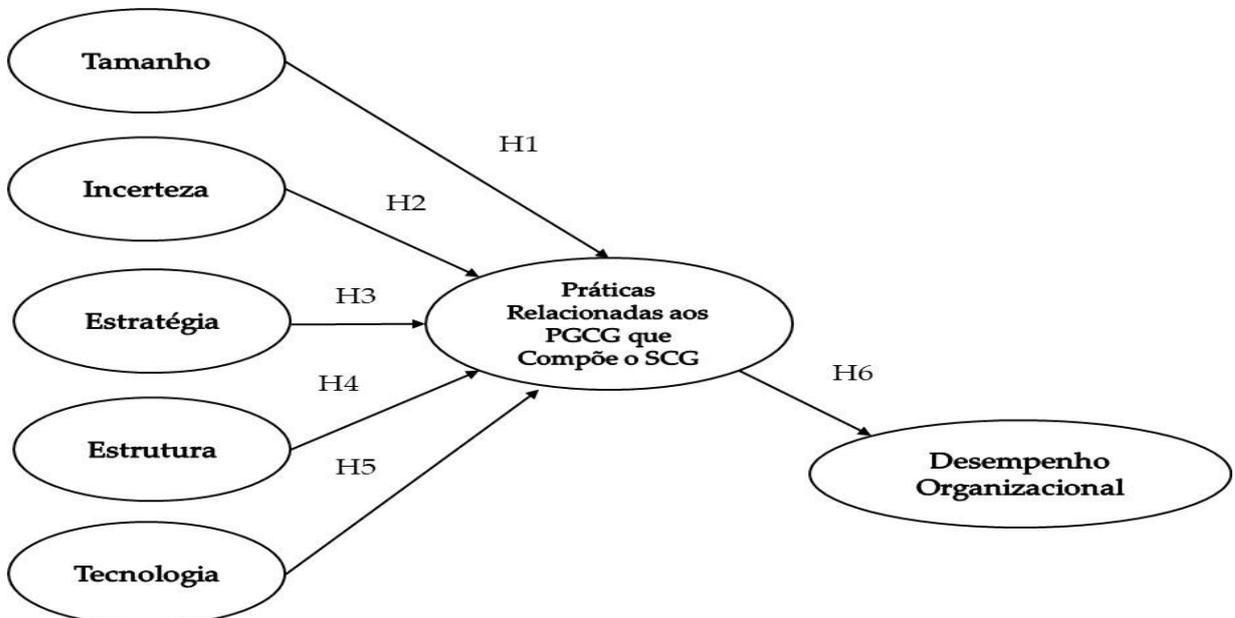
Analisando os PGCG especificamente, pesquisas anteriores realizadas em empresas de capital aberto mostram que o índice utilizado para representar os PGCG está positivamente relacionado a alguns indicadores de desempenho como o desempenho de mercado e a expectativa de crescimento futuro (COSTA, 2017), assim como o retorno sobre o ativo (SOUSA; VALERO; LUCENA, 2019).

Assim, com base nos argumentos teóricos e empíricos, espera-se que o SCG influencie positivamente o desempenho organizacional. Sendo formulada a última hipótese a ser testada empiricamente:

H6: O SCG influencia positivamente o desempenho organizacional.

O desenho da pesquisa e as respectivas hipóteses levantadas estão representadas na figura 1.

Figura 1 – Desenho e hipóteses da pesquisa



Fonte: Elaboração própria (2021).

H1: O Tamanho organizacional está positivamente associado as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

H2: A incerteza ambiental influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

H3: A estratégia empresarial influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

H4: A estrutura organizacional influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

H5: A tecnologia influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.

H6: O sistema de controle gerencial influencia positivamente o desempenho organizacional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 População e Amostra

A população pesquisada corresponde as indústrias paraibanas cadastradas na FIEP em 2020. No período consultado (agosto de 2020) haviam 3.894 indústrias cadastradas, constituindo, portanto, a população pesquisada. Contudo, neste número estavam contidas 74 empresas classificadas no site da FIEP como do segmento de comércio varejista, sendo excluídos da população da pesquisa pelo fato de não se enquadrarem ao público específico da pesquisa (indústrias).

Além disso, foram excluídas 1.219 indústrias que apresentaram falta de informações no cadastro, tais como endereços eletrônicos e telefones de contato. Por fim, foram excluídas 544 indústrias que apresentaram informações incorretas/desatualizadas (de modo que os *e-mails* enviados para estas empresas apresentavam mensagem de erro). Portanto, a população do estudo foi formada por 2.057 indústrias. A Tabela 1 evidencia como foi realizada a composição das indústrias na população da pesquisa.

Tabela 1 – População da pesquisa

População da Pesquisa	nº de empresas
Indústrias cadastradas na FIEP	3.894
Empresas de comércio varejista	(74)
Indústrias excluídas por possuírem cadastros incompletos	(1.219)
Indústrias excluídas por apresentarem informações incorretas/desatualizadas	(544)
Total das indústrias no universo da pesquisa	2.057

Fonte: FIEP e dados da pesquisa (2021).

A amostra da pesquisa é não probabilística e foi definida pelo critério de acessibilidade, sendo constituída pelas indústrias que aceitaram participar da pesquisa, conforme será descrito no procedimento de coleta de dados. Dessa forma, a amostra consiste em 86 indústrias que aceitaram participar da pesquisa.

3.2 Instrumento de Coleta de Dados

O instrumento utilizado para a coleta dos dados (Apêndice C) foi um questionário estruturado, elaborado a partir de estudos anteriores e documentos emitidos (DEAN; SNELL, 1996; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; AUZAIR; LANGFIELD SMITH, 2005;

CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2007; CHENHALL, 2007; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; FREZATTI et al., 2012; CGMA, 2015; JUNQUEIRA et al., 2016; KLEIN; ALMEIDA, 2018; BNDES, 2020) que utilizaram a teoria da contingência como plataforma teórica. O questionário foi aplicado junto aos proprietários e/ou gerentes responsáveis pela controladoria/contabilidade gerencial das empresas investigadas. O questionário foi composto por 12 questões que se subdividiram em um total de 63 itens nos quais foram solicitados aos respondentes que selecionassem dentre as assertivas a que melhor representasse a sua percepção acerca do tema. O instrumento foi dividido em 4 blocos:

I – Informações sobre os fatores contingenciais associados às indústrias analisadas, ao qual buscou conhecer a percepção dos respondentes em relação cada fator contingencial (Incerteza, Estratégia, Estrutura, Tamanho e Tecnologia);

II – Informações referentes às Características do Sistema de Controle Gerencial utilizados pelas indústrias, bem como as práticas do SCG;

III – Avaliação de Desempenho, ao qual buscou conhecer na percepção dos gestores, o desempenho das indústrias em relação aos principais concorrentes, utilizando diferentes indicadores financeiros e não financeiros; e

IV – Perfil da Empresa e dos Respondentes, ao qual buscou obter informações sobre às características das indústrias e dos gestores que participaram da pesquisa.

O Quadro 3 descreve em maior detalhe as variáveis utilizadas na pesquisa, as fontes das quais às variáveis foram adaptadas, número de itens utilizados para mensurar cada variável, assim como às escalas utilizadas.

Quadro 3 – Variáveis utilizadas na pesquisa

Bloco	Construto	Variáveis	Referência	Número de itens	Escala
	Estratégia	Fornecer produtos de alta qualidade; Alcançar menor custo de produção que os concorrentes; Customizar produtos e serviços de acordo com as necessidades dos clientes; Fornecer serviço e suporte pós-venda eficazes; Redução de custos no processo produtivo; Oferecer produtos a um preço mais baixo que a concorrência.	CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; AUZAIR; LANGFIELD SMITH, 2005.	6	Ordinal
		Tecnologia da informação: Comércio Eletrônico (aplicativos e páginas na			

I – Variáveis Contingenciais	Tecnologia	internet); CRM (gerenciamento da relação com o cliente); Tecnologia da produção: Fabricação e montagem de componentes; Programação de montagem e produção; Teste/inspeção de qualidade e gestão de materiais	DEAN; SNELL, 1996; ESPEJO, 2008.	5	Ordinal
	Incerteza Ambiental	Atitudes dos fornecedores de materiais e componentes (Mudanças de Preços; Alterações na Qualidade; Introdução de novos materiais e componentes); Ações dos Concorrentes (Mudanças de Preços; Mudanças na qualidade dos produtos e Introdução de novos produtos); Ações dos Clientes (Demanda por produtos existentes e Demanda por novos produtos); Governo/ Agências Reguladoras (Mudanças nas regulamentações do setor que podem envolver regulamentações de preços, políticas trabalhistas, entre outras mudanças).	ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; KLEIN; ALMEIDA, 2018.	9	Ordinal
	Estrutura Organizacional	Delegação de autoridade para: Desenvolvimento de novos produtos e serviços; Contratação e demissão de pessoal da gerência ou administração; Seleção de novos investimentos; Estabelecer preços de novos produtos e alterações significativas nos preços dos produtos disponíveis no mercado; Definição de orçamento.	ABDEL-KADER; LUTHER, 2008	5	Ordinal
	Tamanho Organizacional	Receita Operacional Bruta do ano de 2019.	BNDES, 2020	1	Catórica
	Utilização do SCG	Estruturado; Não estruturado; Outro (especificar).	CHENHALL, 2007; JUNQUEIRA et al., 2016	1	Catórica
Fonte de Informações para o SCG	Contabilidade; Contratação de consultorias; Experiência obtida em situações semelhantes; Outro (especificar).	1		Catórica	
Atributos do SCG	O sistema fornece informações históricas; O sistema fornece informações sobre o futuro; As informações gerenciais são disponibilizadas rapidamente sempre que você precisa; A	FREZATTI et al., 2012	4	Catórica	

II- Características do SCG		frequência com que as informações são disponibilizadas é de acordo com a necessidade.			
	Práticas do SCG	Custo de transformação e gestão; Estratégia financeira; Controle interno; Avaliação de investimentos; Controle e gestão orçamentária; Decisão sobre preço, desconto e produto; Gestão de projetos; Aderência e conformidade à regulamentação; Gestão de recursos; Gestão de risco; Gestão tributária estratégica; Tesouraria e gestão de caixa.	CGMA, 2015	12	Ordinal
III- Avaliação de Desempenho	Indicadores financeiros	Evolução do montante do faturamento (vendas); Grau de participação da sua empresa no mercado; Margem de lucro; Rentabilidade do patrimônio; Retorno sobre o investimento.	CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2007; JUNQUEIRA, 2010	5	Ordinal
	Indicadores não financeiros	Índice de satisfação dos clientes; Nível de qualidade do produto; Evolução do número de clientes		3	Ordinal
IV- Perfil da Empresa e dos Respondentes	Empresa	Qual o número de funcionários/colaboradores de sua empresa; Em que ano a empresa começou a desenvolver suas atividades; Qual o principal ramo de atividade da sua empresa.		3	Categórica
	Respondentes	Qual a sua escolaridade; Há quantos anos você está na empresa; Qual cargo/função você exerce na empresa; Há quanto tempo você exerce esse cargo/função; Qual é a sua idade; Qual é o seu gênero.		6	Categórica

Fonte: Elaboração própria (2021).

O questionário contém 12 questões (63 itens), sendo 02 questões (10 itens) abertas que caracterizam o perfil da empresa e do respondente, 01 (4 itens) questão do tipo fechada com assertivas “sim” ou “não”, 03 questões do tipo fechada em que os respondentes podem escolher uma entre todas as alternativas, e 06 (46 itens) questões do tipo fechada, nas quais os participantes faziam uso de uma escala *likert*, para que pudessem atribuir níveis de importância a algum tipo de informação e/ou nível de percepção em relação a determinado aspecto.

Para algumas variáveis, um campo adicional foi incluído para a hipótese de a empresa não realizar a ação a que a questão se refere. Por exemplo, não fazer uso de determinada prática/indicador elencado, não atribuir nenhuma importância ao item questionado, entre outras situações. Buscando com isto dar uma maior possibilidade de resposta aos participantes, bem

como facilitar o entendimento da questão. Por fim, a escala utilizada na avaliação de desempenho variou de -3 a 3, e possuía um campo adicional para os casos em que a empresa não utilizava o respectivo indicador.

Antes da aplicação do questionário junto às indústrias, foi realizada uma etapa de validação do instrumento de pesquisa, com a finalidade de verificar a compreensibilidade do texto, alinhamento das questões ao objetivo proposto, necessidade de incluir ou excluir alguma questão, etc. Dessa forma, durante o mês de junho de 2020 foi realizado um pré-teste do questionário previamente elaborado. Inicialmente foram contatados cinco especialistas com nível de doutorado, e com experiências de pesquisa na temática abordada para que estes pudessem avaliar o instrumento de pesquisa.

Como resultado da avaliação, obtiveram-se algumas sugestões de melhorias do questionário, como reformulação de perguntas e escalas utilizadas (incluindo a opção “não utilizo” para determinados itens) para melhor compreensão do respondente, exclusão de variáveis tais como o ciclo de vida organizacional, inclusão de perguntas relacionadas as características do SCG utilizado, assim como a necessidade de sintetizar algumas perguntas.

Após a realização das correções sugeridas pelos especialistas, o instrumento de pesquisa foi submetido a um pré-teste junto à duas indústrias dos setores de fabricação de bebidas e fabricação de produtos alimentícios. Nesta segunda etapa os respondentes não relataram sentir dificuldade em responder aos questionamentos, nem sugeriram melhorias para o instrumento analisado. Assim, partiu-se para a coleta dos dados.

3.3 Procedimento de Coleta dos Dados

Após o pré-teste, o questionário foi enviado para todas as empresas que compõem o universo da pesquisa. Inicialmente, os respondentes foram contatados por meio de um *e-mail* informativo que continha uma carta de apresentação com informações sobre o pesquisador, instituição de vinculação, finalidade da pesquisa, assim como um *link* para acessar o questionário eletrônico, elaborado com a utilização da plataforma de questionários do *google – google forms*. Além disso, na carta de apresentação havia a informação que o questionário deveria ser respondido pelo proprietário ou gerente responsável pela controladoria/contabilidade gerencial da empresa.

Posteriormente ao envio dos questionários, foi realizado o contato telefônico com algumas indústrias que ainda não haviam participado da pesquisa. O conteúdo da ligação foi o mesmo do *e-mail* e em seguida, quando o proprietário/gestor aceitava o convite para participar

da pesquisa, o *link* do questionário era enviado via *e-mail* ou aplicativo de mensagens, conforme preferência do respondente. Vale salientar que o questionário foi reenviado algumas vezes durante o período de coleta para reforçar o convite de participação na pesquisa. Além disso, algumas indústrias, aceitaram participar da pesquisa ao serem contatadas por telefone, mas não responderam de imediato, necessitando do retorno do pesquisador com o contato telefônico.

Assim, considerando o caráter exploratório da pesquisa, não houve restrição de segmento e tamanho das indústrias. Contudo, a única restrição adotada neste estudo foi relacionada as indústrias que responderam que não possuíam colaboradores ou possuíam apenas 1, nesses casos estas respostas foram eliminadas da amostra. Dessa forma, a amostra total da pesquisa consistiu em 92 indústrias. No entanto, destas, 2 gestores afirmaram não possuir colaboradores e 4 gestores afirmaram possuir apenas 1 colaborador. Portanto, a amostra da pesquisa consistiu em 86 indústrias. Esta amostra é não probabilística e foi definida pelo critério de acessibilidade, obtida durante o período de 13/07/2020 a 08/11/2020.

3.4 Técnicas de Análise dos Dados

Os dados foram analisados por meio da modelagem de equações estruturais (MEE). Optou-se pela utilização deste método multivariado pelo fato de que ele combina aspectos da análise fatorial com a regressão múltipla, e permite a análise simultânea de múltiplas relações de dependência e independência entre variáveis latentes por meio de variáveis observadas, até mesmo nos casos em que uma variável dependente se torna independente em outras relações (HAIR Jr; HULT; RINGLE; SARSTEDT, 2014).

Especificamente, foi adotada na pesquisa a modelagem de equações estruturais com estimação por mínimos quadrados parciais (PLS-SEM). Com o auxílio do pacote estatístico *SmartPLS 2.0 M3*. Esta ferramenta estatística já foi utilizada em inúmeras pesquisas nacionais que investigaram possíveis relações entre as contingências e determinadas características dos SCG nas organizações (como desenho ou uso). Dentre estes pode-se citar Espejo (2008), Junqueira (2010), Montovani (2012), Dutra (2014) e Junqueira et al. (2016).

Optou-se pela utilização da PLS-SEM, pois, esta técnica é robusta à ausência de normalidade multivariada, é viável para amostras pequenas, bem como permite estimação de modelos complexos (muitos construtos, muitas variáveis, muitas relações causais entre construtos) (BIDO; SILVA, 2019). Características estas, presentes nos dados deste estudo.

No tocante ao tamanho mínimo de amostra necessária para avaliação e tratamento adequado dos dados Hair Jr. et al. (2014) explicam que a amostra mínima necessária deveria

ser 10 vezes o número máximo de setas apontando para qualquer construto no modelo de caminhos do PLS. Assim, como no modelo proposto por este estudo o número máximo de setas apontando para um construto é de 4 (como será discutido adiante), o tamanho da amostra obtida de 86 observações, é mais que o dobro da quantidade mínima de 40 observações recomendadas por Hair Jr. et al. (2014).

Além disso, para uma maior robustez o cálculo do tamanho mínimo da amostra também foi realizado utilizando o *software* G*Power 3.1.9.2 (Apêndice 4) com os parâmetros recomendados no estudo de Ringle et al. (2014), que resultou em uma amostra mínima de 85 observações. Portanto, com base nestes dois critérios, verifica-se que a amostra deste estudo (86 observações) é adequada para MEE usando o algoritmo PLS.

O PLS-SEM recebe o nome de “Mínimos Quadrados Parciais” pelo fato de os parâmetros serem estimados por uma série de regressões de mínimos quadrados, ao passo que o termo “parciais” é decorrente do procedimento de estimação iterativa dos parâmetros em blocos (por construto ou variável latente) em detrimento de todo o modelo, estimado simultaneamente (LEE; PETER; FAYARD; ROBINSON, 2011).

Antes da realização da análise multivariada dos dados por meio da MEE, foi realizada a análise univariada por meio das estatísticas descritivas com intuito de conhecer características da amostra, e a bivariada por meio da correlação de *Spearman*. O teste de correlação de *Spearman*, mede a força da associação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de forma que as observações ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos, em duas séries ordenadas (MARTINS; THEÓPHILO, 2016). Este teste é uma alternativa não paramétrica da correlação de *Pearson* e é indicada quando as variáveis do estudo são mensuradas em escala ordinal (OLIVEIRA; CALLADO, 2019).

Cabe ressaltar que a hipótese H₁ sugerindo o tamanho organizacional está positivamente associado as práticas do sistema de controle gerencial da organização, não pôde ser testada utilizando a MEE tendo em vista que este construto seria mensurado utilizando apenas 1 um indicador (faturamento anual bruto). Assim, seguindo as recomendações de Bido, Silva, Souza e Godoy (2009), que, com base em resultados obtidos por meio de simulações, sugerem a utilização de, no mínimo, 5 (cinco) indicadores por construto. Optou-se por não inserir este construto no modelo estrutural. Dessa forma a hipótese 1 foi testada utilizando a correlação de *Spearman*.

3.5 Aspectos Éticos

Buscando cumprir às determinações das pesquisas que envolvem participação de seres humanos, todas as etapas desta pesquisa foram realizadas seguindo os devidos padrões éticos. Além disso, o instrumento utilizado para coleta de dados, foi submetido à apreciação Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade Federal da Paraíba, buscando garantir aos participantes da pesquisa total sigilo sobre sua identificação em todas as divulgações dos resultados provenientes desta pesquisa, bem como o direito de se recusar a participar ou interromper a participação a qualquer momento.

Do mesmo modo, firmou-se o compromisso de não infringir qualquer constrangimento durante o envio e tratamento do questionário. Todos os participantes foram previamente informados da finalidade da pesquisa, para que só assim decidissem livremente se aceitavam participar da pesquisa. Sendo este aceite formalizado pelo Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (APÊNDICE B).

Ressalta-se que o questionário cumpriu todos os requisitos solicitados pelo Comitê de Ética em Pesquisa e foi aceito. Podendo ser consultado por meio Certificado de Apresentação para Apreciação Ética (CAAE), sob o número: 38626220.9.0000.5188 ou pelo parecer número: 4429521.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Estatísticas Descritivas

4.1.1 Objetivo específico 1 - Identificar o perfil dos respondentes e das indústrias paraibanas

A Tabela 2 evidencia algumas características dos profissionais que atuam nas indústrias paraibanas. Com base nos resultados obtidos é possível observar a predominância do gênero masculino entre os respondentes, sendo verificado que cerca de 72% dos cargos de gestão nas indústrias analisadas são ocupados por homens, ao passo que 28% destes são ocupados por mulheres.

Ao se analisar a idade destes profissionais, é possível constatar que a maioria dos cargos de gestão destas indústrias é ocupado por pessoas jovens, visto que 62% dos respondentes têm até 45 anos. Verificou-se ainda a predominância de gestores com idade entre 36 a 45 anos (29,07%), seguidos dos que têm entre 26 a 35 anos (27,90%). Os profissionais acima de 45 anos

ocupam cerca de 38% dos cargos de gestão. Além disso, apenas cerca de 5% dos respondentes tem até 25 anos.

Em relação à escolaridade dos respondentes foi verificado que, de forma geral, estes apresentam considerável nível de qualificação. Pois 46,51% dos respondentes possuem formação superior, 13,95% pós-graduação *lato sensu*, 2,33% mestrado e 1,16% doutorado. Além disso, cerca de 7% dos gestores estudados iniciaram, mas não concluíram o ensino superior. Por fim, observa-se que cerca de 21% dos respondentes concluíram o ensino médio e apenas cerca de 8% dos respondentes possuem ensino fundamental.

Quanto ao cargo ocupado pelos respondentes, nota-se um predomínio de gerentes (32,56%), seguido de proprietários (20,93%) e Diretores (15,12%) que juntos totalizam cerca de 69% dos cargos das indústrias analisadas. O grupo “Outros” é formado por engenheiros, assistentes dos departamentos contábil, pessoal e administrativo. Portanto, observa-se que grande parte dos respondentes possui cargos de níveis decisórios, contribuindo para a consistência e confiabilidade dos dados utilizados no estudo.

Tabela 2 – Perfil socioeconômico dos profissionais das indústrias paraibanas.

Características dos Respondentes	Frequência	%
Gênero		
Masculino	62	72,10
Feminino	24	27,90
Idade		
Até 25 anos	4	4,65
De 26 a 35 anos	24	27,90
De 36 a 45 anos	25	29,07
De 46 a 55 anos	20	23,26
De 46 a 55 anos	13	15,12
Escolaridade		
Ensino Fundamental	7	8,14
Ensino Médio	18	20,93
Ensino Superior Incompleto	6	6,98
Ensino Superior Completo	40	46,51
Pós-Graduação (Especialização)	12	13,95
Mestrado	2	2,33
Doutorado	1	1,16
Cargo na Empresa		
Gerente	28	32,56
Proprietário	18	20,93
Diretor	13	15,12
Outros	10	11,63
Administrador	7	8,14
Sócio-Administrador	6	6,98
Analista Contábil/Financeiro	2	2,32
Controller	1	1,16
Consultor	1	1,16
Tempo de atuação na Empresa		
Até 5 anos	20	23,26
De 6 a 10 anos	35	40,70
De 11 a 15 anos	10	11,63

De 16 a 20 anos	7	8,14
Acima de 20 anos	14	16,27
Tempo de Experiência no Cargo		
Até 5 anos	27	31,40
De 6 a 10 anos	31	36,05
De 11 a 15 anos	10	11,63
De 16 a 20 anos	5	5,80
Acima de 20 anos	13	15,12
Total	86	100

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Ainda com base na Tabela 2, ao analisar o tempo de atuação dos profissionais na empresa, verifica-se que a maioria destes está há mais de 5 anos na organização (76,74%). Deste total, cerca de 20% dos profissionais possuem de 11 a 20 anos de atuação e cerca de 16% destes estão na empresa a mais de 20 anos. Contribuindo para a confiabilidade das informações fornecidas pelos respondentes, tendo em vista o alto grau de conhecimento destes em relação a empresa. Apenas cerca de 23% dos participantes, estão na empresa a menos de 5 anos.

Por fim, procurou-se obter informações acerca do tempo de experiência dos respondentes no cargo. Verificando de forma mais específica o tempo de preparo deste profissional em sua carreira, para exercer uma função gerencial. Sendo constatado que 68,69% dos participantes exercem cargo de gestão há mais de 5 anos, 17,43% possuem de 11 a 20 anos de experiência na função e 15,12% dos profissionais exerce o cargo há mais de 20 anos.

Em seguida, foi analisado o perfil das indústrias, sendo suas características evidenciadas na Tabela 3. Com base nos resultados encontrados é possível verificar que as indústrias estão distribuídas em segmentos variados. O segmento que comporta o maior número de indústrias é o de fabricação de produtos diversos (17,44%), seguido de Construção de Edifícios (13,95%), confecção de artigos do vestuário e acessórios (12,80%) e Fabricação de Produtos Alimentícios (12,80%). Que juntos, representam 57% dos segmentos de todas as indústrias analisadas.

Tabela 3 – Segmento de atuação, tempo de atuação e quantidade de funcionários das indústrias da Paraíba

Características	Frequência	%
Segmento de Atuação		
Fabricação de Produtos Diversos	15	17,44
Construção de Edifícios	12	13,95
Confecção de Artigos do Vestuário e Acessórios	11	12,80
Fabricação de Produtos Alimentícios	11	12,80
Fabricação de Produtos Têxteis	7	8,14
Fabricação de Bebidas	5	5,81
Coleta, Tratamento e Disposição de Resíduos; Recuperação de Materiais	4	4,65
Edição e Edição Integrada à Impressão	4	4,65
Fabricação de Coque, de Produtos Derivados do Petróleo e de Biocombustíveis	4	4,65
Extração de Minerais	3	3,49
Fabricação de Produtos de Borracha e Material Plástico	3	3,49
Fabricação de Móveis	2	2,33
Atividades dos Serviços de Tecnologia da Informação	1	1,16
Captação, Tratamento e Distribuição de Água	1	1,16
Fabricação de Máquinas e Equipamentos	1	1,16
Manutenção, Reparação e Instalação de Máquinas e Equipamentos	1	1,16
Metalurgia	1	1,16
Tempo de Atuação		
Até 5 anos	7	8,15
De 6 a 10 anos	23	26,74
De 11 a 15 anos	12	13,95
De 16 a 20 anos	9	10,47
De 21 a 25 anos	8	9,30
De 26 a 30 anos	5	5,81
Acima de 30 anos	22	25,58
Quantidade de Funcionários		
Até 19 funcionários	45	52,33
De 20 a 99 Funcionários	22	25,58
De 100 a 499	10	11,63
Acima de 500 funcionários	9	10,47
Total	86	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Outra característica investigada foi o tempo de atuação da empresa no mercado. Dessa forma, é possível observar na Tabela 3 que a grande maioria das empresas (65,11%) atuam no mercado há mais de 10 anos. Destas, 15% possuem entre 21 a 30 anos de operação e cerca de 26% das indústrias estão há mais de 30 anos atuando no mercado. Demonstrando que se trata de indústrias já consolidadas no mercado em que atuam. De modo que apenas 8,15% destas operam há menos de 5 anos.

Por fim, no tocante a quantidade de funcionários com base no critério estabelecido pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2020). É possível verificar a predominância das microempresas (52,33%) e empresas de pequeno porte (25,58%). Apenas 11,63% das indústrias da amostra podem ser consideradas como de médios porte e 10,47% como indústrias de grande porte.

4.1.2 Objetivo específico 2 – Identificar os fatores contingenciais a que as indústrias analisadas estão expostas

Após conhecer as características dos gestores e das indústrias objeto de análise, deu-se continuidade a análise para conhecer as contingências a que as indústrias estão expostas. Dessa forma, a Tabela 4 evidencia a incerteza ambiental percebida por parte das empresas analisadas. Com base nos resultados obtidos, é possível constatar que no ambiente destas empresas o dinamismo está mais presente do que a estabilidade. É possível constatar que para todos os indicadores que formam este construto, o ambiente é mais percebido como dinâmico (média acima de 3).

Tabela 4 – Incerteza ambiental percebida pela amostra de indústrias da Paraíba

Incerteza Ambiental	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
Fornecedores de materiais e componentes					
1. Suas Mudanças de Preços	3,64	4	1,11	1	5
2. Alterações na Qualidade	3,12	3	1,30	1	5
3. Introdução de novos materiais e componentes	3,05	3	1,38	1	5
Ações dos Concorrentes					
1. Suas Mudanças de Preços	3,5	4	1,14	1	5
2. Mudanças na qualidade dos produtos	3,30	3	1,18	1	5
3. Introdução de novos produtos	3,31	3	1,26	1	5
Ações dos Clientes					
1. Demanda por produtos existentes	3,82	4	1,05	1	5
2. Demanda por novos produtos	3,81	4	1,17	1	5
Governo/ Agências Reguladoras					
1. Mudanças nas regulamentações do setor	3,13	3	1,34	1	5
Observações			86		

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

É possível observar que o menor nível de incerteza percebido está relacionado aos fornecedores. Especificamente, constatou-se que a introdução de novos materiais e componentes e alterações na qualidade apresentou uma menor incerteza em relação aos demais. Contudo, é possível observar mudanças mais frequentes nos preços destes fornecedores.

Além disso, verifica-se um aumento na percepção da incerteza ao se analisar as variáveis que representam as ações dos concorrentes. Este resultado, pode ser decorrente da intensa competição vivenciada pelas empresas, tendo em vista o número cada vez maior de indústrias concorrendo em segmentos específicos do mercado. Do mesmo modo, constata-se que os maiores níveis de incerteza percebida estão relacionados aos clientes. Considerando que os consumidores estão cada vez mais exigentes antecipar suas demandas por produtos novos ou existentes não é uma tarefa simples para as indústrias analisadas, o que também pode estar relacionado ao aumento da concorrência visto que os consumidores possuem uma maior capacidade de comparação entre as empresas (ESPEJO, 2008).

A Tabela 5 apresenta as estatísticas descritivas para o construto estratégia. Com base nos resultados obtidos é possível verificar que o posicionamento estratégico por parte das indústrias analisadas, é a estratégia de diferenciação. Pois, estas indústrias parecem priorizar estratégias de fornecimento de produtos de alta qualidade, a customização de produtos e serviços conforme especificações dos clientes, bem como o fornecimento de um pós-venda eficaz. Este posicionamento pode ser decorrente da elevada incerteza percebida principalmente em relação aos clientes e concorrentes. Pois, em ambientes onde a competição é crescente, a utilização de estratégias voltadas a diferenciação tende a ser crescente (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

Tabela 5 – Prioridades estratégicas da amostra de indústrias da Paraíba

Prioridades Estratégicas	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
1. Fornecer produtos de alta qualidade.	4,59	5	1,08	0	5
2. Alcançar menor custo de produção que os concorrentes.	4,10	5	1,35	0	5
3. Customizar produtos e serviços de acordo com as necessidades dos clientes.	4,17	5	1,31	0	5
4. Fornecer serviço e suporte pós-venda eficazes.	4,10	5	1,38	0	5
5. Redução de custos no processo produtivo.	4,03	5	1,43	0	5
6. Oferecer produtos a um preço mais baixo que a concorrência.	3,29	4	1,64	0	5
Observações	86				

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

No tocante a estratégia de liderança em custos, é possível verificar que as indústrias também atribuem um nível de importância considerável as variáveis referentes a este posicionamento estratégico. Contudo, esta importância é menor quando comparado a estratégia de diferenciação. Visto que as prioridades estratégicas associadas ao fornecimento dos produtos a um preço mais baixo que a concorrência e a redução de custos no processo produtivo apresentaram um menor nível de importância atribuída por parte das indústrias. Apenas a variável relacionada ao alcance de menor custo de produção, obteve um nível de importância equivalente as variáveis da estratégia de diferenciação.

A Tabela 6 evidencia as estatísticas descritivas para o construto tecnologia. De forma geral, é possível observar que a utilização de tecnologias por parte das indústrias é baixa. Sendo que a tecnologia menos utilizada é o comércio eletrônico (aplicativos, página na internet, etc.), esta baixa utilização pode ser decorrente da atividade econômica das empresas objeto de análise.

Da mesma forma, observou-se baixa utilização de tecnologias para acompanhar a fabricação e montagem de componentes, bem como o gerenciamento da relação com o cliente.

Tabela 6 – Tecnologia utilizada pela amostra de indústrias da Paraíba

Tecnologia	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
1. Comércio Eletrônico	2,52	3	1,94	0	5
2. CRM (gerenciamento da relação com o cliente)	2,78	3	1,84	0	5
3. Fabricação e montagem de componentes	2,73	3	1,77	0	5
4. Programação de montagem e produção	2,99	3	1,78	0	5
5. Teste/inspeção de qualidade e gestão de materiais	3,22	4	1,76	0	5
Observações	86				

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Verificou-se que são mais utilizadas tecnologias para realizações de inspeção de qualidade e gestão de materiais e para a programação de montagem e produção. Essa preocupação, principalmente na utilização de tecnologias para realização de inspeção de qualidade, pode estar associada a busca por uma estratégia de diferenciação dos produtos (Tabela 5) em que foram observados uma maior preocupação no fornecimento de produtos de alta qualidade.

Dando sequência a análise das variáveis contingenciais, a Tabela 7 evidencia o porte das indústrias utilizando a classificação do BNDES (2020). Com base nos resultados, verifica-se que a maioria das indústrias analisadas são classificadas como micro empresas (45.35%). As pequenas empresas representam 27.91% da amostra, ao passo que 25.58% das indústrias analisadas são de médio porte. Apenas 1 empresa da amostra investigada, classifica-se como de grande porte, apresentando faturamento bruto anual no ano de 2019 superior a 300 milhões.

Tabela 7 – Tamanho organizacional da amostra de indústrias da Paraíba

Tamanho Organizacional		Frequência	%	%Cumulativo
Micro empresa	Até R\$ 360 mil	39	45,35	45,35
Pequena empresa	Superior a R\$ 360 mil e inferior ou igual a R\$ 4,8 milhões	24	27,91	73,26
Média empresa	Superior a R\$ 4,8 milhões e inferior ou igual a R\$ 300 milhões	22	25,58	98,84
Grande Empresa	Superior a R\$ 300 milhões	1	1,16	100,00
Total		86	100,00	100,00

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A Tabela 8 apresenta as estatísticas descritivas do construto estrutura, especificamente em relação à delegação de autoridade. De forma geral pode-se verificar que as indústrias objeto de análise apresentam uma estrutura mais centralizada em que as decisões importantes são tomadas por poucas ou apenas uma pessoa.

Tabela 8 – Estrutura organizacional da amostra de indústrias da Paraíba

Estrutura	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
1. Desenvolvimento de novos produtos e serviços	2,60	3	1,78	0	5
2. Contratação e demissão de pessoal da gerência ou administração	2,29	2,5	1,88	0	5
3. Seleção de novos investimentos	2,38	3	1,82	0	5
4. Estabelecer preços de novos produtos e alterações significativas nos preços dos produtos disponíveis no mercado	2,31	2	1,88	0	5
5. Definição de orçamento	2,59	3	1,79	0	5
Observações	86				

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Observa-se que as áreas em que são delegadas maior autoridade para tomada de decisões são desenvolvimento de novos produtos e serviços, definição de orçamento e seleção de novos investimentos, respectivamente. Ao passo que se observa menor delegação de autoridade para contratação e demissão de pessoal da gerência e para estabelecer preços de novos produtos e alterações significativas nos preços dos produtos disponíveis no mercado.

4.1.3 Objetivo específico 3 – Verificar a utilização de práticas gerenciais relacionadas aos PGCG nos SCG das indústrias

A Tabela 9 apresenta as características do SCG das indústrias analisadas. Ao serem questionadas quanto a existência de um SCG nas organizações 40.70% dos respondentes afirmaram possuir um SCG estruturado, contendo ferramentas e práticas bem definidas e formalmente utilizadas em diferentes áreas da empresa. Por sua vez, a maioria das empresas informaram possuir um SCG não estruturado, fazendo uso de algumas ferramentas e práticas para acompanhar operações específicas, porém, sem haver utilização em todas as áreas da empresa, e nem possuir tanta formalização. O que é coerente com o perfil das indústrias analisadas (em sua maioria formada por micro e pequenas empresas).

Tabela 9 – Características do sistema de controle gerencial da amostra de indústrias da Paraíba

Características do SCG	Frequência	%	%Cumulativo
SCG Utilizado Pela Empresa			
1. Estruturado	35	40,70	40,70
2. Não estruturado	47	54,65	95,35
3. Outro	4	4,65	100,00
Fornecimento de Informações para o SCG			
1. Contabilidade	42	48,84	48,84
2. Contratação de consultorias	5	5,81	54,65
3. Experiência obtida em situações semelhantes	29	33,72	88,37
4. Outro	10	11,63	100,00
Total	86	100	100

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Além disso, verificou-se que na maioria das indústrias a fonte de informação utilizada para execução das práticas contidas no SCG são provenientes da contabilidade (48,84%), seguida de experiências obtidas em situações semelhantes (33,72%). Além disso, 5,81% da amostra informou que contrata consultorias para obter informações que serão utilizadas para a o desenho do SCG e 11,63% da amostra obtém informação em outras fontes.

A Tabela 10 evidencia os atributos do SCG. Com base nas informações obtidas é possível observar que na maioria das indústrias (74,42%), o SCG fornece informações históricas. Contudo, observa-se que os SCG oferecem pouca informação voltada para o futuro, visto que estas informações estão presente em apenas 39,53% dos SCG da amostra, sugerindo que os SCG das indústrias analisadas apresentam um escopo restrito (CHENHALL; MORRIS, 1986).

No tocante a tempestividade, é possível observar que informações gerenciais são disponibilizadas rapidamente pelo SCG de 52,33% das indústrias, e para 68,60% destas a frequência com que as informações são disponibilizadas é de acordo com a necessidade do gestor (diária, mensal, etc). Sugerindo que o SCG destas indústrias pode ser considerado tempestivo (CHENHALL; MORRIS, 1986).

Tabela 10 – Atributos do sistema de controle gerencial da amostra de indústrias da Paraíba

Atributos do SCG	Sim	Freq.	Não	Freq.	Total	Total%
1. O sistema fornece informações históricas	64	74,42	22	25,58	86	100
2. O sistema fornece informações sobre o futuro	34	39,53	52	60,47	86	100
3. As informações gerenciais são disponibilizadas rapidamente	45	52,33	41	47,67	86	100
4. A frequência com que as informações são disponibilizadas é de acordo com a necessidade	59	68,60	27	31,40	86	100
Observações	86					

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A Tabela 11 apresenta as práticas que compõe o SCG das indústrias paraibanas. Com base nestes resultados, é possível verificar que à luz do preconizado pelos PGCG às indústrias analisadas não possuem uma função de contabilidade gerencial eficaz. Pois, apresentam um nível relativamente baixo de adoção de práticas gerenciais relacionadas aos PGCG (média abaixo de 3) em seu SCG. Contudo, ao analisar a mediana verifica-se um uso razoável de tais práticas, visto que esta variou entre 3 e 4 para todas as práticas.

Tabela 11 – Práticas do SCG pela amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõe o SCG	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
1. Custo de Transformação e Gestão	2,67	3	1,83	0	5
2. Estratégia Financeira	2,86	3	1,89	0	5
3. Controle Interno	2,98	4	1,81	0	5
4. Avaliação de Investimentos	2,71	3	1,89	0	5
5. Controle e Gestão Orçamentária	2,98	3	1,91	0	5
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto.	2,94	3,5	1,79	0	5
7. Gestão de Projetos	2,71	3	1,93	0	5
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	2,73	3	1,91	0	5
9. Gestão de Recursos	2,81	3	1,92	0	5
10. Gestão de Risco	2,89	3,5	1,87	0	5
11. Gestão Tributária Estratégica	3,13	4	1,86	0	5
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	3,14	4	1,83	0	5
Observações	86				

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Assim, é possível observar que as práticas gerenciais mais adotadas pelas indústrias foram Tesouraria e Gestão de Caixa (3,14), e Gestão Tributária Estratégica (3,13). O que demonstra a preocupação das indústrias com aspectos financeiros, adotando práticas que auxiliem na administração e controle dos recursos da organização. Bem como a utilização de práticas contábeis para acompanhar os impactos de aspectos fiscais sobre as decisões de investimento de capital, e a realização de planejamento tributário.

Este resultado, demonstrando que a Gestão Tributária Estratégica é a prática mais adotada no SCG das indústrias chama a atenção. Tendo em vista que a literatura mostra que os gestores de empresas de pequeno porte (como a maioria das indústrias da amostra) percebem a contabilidade como sendo importante para atender a finalidades fiscais e trabalhistas (DA SILVA; MIRANDA; FREIRE; DOS ANJOS, 2010; KOS; ESPEJO; RAIFUR; ANJOS, 2013; MOREIRA et al., 2013). Dessa forma, os gestores podem acreditar que o fato de eles efetuarem a apuração e pagamento de tributos seja a realização de Gestão Tributária Estratégica. Podendo sinalizar uma visão distorcida do controle gerencial por parte da amostra deste estudo.

Dando sequência a análise verificou-se que as práticas de controle interno e controle e gestão apresentaram acentuado nível de utilização (ambas com média de utilização de 2,98), seguido da prática relacionada à decisão sobre preço, desconto e produto (2,94). É possível observar ainda que a prática com menor nível de utilização foi a de custo de transformação e gestão (2,67). O que sinaliza que as indústrias podem não estar tão preocupadas na utilização de práticas que foquem no exercício de redução de desperdícios e custos. Este achado é compatível com o maior foco na estratégia de diferenciação observada na Tabela 5. Por fim, observa-se que de forma geral, as demais práticas apresentam níveis de utilização semelhantes.

4.1.4 Objetivo específico 4 – Identificar o desempenho organizacional das indústrias paraibanas.

A Tabela 12 evidencia o desempenho percebido pelos gestores das indústrias em relação aos principais concorrentes. Cumpre ressaltar que para fins da análise dos dados, a escala de mensuração foi alterada. Quando da coleta de dados, a escala variava de -3 a 3. Em que -3 indicava um desempenho muito inferior aos concorrentes; 0 indicava desempenho igual aos dos concorrentes; e 3 indicava um desempenho muito superior aos concorrentes; além disso, a escala continha a opção “NU” para os casos em que a empresa não utilizava o respectivo indicador. Contudo, para fins de análise a escala apresentava problemas uma vez que tanto os gestores das indústrias que informaram que não utilizavam determinado indicador, quanto os gestores que informavam um desempenho igual ao da concorrência seria atribuído o valor de 0 na escala.

Portanto, a escala ajustada varia de 0 a 7. Em que 0 indica que o indicador de desempenho não é utilizado pela empresa, 1 indica um desempenho muito inferior aos concorrentes, 4 indica desempenho igual aos dos concorrentes, e 7 indica um desempenho muito superior aos concorrentes. Assim, a escala antes e após os ajustes (respectivamente) pode ser demonstrada da seguinte forma: -3= 1; -2= 2; -1= 3; 0= 4; 1= 5; 2=6; 3=7.

Isto posto, pode-se prosseguir com a análise descritiva das variáveis do estudo. Dessa forma, a Tabela 12 evidencia o desempenho percebido pelos gestores das indústrias em relação aos principais concorrentes.

Tabela 12 – Desempenho organizacional da amostra das indústrias da Paraíba

Desempenho	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
1. Evolução do montante do faturamento (vendas)	4,05	5	2,41	0	7
2. Grau de participação da sua empresa no mercado	4,55	5	2,30	0	7
3. Margem de lucro	4,39	5	2,17	0	7
4. Rentabilidade do patrimônio	4,19	5	2,45	0	7
5. Retorno sobre o investimento	4,23	5	2,36	0	7
6. Índice de satisfação dos clientes	5,55	6	1,94	0	7
7. Nível de qualidade do produto	5,56	6	2,00	0	7
8. Evolução do número de clientes	5,14	6	1,96	0	7
Observações	86				

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Com base nos resultados da Tabela 12 é possível verificar que no geral, o desempenho percebido pelos gestores das indústrias analisadas para o ano de 2019, é um pouco superior ao desempenho dos principais concorrentes (média e mediana superiores a 4) para todos os indicadores analisados.

Mais especificamente, nota-se que os maiores níveis de desempenho percebido pelos gestores foram alcançados em medidas não financeiras como nível de qualidade do produto (5,56), índice de satisfação dos clientes (5,55) e evolução do número de clientes (5,14), respectivamente. O desempenho superior para estas medidas podem ser reflexos (dentre outros fatores) de um maior foco na estratégia de diferenciação pelas indústrias (Tabela 5). Observa-se ainda que o menor nível de desempenho percebido pelos gestores, está na evolução do montante de faturamento que no geral mostra-se bem próximo a evolução dos principais concorrentes.

Portanto, diante do exposto, é possível concluir que os objetivos específicos foram alcançados. Dessa forma, continuou-se a análise para o alcance do objetivo geral. Como anteriormente mencionado, para o alcance deste objetivo e, conseqüentemente, responder o problema de pesquisa, foram utilizadas a correlação de *Spearman* e a MEE. Conforme será apresentado a seguir.

4.2 Análise de Correlação

Inicialmente analisou-se a correlação entre as variáveis para que fosse possível verificar a direção e a força da associação entre as variáveis analisadas. Assim, a Tabela 13 apresenta os resultados da correlação de *Spearman* entre o construto ambiente e o SCG. Com base nos resultados é possível observar uma associação positiva e estatisticamente significativa entre a maioria das dimensões que representam estas variáveis. Portanto, de forma geral é possível afirmar que quanto maior a incerteza percebida pelas empresas, maior tende a ser a utilização das práticas relacionadas aos PGCG no SCG.

Tabela 13 – Correlação entre a incerteza ambiental e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõe o SCG	Incerteza Ambiental								
	MPF	AQF	INM	MPC	MQP	NPC	DPE	DNP	MRS
1. Custo de Transformação e Gestão	0.26*	0.35**	0.33**	0.25*	0.42**	0.19	0.35**	0.24*	0.54**
2. Estratégia Financeira	0.26*	0.33**	0.27*	0.32**	0.41**	0.23*	0.38**	0.30**	0.37**
3. Controle Interno	0.27*	0.24*	0.18	0.31**	0.40**	0.24*	0.38**	0.27*	0.42**
4. Avaliação de Investimentos	0.24*	0.32**	0.31**	0.25*	0.49**	0.30**	0.34**	0.28**	0.46**
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.22*	0.28**	0.27*	0.25*	0.46**	0.26*	0.35**	0.26*	0.49**
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto.	0.23*	0.32**	0.21*	0.31**	0.43**	0.27*	0.34**	0.20	0.47**
7. Gestão de Projetos	0.18	0.30**	0.20	0.24*	0.50**	0.29**	0.35**	0.25*	0.39**
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.33**	0.34**	0.19	0.23*	0.40**	0.27*	0.42**	0.21	0.36**
9. Gestão de Recursos	0.29**	0.36**	0.25*	0.33**	0.42**	0.20	0.35**	0.16	0.43**
10. Gestão de Risco	0.27*	0.33**	0.27*	0.33**	0.42**	0.28*	0.31**	0.24*	0.39**
11. Gestão Tributária Estratégica	0.34**	0.23*	0.12	0.28**	0.28**	0.18	0.42**	0.16	0.18
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.35**	0.29**	0.24*	0.32**	0.30**	0.14	0.37**	0.12	0.37**
Observações	86								

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Legenda: MPF = Mudanças de preços dos fornecedores; AQF = Alterações na qualidade dos fornecedores; INM = Introdução de novos materiais e componentes pelos fornecedores; MPC = Mudanças de preços dos concorrentes; MQP = Mudanças na qualidade dos produtos dos concorrentes; NPC = Introdução de novos produtos pelos concorrentes; DPE = Demanda dos clientes por produtos existentes; DNP = Demanda dos clientes por novos produtos; MRS = Mudanças nas regulamentações do setor.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Merecem destaque as dimensões da incerteza ambiental relacionada a demanda dos clientes por produtos existentes (DPE), mudanças na qualidade dos produtos dos concorrentes (MQP), mudanças de preços dos concorrentes (MPC) e alterações na qualidade dos fornecedores (AQF), pois estas dimensões apresentaram forte associação com todas as práticas relacionadas aos PGCG que compõe o SCG. Sendo que, dentre estas, a dimensão da incerteza relacionada aos concorrentes é a que apresenta maior associação às práticas.

Observa-se ainda que as dimensões da incerteza relacionadas às mudanças nas regulamentações do setor (MRS) e as mudanças de preços dos fornecedores (MPF) também apresentam associação com a maioria das práticas relacionadas aos PGCG. Por fim, foi constatado que a demanda dos clientes por novos produtos (DNP) foi a dimensão que apresentou uma menor associação às práticas. Estes achados sugerem que quanto mais incerto é o ambiente, maior é a necessidade das organizações de adotarem um SCG eficaz que auxilie aos gestores fornecendo informações de qualidade para que estes possam se adequar às incertezas.

Este resultado se alinha as proposições teóricas de Haldma e Lääts (2002), que sugerem que ambientes incertos requerem SCG sofisticados, assim como a inclusão de novas práticas contábeis aquelas já em uso pela organização, buscando obter informações relevantes e tempestivas para assegurar melhores decisões. Além disso, se alinha a evidências empíricas que verificaram que a incerteza ambiental afeta as práticas gerenciais e SCG utilizados pelas

empresas (HALDMA; LÄÄTS, 2002; AGBEJULE, 2005; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; HOQUE, 2011; LUCIANETTI et al., 2018; SHAHZADI et al., 2018).

Dando sequência a análise de correlação, a Tabela 14 evidencia a associação entre as prioridades estratégicas das indústrias e as práticas do SCG sob a perspectiva dos PGCG. Com base nestes resultados, foi possível constatar que algumas prioridades estratégicas adotadas pelas indústrias se associam positivamente as práticas relacionadas aos PGCG que compõe o SCG. Além disso, observa-se que as prioridades com maior foco na estratégia de diferenciação (SPV, CPS e PAQ) apresentaram associação um pouco maior com tais práticas, quando comparado a estratégia de liderança em custos (RCP, PAQ, PPB).

Tabela 14 – Correlação entre as prioridades estratégicas e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõe o SCG	Prioridades Estratégicas					
	PAQ	MCP	CPS	SPV	RCP	PPB
1. Custo de Transformação e Gestão	0.24*	0.33**	0.28**	0.37**	0.30**	0.19
2. Estratégia Financeira	0.21*	0.33**	0.28**	0.42**	0.34**	0.19
3. Controle Interno	0.21	0.27*	0.37**	0.39**	0.27*	0.18
4. Avaliação de Investimentos	0.20	0.28**	0.30**	0.45**	0.33**	0.13
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.20	0.33**	0.24*	0.37**	0.32**	0.16
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto.	0.16	0.25*	0.29**	0.28**	0.33**	0.18
7. Gestão de Projetos	0.04	0.20	0.19	0.34**	0.25*	0.11
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.20	0.30**	0.34**	0.40**	0.31**	0.19
9. Gestão de Recursos	0.22*	0.28**	0.33**	0.37**	0.26*	0.19
10. Gestão de Risco	0.20	0.29**	0.28**	0.28**	0.34**	0.22*
11. Gestão Tributária Estratégica	0.19	0.11	0.26*	0.32**	0.12	0.19
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.12	0.25*	0.25*	0.37**	0.21	0.12
Observações	86					

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Legenda: PAQ = Produtos de alta qualidade; MCP = Menor custo de produção; CPS = Customizar produtos e serviços; SPV = Serviço e suporte pós-venda eficazes; RCP = Redução de custos no processo produtivo; PPB = Oferecer produtos a um preço mais baixo.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Assim, a prioridade estratégica com maior associação com as práticas do SCG foi a busca por fornecimento de serviço e suporte pós-venda eficazes (SPV), sendo verificado que as indústrias que dão maior enfoque a esta prioridade tendem a utilizar em seu SCG mais práticas relacionadas aos PGCG. Ao passo que a prioridade estratégica que apresenta um maior foco em oferecer produtos a um preço mais baixo que a concorrência (PPB) foi a que apresentou uma menor associação com as práticas, sendo verificada em apenas uma (gestão de risco).

Portanto, de forma geral é possível observar que diferentes prioridades estratégicas requerem SCG com práticas relacionadas aos PGCG diferentes, visto que as necessidades informacionais para atingir estratégias específicas divergem. Alinhando-se, portanto, ao argumentado pela literatura (LANGFIELD-SMITH, 1997; AUZAIR; LANGFIELD-SMITH,

2005; CHENHALL, 2007; OTLEY, 2016). Além disso, estes resultados vão ao encontro do que foi verificado em estudos anteriores que encontraram uma relação entre a estratégia e as práticas gerenciais, bem como com o desenho e uso do SCG (VAN DER STEDE, 2000; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; KING et al., 2010; JUNQUEIRA et al., 2016).

Dando sequência a análise, a Tabela 15 apresenta a correlação entre as tecnologias utilizadas pelas indústrias e as práticas do SCG sob a perspectiva dos PGCG. Com base nos resultados obtidos é possível constatar que praticamente todos os indicadores do construto tecnologia apresentaram forte associação positiva e estatisticamente significativa com as práticas relacionadas aos PGCG que compõe o SCG. Apenas o indicador relacionado a utilização de tecnologias na fabricação e montagem de componentes (FMC) não apresentou associação com as práticas Controle e Gestão Orçamentária e Gestão Tributária Estratégica.

Tabela 15 – Correlação entre a tecnologia e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõe o SCG	Tecnologia				
	CE	CRM	FMC	PMP	TQG
1. Custo de Transformação e Gestão	0.31**	0.52**	0.25*	0.44**	0.39**
2. Estratégia Financeira	0.34**	0.42**	0.22*	0.35**	0.32**
3. Controle Interno	0.41**	0.55**	0.29**	0.40**	0.40**
4. Avaliação de Investimentos	0.39**	0.50**	0.27*	0.42**	0.42**
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.29**	0.50**	0.16	0.37**	0.41**
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto.	0.31**	0.41**	0.26*	0.36**	0.35**
7. Gestão de Projetos	0.42**	0.51**	0.24*	0.31**	0.35**
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.40**	0.45**	0.33**	0.41**	0.39**
9. Gestão de Recursos	0.37**	0.49**	0.36**	0.43**	0.36**
10. Gestão de Risco	0.31**	0.45**	0.28**	0.37**	0.33**
11. Gestão Tributária Estratégica	0.22*	0.25*	0.17	0.32**	0.28**
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.37**	0.52**	0.24*	0.33**	0.36**
Observações	86				

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Legenda: CE = Comércio Eletrônico; CRM = Gerenciamento da relação com o cliente; FMC = Fabricação e montagem de componentes; PMP = Programação de montagem e produção; TQG = 5. Teste/inspeção de qualidade e gestão de materiais.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Dessa forma, é possível inferir que quanto maior a utilização de tecnologia da informação e de tecnologias no processo de fabricação dos produtos maior tende a ser a utilização de práticas relacionadas aos PGCG no SCG das organizações. Além disso, chama-se a atenção para a forte associação entre o gerenciamento da relação com o cliente (CRM) com as práticas do SCG, pois a maioria dos indicadores apresentaram uma associação superior a 0,45. Do mesmo modo, as tecnologias utilizadas no teste/inspeção de qualidade e gestão de materiais (TQG), e na programação de montagem e produção (PMP) também apresentam forte

associação, seguidas do comércio eletrônico (CE) e fabricação e montagem de componentes (FMC).

Assim, observa-se que as práticas relacionadas aos PGCG utilizadas no SCG das organizações estão associadas ao nível de tecnologia utilizada. Este achado corrobora os argumentos da pesquisa de Oyewo et al. (2020), afirmando que as empresas necessitam manter e gerenciar um volume de dados cada vez maior sobre receitas, vendas, clientes e concorrentes de forma eletrônica e com processos automatizados, de modo que as práticas gerenciais adotadas podem depender da tecnologia utilizada. Do mesmo modo, estes achados corroboram as evidências fornecidas em estudos anteriores (AZUDIN; MANSOR, 2018; GHASEMI et al., 2019; OYEWO et al., 2020; PHAM et al. 2020) que apontam para a influência positiva da tecnologia sobre o desenho e características dos SCG, bem como o uso de práticas avançadas de contabilidade gerencial.

A Tabela 16 evidencia a correlação entre a estrutura organizacional e as práticas do SCG sob a perspectiva dos PGCG. Os resultados suportam a existência de uma forte associação positiva e estatisticamente significativa entre as variáveis analisadas. Demonstrando que quanto mais descentralizada é a estrutura das indústrias, maior tende a ser a utilização de práticas relacionadas aos PGCG no SCG. Este resultado é coerente com a expectativa teórica que devido um maior distanciamento entre propriedade e controle organizacional, é possível que a tomada de decisão em empresas descentralizadas necessite de um maior volume de práticas gerenciais (KING et al. 2010), buscando obter informações tempestivas, relevantes e inovadoras em diferentes setores da organização (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

Ressalta-se que o único indicador do construto estrutura que não se associou de forma significativa foi o item relacionado a delegação de autoridade para estabelecer preços de novos produtos e alterações significativas nos preços dos produtos disponíveis no mercado (PNP) que não apresentou associação com a prática de gestão tributária estratégica.

Tabela 16 – Correlação entre a estrutura organizacional e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõe o SCG	Estrutura Organizacional				
	NPS	CDP	SNI	PNP	DO
1. Custo de Transformação e Gestão	0.44**	0.43**	0.47**	0.31**	0.40**
2. Estratégia Financeira	0.38**	0.36**	0.46**	0.33**	0.42**
3. Controle Interno	0.39**	0.39**	0.43**	0.34**	0.43**
4. Avaliação de Investimentos	0.49**	0.41**	0.47**	0.44**	0.48**
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.47**	0.44**	0.43**	0.31**	0.46**
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto.	0.43**	0.24*	0.33**	0.40**	0.41**
7. Gestão de Projetos	0.46**	0.42**	0.45**	0.42**	0.55**
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.42**	0.38**	0.42**	0.35**	0.43**
9. Gestão de Recursos	0.35**	0.35**	0.41**	0.32**	0.38**
10. Gestão de Risco	0.33**	0.31**	0.43**	0.36**	0.37**
11. Gestão Tributária Estratégica	0.28**	0.28**	0.25*	0.19	0.33**
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.30**	0.34**	0.40**	0.32**	0.45**
Observações	86				

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Legenda: NPS = Desenvolver novos produtos e serviços; CDP = Contratação e demissão de pessoal da gerência ou administração; SNI = Seleção de novos investimentos; PNP = Estabelecer preços de novos produtos e alterações significativas nos preços dos produtos disponíveis no mercado; DO = Definição de orçamento.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A Tabela 17 evidencia a associação entre o tamanho organizacional e as práticas do SCG sob a perspectiva dos PGCG. A H_1 previa que o tamanho organizacional está positivamente associado com as práticas do SCG. Contudo, apesar de a literatura sugerir que a utilização das práticas gerenciais tende a aumentar a medida em que aumenta o tamanho da empresa (HALDMA; LÄÄTS, 2002; FERREIRA; OTLEY, 2009), os resultados mostram que não existe associação significativa entre o tamanho e as práticas do SCG. Sugerindo que o nível de utilização de práticas relacionadas aos PGCG no SCG das indústrias não se altera a medida em que a empresa cresce e, portanto, não permitindo aceitar H_1 .

Cabe ressaltar que é possível que parte deste resultado seja explicado pelo fato de a grande maioria (73,26%) da amostra desta pesquisa ser formada por micro e pequenas indústrias e, portanto, apresentando baixa variabilidade.

Tabela 17 – Correlação entre o tamanho organizacional e o SCG da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõe o SCG	Tamanho
1. Custo de Transformação e Gestão	0.21
2. Estratégia Financeira	0.08
3. Controle Interno	0.17
4. Avaliação de Investimentos	0.07
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.17
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto.	0.00
7. Gestão de Projetos	0.14
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.09
9. Gestão de Recursos	0.04
10. Gestão de Risco	-0.06
11. Gestão Tributária Estratégica	0.00
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.10
Observações	86

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Desta forma, os resultados contrastam as evidências empíricas que apontam pra a influência do tamanho da organização sobre a utilização de práticas gerenciais (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; KING et al., 2010; AHMAD; ZABRI, 2015), inclusive sob a ótica dos PGCG (OYEWU, 2020). Contudo, corrobora os resultados encontrados na pesquisa de Klein e Almeida (2017) que no contexto de indústrias paranaenses não constatarem relação entre o porte das organizações e utilização de práticas de contabilidade gerencial.

A Tabela 18 evidencia a correlação entre o SCG sob a perspectiva dos PGCG e o desempenho organizacional. Com base nos resultados obtidos é possível verificar a existência de associações positivas e significativas entre algumas práticas relacionadas aos PGCG que compõe o SCG e o desempenho organizacional medido por diferentes métricas. Foi verificado que quanto maior a utilização destas práticas maior o Retorno sobre o investimento (RSI) das indústrias analisadas. Do mesmo modo, constatou-se que as práticas relacionadas aos PGCG se associam positivamente com a evolução do montante do faturamento (EMF, exceto a prática 8) e com evolução do número de clientes (ENC, exceto a prática 7).

Tabela 18 – Correlação entre o SCG e o desempenho organizacional da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõe o SCG	Desempenho Organizacional							
	EMF	PM	MG	RPL	RSI	ISC	NQP	ENC
1. Custo de Transformação e Gestão	0.33**	0.36**	0.24*	0.22*	0.28**	0.21*	0.22*	0.26*
2. Estratégia Financeira	0.33**	0.29**	0.24*	0.24*	0.32**	0.18	0.15	0.26*
3. Controle Interno	0.26*	0.26*	0.26*	0.23*	0.29**	0.20	0.16	0.25*
4. Avaliação de Investimentos	0.33**	0.30**	0.33**	0.30**	0.36**	0.20	0.16	0.28**
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.25*	0.23*	0.19	0.18	0.28**	0.18	0.16	0.25*
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto.	0.31**	0.25*	0.35**	0.27*	0.34**	0.23*	0.20	0.32**
7. Gestão de Projetos	0.29**	0.27*	0.28**	0.27*	0.32**	0.15	0.10	0.19
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.20	0.24*	0.17	0.15	0.24*	0.17	0.12	0.29**
9. Gestão de Recursos	0.35**	0.25*	0.24*	0.29**	0.30**	0.21	0.12	0.22*
10. Gestão de Risco	0.32**	0.19	0.26*	0.29**	0.35**	0.19	0.12	0.22*
11. Gestão Tributária Estratégica	0.33**	0.29**	0.28**	0.17	0.24*	0.25*	0.27*	0.30**
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.36**	0.32**	0.34**	0.35**	0.38**	0.28**	0.23*	0.29**
Observações								

Nota: **, * Nível de significância a 1% e 5%, respectivamente.

Legenda: EMF = Evolução do montante do faturamento; PM = Grau de participação no mercado; MG = Margem de lucro; RPL = Rentabilidade do patrimônio; RSI = Retorno sobre o investimento; ISC = Índice de satisfação dos clientes; NQP = Nível de qualidade do produto; ENC = Evolução do número de clientes.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os indicadores de desempenho que menos se associaram às práticas que compõe o SCG foram nível de qualidade do produto (NQP) e índice de satisfação dos clientes (ISC). De modo que os gestores das indústrias que utilizam mais práticas relacionadas aos PGCG em seu SCG

não percebem um desempenho superior a concorrência para estes indicadores e vice-versa. O desempenho medido pelos demais indicadores apresentam associação positiva e significativa com a maioria destas práticas.

Estes resultados se alinham ao preconizado pelo CGMA (2014) ao sugerir que a observância as orientações fornecidas pelos PGCG levam a uma função de contabilidade gerencial eficaz, contribuindo para a melhoria do desempenho e para o alcance do sucesso organizacional sustentável. Do mesmo modo, se alinham a evidências encontradas em estudos anteriores (ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; KING et al., 2010; HOQUE, 2011; ZAINUN; MAT; SMITH, 2014; JUNQUEIRA et al., 2016; COSTA, 2017; SOUSA; VALERO; LUCENA, 2019) ao qual constataram que a utilização de práticas gerenciais, de controladoria, SCG, bem como a observância as orientações fornecidas pelos PGCG afetam positivamente o desempenho, em diferentes perspectivas.

4.3 Modelagem de Equações Estruturais (MEE)

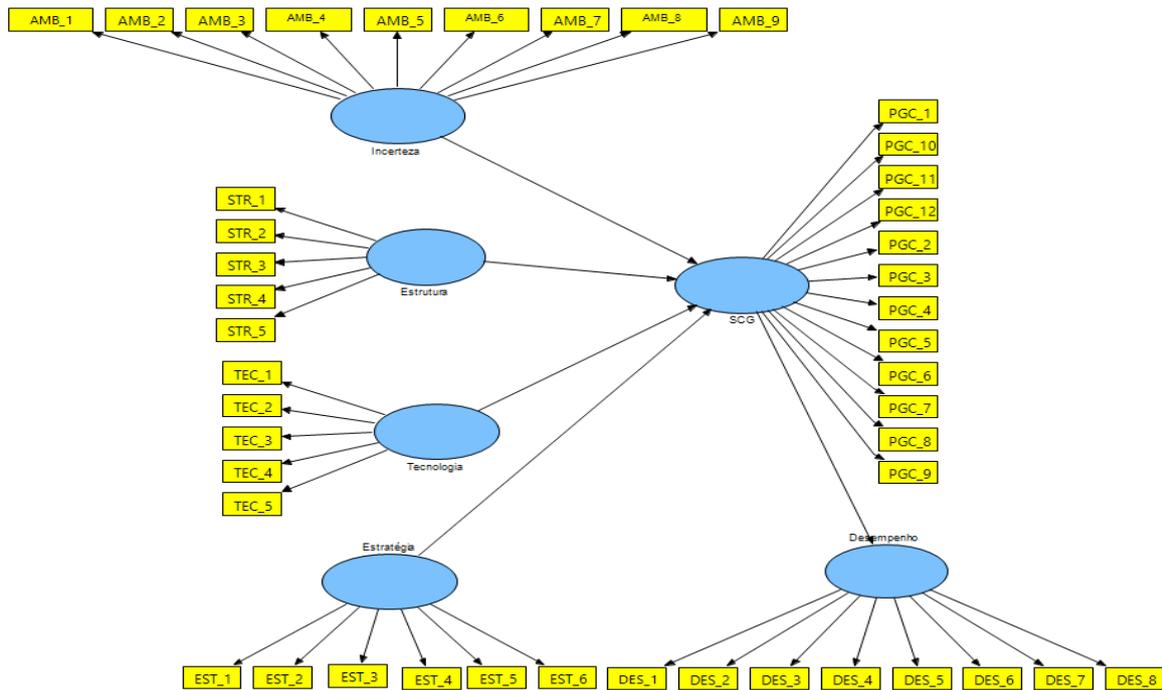
4.3.1 Especificação do modelo estrutural e dos modelos de mensuração

Na PLS-SEM um modelo de caminho possui dois elementos (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). O primeiro deles é o modelo estrutural (ou modelo interno), neste, são evidenciadas as relações (caminhos) entre os construtos. Por sua vez, o segundo elemento é denominado de modelo de mensuração (ou modelo externo), neste, são evidenciadas as relações entre os construtos e os indicadores (HAIR, RINGLE; SARSTEDT, 2011).

Assim, foram desenvolvidos os diagramas de caminhos (*path diagrams*), que podem ser observados na Figura 2. As representações ovais são os construtos (ou variáveis latentes da pesquisa), os retângulos, representam os indicadores utilizados para mensurar os construtos e as setas indicam as relações causais diretas entre os construtos.

Portanto, a Figura 2 apresenta as relações levantadas na pesquisa, formuladas utilizando a Teoria da Contingência como plataforma teórica, a qual propõe que os Fatores Contingenciais Incerteza, Estrutura, Tecnologia e Estratégia (construtos exógenos) influenciam as práticas do SCG sob a perspectiva dos PGCG (construto endógeno e exógeno) e que este influencia o desempenho organizacional (construto endógeno).

Figura 2 – Modelo de caminhos propostos na pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

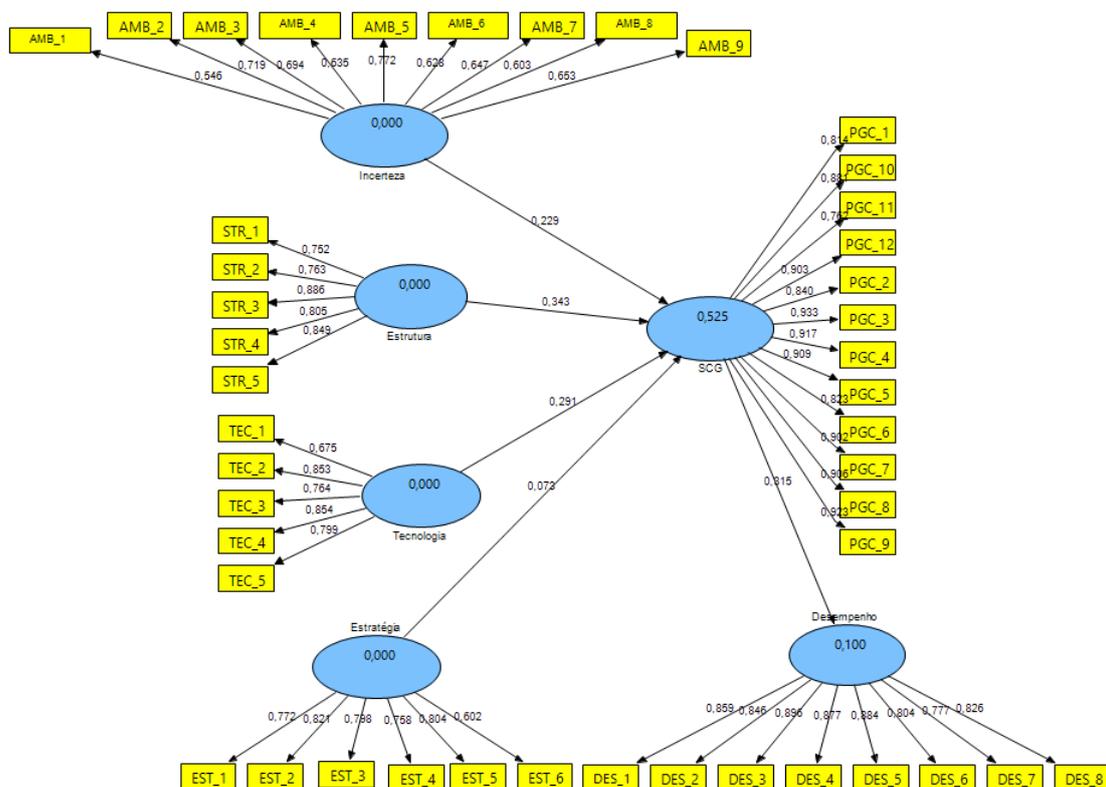
Cumprе ressaltar que os construtos desta pesquisa são do tipo reflexivos. Nesse tipo de abordagem, as medidas (ou indicadores) representam os efeitos, ou manifestações do construto a que estão relacionadas, em outras palavras, a variável latente “causa” os itens observáveis; assim, as setas partem do construto para os indicadores (HAIR Jr. et al., 2014). Em pesquisas contábeis, essas medidas capturariam, por exemplo, percepções, aprendizado e julgamentos, que são construtos latentes, normalmente considerados causas de determinado comportamento (RODGERS; GUIRAL, 2011). Pesquisas anteriores também fizeram uso de construtos reflexivos em variáveis contingenciais como Incerteza (ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; MONTOVANI, 2012), Estrutura, Desempenho e SCG (MONTOVANI, 2012; DUTRA, 2014) e Estratégia (MONTOVANI, 2012).

4.3.2 Estimação do modelo de caminhos

A Figura 3 apresenta o modelo inicial estimado utilizando o algoritmo PLS contido no software *SmartPLS 2.0 M3*. Para tanto, seguiu-se as recomendações de Ringle et al. (2014), para configuração do algoritmo PLS-SEM. Entre eles o critério de parada do algoritmo quando atingido o número máximo (300) de rotações para convergir o modelo ou tenha sido alcançado o critério de parada dos cálculos $1.0E-5$ (quando as mudanças forem menores que 0,00001).

Na Figura 3, os valores apresentados dentro dos círculos evidenciam o R^2 das variáveis endógenas. Isto é, o quanto da variância do construto endógeno é explicado pelos demais construtos contidos no modelo (RINGLE et al., 2014). Os valores apresentados sobre as setas são os coeficientes de caminho, e evidenciam o quão forte é a influência de um construto sobre os outros (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). Ou ainda, a “[...] a mudança estimada no construto endógeno para a mudança de uma unidade no construto exógeno [...]” (HAIR Jr. et al., 2014, p. 174). Já os valores sobre as setas que ligam os círculos aos retângulos são as correlações entre os indicadores e os construtos.

Figura 3 – Modelo de caminhos estimados no PLS-SEM



Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Após rodar o PLS o algoritmo convergiu em 4 iterações em detrimento do número máximo de 300, assim, conclui-se que a estimativa é boa. Após esta etapa inicial, seguiu-se para as avaliações dos modelos de mensuração e estrutural, que serão discutidas adiante.

4.3.3 Avaliação do modelo de mensuração

Após a especificação do modelo estrutural e dos modelos de mensuração, iniciam-se as análises do ajuste do modelo. Estas análises são realizadas em duas etapas: inicialmente é avaliado o modelo de mensuração e após realizar os ajustes deste, é avaliado o modelo de caminhos (RINGLE et al., 2014).

Em relação a primeira etapa, Hair Jr. et al. (2014) explicam que a avaliação dos modelos de mensuração reflexivos inclui: i) confiabilidade composta (*composite reliability*), para avaliar a consistência interna; ii) análise da confiança no indicador e da variância média extraída (AVE – Average Variance Extracted), para avaliar a validade convergente; e iii) validade discriminante (*discriminant validity*).

4.3.4 Confiança na consistência interna

Para avaliar se as respostas como um todo são confiáveis, geralmente utilizam-se dois critérios: o Alfa de Cronbach (AC) e a Confiabilidade Composta (CC) (ρ - rho de *DillonGoldstein*), o primeiro baseia-se em intercorrelações das variáveis, já o segundo é mais adequado ao PLS-SEM, visto que prioriza as variáveis de acordo com as suas confiabilidades, sendo, portanto, a medida mais recomendada, pois o AC é muito sensível ao número de variáveis em cada construto (RINGLE et al., 2014).

A interpretação de ambas medidas geralmente são as mesmas, em que valores entre 0,60 e 0,70 são considerados adequados em pesquisas exploratórias, ao passo que valores entre 0,70 e 0,90 são considerados satisfatórios em estágios mais avançados (HAIR Jr. et al. 2014). Os valores da CC e do AC, são apresentados na Tabela 19.

Tabela 19 – Confiabilidade Composta e Alfa de Cronbach dos construtos

	Confiabilidade Composta	Alfa de Cronbach
Desempenho	0,952998	0,944312
Estratégia	0,891995	0,855135
Estrutura	0,906341	0,869957
Incerteza	0,872161	0,835933
SCG	0,975652	0,972487
Tecnologia	0,893035	0,849874

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os resultados da Tabela 19 indicam que a amostra está livre de vieses, tendo em vista que os indicadores de consistência interna se mostram adequados, apresentando resultados bem superiores ao valor mínimo de 0,60.

4.3.5 Validade convergente

A validade convergente, é estabelecida considerando o valor das cargas externas dos indicadores, bem como o valor da Variância Média Extraída (*Average Variance Extracted* – AVE, em inglês) (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). Em relação a primeira, Hair Jr. et al. (2014) explicam que cargas externas elevadas em um mesmo construto indicam que as medidas associadas têm muito em comum com o fenômeno captado pelo construto latente, e sugerem que estas cargas devem apresentar valores iguais ou superiores a 0,708.

Já a AVE, representa o quanto da variação de um item é explicada pelo seu respectivo construto (RINGLE et al., 2014). Desta forma, é indicado que a variável latente ou construto explique no mínimo 50% ($AVE > 0,50$) da variância de cada indicador (HAIR Jr. et al., 2014). Portanto, quando as AVEs são superiores ao valor mínimo de 0,50 admite-se que o modelo converge a um resultado satisfatório (FORNELL; LARCKER, 1981).

Partindo-se para análise da validade convergente propriamente dita, foram analisados os valores das cargas externas dos indicadores que formam os construtos reflexivos. Desta forma, é possível verificar na Figura 3 que a maior parte dos indicadores apresentaram cargas externas elevadas, bem acima do valor de referência de 0,708, demonstrando que os indicadores são adequados e se associam ao fenômeno mensurado pelo construto.

A Tabela 20 apresenta os indicadores dos construtos reflexivos em que as cargas fatoriais não alcançaram o valor de referência de 0,708. É possível verificar na Tabela 20 que a maior parte dos indicadores do construto incerteza apresentam cargas abaixo de 0,708. Além disso, os construtos Tecnologia e Estratégia apresentaram 1 indicador em que o valor de referência não foi alcançado.

Tabela 20 – Indicadores dos construtos com cargas abaixo de 0,708

Indicador	Carga	Indicador	Carga
AMB_1	0,546	TEC_1	0,675
AMB_3	0,694	EST_6	0,602
AMB_4	0,635		
AMB_6	0,628		
AMB_7	0,647		
AMB_8	0,603		
AMB_9	0,653		

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Quando isto ocorre, Hair Jr. et al. (2014) recomendam que, ao invés de simplesmente eliminar os indicadores com carga abaixo de 0,708, deve-se analisar os efeitos da remoção na

confiança composta e na validade de conteúdo do construto. Os autores ressaltam que, normalmente, medidas com cargas externas entre 0,40 e 0,70 devem ser removidos do modelo somente quando isso acarretar em um aumento na confiança composta, ou no valor da AVE, acima do valor de referência, isto é, acima de 0,70 e 0,50, respectivamente. Contudo, indicadores com carga abaixo de 0,40 devem sempre ser eliminados.

Desta forma, prosseguiu-se a análise da validade convergente examinando os valores da AVE para cada construto reflexivo, conforme evidenciado na Tabela 21. Com base nos resultados encontrados é possível verificar que a maioria dos construtos apresentaram valor de AVE bastante superior ao valor de referência ($AVE > 0,50$). Apenas o construto Incerteza apresentou valor de AVE abaixo do valor aceitável.

Tabela 21 – Variância Média Extraída dos construtos

	AVE
Desempenho	0,717495
Estratégia	0,581464
Estrutura	0,660216
Incerteza	0,433408
SCG	0,77015
Tecnologia	0,62709

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Em casos como este, Ringle et al. (2014) recomendam que se eliminem variáveis observadas ou mensuradas dos construtos que apresentam a $AVE < 0,50$. Desta forma, foram excluídos do construto Incerteza os indicadores com menores cargas fatoriais. Especificamente foram excluídos os indicadores 1, 8, 6 e 4 que apresentaram cargas de 0,546, 0,603, 0,628 e 0,635, respectivamente.

Após a eliminação destes indicadores, foi obtido valores de todas as AVEs superiores a 0,50. A Tabela 22 mostra os novos valores das AVEs.

Tabela 22 – Variância Média Extraída dos construtos

	AVE
Desempenho	0,717481
Estratégia	0,581468
Estrutura	0,660214
Incerteza	0,525733
SCG	0,770120
Tecnologia	0,627086

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Desta forma, tendo em vista que foram atingidos todos os parâmetros recomendados, é possível concluir que o modelo em questão possui validade convergente.

Em relação aos demais indicadores do construto Incerteza e aos indicadores dos construtos Estratégia e Tecnologia que apresentaram cargas menores que 0,708 (Tabela 20). Foram seguidas as recomendações de Hair Jr. et al. (2014), pois, como a remoção destes indicadores não levaram a um aumento da confiança composta e da AVE acima dos respectivos valores de referência (tendo em vista que os valores de referência já foram alcançados para todos os construtos) os indicadores com cargas entre 0,40 e 0,70 foram mantidos no modelo, pois a retirada destes afetaria a validade de conteúdo dos respectivos construtos. Assim, o único construto reflexivo que teve a retirada de indicadores foi o construto Incerteza, a medida em que houve aumento do valor da AVE acima do valor de referência ($AVE > 0,50$).

4.3.6 Validade Discriminante

A validade discriminante (VD) é um indicador de que os construtos são diferentes uns dos outros (HAIR Jr. et al., 2014). Dessa forma, a constatação VD implica que o construto é único e capta fenômenos não compreendidos pelos demais construtos contidos no modelo proposto (NASCIMENTO; MACEDO, 2016).

Ringle et al. (2014) explicam que existem dois métodos para captar a validade discriminante: observando as cargas cruzadas (*Cross Loading*) – método em que as cargas fatoriais dos indicadores em seus respectivos construtos devem ser superiores a todas as suas cargas nos demais construtos; e o critério de Fornell e Larcker – método em que são comparadas as raízes quadradas dos valores das AVEs de cada construto com as correlações (de *Pearson*) entre esse construto e os demais construtos do modelo. Portanto, para que haja VD as raízes quadradas das AVEs devem ser maiores que as correlações entre os dos construtos (HAIR Jr. et al., 2014).

Assim, analisando a Tabela 23 nitidamente se constata que as cargas fatoriais dos indicadores em seus respectivos construtos (valores em negrito) são superiores às suas cargas nos demais construtos. Portanto, com base na avaliação do primeiro método, é possível concluir que existe validade discriminante.

Tabela 23 – Matriz de cargas fatoriais (*cross loadings*)

	Desempenho	Estratégia	Estrutura	Incerteza	SCG	Tecnologia
DES_1	0,859074	0,219365	0,305050	0,265612	0,321989	0,383076
DES_2	0,845585	0,327399	0,282667	0,214987	0,271301	0,387583
DES_3	0,896243	0,188962	0,358862	0,207726	0,277267	0,273230
DES_4	0,877227	0,152490	0,351561	0,249859	0,256683	0,356024
DES_5	0,884028	0,187733	0,339716	0,299731	0,317231	0,370595
DES_6	0,804013	0,414206	0,182336	0,216500	0,199457	0,422172
DES_7	0,776993	0,361522	0,170926	0,197929	0,162147	0,358905
DES_8	0,826065	0,369933	0,254692	0,328091	0,264616	0,407634
EST_1	0,325303	0,772317	0,070696	0,228943	0,158340	0,356503
EST_2	0,205463	0,820798	0,123311	0,393526	0,311975	0,386483
EST_3	0,269795	0,797516	0,199808	0,313394	0,322859	0,490354
EST_4	0,359444	0,757804	0,222705	0,251517	0,372443	0,485409
EST_5	0,220876	0,803873	0,237103	0,435994	0,368480	0,493018
EST_6	0,000867	0,601759	0,089998	0,210653	0,213479	0,203518
STR_1	0,274720	0,350702	0,751579	0,508960	0,478178	0,331008
STR_2	0,208821	0,110781	0,762926	0,251790	0,442499	0,229876
STR_3	0,332400	0,292503	0,886350	0,430114	0,497672	0,435814
STR_4	0,278152	0,073708	0,805017	0,448682	0,422633	0,260181
STR_5	0,288513	0,075642	0,848809	0,355201	0,507834	0,189894
AMB_2	0,156383	0,139835	0,306134	0,755774	0,371105	0,287894
AMB_3	0,223919	0,274411	0,364415	0,720452	0,286457	0,462379
AMB_5	0,212199	0,189351	0,424773	0,761017	0,480325	0,288001
AMB_7	0,246459	0,461164	0,283012	0,664873	0,419379	0,485861
AMB_9	0,228029	0,411881	0,384438	0,719180	0,503554	0,378712
PGC_1	0,294242	0,408861	0,511608	0,575599	0,814678	0,498199
PGC_10	0,215566	0,340534	0,474730	0,484124	0,880486	0,475739
PGC_11	0,325454	0,268173	0,402550	0,351226	0,761192	0,377775
PGC_12	0,333587	0,303708	0,475896	0,444320	0,902657	0,526009
PGC_2	0,275538	0,425179	0,525380	0,525952	0,840141	0,449861
PGC_3	0,243422	0,375424	0,506063	0,497215	0,933184	0,544283
PGC_4	0,331559	0,383709	0,590813	0,597069	0,917526	0,548421
PGC_5	0,229090	0,374852	0,522732	0,549693	0,909766	0,472111
PGC_6	0,323308	0,351644	0,479545	0,542380	0,822917	0,479700
PGC_7	0,253052	0,278393	0,599568	0,545533	0,902150	0,497463
PGC_8	0,212846	0,380999	0,508639	0,511349	0,905224	0,529554
PGC_9	0,280150	0,377861	0,481868	0,533770	0,922816	0,526824
TEC_1	0,393076	0,433527	0,319890	0,414031	0,394397	0,675121
TEC_2	0,430807	0,470343	0,379741	0,500288	0,557218	0,853446
TEC_3	0,262800	0,363543	0,055869	0,283071	0,335779	0,763989
TEC_4	0,308327	0,518006	0,229266	0,426155	0,465067	0,854016
TEC_5	0,292801	0,382346	0,368756	0,381515	0,437586	0,798904

Nota: Os valores em negrito referem-se as cargas fatoriais dos indicadores em seus respectivos construtos.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Dando sequência a análise da validade discriminante foi realizada a aplicação do critério de Fornell e Larcker. Analisando os resultados da Tabela 24 é possível constatar que a raiz

quadrada das AVEs de todos os construtos são superiores aos valores das correlações entre os construtos. Portanto, é possível concluir que existe validade discriminante. Desta forma, conclui-se a avaliação do modelo de mensuração, sendo constatado que o mesmo apresenta consistência interna, validade convergente e validade discriminante.

Tabela 24 – Matriz de correlações entre as variáveis latentes

	Desempenho	Estratégia	Estrutura	Incerteza	SCG	Tecnologia
Desempenho	0,847043					
Estratégia	0,311419	0,762540				
Estrutura	0,342137	0,226176	0,812536			
Incerteza	0,296168	0,416682	0,491709	0,725074		
SCG	0,315440	0,407149	0,580636	0,589229	0,877565	
Tecnologia	0,432545	0,552027	0,357860	0,517012	0,565324	0,791888

Nota: Os valores em negrito na diagonal são a raiz quadrada da AVE.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Sendo garantida a validade do modelo de mensuração parte-se para a análise do modelo estrutural. Para tanto, deve-se: i) avaliar a colinearidade entre construtos; ii) relatar e discutir o tamanho e significância dos coeficientes de caminho; iii) os coeficientes de determinação (R^2); iv) a relevância preditiva (Q^2) e; v) os tamanhos do efeito f^2 e q^2 (HAIR Jr. et al., 2014).

4.4 Avaliação do Modelo Estrutural

4.4.1 Avaliação da colinearidade entre os construtos

A informação de um construto pode ser redundante se ele apresenta forte correlação com os demais construtos do modelo, ocorrência conhecida como colinearidade (HAIR Jr. et al., 2014). Tendo em vista que, a estimativa dos coeficientes de caminho em modelos estruturais é realizada com base em regressões estimadas por Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), assim como ocorre em uma regressão múltipla regular, os coeficientes de caminhos podem ser tendenciosos; portanto, faz-se necessário examinar a existência de problemas de colinearidade entre os construtos (NASCIMENTO; MACEDO, 2016).

Os níveis de colinearidade são mensurados por meio do cálculo da tolerância, que representa o montante de variância de um construto não explicada pelos outros construtos do modelo, e por uma medida associada à tolerância, o Fator de Inflação da Variância – VIF (*Variance Inflation Factor*) (HAIR Jr. et al., 2014). Nascimento e Macedo (2016) explicam que para efetuar esta avaliação, os escores de cada construto devem ser usados como *inputs* de uma regressão múltipla em que, um a um, serão usados como variáveis dependentes e os escores dos

demais construtos como variáveis independentes. Estas estimações gerarão os valores de R^2 que servirão para o cálculo da tolerância e da VIF.

Os valores de tolerância de cada construto são então calculados subtraindo-se o valor de 1 de seu R^2 , isto é, tolerância = $1 - R^2$, já o VIF é obtido dividindo-se 1 pelo valor da tolerância, ou seja, $VIF=1/\text{tolerância}$ (HAIR Jr. et al., 2014).

Desta forma, seguindo as orientações de Hair Jr. et al. (2014), é indicativo de que não existe problemas de colinearidade entre os construtos se os mesmos apresentarem valores de tolerância iguais ou superiores a 0,20 e valores VIF iguais ou inferiores a 5,00.

No presente estudo, não foram verificados problemas de multicolinearidade tendo em vista que o menor e o maior valor encontrado para a tolerância foi 0,47 e 0,77, respectivamente, valores bem superiores ao valor mínimo recomendado de 0,20. Da mesma forma, analisando os valores de VIF encontrou-se um valor mínimo de 1,31 e valor máximo de 2,13, valores estes bem inferiores à de referência de 5.

4.4.2 Avaliação do tamanho e significância dos coeficientes de caminho entre os construtos e discussão das hipóteses

A significância dos coeficientes é verificada por meio dos t valores, que são obtidos a partir do procedimento *bootstrapp* no SmartPLS 2.0 (HAIR Jr. et al., 2014). Estes autores comentam que os t valores utilizados como parâmetros para a significância são de 1,65 para um nível de significância de 10%; 1,96 para um nível significância de 5%; e 2,57 para um nível de significância de 1%.

A Tabela 25 evidencia os coeficientes de caminho entre os construtos e seus respectivos níveis de significância. Com base nestes resultados é possível constatar que apenas a estratégia, não apresenta uma relação estatisticamente significativa com o construto SCG. Todas as demais relações propostas mostraram-se significativas. No que se diz respeito ao modelo externo (relação entre os indicadores e os construtos), constatou-se para todos indicadores valores da estatística t superiores a 2,57, o que possibilita a conclusão de que as cargas fatoriais do modelo externo se apresentam altamente significativas (por questões de parcimônia, não foram incluídos no texto).

Tabela 25 – Resultados do modelo estrutural (n=86)

	Coefficiente Estrutural	Média do Coeficiente Estrutural	Desvio Padrão	Erro Padrão	Estatística t	Nível de Significância	R ²
Incerteza -> SCG	0,247570	0,243633	0,112965	0,112965	2,191561	*	0,531
Estratégia -> SCG	0,075823	0,113828	0,082911	0,082911	0,914519	NS	
Estrutura -> SCG	0,344326	0,349152	0,074470	0,074470	4,623670	**	
Tecnologia -> SCG	0,272250	0,271573	0,117020	0,117020	2,326531	*	0,100
SCG -> Desempenho	0,315440	0,337737	0,093909	0,093909	3,358992	**	

Nota 1: NS = Não significativa, * = $p < 0,05$, ** = $p < 0,01$.

Nota 2: valores-t estimados por *bootstrapping* com 1000 repetições.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Com base na Tabela 25, é possível constatar que em relação a hipótese H₂ que sugeria que a incerteza ambiental influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização, foi encontrado coeficiente de caminho entre os construtos Incerteza e SCG de 0,2476 ($p < 5\%$), demonstrando uma relação positiva e estatisticamente significativa entre os construtos. Com base nestes resultados, pode-se inferir que ambientes incertos afetam as práticas do SCG; portanto, a hipótese H₂ não foi rejeitada.

Esses resultados se alinham ao proposto pela literatura de que em ambientes incertos, há uma maior dificuldade para planejar e controlar as atividades, dada a velocidade das mudanças. Levando a uma maior necessidade de SCG que forneçam respostas rápidas e de qualidade para se adequar as mudanças (GUL; CHIA; 1994; HALDMA; LÄÄTS, 2002; OTLEY, 2016; KLEN; ALMEIDA, 2017). E se alinham as orientações do CGMA (2014), a qual explicam que para obter sucesso, especialmente quando a incerteza é alta, faz-se necessário que as organizações desenvolvam uma função de contabilidade gerencial eficaz (que possui, entre outras coisas, práticas robustas) capaz de fornecer análises das incertezas; para fornecer aos gestores informações de alta qualidade, permitindo melhorar o processo decisório e aumento da competitividade.

Portanto, os resultados encontrados nesta pesquisa vão ao encontro das constatações de estudos anteriores que verificaram que ambientes incertos influenciam as práticas de contabilidade gerencial (SHAHZADI; KHAN; TOOR; HAQ, 2018) e a utilização de práticas de contabilidade gerenciais contemporâneas (AMARA; BENELIFA, 2017). Além disso, estes resultados se alinham a pesquisa de Hoque (2011) ao qual verificou que a concorrência influencia positivamente as mudanças no sistema de controle gerenciais.

Além disso, os resultados obtidos na Tabela 25 evidenciam que a relação proposta entre os construtos estratégia e o SCG não se mostraram significativas (estatística $t < 1,96$ ou p -valor $> 5\%$). Desse modo, a hipótese H₃ sugerindo que a estratégia empresarial influencia

positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização, não foi confirmada. Portanto, o fato de a empresa adotar uma das prioridades estratégicas (liderança em custos ou diferenciação) propostas por Porter (1980) não implica em alterações no desenho do SCG.

Estes resultados contrastam com o preconizado pela teoria da contingência, que sugere que o SCG deve ser ajustado para auxiliar o alcance das estratégias, bem como com estudos empíricos anteriores (AMARA; BENELIFA, 2017; KLEN; ALMEIDA, 2017) que constataram que a estratégia empresarial influencia no desenho e uso do SCG, bem como a utilização de práticas de contabilidade gerencial. Do mesmo modo, os resultados encontrados contrastam com os achados da pesquisa de Oyewo, Vo e Akinsanmi (2020) que analisaram a sofisticação das práticas gerenciais à luz das orientações dos PGCG, sendo constatado que a estratégia de negócios afeta positivamente a sofisticação.

Abdel-Kader e Luther (2008) argumentam que existem inúmeras formas de as empresas alcançarem e manterem uma diferenciação no mercado; assim, uma empresa que tem esta como sua prioridade estratégica necessita de uma capacidade de processamento de informações relativamente grande para lidar com as diferentes opções disponíveis. Em contraste, uma estratégia de liderança em custos requer sistemas de controles rígidos, de modo que a atenção é voltada para características internas da organização principalmente em relação a produção, necessitando de uma menor capacidade de processamento de informações. No entanto, estes autores não encontraram evidências que demonstrassem que a estratégia competitiva influenciasse a utilização de práticas gerenciais mais sofisticadas.

Portanto, o resultado encontrado nesta pesquisa, ratifica a conclusão de Abdel-Kader e Luther (2008). E se alinha, inclusive, aos achados da pesquisa de Lucianetti et al. (2018) que também verificaram que a estratégia organizacional não influencia o uso de práticas gerenciais avançadas.

Contudo, considerando que grande parte das orientações propostas pelos PGCG é voltada para que esforços sejam empenhados para a formulação de estratégias adequadas, bem como assegurar que estas sejam alcançadas com sucesso; sendo inclusive, um dos elementos que compõe a gestão de desempenho (CGMA, 2014). É possível a estratégia esteja contida nas práticas elencadas pelos PGCG. O que pode explicar em partes, os resultados obtidos.

Em relação à hipótese H_4 sugerindo que a estrutura organizacional influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização, foi encontrado um coeficiente de caminho entre os construtos Estrutura e SCG igual a 0,3443 ($p < 1\%$), indicando, com mais de 99% de confiança, que quando as empresas adotam estruturas descentralizadas

fazem um maior uso de práticas relacionadas aos PGCG em seus SCGs e, portanto, foi possível aceitar H₄.

Assim, este resultado indica que uma maior delegação de autoridade torna os controles mais necessários. Pois, estruturas descentralizadas tendem a ser mais complexas, haja vista um maior volume de informações, operações e processos que a alta administração e gestores de nível inferior precisam acompanhar.

Do mesmo modo, o resultado encontrado se alinha ao argumento de que as organizações que delegam mais autoridade aos níveis mais baixos de gestão necessitam de *feedback* mais frequente, bem como de mecanismos de controle, tendo em vista a maior prioridade atribuída ao monitoramento de subordinados (KING et al., 2010). Por fim, este resultado corrobora os resultados encontrados em estudos anteriores (SOOBAROYEN; POORUNDERSING, 2008; KING et al., 2010; LUCIANETTI et al., 2018).

Soobaroyen e Poorundersing (2008), encontraram evidências da relação entre a descentralização e as características das informações do SCG (escopo, agregação, integração e oportunidade) das organizações. Por sua vez, as pesquisas de King et al. (2010) e Lucianetti et al. (2018) encontraram uma influência positiva da estrutura organizacional (descentralizada) sobre a utilização de orçamentos escritos e práticas gerenciais avançadas, respectivamente.

Para a H₅ que previa que a tecnologia influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização, foi encontrada uma influência positiva e estatisticamente significativa da Tecnologia sobre o SCG, permitindo, portanto, que a H₅ fosse aceita. Os resultados encontrados permitem afirmar que maiores níveis de utilização de tecnologias (como TI e tecnologias avançadas de produção) levam a uma maior utilização de práticas relacionadas aos PGCG nos SCGs das organizações analisadas.

Assim, estes resultados se alinham aos argumentos de que avanços tecnológicos podem levar a alterações no SCG das organizações para que estes possam se adequar as mudanças nas operações, bem como na estrutura de custos para fornecer melhores informações (HALDMA; LAATS, 2002; BAINES; LANGFELD-SMITH, 2003). Estes resultados corroboram, ainda, as evidências encontradas na pesquisa de Ahmad e Zabri (2015) que analisando indústrias de médio porte constataram que a tecnologia de fabricação avançada influencia positivamente o uso de determinadas práticas gerenciais como sistema de custeio, sistema de avaliação de desempenho, contabilidade de gestão estratégica.

Estes achados também vão ao encontro dos resultados da pesquisa de Ern et al. (2016) ao qual constataram que adoção de tecnologias avançadas de produção influenciam positivamente o desenho sofisticado do SCG. E da pesquisa de Oyewo, Vo e Akinsanmi (2020)

ao qual constaram que a sofisticação das práticas gerenciais sob a perspectiva dos PGCG é influenciada pela qualidade da tecnologia da informação.

Por fim, para a H_6 sugerindo que o sistema de controle gerencial influencia positivamente o desempenho organizacional, foi verificado um coeficiente de caminho entre os construtos SCG e Desempenho de 0,3154 ($p < 1\%$) indicando, com mais de 99% de confiança, que o SCG influencia positivamente o desempenho da organização e, portanto, foi possível aceitar H_6 .

Este resultado sugere que as empresas que adotam práticas relacionadas aos PGCG em seus SCG têm a possibilidade de melhorar seu desempenho em relação as organizações que fazem uma menor utilização destas. Este resultado pode ser decorrente de um maior ajuste entre as contingências e o SCG levando a uma maior eficiência por se utilizar práticas adequadas às circunstâncias específicas (KING et al., 2010). Além disso, a maior utilização de práticas relacionadas aos PGCG no SCG pode resultar em uma maior capacidade de desenvolver informações precisas e úteis para subsidiar decisões eficazes e que, conseqüentemente, poderão impactar positivamente o desempenho organizacional (CGMA, 2014).

Esses resultados vão ao encontro dos achados de pesquisas anteriores como as de Zainun, Mat e Smith (2014), Junqueira et al. (2016) e com pesquisas que estudaram os PGCG especificamente (COSTA, 2017; SOUSA; VALERO; LUCENA, 2019).

Contudo, ao se observar o R^2 do construto desempenho (0,100) é possível constatar que apesar de o SCG contribuir para o desempenho organizacional, este não parece ser um fator decisivo, visto que as variações do SCG explicam apenas 10% das variações do desempenho. Dessa forma, entende-se que este baixo poder explicativo, pode ser decorrente do grande número de fatores que contribuem para o desempenho organizacional além do SCG, e que não foram incluídos no modelo (FREZATTI et al., 2012; OTLEY, 2014; JUNQUEIRA et al., 2016).

No tocante a capacidade de explicação do modelo, os resultados evidenciados na Tabela 25 mostram que o R^2 do construto SCG é de 0,531. De posse deste resultado é possível concluir que as variáveis contingenciais Incerteza, Estrutura, Tecnologia e Estratégia explicam, de forma moderada, 53,10% da variação no SCG. Como mencionado anteriormente, em relação ao construto Desempenho é possível constatar que cerca de 10% de suas alterações são explicadas por alterações no SCG ($R^2=0,100$).

Assim, tomando por base o critério de Cohen (1988), que sugere que para a área de ciências sociais e comportamentais valores para o R^2 de 2%, 13% e 26% são considerados efeitos pequenos, médios e grandes, respectivamente. É possível constatar que as contingências

internas e externas exercem um grande efeito sobre o SCG e este exerce um efeito pequeno, próximo a médio, sobre o desempenho organizacional.

4.4.3 Tamanho do efeito f^2

Além de avaliar os valores de R^2 de todos os construtos endógenos, torna-se relevante avaliar o impacto da exclusão de um construto exógeno sobre o R^2 do construto endógeno de interesse; assim, se houver redução do R^2 de determinado construto endógeno após a exclusão de um construto exógeno específico, significa que este apresenta relevância preditiva para aquele (HAIR Jr. et al., 2014). Essa medida é conhecida como tamanho do efeito (f^2), e é calculada da seguinte forma (NASCIMENTO; MACEDO, 2016):

$$f^2 = \frac{R^2_{\text{incluído}} - R^2_{\text{excluído}}}{1 - R^2_{\text{incluído}}} \quad (1)$$

O R^2 incluído é o valor disponível na estimativa do modelo com todas as variáveis e o R^2 excluído é obtido a partir da reestimação do modelo, após a exclusão de determinado construto exógeno do modelo proposto. Os autores explicam ainda que valores de 0,02, 0,15 e 0,35 são considerados efeitos pequenos, médios e grandes, respectivamente, dos construtos exógenos do modelo.

Com base nos resultados evidenciados na Tabela 26, pode-se verificar que, de forma geral, quase todos os construtos são importantes para o modelo tendo em vista que ao serem excluídos reduzem seu poder explicativo e geram efeito sobre a variável SCG. Com exceção da variável estratégia, que sua exclusão gera uma redução quase imperceptível no poder explicativo do construto SCG (de 0,530 para 0,527) e não apresenta efeito f^2 relevante. Em relação ao construto desempenho apenas o construto SCG (que o precede no modelo) gera um f^2 pequeno sobre ele 0,111. De modo que o construto SCG é responsável por toda explicação da variação do desempenho neste estudo. Os demais construtos, apesar de diretamente relacionados aos SCG não afetam a explicação do desempenho e, portanto, não geraram f^2 relevantes.

Assim, é possível verificar que a retirada do construto incerteza do modelo gera um f^2 pequeno de 0,080 em relação ao construto SCG, ao qual está diretamente relacionado. Demonstrando que é relevante para o ajuste do modelo.

Tabela 26 – Tamanho do Efeito F²

Construto Exógeno	Impacto no Construto	R ² Modelo completo (R ² incluído)	R ² após a exclusão do construto (R ² excluído)	Tamanho do F ²	Efeito do F ²
Incerteza	Desempenho	0,099502	0,099541	-0,000043	Lacuna preditiva
	SCG	0,530585	0,493078	0,079902	Pequeno
Estrutura	Desempenho	0,099502	0,099657	-0,000172	Lacuna preditiva
	SCG	0,530585	0,443031	0,186517	Médio
Tecnologia	Desempenho	0,099502	0,099609	-0,000119	Lacuna preditiva
	SCG	0,530585	0,488681	0,089269	Pequeno
Estratégia	Desempenho	0,099502	0,099510	-0,000009	Lacuna preditiva
	SCG	0,530585	0,526698	0,008281	Lacuna preditiva
SCG	Desempenho	0,099502	0	0,110497	Pequeno

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Do mesmo modo, pode-se observar que a retirada do construto estrutura reduz o poder explicativo do modelo para a variável SCG (de 0,530 para 0,443). Além disso, sua exclusão gera um f² médio de 0,186 em relação ao construto SCG. Ao se analisar o construto tecnologia, observa-se que este também apresenta relevância preditiva sobre o construto SCG, tendo em vista que sua exclusão gera um f² pequeno, quase médio, de 0,089. Por fim, constata-se que o construto estratégia fornece pouco poder explicativo para o modelo, tendo em vista que sua exclusão não altera de maneira relevante o construto SCG.

Importante observar que os construtos que apresentaram relevância preditiva para o modelo, são os mesmos que se apresentaram influência estatisticamente significativa nos coeficientes de caminho. Esta constatação se alinha ao resultado encontrado na pesquisa de Dutra (2014) que também verificou que as relações propostas que não possuíam relevância preditiva para o modelo, não apresentavam níveis aceitáveis de significância nas relações entre os construtos.

4.4.4 Avaliação da relevância preditiva Q² e do tamanho do efeito q²

A acurácia preditiva de um modelo proposto também deve ser avaliada por meio do exame dos valores do Q² (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). O Q² ou indicador de Stone-Geisser, é um outro indicador de qualidade de ajuste do modelo que avalia o quanto o modelo se aproxima da realidade, isto é, indica a qualidade da predição do modelo (RINGLE et al., 2014). Como critério de referência para avaliação dos valores de Q² tem-se que valores maiores

que 0 (zero) indicam que o modelo de caminhos possui relevância preditiva para um construto em particular (HAIR Jr. et al., 2014).

Os valores do Q^2 são obtidos por meio da utilização do procedimento *blindfolding* podendo ser calculados por meio de duas abordagens distintas, a redundância validada cruzada (*cross-validated redundancy*) e a comunalidade validada cruzada (*cross-validated communality*) (HAIR Jr. et al., 2014). Contudo, estes autores recomendam o uso da primeira, visto que esta constrói estimativas do modelo de caminhos a partir dos modelos de mensuração e estrutural. Cabe ressaltar que apenas construtos endógenos mensurados por meio de indicadores reflexivos, são selecionados para a execução do algoritmo *blindfolding*, devendo ser estimado apenas um construto por vez (HAIR Jr. et al., 2014).

Além disso, o impacto relativo da relevância preditiva (q^2) pode ser obtido por meio de procedimento análogo ao cálculo do f^2 , isto é, realizando a comparação do tamanho do Q^2 do construto endógeno antes e após a retirada de um construto exógeno específico, podendo ser calculado da seguinte forma (NASCIMENTO; MACEDO, 2016):

$$q^2 = \frac{Q^2 \text{ incluído} - Q^2 \text{ excluído}}{1 - Q^2 \text{ incluído}} \quad (2)$$

Adota-se os mesmos critérios de avaliação do f^2 para avaliar o tamanho do efeito preditivo da medida q^2 , isto é 0,02, 0,15 e 0,35 para efeitos pequenos, médios e grandes, respectivamente (HAIR Jr. et al., 2014, p. 184).

Dessa forma, os construtos endógenos do modelo utilizados para rodar o algoritmo do *Blindfolding* são SCG e Desempenho. Além disso, atendendo as orientações de HAIR Jr. et al. (2014) que sugerem que o número de observações utilizados no modelo quando dividido pela distância de omissão (informada no *Blindfolding*) não pode resultar em um número inteiro, utilizou-se uma distância de omissão igual a 7, que, dividindo pelo número de observações utilizados neste estudo (86) não resulta em um número inteiro (12,23).

A Tabela 27 apresenta os resultados da relevância preditiva do modelo Q^2 e do tamanho dos efeitos q^2 . Com base nos resultados obtidos, é possível verificar que para os dois construtos endógenos analisados (SCG e Desempenho) todos os valores Q^2 (Q^2 incluído) se mostram bastante superiores ao valor de referência ($Q^2 > 0$), o que indica que o modelo apresenta acurácia. Isto é, os resultados indicam que o modelo apresenta qualidade na predição dos dois construtos estudados.

Tabela 27 – Relevância preditiva Q^2 e do tamanho dos efeitos q^2

Construto Exógeno	Impacto no Construto	Q^2 incluído (SCG)	Q^2 excluído (SCG)	Tamanho do q^2	Efeito do q^2	Q^2 incluído (DES)	Q^2 excluído (DES)	Tamanho do q^2	Efeito do q^2
Incerteza	Desempenho	0,069108	0,068132	0,001048	LP	0,069526	0,066561	0,003187	LP
	SCG	0,402442	0,369910	0,054442	Pequeno	0,405233	0,377554	0,046538	Pequeno
Estutura	Desempenho	0,069108	0,069145	-0,000040	LP	0,069526	0,069654	-0,000138	LP
	SCG	0,402442	0,337020	0,109482	Pequeno	0,405233	0,337886	0,113233	Pequeno
Tecnologia	Desempenho	0,069108	0,069195	-0,000093	LP	0,069526	0,069587	-0,000066	LP
	SCG	0,402442	0,369994	0,054301	Pequeno	0,405233	0,371476	0,056757	Pequeno
Estratégia	Desempenho	0,069108	0,069101	0,000008	LP	0,069526	0,069530	-0,000004	LP
	SCG	0,402442	0,400251	0,003667	LP	0,405233	0,402348	0,004851	LP
SCG	Desempenho	0,069108	-	-	-	0,069526	0	0,074721	Pequeno

Nota: LP = Lacuna preditiva.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Com base nos resultados apresentados na Tabela 27, com o *Blindfolding* estimado para o construto SCG observa-se que os construtos Incerteza e Tecnologia apresentam relevância preditiva para o construto SCG com tamanhos bem próximos ($q^2 = 0,054442$ e $0,054301$, respectivamente), sendo seu efeito classificado como pequeno. Além disso, constata-se que o construto incerteza apresenta relevância preditiva pequena, próximo a média, de 0,109 em relação ao construto SCG. Contudo, nenhuma variável contingencial apresentou relevância preditiva para o construto desempenho.

Ao realizar a estimação do *Blindfolding* para o construto desempenho, os resultados são bastante semelhantes. Verificou-se que os construtos Incerteza, Estrutura e Tecnologia apresentam relevância preditiva ($q^2 = 0,05$, $0,113$ e $0,057$, respectivamente) para o construto SCG. Além disso, os resultados mostram que o construto SCG possui relevância preditiva para o construto desempenho, apresentando um q^2 de 0,07 que pode ser classificado como efeito pequeno. Novamente, os fatores contingenciais não demonstraram relevância preditiva em relação ao desempenho organizacional. Por fim, cabe destacar que os resultados da avaliação da relevância preditiva por meio da análise dos valores de q^2 se alinham aos resultados da obtidos na análise dos valores f^2 .

4.5 Hipóteses levantadas na pesquisa

Esta seção faz um resgate das hipóteses formuladas neste estudo e dos resultados encontrados a partir da correlação de *Spearman* e da Modelagem de Equações Estruturais. O Quadro 4 apresenta os resultados dos testes de hipóteses sobre as relações propostas.

Quadro 4 – Resultado dos testes de hipóteses

Hipóteses	Resultado
H ₁ : O Tamanho organizacional está positivamente associado as práticas do sistema de controle gerencial da organização.	Rejeitada
H ₂ : A incerteza ambiental influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.	Aceita
H ₃ : A estratégia empresarial influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.	Rejeitada
H ₄ : A estrutura organizacional influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.	Aceita
H ₅ : A tecnologia influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização.	Aceita
H ₆ : O sistema de controle gerencial influencia positivamente o desempenho organizacional.	Aceita

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo consistiu em analisar as influências dos fatores contingenciais nas práticas do sistema de controle gerencial sob a perspectiva dos PGCG, e as deste sobre o desempenho organizacional das indústrias paraibanas. Tendo a teoria da contingência como plataforma teórica, em uma amostra formada por 86 indústrias, localizadas no Estado da Paraíba.

Para alcançar o objetivo geral foram definidos 4 objetivos específicos: (i) identificar o perfil dos respondentes e das indústrias paraibanas; (ii) identificar os fatores contingenciais a que as indústrias estão expostas; (iii) verificar a utilização de práticas gerenciais relacionadas aos PGCG nos SCG das indústrias; e (iv) identificar o desempenho das indústrias paraibanas.

Em relação ao primeiro objetivo específico, pode-se evidenciar que a maioria dos participantes são do gênero masculino, jovens (com idade de até 45 anos), possuem curso superior e ocupam o cargo de gerente há mais de 5 anos. No que se diz respeito as indústrias, verificou-se que a maioria destas atuam no segmento de fabricação de produtos diversos, e que há uma predominância de empresas que atuam há mais de 10 anos no mercado. Por fim, em relação ao número de funcionários observou-se que a maioria da amostra pesquisada pode ser enquadrada como micro e pequena empresa.

No tocante ao segundo objetivo específico, foi verificado que a maior parte da amostra é formada por micro e pequenas empresas (com base no faturamento), que o ambiente é percebido como mais incerto que previsível e as empresas se posicionam no mercado por meio da estratégia de diferenciação dos produtos oferecidos ao consumidor. Além disso, as empresas analisadas apresentam baixa utilização de tecnologias e estruturas centralizadas, havendo pouca delegação de autoridade aos gerentes de nível mais baixo para tomarem decisões importantes.

Quanto ao terceiro e quarto objetivo específico, ficou evidenciado que de forma geral há uma baixa adoção de práticas relacionadas aos PGCG no SCG por parte das indústrias analisadas. As práticas mais adotadas foram tesouraria e gestão de caixa e gestão tributária estratégica. Constatou-se ainda que de forma geral, os gestores percebem o desempenho da sua organização como superior ao dos principais concorrentes. Os maiores níveis de desempenho foram alcançados em medidas não financeiras como nível de qualidade do produto, índice de satisfação dos clientes e evolução do número de clientes.

Partindo para a análise inferencial, os resultados mostram que o tamanho organizacional

não apresenta associação com as práticas do sistema de controle gerencial da organização (H₁). Contudo, é importante frisar que a amostra é formada em sua maioria por micro e pequenas empresas, fato que pode ter contribuído para este resultado.

Verificou-se ainda que a incerteza ambiental influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização (H₂). Assim, ambientes incertos levam a uma maior utilização de práticas relacionadas aos PGCG no SCG, buscando obter informações mais rápidas e precisas para responder as mudanças, permitindo um maior controle e melhorias no processo decisório. Contudo, foi descoberto que o posicionamento estratégico não afeta as práticas do sistema de controle gerencial da organização (H₃). Sinalizando que para o contexto analisado, as práticas relacionadas aos PGCG não são utilizadas para o alcance dos objetivos estratégicos.

No tocante a estrutura organizacional, foi constatado que esta influencia positivamente as práticas do sistema de controle gerencial da organização (H₄). Assim, quanto mais descentralizada é a estrutura, maior é a utilização de práticas relacionadas aos PGCG nos SCGs das organizações. Pois, a medida em que são delegados maiores poderes para que os gerentes de nível mais baixo tomem decisões importantes, maior é a necessidade de sistemas que forneçam informações tempestivas e relevantes para diferentes áreas da organização. Permitindo que os superiores acompanhem as atividades realizadas pelos seus subordinados.

Do mesmo modo, os resultados apontam para uma influência positiva e estatisticamente significativa da tecnologia sobre as práticas do sistema de controle gerencial da organização (H₅). Por fim, foi constatado que o sistema de controle gerencial influencia positivamente o desempenho organizacional (H₆). Assim, os resultados indicam que as empresas que possuem mais práticas gerenciais relacionadas aos PGCG em seus SCGs apresentam um desempenho superior em relação as que as utilizam em menor grau. Sugerindo que estas práticas contribuem para um desempenho superior.

Esta pesquisa contribui com a literatura ao analisar o SCG sob uma nova perspectiva (dos PGCG). Pouco tem sido feito na literatura contábil no sentido de identificar os fatores que podem contribuir para a adoção de um SCG eficaz, a luz das orientações da estrutura dos PGCG, e de como a eficácia do SCG pode influenciar o desempenho organizacional. Este estudo agrega ao campo do conhecimento a esse respeito. Além disso, avança em relação aos anteriores à medida em que explora um novo contexto, engloba um conjunto mais amplo de variáveis explicativas, e insere ao modelo práticas gerenciais não abordadas anteriormente. Fornecendo uma visão mais abrangente das relações propostas.

Do mesmo modo, os resultados deste estudo contribuem de forma prática e podem ser de interesse para gestores e profissionais de controladoria/contabilidade gerencial a medida em que fornecem evidências empíricas de que as práticas relacionadas aos PGCG não devem ser aplicadas de igual maneira em diferentes organizações. Desta forma, cabe a estes profissionais analisar as contingências inerentes a atividade empresarial antes da sua adoção. Pois, como já argumentado, o resultado positivo da adoção de tais práticas não depende apenas da competência técnica dos profissionais que as implementam e operacionalizam, mas também, do contexto em que a organização está inserida.

Como qualquer outra investigação científica, este estudo apresenta algumas limitações que devem ser consideradas na interpretação, e em qualquer tentativa de generalização de seus resultados. Em primeiro lugar, deve ser levado em consideração o tamanho da amostra. A análise envolve uma proporção relativamente pequena de todas as empresas industriais da Paraíba, definidas pelo critério de acessibilidade. Portanto, os resultados encontrados não devem ser generalizados para todo o setor industrial paraibano.

Em segundo lugar, o instrumento utilizado para coleta de dados (questionário estruturado) também está sujeito a limitações dada a subjetividade na interpretação de cada respondente, assim como a impossibilidade de assegurar que o respondente é realmente aquele a quem o instrumento se destina. Terceiro, os dados foram coletados em um período específico no tempo e não de forma longitudinal. Por fim, destaca-se que a coleta de dados se deu a partir de um único respondente em cada organização.

Estas limitações de forma alguma invalidam os resultados encontrados na pesquisa, e transportam-se como sugestões para estudos futuros. Portanto, novas investigações poderão ampliar a amostra para outros setores, como o de serviço, e outras regiões. Buscando verificar se estes resultados se repetem em diferentes cenários. Além disso, estudos futuros poderão incluir ao modelo variáveis contingenciais não abordadas neste estudo, como cultura organizacional, ciclo de vida organizacional, entre outras. Fornecendo novos *insights* sobre outros contextos que podem influenciar as práticas do SCG à luz dos PGCG.

Além disso, considerando as limitações da coleta de dados apontada anteriormente, estudos futuros podem triangular a coleta de dados, usando questionários, documentos das organizações e entrevistas, por exemplo. Do mesmo modo, novas pesquisas podem realizar estudos de casos detalhados, analisando não só um profissional responsável pela controladoria/contabilidade gerencial, mas diferentes gestores dentro da organização. Fornecendo uma visão detalhada do contexto em que a organização está inserida, e permitindo identificar quando e porque as práticas relacionadas aos PGCG são implementadas ou não aos

SCG. Por fim, estudos longitudinais são relevantes e necessários, pois, permitem compreender como ocorrem as mudanças nas contingências e nos SCG ao longo do tempo.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABEDNAZARI, M.; ROODPOSHTI, R. F.; NIKOUMARAM, H.; POURZAMANI, Z. A. Critical View of Global Management Accounting Principles. **International Journal of Finance & Managerial Accounting**, v. 3, n. 9, p. 17-27, 2018.
- AGBEJULE, A. The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: a research note. **Accounting and business research**, v. 35, n. 4, p. 295-305, 2005.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistemas de controle gerencial e contextos do processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. **Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, SP, Brasil, 7, 2007.
- AHMAD, K.; ZABRI, S. M. Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. **Journal of Small Business and Enterprise Development**, 2015.
- AMARA, T.; BENELIFA, S. The impact of external and internal factors on the management accounting practices. **International Journal of Finance and Accounting**, v. 6, n. 2, p. 46-58, 2017.
- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. **Management accounting research**, v. 16, n. 4, p. 399-421, 2005.
- AZUDIN, A.; MANSOR, N. Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. **Asia Pacific Management Review**, v. 23, n. 3, p. 222-226, 2018.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 7-8, p. 675-698, 2003.
- BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Classificação de porte dos clientes. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/porte-de-empresa>. Acesso em 05 de maio de 2020.
- BATISTA, T. N. **PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: Relação com os estágios do ciclo de vida das empresas de capital aberto listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3)**. 2019. 70 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, Paraíba.

BIDO, D. S.; SILVA, D.; SOUZA, C. A.; Godoy, A. S. Indicadores formativos na modelagem em equações estruturais com estimação via PLS-PM: como lidar com a multicolinearidade entre eles. **Anais do Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração Curitiba, PR, Brasil**, v. 2, 2009.

BIDO, D. S.; SILVA, D. SmartPLS 3: especificação, estimação, avaliação e relato. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 20, n. 2, p. 1-31, 2019.

BORKER, D. R. Gauging the Impact of Country-Specific Values on the Acceptability of Global Management Accounting Principles. **European Research Studies**, v. XIX, n. 1, p. 149–164, 2016a.

BORKER, D. R. Global management accounting principles and the worldwide proliferation of IFRS. **The Business and Management Review**, v. 7, n. 3, p. 258–267, 2016b.

BURGER, A. B.; MIDDELBERG, S. L. An evaluation of Global Management Accounting Principles in the sustainability of a South African mechanised piggery. **Journal of Economic and Financial Sciences**, v. 11, n. 1, p. 1-9, 2018.

BURKERT, M.; DAVILA, A.; MEHTA, K.; OYON, D. Relating alternative forms of contingency fit to the appropriate methods to test them. **Management Accounting Research**, v. 25, n. 1, p. 6-29, 2014.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. A. utilização de indicadores gerenciais de desempenho industrial no âmbito de agroindústrias. **Revista Eletrônica Sistema & Gestão**, v. 2, n. 2, p. 102-118, 2007.

CGMA, CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT. **Princípios globais de contabilidade gerencial: contabilidade gerencial eficaz: melhorando as decisões e construindo organizações de sucesso**. Tradução de Luiz Roberval Vieira Goes. Nova York: AICPA; CIMA, 2014.

CHANDLER, A. D. **Strategy and structure**: chapters in the history of the American enterprise. Massachusetts Institute of Technology Cambridge, 1962.

CHENHALL, R. H. (org. CHAPMAN, C.; HOPWOOD; SHIELDS). Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, v. 1, p. 163-205, 2007.

CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, organizations and society**, v. 30, n. 5, p. 395-422, 2005.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. **The Accounting Review**, v.61, n.1, p.16-35, 1986.

CHENHALL, R.; LANGFIELD-SMITH, K. Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 4, p. 361-386, 1998.

CHIA, Yew Ming. Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 22, n. 6, p. 811-830, 1995.

COHEN, J. Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. 2nd ed. New York: Psychology Press, 1988.

CORREIA, T. S.; LUCENA, W. G. L. Governança Corporativa e Princípios Globais de Contabilidade Gerencial de Empresas Brasileiras de Capital Aberto. **Anais do Congresso ANPCONT**, João Pessoa, PB, Brasil, 7. 2018.

COSTA, I. L. S.; LUCENA, W. G. L. Relação das Práticas Gerenciais com a Reputação Corporativa das Organizações Brasileiras. **Anais do congresso USP International Conference in Accounting**, São Paulo, SP, Brasil, 18, 2018.

DAVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **The accounting review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

DEAN JR, J. W.; SNELL, S. A. The strategic use of integrated manufacturing: an empirical examination. **Strategic management journal**, v. 17, n. 6, p. 459-480, 1996.

ERN, S. Y.; ABDULLAH, A.; YAU, F. S. Contingency factors influencing MAS design of manufacturing firms in Malaysia. **Asian Journal of Accounting and Governance**, v. 7, p. 1-9, 2016.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management accounting research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

FISHER, J. G. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. **Behavioral research in accounting**, v. 10, p. 47, 1998.

FORNELL, C.; LARCKER, D. F. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of marketing research**, v. 18, n. 1, p. 39-50, 1981.

FREZATTI, F.; JUNQUEIRA, E.; BIDO, D. S.; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T. R. S. Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 9, n. 1, p. 134-155, 2012.

GARCIA, J. F.; JORGE, F. S.; CARRARO, W. B. W. H.; SOUZA, A. R. L. Princípios globais de contabilidade gerencial sob a perspectiva dos custos: uma análise em organizações do Terceiro Setor. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 14, n. 2, p. 51-66, 2020.

GERDIN, J.; GREVE, J. Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 29, n. 3-4, p. 303-326, 2004.

GHASEMI, R.; HABIBI, H. R.; GHASEMLO, M; KARAMI, M. The effectiveness of management accounting systems: evidence from financial organizations in Iran. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 2019.

GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. In: **Readings in accounting for management control**. Springer, Boston, MA, p. 569-585, 1976.

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.

GRAY, D.; IRONS, P. MANAGERS. 'Opinions of Management Accountants' Competency Skills and Personal Qualities. **World Journal of Business and Management**, v. 2, n. 1, p. 33-40, 2016.

GREINER, L. E. **Evolution and revolution as organizations grow**. Harvard Business Review, v. 50, pp. 322-329, 1972.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo.

GUL, F. A.; CHIA, Y. M. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 4-5, p. 413-426, 1994.

HABIB, A.; HOSSAIN, M.; JIANG, H. Environmental uncertainty and the market pricing of earnings smoothness. **Advances in Accounting**, v. 27, n. 2, p. 256-265, 2011.

HAIR Jr., Joseph F.; HULT, G. Tomas M.; RINGLE, Christian M.; SARSTEDT, Marko. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. Los Angeles: SAGE, 2014.

HAIR, J. F.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M. PLS-SEM: Indeed a silver bullet. **Journal of Marketing theory and Practice**, v. 19, n. 2, p. 139-152, 2011.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management accounting research**, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002.

HERATH, S. K. A framework for management control research. **Journal of management development**, 2007.

HOQUE, Zahirul. The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model. **Advances in Accounting**, v. 27, n. 2, p. 266-277, 2011.

HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 3, p. 343-366, 2007.

JORGE, F. S.; CARRARO, W. B. W. H.; VENDRUSCOLO, M. I. *Accountability* no Terceiro Setor através da aplicação de práticas recomendadas pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. **Anais do congresso UFSC de Controladoria e Finanças**, Florianópolis, SC, 9, 2019.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo.

JUNQUEIRA, E., DUTRA, E. V., ZANQUETTO FILHO, H., & GONZAGA, R. P. Efeito das escolhas estratégicas e dos sistemas de controle gerencial no desempenho organizacional. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 27, n. 72, p. 334-348, 2016.

KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, p. 275-285, 1972.

KING, Robyn; CLARKSON, Peter M.; WALLACE, Sandra. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 40-55, 2010.

KLEIN, L.; DE ALMEIDA, L. B. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

KOS, S. R.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; RAIFUR, L.; ANJOS, R. P. Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 33, n. 3, p. 35-50, 2014.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and environment**. Boston Havard Press, 1967.

LEE, L.; PETTER, S.; FAYARD, D.; ROBINSON, S. On the use of partial least squares path modeling in accounting research. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 12, n. 4, p. 305-328, 2011.

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.

LUCIANETTI, L.; JABBOUR, C. J. C.; GUNASEKARAN, A.; LATAN, H. Contingency factors and complementary effects of adopting advanced manufacturing tools and managerial

- practices: Effects on organizational measurement systems and firms' performance. **International Journal of Production Economics**, v. 200, p. 318-328, 2018.
- LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2-3, p. 169-249, 2003.
- MARQUES, K. C. M.; SOUZA, R. P.; SILVA, M. Z. Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 117-136, 2015.
- MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MASZTALERZ, M. Why Narratives in Accounting? **Quantitative Methods in Accounting and Finance**, n. 423, p. 99–107, 2016.
- MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **Accounting Review**, p. 813-829, 1981.
- MOREIRA, R. L.; ENCARNAÇÃO, L. V.; ALMEIDA BISPO; O. N., COLAUTO, R. D.; ANGOTTI, M. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013.
- NASCIMENTO, J. C. H. B.; SILVA M., M. A. Modelagem de equações estruturais com mínimos quadrados parciais: um exemplo da aplicação do SmartPLS® em pesquisas em contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 3, p. 289-313, 2016.
- NUNES, D. F. C.; CAMACHO, R. R. Práticas Fundamentais de Contabilidade Gerencial e o Princípio da Confiança: um estudo em empresas brasileiras de grande porte. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos**, Curitiba, PR, Brasil, 26. 2019.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In: **Readings in accounting for management control**. Springer, Boston, MA, p. 83-106, 1980.
- OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management accounting research**, v. 31, p. 45-62, 2016.
- OYEWO, B. M. Outcomes of interaction between organizational characteristics and management accounting practice on corporate sustainability: the global management accounting principles (GMAP) approach. **Journal of Sustainable Finance & Investment**, p. 1-35, 2020.
- OYEWO, B.; VO, X. V.; AKINSANMI, T. Strategy-related factors moderating the fit between management accounting practice sophistication and organisational effectiveness: the Global Management Accounting Principles (GMAP) perspective. **Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad**, p. 1-37, 2020.

PERROW, C. A framework for the comparative analysis of organizations. **American sociological review**, p. 194-208, 1967.

PHAM, D. H.; DAO, T. H.; BUI, T. D. The Impact of Contingency Factors on Management Accounting Practices in Vietnam. **Journal of Asian Finance, Economics and Business**, v. 7, n. 8, p. 77-85, 2020.

RINGLE, C. M.; SILVA, D.; BIDO, D. Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 13, n. 2, p. 56-73, 2014.

SHAHZADI, S.; KHAN, R.; TOOR, M.; UL HAQ, A. Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan. **Asian Journal of Accounting Research**, 2018.

SHIELDS, M. D. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. **Journal of management accounting research**, v. 9, p. 3-62, 1997.

SILVA, D. J. C.; MIRANDA, L. C.; FREIRE, D. R.; DOS ANJOS, L. C. M. Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas?. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 89-106, 2010.

SOOBAROYEN, Teerooven; POORUNDERSING, Bhagtaraj. The effectiveness of management accounting systems: Evidence for functional managers in a developing country. **Managerial Auditing Journal** 23(2): 187-219, 2008.

STERGIOU, Konstantinos; ASHRAF, Junaid; UDDIN, Shahzad. The role of structure and agency in management accounting control change of a family owned firm: A Greek case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 1, p. 62-73, 2013.

THOMPSON, J. D. **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.

VAN DER STEDE, W. A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 6, p. 609-622, 2000.

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978.

WOODWARD, J. Industrial organization: theory and practice. Oxford: **Oxford University Press**, 1965.

APÊNDICE A – Carta de Apresentação do Questionário



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Prezados(as) Senhores(as),

Inicialmente, agradecemos vossa colaboração ao se dispor a acessar este questionário. Sua participação é muito importante. Meu nome é Diego Dantas Siqueira, sou Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. Estou realizando a coleta de dados da minha pesquisa de Dissertação, sob orientação do professor Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena. Esta pesquisa está sendo realizada junto as indústrias paraibanas cadastradas na FIEP, com o objetivo de entender como as práticas gerenciais se ajustam ao contexto organizacional.

Assim sendo, solicitamos a valiosíssima colaboração de V.Sa. ou de algum outro encarregado da controladoria/contabilidade gerencial, para que responda a um questionário.

O questionário levará aproximadamente 10 minutos para sua finalização. Cabe ressaltar que os dados serão tratados de forma agregada e com total sigilo, em nenhum momento será identificado quem são os respondentes.

A sua participação é voluntária, você é livre para se recusar a participar ou interromper a participação a qualquer momento. No entanto, sua contribuição e participação são fundamentais para a concretização deste estudo.

Eventuais dúvidas poderão ser sanadas com o pesquisador Diego Dantas Siqueira, pelo e-mail diego.dantas.pb@gmail.com ou pelo telefone (xx) x xxxx-xxxx.

Obrigado pela participação!

APÊNDICE B – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO DA PESQUISA: A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO EMPÍRICO NO SETOR INDUSTRIAL

Prezados(as) Senhores(as),

Inicialmente, agradecemos vossa colaboração ao se dispor a acessar este questionário. Sua participação é muito importante. Meu nome é Diego Dantas Siqueira, sou Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. Estou realizando a coleta de dados da minha pesquisa de Dissertação, sob orientação do professor Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena.

Esta pesquisa está sendo realizada junto as indústrias paraibanas cadastradas na FIEP, com o objetivo de entender como as práticas gerenciais se ajustam ao contexto organizacional.

Assim sendo, solicitamos a valiosíssima colaboração de V.Sa. ou de algum outro encarregado da controladoria/contabilidade gerencial, para que responda o questionário a seguir. O questionário levará aproximadamente 10 minutos para sua finalização.

Cabe ressaltar que os dados serão tratados de forma agregada e com total sigilo, em nenhum momento será identificado quem são os respondentes. Informamos que esta pesquisa não oferece riscos previsíveis, para a sua saúde, integridade física ou moral, nem trará quaisquer implicações que possam afetar as suas atividades, sendo possível apenas o desconforto físico ou mental pelo tempo e teor das respostas ao instrumento de pesquisa.

A sua participação é voluntária, você é livre para se recusar a participar ou interromper a participação a qualquer momento. No entanto, sua contribuição e participação são fundamentais para a concretização deste estudo. Por fim, salientamos a importância de que todos os itens sejam respondidos, caso contrário, o questionário será invalidado.

Eventuais dúvidas poderão ser sanadas com o pesquisador Diego Dantas Siqueira, pelo e-mail diego.dantas.pb@gmail.com ou pelo telefone (xx) x xxxx-xxxx.

Diante do exposto, declaro que fui devidamente esclarecido (a) e dou o meu consentimento para participar da pesquisa e para publicação dos resultados.

- () Declaro estar ciente sobre os fatos informados e aceito participar da pesquisa.
- () Não aceito participar da pesquisa.

APÊNDICE C – Questionário de pesquisa



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BLOCO I – FATORES CONTINGENCIAIS

Estratégias de diferenciação e liderança em custos (PORTER, 1980).

(Adaptado de CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998 e AUZAIR; LANGFIELD SMITH, 2005).

Questão 1: Utilizando uma escala de 1 a 5 indique a ênfase dada pela sua empresa a cada uma das prioridades estratégicas apresentadas a seguir.

Escala: **SI**= Indica que a prática não tem importância; **1**= Indica que a prática é pouco importante **5**= Indica que a prática é muito importante

Prioridades Estratégicas	SI	1	2	3	4	5
Fornecer produtos de alta qualidade.						
Alcançar menor custo de produção que os concorrentes.						
Customizar produtos e serviços de acordo com as necessidades dos clientes.						
Fornecer serviço e suporte pós-venda eficazes.						
Redução de custos no processo produtivo.						
Oferecer produtos a um preço mais baixo que a concorrência.						

Tecnologia

(Adaptado de DEAN; SNELL, 1996; ESPEJO, 2008).

Questão 2: Utilizando uma escala de 1 a 5 indique até que ponto são utilizadas tecnologias para acompanhar as operações e processos dentro da sua empresa, bem como elementos externos a organização.

Escala: NU= Não utiliza; 1= Utiliza pouco; 5= Utiliza em grande intensidade

	NU	1	2	3	4	5
a) Comércio Eletrônico (aplicativos, página na internet que viabilizam o comércio eletrônico dos seus produtos e serviços)						
b) CRM (gerenciamento da relação com o cliente)						
c) Fabricação e montagem de componentes						
d) Programação de montagem e produção						
e) Teste/inspeção de qualidade e gestão de materiais						

Incerteza Ambiental

(Adaptado de KLEN; ALMEIDA, 2018).

Questão 3: Com base na sua percepção, avalie o grau de previsibilidade do ambiente em que sua empresa está inserida em relação aos fornecedores, concorrentes, clientes e órgãos reguladores. Utilizando uma escala de 1 a 5 indique o nível em que as mudanças ocorrem em sua empresa.

Escala: 1= O ambiente é muito estável, as mudanças são lentas e previsíveis; 5= O ambiente é muito dinâmico, as mudanças são rápidas e imprevisíveis.

i) Fornecedores de materiais e componentes	1	2	3	4	5
1. Suas Mudanças de Preços					
2. Alterações na Qualidade					
3. Introdução de novos materiais e componentes					
ii) Ações dos Concorrentes					
1. Suas Mudanças de Preços					
2. Mudanças na qualidade dos produtos					
3. Introdução de novos produtos					
iii) Ações dos Clientes					
1. Demanda por produtos existentes					
2. Demanda por novos produtos					
iv) Governo/ Agências Reguladoras					
1. Mudanças nas regulamentações do setor (que podem envolver regulamentações de preços, políticas trabalhistas, entre outras mudanças).					

Estrutura organizacional (Centralizada ou Descentralizada)

(Adaptado de ABDEL-KADER; LUTHER, 2008)

Questão 4: Com base em uma escala de 1 a 5, avalie o grau de autoridade delegada pelo proprietário ou principal executivo da empresa para os subordinados tomarem decisões importantes dentro da organização.

Escala: **ND**= Não é delegada nenhuma autoridade; **1**= Há pouca delegação de autoridade; **5**= Há total delegação de autoridade

	ND	1	2	3	4	5
a) Desenvolvimento de novos produtos e serviços						
b) Contratação e demissão de pessoal da gerência ou administração						
c) Seleção de novos investimentos						
d) Estabelecer preços de novos produtos e alterações significativas nos preços dos produtos disponíveis no mercado						
e) Definição de orçamento						

Tamanho Organizacional

(Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES, 2020; SEBRAE, 2020)

Questão 5: Qual foi a receita operacional bruta do ano de 2019 em sua empresa?

- () Até R\$ 360 mil
- () Superior a R\$ 360 mil e inferior ou igual a R\$ 4,8 milhões
- () Superior a R\$ 4,8 milhões e inferior ou igual a R\$ 300 milhões
- () Superior a R\$ 300 milhões

Questão 6: Qual o número de funcionários/colaboradores de sua empresa?

BLOCO II – CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL
(CHENHALL, 2007; JUNQUEIRA et al., 2016)

O Sistema de Controle Gerencial pode ser considerado um conjunto de práticas e/ferramentas utilizadas por uma empresa para administrar suas atividades e fornecer informações que auxiliem a tomada de decisões, permitindo, ainda, alinhar as ações dos funcionários com os objetivos estratégicos da empresa. As questões a seguir estão relacionadas a características do Sistema de Controle Gerencial:

Questão 7: A empresa possui Sistema de Controle Gerencial:

- Estruturado (Sistema com ferramentas e práticas bem definidas e formalmente utilizadas em diferentes áreas da empresa)
- Não estruturado (Faz uso de algumas ferramentas e práticas para acompanhar operações específicas, porém, não há utilização em todas as áreas da empresa nem possui tanta formalização)
- Outro (especificar) _____

Questão 8: As informações que são utilizadas para a execução das práticas contidas no Sistema de Controle Gerencial, são obtidas em qual(is) fonte(s)?

- Contabilidade
- Contratação de consultorias (de administradores, por exemplo)
- Experiência obtida em situações semelhantes
- Outro (especificar) _____

Atributos do SCG
(adaptado de Frezatti et al., 2012)

Questão 9: Em relação ao Sistema de Controle Gerencial da sua empresa, responda:

	SIM	NÃO
O sistema fornece informações históricas (informações sobre eventos que ocorreram no passado, como custos, receitas, despesas, lucros)		
O sistema fornece informações sobre o futuro (informações que permitam fazer estimativas sobre o futuro)		
As informações gerenciais são disponibilizadas rapidamente sempre que você precisa		
A frequência com que as informações são disponibilizadas é de acordo com a necessidade (diária, mensal, etc.)		

Aplicações Práticas dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
(Adaptado do *checklist* do CGMA, 2015)

Questão 10: As questões a seguir estão relacionadas a diferentes práticas gerenciais que podem ser realizadas pela organização. Utilizando uma escala de 1 a 5 indique o nível em que o Sistema de Controle Gerencial/Controladoria de sua empresa é usado para realizar cada prática.

Escala: NU= Não utiliza; 1= Utiliza pouco; 5= Utiliza muito

Práticas de Controle Gerencial/Controladoria		NU	1	2	3	4	5
01	Desenvolver metas de custo para diferentes áreas da organização.						
02	Utilizar fontes de financiamento de forma eficiente, controlando o capital de giro e avaliando investimentos.						
03	Gerenciar e supervisionar os sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança de que os recursos da organização estão sendo bem administrados.						
04	Fornecer orientações sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas pela empresa.						
05	Monitorar e emitir relatórios de desempenho financeiro e operacional, e realizar comparações entre os resultados obtidos e objetivos planejados.						
06	Analisar os principais consumidores a que os produtos se destinam para definir um preço adequado e metas de custo que permitam alcançar este preço e obter a margem de lucro desejada.						
07	Fornecer análise financeira para projetar planos, orçamentos e gastos, garantindo que os projetos serão devidamente financiados.						
08	Acompanhar as mudanças nas regulamentações a que a empresa está sujeita, calculando e avaliando os custos de conformidade e não conformidade.						
09	Identificar áreas dentro da empresa com maiores necessidades de recursos, bem como os retornos decorrentes da alocação e opções disponíveis.						
10	Identificar os riscos, e avaliar a probabilidade e impactos causados caso estes riscos venham a ocorrer.						
11	Calcular os impactos dos tributos sobre as decisões de investimento de capital, e realizar planejamento tributário.						
12	Auxiliar na administração dos recursos financeiros da organização, assegurando que esta possua recursos suficientes para cumprir com as obrigações e financiar oportunidades priorizadas.						

BLOCO III – AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

(Adaptado de CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2007; JUNQUEIRA, 2010)

Questão 11: Compare o desempenho de sua organização com o desempenho dos principais concorrentes nos últimos 3 anos (até o ano de 2019). Utilizando uma escala que varia entre -3 a 3.

Escala: -3= Desempenho muito inferior aos concorrentes; 0= desempenho igual aos dos concorrentes; 3= Desempenho muito superior aos concorrentes; NU= Caso sua empresa não utilizar o respectivo indicador.

	NU	-3	-2	-1	0	1	2	3
a) Evolução do montante do faturamento (vendas)								
b) Grau de participação da sua empresa no mercado								
c) Margem de lucro								
d) Rentabilidade do patrimônio								
e) Retorno sobre o investimento								
f) Índice de satisfação dos clientes								
g) Nível de qualidade do produto								
h) Número de reclamações de clientes								
i) Evolução do número de clientes								

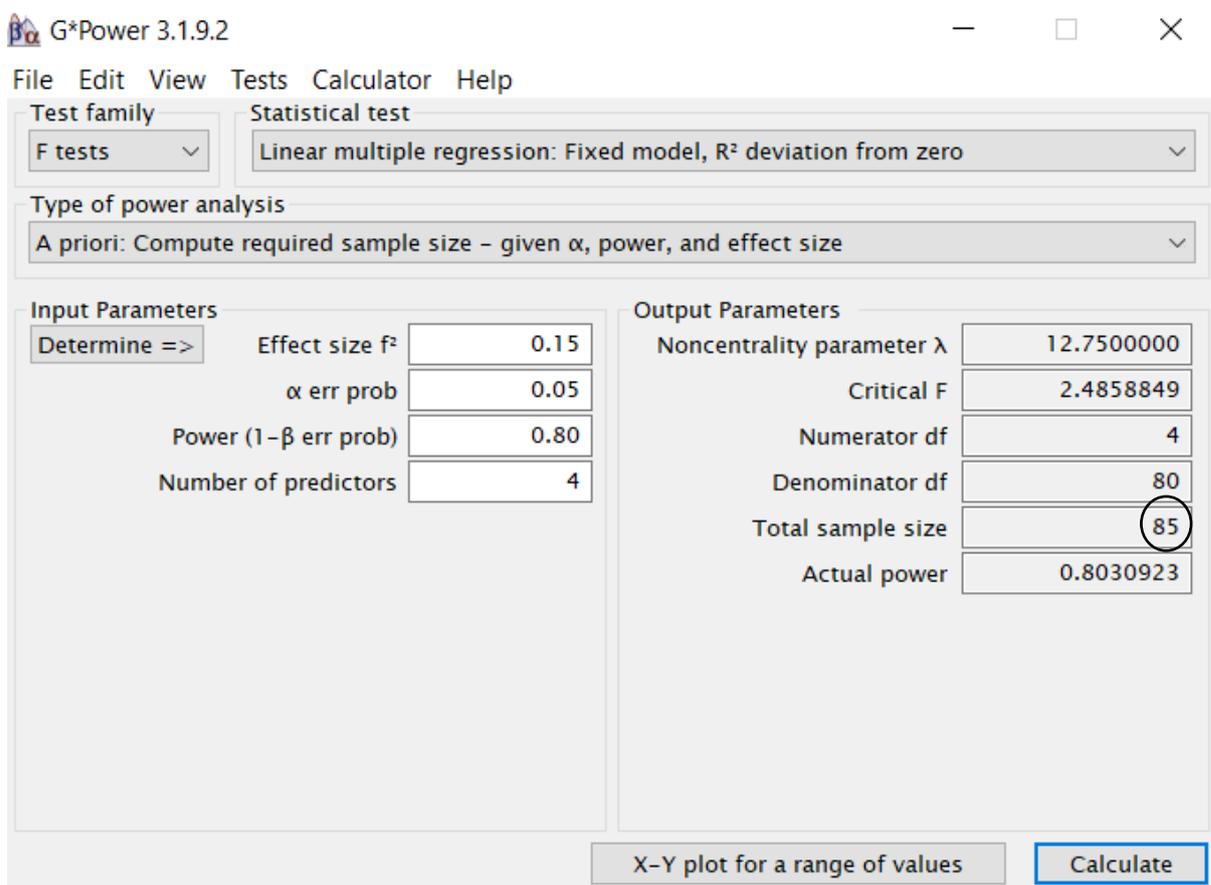
BLOCO IV – PERFIL DA EMPRESA E DOS RESPONDENTES

Questão 12:

01	Em que ano a empresa começou a desenvolver suas atividades?	
02	Qual o principal ramo de atividade da sua empresa (construção civil, alimentação e bebidas, etc.)?	
03	Qual a sua escolaridade?	
04	Há quantos anos você está na empresa?	
05	Qual cargo/função você exerce na empresa?	
06	Há quanto tempo você exerce esse cargo/função?	
07	Qual é a sua idade?	
08	Qual é o seu gênero?	
09	Por favor, informe o e-mail da sua empresa para que ao fim da pesquisa possamos enviar os resultados.	

Nota: O instrumento utilizado para coleta de dados nesta pesquisa foi apreciado e aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade Federal da Paraíba. Podendo ser consultado por meio Certificado de Apresentação para Apreciação Ética (CAAE), sob o número: 38626220.9.0000.5188 ou pelo parecer número: 4429521.

APÊNDICE D – Tamanho mínimo da amostra



The screenshot shows the G*Power 3.1.9.2 software interface. The window title is "G*Power 3.1.9.2". The menu bar includes "File", "Edit", "View", "Tests", "Calculator", and "Help".

Test family: F tests (dropdown menu)

Statistical test: Linear multiple regression: Fixed model, R² deviation from zero (dropdown menu)

Type of power analysis: A priori: Compute required sample size - given α , power, and effect size (dropdown menu)

Input Parameters:

Determine =>	Effect size f^2	0.15
	α err prob	0.05
	Power ($1 - \beta$ err prob)	0.80
	Number of predictors	4

Output Parameters:

Noncentrality parameter λ	12.7500000
Critical F	2.4858849
Numerator df	4
Denominator df	80
Total sample size	85
Actual power	0.8030923

Buttons at the bottom: "X-Y plot for a range of values" and "Calculate".

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).