

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES CONTINGENCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL DE PERNAMBUCO: UMA ANÁLISE SOBRE PRÁTICAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Sérgio José de Andrade

Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

E-mail: sergio.andrade81@hotmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado

Universidade Federal da Paraíba – UFPB

E-mail: aldocallado@yahoo.com.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar as relações entre fatores contingenciais e a adoção de práticas de Avaliação de Desempenho pelas Indústrias de fabricação de produtos químicos, produtos de borracha e material plástico do estado de Pernambuco. Para atingir o objetivo proposto foi operacionalizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, e de abordagem quantitativa no tocante ao problema. A coleta dos dados ocorreu por meio de um levantamento (*survey*), utilizando-se de um questionário estruturado enviado através de *e-mails*, aplicativo instantâneo de mensagens *Whatsapp* e da plataforma da rede social profissional *Linkedin*. O universo considerado foram as 90 indústrias desses setores econômicos, atuantes no estado de Pernambuco, listadas no cadastro da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Então, a pesquisa teve natureza censitária, uma vez que todas as empresas foram contatadas. Deste total, 45 aceitaram participar da pesquisa, equivalendo a uma taxa de retorno de 50%. Quanto às técnicas de análise, utilizaram-se a estatística descritiva e o teste de coeficiente de correlação de *Spearman*, em que foram consideradas relações estatisticamente significativas, aquelas que apresentaram um nível de significância na ordem de 95% ($p=0,05$). Para a obtenção dos coeficientes fez-se o uso do *software* Jamovi®. Os resultados encontrados apresentaram em sua maioria relações com significância diretamente proporcional comparando o uso de práticas de Avaliação de Desempenho e fatores contingenciais. Desta forma, esta pesquisa, pode contribuir para a literatura específica de contabilidade gerencial e para o setor industrial investigado, demonstrando que a adoção dessas práticas é influenciada, por fatores contingenciais.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho. Fatores contingenciais. Setor Industrial.

1. INTRODUÇÃO

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

Este fato ocorre devido às organizações estarem em um ambiente caracterizado pela incerteza e, desta maneira, elas desenvolvem suas atividades em um ambiente competitivo que dificilmente é possível prever totalmente as ações de seus concorrentes ou quais

inovações tecnológicas podem ocorrer e em qual escala de tempo (OTLEY, 2016). As organizações também dependem de outras organizações, a exemplo de fornecedores, clientes, provedores de serviços ou parceiros de rede, e esses relacionamentos estão sujeitos a mudanças contínuas.

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

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

Para Klein (2014) foi desenvolvida e disponibilizada uma vasta literatura sobre “modernas” teorias e instrumentos de contabilidade gerencial nas últimas duas décadas. No entanto, em alguns estudos tem demonstrado baixo grau de adoção dessas técnicas tanto internacionalmente como no Brasil, sendo este fenômeno observado a nível nacional nos estudos de Colares e Ferreira (2016), Santos *et al.* (2017) e Oliveira *et al.* (2019). Por isso, especificamente, em termos de cenário brasileiro, é pertinente pesquisar as práticas de contabilidade gerencial adotadas e os possíveis fatores explicativos. Diante disso, existe a necessidade de realizar pesquisas que verifiquem a influência de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial para tentar responder às organizações quais seriam as práticas as mais adequadas ao seu ramo de negócios.

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

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

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

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

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

Asseverando esta afirmativa Araújo *et al.* (2019) destacam que, sob a égide da teoria da contingência, não há um modelo de gestão padrão ou ideal para se aplicar da mesma forma a todas as organizações; ficando as organizações dependentes de como os fatores

contingenciais externos exercem influência sobre elas, e como elas adequam os fatores contingenciais internos em um modelo de gestão que minimize os impactos e favoreça o seu desempenho.

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

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

Desta forma afirmam os autores supracitados que as pesquisas podem explorar as relações entre fatores contingentes e práticas de contabilidade gerencial em países industrializados e em desenvolvimento, adotando construções de pesquisa mais refinadas que capturem adequadamente as relações contingentes subjacentes em relação a estas práticas e o uso que as pesquisas existentes não foram capazes de compreender adequadamente.

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

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

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

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

Para Rashid e Hossain (2020), pouco se sabe até o momento com relação à adoção/implementação de práticas de contabilidade gerencial, especificamente sobre sistemas de contabilidade gerencial como um todo em países em desenvolvimento. Considerando o efeito positivo do uso de diversas práticas da contabilidade gerencial sobre o desempenho das

empresas e dos funcionários, é imperativo explorar a natureza e a extensão dessas práticas em economias como a brasileira.

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

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

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

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

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

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

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Contabilidade Gerencial

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

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

2.1. Evolução da Contabilidade Gerencial

Na década de 1990, a indústria mundial continuou a enfrentar incertezas consideráveis e avanços sem precedentes nas tecnologias de fabricação e processamento de informações (ASHTON; HOPPER; SCAPENS, 1995). Por exemplo, o desenvolvimento da rede mundial

de computadores e tecnologias associadas levou ao surgimento do comércio eletrônico. Isso aumentou ainda mais e acirrou o desafio da competição global.

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

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

2.2. Práticas de Contabilidade Gerencial

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

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

Quadro 1 – Práticas Tradicionais e Contemporâneas de Contabilidade Gerencial

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

Fonte: Kamal (2015) e Gliubicis (2012)

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

Quadro 2 – Classificação das Práticas de Contabilidade Gerencial

Métodos e Sistemas de Custeio	Métodos de Mensuração/Avaliação e Medidas de Desempenho	Filosofias e Modelos de Gestão
-------------------------------	---	--------------------------------

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

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

2.3. Avaliação de Desempenho

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

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

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

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

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

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

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

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

A medição de desempenho, segundo Callado, Callado e Mendes (2015), é uma atividade estratégica que pode gerar informações fundamentais para a gestão. Através dela, a empresa pode obter relatórios e indicadores que demonstram como ela está em relação a seus objetivos e metas. Desta forma, a empresa pode controlar e conhecer seu desempenho

econômico-financeiro e a eficiência operacional, bem como sua capacidade de gerar retorno satisfatório aos seus *stakeholders*.

2.4. Benchmarking

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

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

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

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

2.5. Economic Value Added (EVA)

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

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

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

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

Percebe-se uma importância nesse aspecto pois o EVA traduz em percentuais o retorno que o montante do capital investido está proporcionando. Esse percentual possibilita concluir se o EVA gerado é positivo ou negativo, ao ser comparado com o custo estimado para o capital próprio (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2006).

2.6. Balanced Scorecard

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

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

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

uma ferramenta de acompanhamento, implementação e redefinição de estratégias (KAPLAN; NORTON, 1993).

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

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

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

O método do *Balanced Scorecard* corretamente entendido e implementado traz para as empresas uma série de benefícios, servindo como suporte para a implementação da estratégia de negócios, fortalecendo a cooperação entre as unidades, departamentos, recursos humanos e possibilitando *feedback* aos gerentes, espaço para auto reflexão, além de *leads* à melhoria dos processos internos por meio da comunicação de objetivos estratégicos através de todos os níveis do negócio (LESÁKOVÁ; DUBCOVÁ, 2016).

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

A implementação de sistemas de gerenciamento de desempenho é desafiadora devido às diferenças entre as empresas e usuários do sistema de gerenciamento, o que acarreta na insuficiência desses sistemas na prática organizacional, pois diferentes situações de mercados, segmentos de negócios, estratégias de produtos e ambientes competitivos demandam também diferentes *scorecards* (LYU; ZHOU; ZHANG, 2016).

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

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

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

Neste sentido, mais recentemente, estudos baseados em contingência começaram a ser vistos como relevantes para auxiliar no uso e implementação do BSC (HOQUE, 2014). Sendo que a estrutura da teoria da contingência preconiza que ferramentas como o *Balanced Scorecard* obteriam um melhor desempenho agindo em comum acordo com outros fatores situacionais da empresa (ISLAM; TADROS, 2012).

2.7. Teoria Contingencial e Práticas de Contabilidade Gerencial

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

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

2.7.1. Fator Contingencial - Ambiente Organizacional

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

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

2.7.2. Fator Contingencial - Tecnologia

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

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

2.7.3. Fator Contingencial - Porte Empresarial

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

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

2.7.4. Fator Contingencial - Estrutura Organizacional

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

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

2.7.5. Fator Contingencial - Estratégia Empresarial

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

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

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

3. METODOLOGIA

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

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

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

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

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

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

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

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

Para este estudo, optou-se por um questionário adaptado das pesquisas desenvolvidas por Imlau (2015) e Sobrinho (2020), composto por 52 questões fechadas, sendo que a maioria utilizou a escala *likert*, divididas em 4 blocos nos quais os respondentes são solicitados a selecionar as assertivas que melhor atendem a sua perspectiva sobre o tema.

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

A análise dos dados foi realizada em duas etapas. Primeiramente, foram apresentados os resultados da estatística descritiva com as frequências absolutas e relativas para as características dos gestores e, posteriormente para as indústrias pertencentes à amostra sendo utilizada estatística descritiva para demonstrar os resultados encontrados a partir da coleta de dados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo objetiva apresentar, analisar e discutir os resultados encontrados tanto se utilizando da estatística descritiva, como também por meio da estatística inferencial utilizando-se do teste não paramétrico de *Spearman*.

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

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

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

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

De acordo com a Tabela 1, em que se apresenta a faixa etária dos respondentes, observa-se que há uma predominância de profissionais na faixa correspondente a idade entre 30 e 40 anos, o que representa 40,0% da amostra. A faixa etária correspondente às idades até 30 anos representa 13,3% da amostra; faixa de 40 a 50 anos, 35,6%; e acima de 50 anos, 11,1%.

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

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

Nível de escolaridade	Frequência	%
Até Ensino médio completo	4,00	8,89%

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

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

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

E por fim, ainda em relação ao perfil dos profissionais, a Tabela 3 evidencia o tempo de atuação no cargo indicado pelos respondentes.

Tabela 3 - Distribuição de frequência: Tempo de atuação profissional dos respondentes

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

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

Conforme Tabela 3, o tempo de atuação no cargo indicado pelos respondentes foi, preponderantemente, o correspondente à faixa de “superior a 05 anos até 10 anos” (com 37,8%), seguido daqueles na faixa “superior à 15 anos” (com 26,7%), “superior à 10 anos até 15 anos” (com 20,0%) e “até 5 anos” com 15,6%.

4.1. Perfil das Empresas Pesquisadas

A primeira variável analisada em relação ao perfil das empresas pesquisadas diz respeito ao setor de atuação no mercado em que estão inseridas. A Tabela 4 evidencia os resultados encontrados para essa variável.

Tabela 4 - Distribuição de frequência referente ao setor de atuação das empresas investigadas

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

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

Outro ponto analisado em relação à estrutura das empresas foi a categoria tamanho. O tamanho das empresas foi analisado sob a perspectiva do faturamento anual. A Tabela 5 expõe os dados relativos ao faturamento bruto anual das indústrias analisadas.

Tabela 5 - Distribuição de frequência referente ao faturamento anual das empresas investigadas

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

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

A terceira variável analisada em relação ao perfil das empresas pesquisadas diz respeito ao tempo de atuação no mercado em que estão inseridas. A Tabela 6 evidencia os resultados encontrados para essa variável.

Tabela 6 - Distribuição de frequência referente ao tempo de atividade das empresas investigadas

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

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

A próxima variável analisada em relação ao perfil das empresas diz respeito a abrangência de mercado. Os resultados são mostrados por meio da Tabela 7.

Tabela 7 - Distribuição de frequência: Amplitude de mercado das empresas investigadas

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

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

Na sequência com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 8 expõe os coeficientes de correlação obtidos entre as características das empresas e à adoção de práticas ligadas à avaliação de desempenho.

Tabela 8 – Características das empresas e a adoção das Práticas de Avaliação de Desempenho

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

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

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

Os dados apresentados por meio da Tabela 8 mostram que houve correlações estatisticamente significativas entre a adoção de práticas voltadas a avaliação de desempenho e as variáveis Faturamento Anual e Amplitude de mercado. Correlação de nível alto com destaque para o EVA versus Amplitude de mercado.

Prosseguindo com a análise das relações entre as variáveis consideradas, a Tabela 9 traz os coeficientes de correlação obtidos entre o fator contingencial Ambiente e as práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 9 - Fator contingencial ambiente e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho

Fator Contingencial Ambiente	Avaliação de Desempenho		
	<i>Benchmarking</i>	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Economic Value Added (EVA)</i>

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

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

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

A Tabela 10 apresenta os resultados da análise do coeficiente de correlação de *Spearman* entre os fatores contingenciais de tecnologia e a adoção de práticas de avaliação de desempenho.

Tabela 10 – Fator contingencial Tecnologia e a adoção das práticas de Avaliação de Desempenho

Fator contingencial Tecnologia	Avaliação de Desempenho	Benchmarking	Balanced Scorecard	Economic ValueAdded (EVA)
	Comércio eletrônico (<i>E-commerce</i>)	0.163	-0.009	-0.011
	Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)	0.201	0.063	0.050
	Gerenciamento da cadeia de suprimentos (SCM)	0.700***	0.640***	0.643***
	Armazenamento de dados na Nuvem ou Servidor Local	0.663***	0.682***	0.720***
	Troca de dados de forma eletrônica (EDI)	0.360*	0.473**	0.154
	Sistema integrado de Gestão (ERP)	0.470**	0.534***	0.365*
	<i>Business Intelligence</i> (BI)	0.305*	0.469**	0.332*

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

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

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Gerencial foi impulsionada a evoluir tanto para adaptar-se às necessidades informacionais, quanto para garantir a sua relevância como uma ferramenta de gestão capaz de responder adequadamente às mudanças presentes nos cenários organizacionais.

A contabilidade gerencial possibilita aos gestores das organizações a atividade de controle, planejamento e tomada de decisão por meio das informações geradas, então é por meio das suas práticas que as informações sobre os processos internos e o ambiente externo podem ser obtidas e são importantes para a tomada de decisão facilitando assim o alcance dos objetivos organizacionais. Deste modo a capacidade de se ajustar às pressões e contingências do ambiente tornou-se requisito para aproveitar as oportunidades oferecidas pelo mercado, viabilizando a continuidade e sucesso das entidades.

Em se tratando dos achados do primeiro objetivo da pesquisa, verificou-se que o perfil dos respondentes, sejam eles proprietários, diretores, gerentes ou contadores, constatou-se, quanto a sua idade, que 40,0% estão entre as faixas dos 31 aos 50 anos, estando a segunda faixa com maior frequência entre os 41 e 50 com 35,6%, até 30 anos e a cima dos 50 anos completaram o perfil da amostra com 13,3% e 11,1% dos profissionais respectivamente. Quanto à escolaridade, a maioria.

Em relação ao perfil das empresas pôde-se constatar que a maioria tem mais 15 anos de atuação no mercado. Um percentual de 46,67% dessas empresas tem faturamento anual entre R\$ 4,8 milhões e R\$ 300 milhões, outros 33,33% têm faturamento a cima de R\$ 300 milhões e 20% têm faturamento de R\$ 360.000,00 até 4,8 milhões, portanto conforme critério do BNDES, a maioria das empresas respondentes está classificada como média empresa ou grande empresa.

Com relação aos testes referentes às variáveis do perfil das empresas percebeu-se a ocorrência de correlações estatisticamente significativas diretas dos fatores 'Faturamento anual' e 'Amplitude de mercado' com várias práticas em destaque as práticas de custeio e a prática de orçamento de capital que apresentou correlação muito alta com o fator Faturamento anual.

Levando em conta os resultados obtidos nesse estudo infere-se que podem contribuir positivamente, também para o setor específico estudado, a partir do momento que se caracteriza o perfil dos respondentes, as empresas que compuseram os setores, os fatores contingenciais e a frequência de uso das práticas de avaliação de desempenho para a tomada de decisão, são apresentados elementos para melhor compreender a realidade dessas organizações no atual contexto, servindo de base para reflexão dos proprietários, diretores e gerentes atuantes nesse setor sobre os desafios que porventura possam surgir no dia a dia, também evidenciados por meio das associações estatísticas.

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.

ABUGALIA, M.; MEHAFDI, M. The Influence of External Environment and Business Strategy on the Effectiveness of Management Accounting Practices: A Contingency Theory Perspective. *Scientific Research Journal*, v. 6, n. 2, p. 87-99, 2018.

AMARA T.; BENELIFA, S. The impact of external and internal factors on the management accounting practices. *International Journal of Finance and Accounting*, v. 6, n. 2, p. 46-58, 2019.

ANDERSON, S. W.; LANEN, W. N. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. *Accounting, Organizations and Society*, v. 24, n. 5-6, p. 379-412, 1999.

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: McGraw Hill, 2008.
- ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. B. Habilidades e competências do controller: Um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, v. 13, n. 38, p. 52-64, 2014.
- ARAÚJO, W. C.; JESUS, J. O. N.; PEDRO, F. J. D.; RODRIGUES, L. K. O.; SANTOS, D. S.; SILVA SANTOS, I. Estudo socioeconômico do Polo de Confecções no Agreste de Pernambuco: uma análise descritiva e exploratória. *Brazilian Journal of Development*, v. 5, n. 11, p. 26812-26826, 2019.
- ASHTON, D.; HOPPER, T.; SCAPENS, R. The changing nature of issues in management accounting. In: Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R. (Eds.), *Issues in Management Accounting-2nd*. Prentice-Hall, Hertfordshire, 1995.
- BATISTA, A. P. O Balanced Scorecard como ferramenta de gestão estratégica: um estudo de caso em uma rede de supermercado varejista de Içara-SC. 2015. *Monografia*. Especialização MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria. Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, Criciúma, 2015.
- BERISHA, V.; ASLLANAJ, R. Literature Review on Historical Development of Accounting. *Acta Universitatis Danubius. Economica*, v. 13, n. 6, 2017.
- BLATT, A. *Criação de valor para o acionista – EVA e MVA*. Rio de Janeiro: Suma Econômica, 2000.
- BLONSKI, F.; PRATES, R. C.; COSTA, M.; VIZEU, F. O controle gerencial na perspectiva do New Public Management: o caso da adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 9, n. 1, p. 15-30, 2017.
- BOMFIM, E. T.; CALLADO, A. L. C. BRICS e G7: a associação entre fatores contingenciais e estratégias competitivas influencia o desempenho financeiro empresarial?. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 18, n. 48, p. 3-21, 2021.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; MENDES, E. Padrões de uso de indicadores de desempenho: uma abordagem multivariada para empresas agroindustriais do setor avícola localizadas no estado de Pernambuco. *Latin American Journal of Business Management*, v. 6, n. 2, 2015.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management accounting research*, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.
- CHIA, Y. M. Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study. *Journal of Business Finance & Accounting*, v. 22, n. 6, p. 811-830, 1995.
- COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. *Revista Mineira de Contabilidade*, v. 4, n. 52, p. 16-25, 2016.

- COSTANTINI, A.; LANDI, S.; BONAZZI, M. Factors Influencing the Use of the Balanced Scorecard: Evidence from a Regional Context in Italy. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, v. 10, n. 2, 2020.
- CURADI, F. C.; MIRANDA, R. L.; BOTTEGA, S. C.; SANTOS, G. F. Valor Econômico Agregado (EVA): Um Estudo na Literatura Vigente. *Desenvolvimento Socioeconômico em Debate*, v. 3, n. 1, p. 67-84, 2017.
- DONALDSON, L. *Structural contingency theory*. International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences, v. 23, 2. Ed, p. 609-614, 2015.
- DUTRA, A. R. C. S. Adoção de Artefatos Gerenciais: Um Estudo Empírico a Partir da Teoria da Contingência no Âmbito de Empresas do Setor Hoteleiro de João Pessoa. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2019.
- ESPEJO, M. M. S. B. Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. 2008. *Tese* (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- FEICHTER, C.; GRABNER, I. Empirische Forschung zu Management Control—Ein Überblick und neue Trends. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, v. 72, n. 2, p. 149-181, 2020.
- FELDMANN, P. R., JACOMOSSI, R. R., BARRICHELLO, A., MORANO, R. S. A relação entre a inovação e a competitividade global: O papel mediador das práticas de gestão avaliadas pela equação estrutural. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 21, n. 2, p. 195-212, 2019.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, Denise Tolfo. *Métodos de pesquisa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.
- GLIUBICAS, D. The research of management accounting evolution in the context of economic changes. *economics and management*, v. 17, n. 1, p. 22–29, 2012.
- GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Influência de fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário: estudo em uma empresa industrial têxtil. *Tese* (Doutorado). Universidade Regional de Blumenau, FURB, SC, Brasil, 2011.
- GUERRA, A. R. Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. 2007. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- HASAN, R. U.; CHYI, T. M. Practical application of Balanced Scorecard -A literature review. *Journal of Strategy and Performance Management*, v. 5, n. 3, p. 87, 2017.
- HAVE, S. T.; POL-Coyne, F.; HAVE, W. T.; STEVENS, F.; ELST, M. V. D. *Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados*. São Paulo, Pearson, 2003.

- HOQUE, Z. 20 years of studies on the Balanced Scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British accounting review*, v. 46, n. 1, p. 33-59, 2014.
- HUO, B.; QI, Y.; WANG, Z.; ZHAO, X. The impact of supply chain integration on firm performance: The moderating role of competitive strategy. *Supply Chain Management: An International Journal*, v. 19, n. 4, p. 369-384, 2014.
- HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, Dorchester, UK, v. 18, n.1, p. 343-366, 2007.
- IMLAU, J. M. Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do rio grande do sul. 2015. *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.
- ISLAM, M.; TADROS, H. Corporate strategy, employees' attitudes toward the Balanced Scorecard, and corporate performance: A contingency approach. *Advances in Management Accounting*, v. 21, n. 2, p. 149-182, 2012.
- JAYARAM, J.; TAN, K. C.; LAOSIRIHONGTHONG, T. The contingency role of business strategy on the relationship between operations p Alpenberg, J.; Karlsson, F. (2019), “Resource allocation and capital investment practice in Swedish local governments: A messy business”, *Journal of Business Research*, 2014.
- Karlsson, F. (2019), “Resource allocation and capital investment practice in Swedish local governments: A messy business”, *Journal of Business Research*, 2014.
- JOHANSSON, A.; LARSON, M. G.; LOGG, A. High order cut finite element methods for the Stokes problem. *Advanced Modeling and Simulation in Engineering Sciences*, v. 2, n. 1, p. 24, 2015.
- JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. The rise and fall of management accounting. *Strategic Finance*, v. 68, n. 7, p. 22, 1987.
- JUNQUEIRA, E. R. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. 2010. *Tese* (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Controladoria e Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- KAMAL, S. Historical evolution of management accounting. *The cost and management*, v. 43, n. 4, p. 12-19, 2015.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, v. 71, n. 5, p. 134-147, 1993.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage. *Harvard Business Press*, 2008.
- KLEIN, L. A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses. 2014. *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014.
- KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

KUZEY, C.; UYAR, A. E.; DELEN, D. “An investigation of the factors influencing cost system functionality using decision trees, support vector machines and logistic regression, *International Journal of Accounting & Information Management*, v. 27 n. 1, p. 27-55, 2019.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. *Fundamentos de metodologia científica*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 11, n. 2 p. 85–107, 2015.

LESÁKOVÁ, L.; DUBCOVÁ, K. Knowledge and use of the Balanced Scorecard method in the businesses in the Slovak Republic. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, v. 230, n.1, p. 39-48, 2016.

LYU, H.; ZHOU, Z.; ZHANG, Z. Measuring knowledge management performance in organizations: an integrative framework of Balanced Scorecard and fuzzy evaluation. *Information*, v. 7, n. 2, p. 29, 2016.

MAMBRINI, A.; COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Papel da controladoria no redesenho da gestão na perspectiva dos processos em empresa familiar. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, v. 23, n. 2, p. 5-13, 2004.

MARQUES, K. C. M; SOUZA, R. P. Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da Contabilidade gerencial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. *Anais [...]* Belo Horizonte: CBC, 2010.

MARQUEZAN, L. H. F.; DIEHL, C. A.; ALBERTON, J. R. Indicadores não financeiros de Avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios anuais digitais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 2, p. 46-61, 2013.

MENDES, A. C. A.; KRUGER, S. D.; LUNKES, R. J. Características da Estrutura de Controladoria: Um Estudo Empírico em Empresas do Oeste Catarinense. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 28, n. 2, p. 121-140, 2017.

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. Fatores Contingenciais e o Controle Gerencial: Uma Avaliação em Organizações não Governamentais (ONGS) Brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 11, n. 1, p. 92-109, 2018.

OLIVEIRA, C. E.; CARVALHO, L. G.; DIAS, E. M. S. A.; SILVA, D. A. Inovação Organizacional: incidência dos Artefatos da Contabilidade Gerencial em Indústrias de Produtos de Café. *3º Congresso UFU de Contabilidade*, 2019.

OLIVEIRA, L. R.; MEDEIROS, R. M.; TERRA, P. B.; QUELHAS, O. L. G. Sustentabilidade: da evolução dos conceitos à implementação como estratégia nas organizações. *Production*, v. 22, n. 1, p. 70-82, 2012.

OLIVEIRA, M. F. *Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisas em Administração*. Catalão: UFG, 2011.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, v. 31, n.1, p. 45–62, 2016.

OZBEK, M. E. *Benchmarking*. Colorado State University, 2010.

- PARNELL, J. A.; LONG, Z.; LESTER, D. L. Competitive strategy, capabilities and uncertainty in small and medium sized enterprises (SMEs) in China and the United States. *Management Decision*, v. 53, n. 2, p. 402-431, 2015.
- QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. Factores determinantes na implementação do Balanced Scorecard em Portugal. *Revista Universo Contábil*, v. 5, n. 4, p. 94-115, 2009.
- RASHID, M. M.; ALI, M. M.; HOSSAIN, D. M. Revisiting the relevance of strategic management accounting research. *PSU Research Review*, v. 4, n. 2, p. 129-148, 2020.
- RITTA, C. O.; LAVARDA, C. E. F. Aspectos da Produção Científica Sobre Controle Gerencial. *Revista de Administração FACES Journal*, v. 16, n. 3, p. 105-124, 2017.
- SANTOS, J. V. J.; AZEVEDO, Y. G. P.; LIMA, D. H. S.; LUCENA, E. R. F. C. V. Análise dos artefatos gerenciais utilizados pelos food trucks da cidade de Natal/RN. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, v. 7, n. 3, p. 105-126, 2017.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; MARTINS, M. A. *Avaliação de Empresas: Foco na análise de desempenho para o usuário interno*. São Paulo: Atlas, 2006.
- SCHOUTE, M., BUDDING, T. “Stakeholders’ Information Needs, Cost System Design, and Cost System Effectiveness in Dutch Local Government”, *Financial Accountability & Management*, v. 33 n. 1, p. 77-101, 2017.
- SILVA, A. R.; CALLADO, A. L. C. Relações entre fatores contingenciais de empresas do setor da construção civil e a importância atribuída a indicadores de desempenho. *Revista Capital Científico*, Guarapuava, v. 16, n. 1, p. 112-129, 2018.
- SOBRINHO, L. S. Práticas de contabilidade gerencial à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco. 2020. *Dissertação* (Mestrado em Controladoria) – Programa de Pós-graduação em Controladoria, Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2020.
- SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. 2006. *Dissertação* (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. 2005.
- UYAR, A.; KUZHEY, C. Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance? *Advances in accounting*, v. 35, p. 170-176, 2016.
- VAN VEEN-DIRKS, P. M.G.; LILLIS, A. M. Do the Motives for Adoption of the Balanced Scorecard affect its Development and Use?. In: *Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research*. Emerald Publishing Limited, p. 15-37, 2018.
- VERGARA, S. C. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- YOUNG, S. D. O’BYRNE, S. F. *EVA e gestão baseada em valor: guia prático para implementação*. Porto Alegre: Bookman, p. 33-42, 2003.