


FATORES CONTINGENCIAIS ORGANIZACIONAIS E INDIVIDUAIS E PRÁTICAS GERENCIAIS: UM ESTUDO À LUZ DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

ORGANIZATIONAL AND INDIVIDUAL CONTINGENCY FACTORS AND MANAGEMENT PRACTICES: A STUDY IN LIGHT OF GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES


DIEGO DANTAS SIQUEIRA¹

Universidade Federal da Paraíba

 <https://orcid.org/0000-0002-1421-4080>
diego.dantas.pb@gmail.com

WENNER GLAUCIO LOPES LUCENA

Universidade Federal da Paraíba

 <https://orcid.org/0000-0002-2476-7383>
wdlucena@yahoo.com.br

RESUMO

Tem sido argumentado que o processo decisório nunca foi tão importante (ou complexo) à medida em que tem aumentado a quantidade de informações desestruturadas, concorrência cada vez mais hostil e inovações frequentes. 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 Contabilidade Gerencial (SCG), melhorando as informações fornecidas e, conseqüentemente, a tomada de decisão. Dessa forma, o objetivo deste estudo consistiu em analisar as associações entre os fatores contingenciais organizacionais e individuais e as práticas gerenciais, sob a perspectiva dos PGCG das indústrias paraibanas. Para tanto, dados de gestores de 86 indústrias foram obtidos por meio da aplicação de questionário eletrônico durante o ano de 2020. A análise dos dados foi realizada por meio da correlação de *Spearman*. Em relação às contingências organizacionais, foram encontradas associações positivas e significativas entre a estratégia e as práticas relacionadas aos PGCG. Contudo, o tamanho não apresentou associação significativa com a adoção destas práticas. Em relação às contingências individuais, constatou-se associações negativas e significativas entre o tempo de atuação do gestor no cargo e uma das práticas gerenciais. Além disso, a escolaridade do gestor apresentou associação positiva e significativa com algumas práticas relacionadas aos PGCG. Por fim, não foram encontradas associações significativas entre a idade do gestor e as práticas gerenciais. Este estudo contribui com a literatura ao analisar os antecedentes das práticas gerenciais contemporâneas sob uma nova perspectiva (dos PGCG). Pouco se sabe sobre os fatores que contribuem para uma função de

Editado em português e inglês. Versão original em português.

¹ Endereço para correspondência: CCSA, UFPB, Campus I, Cidade Universitária | 58051-900 | João Pessoa/PB | Brasil.

Artigo apresentado no 11º congresso UFSC de Controladoria e Finanças em 2021.

Recebido em 13/01/2023. Revisado em 08/02/2023. Aceito em 14/02/2023 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). Publicado em 17/03/2023.

Copyright © 2023 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

contabilidade gerencial eficaz à luz das orientações trazidas pela estrutura dos PGCG. Do mesmo modo, estes resultados podem ser de interesse dos profissionais na medida em que trazem reflexões importantes acerca da contribuição dos PGCG para a gestão, bem como apontam para a necessidade de que estas práticas sejam implementadas considerando o contexto específico de cada organização.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Práticas Gerenciais.

ABSTRACT

It has been argued that the decision-making process has never been more important (or complex) as it has increased the amount of unstructured information, increasingly hostile competition and frequent innovations. In this context, the Global Management Accounting Principles (GMAP) were proposed with the objective of assisting managers of different organizations to evaluate and improve their Management Accounting System (MAS), improving the information provided and, consequently, decision making. In this way, the aim of this study consisted of analyzing the associations between organizational and individual Contingency factors and management practices from the perspective of the GMAP of the industries in Paraíba. To this end, managers' data from 86 industries were acquired through the application of an electronic questionnaire during the year 2020. The data analysis was performed using Spearman's correlation. Regarding organizational contingencies, positive and significant associations were found between strategy and practices related to GMAP. However, the size didn't show significant association with the adoption of such practices. Regarding individual contingencies, negative and significant associations were found between the manager's time in the position and one of the management practices. Additionally, the manager's education showed positive and significant association with some practices related to GMAP. In conclusion, no significant associations between manager's age and management practices were found. This study contributes to the literature by analyzing the antecedents of contemporary management practices from a new perspective (the GMAP). Little is known about the factors that contribute to an effective management accounting function in light of the guidelines provided by the GMAP structure. Likewise, these results may be of interest to professionals as they provide important reflections on the contribution of GMAP to management, as well as they point to the need for such practices to be implemented considering the specific context of each organization.

Keywords: Contingency factors. Global Management Accounting Principles. Management Practices.

1 INTRODUÇÃO

A natureza dinâmica do ambiente empresarial com alta competição, diversidade de produtos, clientes cada vez mais exigentes, bem como o surgimento de novas tecnologias, tem pressionado as organizações a alinharem suas estratégias às tendências do mercado (Oyewo, 2020).

Em função de novas demandas organizacionais a contabilidade gerencial tem evoluído de sua ênfase tradicional na mensuração, apuração de custos e orçamento (Abdel-Kader & Luther, 2008; Burger & Middelberg, 2018), para uma participação mais ativa nas decisões estratégicas empresariais (Chenhall, 2005), por meio da orientação de suas operações para a identificação, mensuração e gestão de atividades-chave dentro das organizações, que possibilitam o alcance dos objetivos estratégicos e criação de valor (Abdel-Kader & Luther, 2008; Oyewo, Vo & Akinsanmi, 2020).

Nesse contexto, é coerente presumir que as organizações sejam induzidas a adotarem

práticas avançadas de contabilidade gerencial; no entanto, algumas evidências apontam para um descompasso entre as inovações e a adoção destas práticas (Klein & Almeida, 2017). Esta falta de alinhamento pode ser devido ao fato de que a utilização de tais práticas pode depender das circunstâncias nas quais estão sendo utilizadas, o que remete a uma perspectiva contingencial (Tillema, 2005).

Dessa forma, em consonância com a teoria da contingência, parte-se da premissa de que não existe um sistema de contabilidade gerencial (SCG) que possa se adequar para todas as organizações (Ahmad & Zabri, 2015). Em vez disso, argumenta-se que a eficácia de um SCG depende das características específicas de cada empresa; assim, contingências relacionadas à organização, como tamanho, incerteza percebida, estrutura, estratégia (King, Clarkson, & Wallace, 2010; Otley, 2016) e relacionadas aos indivíduos, como às características dos gestores (Naranjo-Gil, Maas & Hartmaan, 2009; Pavlatos, 2012), podem afetar as práticas gerenciais utilizadas pelas empresas.

Nesse sentido, vários estudos em nível nacional e internacional foram desenvolvidos buscando uma maior compreensão acerca dos fatores que influenciam a utilização de práticas modernas de contabilidade/controlado gerencial (Baines & Langfield-Smith, 2003; Abdel-Kader & Luther, 2008; Junqueira, Dutra, Zanquetto Filho, & Gonzaga, 2016; Klein & Almeida, 2017; Pham, Dao & Bui, 2020; Wernke, Junges & Barros, 2020; Hadid & Al-Sayed, 2021; Qiu, Hu, Liang & Dow, 2022). Outros estudos verificaram como as características dos gestores afetam a utilização de práticas gerenciais contemporâneas (Naranjo-Gil et al., 2009) e de sistemas de gestão de custos (Pavlatos, 2012). Bem como buscaram investigar o nível de aderência do uso de práticas de contabilidade/controlado gerenciais tradicionais versus contemporâneas (Frezatti, 2005; Angelakis, Theriou & Floropoulos, 2010; Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011; Teixeira, Gonzaga, Santos & Nossa, 2011; Santos, Beuren, Corrêa & Martins, 2018).

A maioria dos estudos supracitados (principalmente os nacionais) baseou suas análises em práticas de contabilidade/controlado gerencial propostas pela literatura empírica ou classificadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) em diferentes estágios evolutivos, limitando a generalização dos achados e, conseqüentemente, o avanço do conhecimento acerca desta relação. Dessa forma, pouco se sabe sobre aspectos mais holísticos da contabilidade gerencial. A presente pesquisa busca preencher esta lacuna teórica ao analisar os fatores que afetam a adoção de práticas gerenciais contemporâneas sob a perspectiva dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG).

Neste sentido, surge a questão que orienta a pesquisa: **Quais são as associações entre os fatores contingenciais organizacionais (estratégia e tamanho) e individuais (idade, escolaridade e experiência do gestor) e as práticas gerenciais, sob a perspectiva dos PGCG das indústrias paraibanas?**

Dessa forma, o objetivo desta pesquisa consiste em analisar as associações entre os fatores contingenciais organizacionais e individuais e as práticas gerenciais, sob a perspectiva dos PGCG das indústrias paraibanas.

Os PGCG foram desenvolvidos e aprovados de forma conjunta pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e pelo *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) em 2014. Estes órgãos constituíram uma *joint venture* que recebeu a designação de *Chartered Global Management Accountant*® (CGMA) ao qual elaborou um projeto de publicação em que foram propostos os PGCG.

Os PGCG fornecem um guia de boas práticas para as organizações e têm como objetivo ajudar os principais executivos e o conselho de administração na comparação (*benchmarking*) das práticas e processos para melhorar seu SCG e apoiar as empresas a tomarem melhores decisões (CGMA, 2014; Abednazari, Roodposhti, Nikoumaram & Pourzamani, 2018; Correia & Lucena, 2021). Com isso, foram propostos quatro princípios: (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. Os PGCG são aplicados em diversas áreas dentro da organização. Contudo, o foco deste estudo foi sua aplicação nas práticas gerenciais.

Dessa forma, tendo em vista a contribuição trazida pelos PGCG para o aprimoramento da função da contabilidade gerencial (Borker, 2016a; Borker, 2016b), torna-se relevante e oportuno analisar os fatores que podem afetar a sofisticação das práticas gerenciais sob a perspectiva dos PGCG. Nas buscas empreendidas, foram encontrados apenas dois estudos realizados na Nigéria (Oyewo, 2020; Oyewo et al., 2020) que analisaram os PGCG com uma abordagem contingencial. Contudo, a presente pesquisa diferencia-se ao analisar práticas gerenciais não analisadas no estudo anterior, bem como pela operacionalização dos construtos. Por fim, diferencia-se ao analisar as contingências relacionadas aos gestores. Naranjo-Gil et al. (2009) comentam que mesmo sendo fortemente reconhecido pela literatura que as características dos gestores são preditivas de resultados organizacionais, pouco se sabe sobre como estas características individuais afetam o desenho dos sistemas de contabilidade e de controle.

Dessa forma, este estudo contribui com a literatura ao fornecer novos *insights* sobre este campo de conhecimento ainda em estágio inicial, mas em constante construção, sobre aspectos contemporâneos da contabilidade gerencial (os PGCG). Chenhall (2006) menciona que, para continuarem relevantes, os estudos sobre SCG com abordagem contingencial precisam analisar aspectos contemporâneos e em seus resultados organizacionais e sociais. É nesta perspectiva que este estudo busca contribuir. Do mesmo modo, os resultados deste estudo podem ser de interesse dos profissionais à medida em que trazem reflexões importantes acerca da contribuição dos PGCG para a gestão, bem como apontam para a necessidade de que estas práticas sejam implementadas considerando o contexto específico de cada organização.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

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 elaborados a partir de um amplo estudo em 20 países nos cinco continentes (em que mais de 400 pessoas representando empresas de diferentes tamanhos e setores participaram), com o intuito de orientar a prática de contabilidade gerencial, auxiliando para que as organizações sejam bem sucedidas (CGMA, 2014).

Sua estrutura passou por um processo semelhante ao de desenvolvimento de padrões contábeis (IFRS), como a publicação de um documento de discussão, minuta de exposição e minuta final, à medida em que se engajava com as partes interessadas em todo o processo Oyewo (2020). Portanto, os PGCG refletem a perspectiva de diferentes participantes, tais como CEOs (executivos-chefes), CFOs (diretores financeiros), acadêmicos e outros profissionais de órgãos públicos e privados que participaram no processo de consulta global nos cinco continentes (CGMA, 2014).

Os PGCG 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, à pessoa certa, no momento certo, ajudando as organizações a planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução; 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.

Uma das reflexões enfatizadas por esses princípios é que uma função de contabilidade

gerencial eficaz é um fator determinante para o sucesso e a competitividade das organizações ao longo do tempo (Costa & Lucena, 2021). 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).

As práticas robustas a que os PGCG se referem são as áreas práticas da função de contabilidade gerencial, que são: Custo de transformação e gestão; Relatórios externos; 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 e Auditoria interna. Tais práticas englobam funções estratégicas, táticas e operacionais da organização e podem contribuir para a criação de valor, e, portanto, constituem-se no foco deste estudo.

Ao analisar as pesquisas na área, verifica-se que a temática relacionada aos PGCG vem recebendo bastante atenção dos pesquisadores, em nível nacional e internacional, ratificando a relevância do tema. No contexto nacional, estas pesquisas têm analisado a relação dos PGCG com a Governança Corporativa (Correia & Lucena, 2021); Desempenho empresarial (Sousa, Valero & Lucena, 2019; Costa & Lucena, 2021); a aderência aos PGCG sob a perspectiva dos custos por organizações do terceiro setor (Garcia, Jorge, Carraro & Souza, 2020); bem como a construção de confiança (Espejo & Silveira, 2020).

No cenário internacional, as pesquisas conduzidas nesse sentido têm focado em sua discussão teórica, analisando os PGCG criticamente (Masztalerz, 2014; Abednazari, et al., 2018); 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). Investigaram, também, a relevância dos PGCG na sustentabilidade de uma organização (Burger & Middelberg, 2018); a interação entre as características organizacionais e a robustez da prática de contabilidade gerencial (sob a ótica dos PGCG) na sustentabilidade corporativa (Oyewo, 2020); bem como a moderação de fatores relacionados à estratégia sobre o ajuste entre a sofisticação da prática contábil gerencial (sob a ótica dos PGCG) e a eficácia organizacional (Oyewo et al., 2020).

2.2 Construtos Teóricos e Formulação das Hipóteses

Esta pesquisa utiliza a teoria da contingência como plataforma teórica com o objetivo de identificar fatores associados à adoção das práticas relacionadas aos PGCG. A teoria da contingência está inserida em um contexto de mudança organizacional adaptativa, tendo como pressuposto básico a inexistência de um SCG ideal, que possa ser aplicado a todas as organizações em todos os contextos (Otley, 2016). Sob estes preceitos, cada SCG utilizado é uma resposta a um conjunto de contingências internas e externas (Haldma & Lääts, 2002; Burkert, Davila, Mehta & Oyon, 2014).

Entre as contingências externas normalmente adotadas pela literatura estão a incerteza ambiental, concorrência e tecnologia; já em relação às contingências internas têm-se o tamanho, estratégia, estrutura (Chenhall, 2006; Abdel-Kader & Luther, 2008) e variáveis psicológicas (Otley, 2016). De modo que a literatura tem demonstrado que estas contingências apresentam influência significativa sobre o SCG e sobre as práticas de contabilidade/controle gerenciais utilizadas pelas organizações (King et al., 2010; Naranjo-Gil et al., 2009; Junqueira et al., 2016). Dessa forma, para serem úteis, os SCG utilizados devem se adaptar às mudanças nas contingências vivenciadas pelas empresas (Ahmad & Zabri, 2015).

Portanto, o foco deste estudo foram as contingências internas. Especificamente, as contingências relacionadas à organização (tamanho e estratégia) e relacionadas ao gestor (idade, escolaridade e tempo de atuação no cargo). Em relação às contingências relacionadas à empresa, tem-se a estratégia como um importante antecedente à utilização de práticas gerenciais

contemporâneas (Junqueira et al., 2016).

Nesta pesquisa 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 (Otley, 2016). Assim, independentemente do setor em que a empresa está inserida, esta pode escolher entre uma das duas estratégias genéricas 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, assistência pós-venda, imagem da marca, atendimento ao cliente, durabilidade, entre outras características que o cliente considera importante (Porter, 1980).

Neste sentido, a estratégia pode ser entendida como a forma que uma organização opta por competir em seu setor específico (Langfield-Smith, 1997; Wernke, et al., 2020). 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). 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).

Tem sido argumentado que diferentes estratégias requerem SCG específicos buscando fornecer informações que possibilitem seu alcance (Chenhall, 2006). Neste sentido, pesquisas anteriores como as de Baines e Langfield-Smith (2003) e Junqueira et al. (2016) demonstraram que a estratégia de diferenciação está positivamente relacionada a práticas de contabilidade gerenciais contemporâneas. Auzair e Langfield-Smith (2005) verificaram que as empresas que adotam a estratégia de liderança em custos apresentam um sistema de controle gerencial mais formal, em comparação às empresas com foco em diferenciação.

Por sua vez, King et al. (2010) descobriram que a extensão do uso de orçamentos escritos está relacionada à estratégia de liderança em custos. Oyewo, Vo e Akinsanmi (2020) verificaram que a estratégia de negócios (deliberada/emergente) afeta o grau de sofisticação das práticas gerenciais à luz dos PGCG. Com base no exposto, foi formulada a primeira hipótese de pesquisa.

H1: Existe uma associação positiva entre a estratégia empresarial e a utilização das práticas relacionadas aos PGCG.

Outra importante variável contingencial organizacional é o tamanho. Isto porque 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). Da mesma forma, empresas maiores possuem melhores sistemas de comunicação interna que possibilitam uma maior divulgação das práticas (Ahmad & Zabri, 2015). Estas empresas 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 (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 sofisticação (Pham et al., 2020).

Nesse sentido, Davila e Foster (2005, 2007) e Pham et al. (2020) constataram uma relação

positiva entre o tamanho das organizações e a adoção de algumas ferramentas gerenciais. 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 segunda hipótese de pesquisa.

H2: Existe uma associação positiva entre o tamanho organizacional e a utilização das práticas relacionadas aos PGCG.

Além disso, a literatura mostra que as contingências relacionadas ao gestor se constituem um importante antecedente da utilização de práticas gerenciais contemporâneas (Santos et al., 2018). Essa importância é reconhecida pelo documento do CGMA (2014) ao ressaltar que para atingir o crescimento, se tornar eficiente e ser bem sucedida, a organização precisa possuir uma função de contabilidade gerencial eficaz (CGMA, 2014). E comenta que um dos elementos fundamentais para atingir esta eficácia é a existência de profissionais competentes dentro da empresa.

Portanto, torna-se necessário analisar como as características individuais dos gestores estão associadas à adoção das práticas gerenciais relacionadas aos PGCG, visto que a implementação destas ferramentas sofisticadas requer proficiência na área (Oyewo, 2020). Um estudo realizado pelo CIMA (2009) observou que a disponibilidade de profissionais qualificados em finanças e em outros departamentos afeta o nível de aplicação de ferramentas de contabilidade gerencial em organizações de diferentes setores, tamanhos e locais.

Assim, com base em estudos anteriores (Young, Charns & Shortell, 2001; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2010), acredita-se que as características demográficas, tais como idade, nível de escolaridade e tempo de atuação no cargo, podem afetar a utilização das práticas relacionadas aos PGCG.

Com o avanço da idade, os gerentes podem se tornar menos flexíveis para avaliar novas ideias rapidamente e integrá-las de forma eficaz no processo decisório (Young et al., 2001; Naranjo-Gil et al., 2009, Pavlatos, 2010). Gerentes mais velhos podem ter investido muito financeiramente e emocionalmente no status quo em que se encontram e, portanto, preferem segurança, não estando dispostos a se comprometer com grandes projetos (Young et al., 2001). Em contrapartida, os gerentes mais jovens são mais propensos a correr riscos e iniciar novos projetos que podem contribuir para o avanço em suas carreiras (Naranjo-Gil et al., 2009).

Em relação ao SCG, gerentes mais velhos normalmente apresentam uma educação contábil mais tradicional e passaram a maior parte da sua carreira em funções tradicionais em que a independência profissional e a contabilidade eram variáveis chave de desempenho (Granlund & Lukka, 1998; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2010). Em contraste, os gerentes mais jovens ingressaram na profissão há menos tempo, e tendem a se familiarizar mais facilmente com SCG contemporâneos durante sua formação (Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2010).

Estas suposições teóricas foram confirmadas por pesquisas empíricas que encontraram uma relação negativa entre idade dos gestores e adoção de instrumentos contemporâneos de contabilidade gerencial (Young et al., 2001; Naranjo-Gil et al., 2009, Pavlatos, 2010) e com a utilização de sistemas de gestão de custos (Pavlatos, 2012). Neste contexto surge a terceira hipótese da pesquisa:

H3: Existe uma associação negativa entre a idade do gestor e a utilização das práticas

relacionadas aos PGCG.

Em relação ao tempo de atuação no cargo, a literatura sugere que os gerentes que passaram uma parte considerável de sua carreira em uma organização tendem a se tornar mais resistentes à mudança (Boeker, 1997, Young et al., 2001). Isso porque estes gestores provavelmente desenvolveram uma base de poder, conexões e rotinas de trabalho que não querem colocar em risco, por mais que acreditem que a inovação e mudanças seriam benéficas para a organização (Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2010). Estes argumentos foram suportados empiricamente por Naranjo-Gil et al. (2009), que constataram a existência de uma relação significativamente negativa entre a estabilidade do CFO e a utilização de práticas gerenciais contemporâneas. Diante do exposto, surge a quarta hipótese a ser testada:

H4: Existe uma associação negativa entre o tempo em que o gestor atua no cargo e a utilização das práticas relacionadas aos PGCG.

A formação de um gerente é outra característica demográfica teoricamente importante (Pavlatos, 2010). Acredita-se que indivíduos com elevado grau de escolaridade podem adotar ferramentas mais abrangentes e podem possuir maior facilidade para lidar com o processamento de informações complexas que os esforços de mudança organizacionais exigem (Young et al., 2001). Portanto, as empresas que possuem gestores qualificados tendem a apresentar atividades e práticas de contabilidade gerencial eficientes (Oyewo, 2020).

Em seu estudo, Young et al. (2001) descobriram que o nível de adoção de práticas gerenciais contemporâneas está positivamente relacionado com a escolaridade (posse de um diploma de pós-graduação). Sousa et al. (2006) verificaram que a capacitação insuficiente dos funcionários foi o principal obstáculo para a adoção de novas medidas de desempenho. Resultados semelhantes foram encontrados por outros autores que verificaram que a área de formação (relativamente voltado para negócios) do gestor afeta significativa e positivamente a adoção de práticas gerenciais contemporâneas (Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2010) e o sistema de gestão de custos (Pavlatos, 2012).

Do mesmo modo, os resultados encontrados na pesquisa de Santos et al. (2018) em uma amostra de 37 empresas do segmento industrial na região Sul, apontam para a existência de diferenças na utilização de controles gerenciais modernos nas empresas de acordo com o perfil dos gestores (idade, escolaridade e formação). Especificamente, os autores descobriram que gestores mais jovens, com maior nível de escolaridade e formados na área de negócios tendem a implementar e utilizar ferramentas contemporâneas de Contabilidade Gerencial. Dessa forma, surge a quinta hipótese da pesquisa:

H5: Existe uma associação positiva entre a escolaridade do gestor e a utilização das práticas relacionadas aos PGCG.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O universo da pesquisa foi constituído por todas as indústrias paraibanas cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba (FIEP) em 2020, totalizando 3.894 indústrias. Contudo, foram excluídas da população as indústrias pertencentes ao segmento de comércio varejista, as indústrias com cadastros incompletos e com informações incorretas/desatualizadas (de modo que os *e-mails* enviados retornavam com mensagem de erro) no *site* da FIEP. Dessa forma, o universo investigado consistiu em 2.057 indústrias. O instrumento utilizado para a coleta dos dados foi um questionário estruturado aplicado junto aos gestores destas organizações.

Os dados foram coletados no ano de 2020, de forma eletrônica por meio da plataforma de formulários do *Google (Google Forms)*. Todas as 2.057 indústrias receberam um *e-mail* direcionado ao proprietário ou gerente responsável pela controladoria/contabilidade gerencial da empresa, explicando o objetivo do estudo, e convidando-os a participarem da pesquisa. Além disso, foi realizado o contato telefônico com algumas indústrias, buscando obter um maior número de respostas. O conteúdo da ligação foi o mesmo do *e-mail*. O levantamento resultou em 92

questionários respondidos, entretanto, foram eliminados 6 formulários em decorrência de 2 gestores informarem que não possuíam colaboradores em suas indústrias e 4 gestores afirmaram possuir apenas 1 colaborador. Dessa forma, a amostra da pesquisa consistiu em 86 indústrias.

O questionário foi formado por 5 questões (26 itens), sendo dividido em 3 blocos: o primeiro bloco com assertivas referentes a i) estratégia e ii) tamanho organizacional; o segundo bloco com assertivas sobre as práticas relacionadas aos PGCG e, por fim, o terceiro bloco com questões relacionadas ao perfil do respondente e da empresa. O instrumento utilizado, bem como as referências utilizadas para sua elaboração são apresentadas em maior detalhe na Tabela 1.

Tabela 1

Instrumento de coleta de dados utilizado

Questão 1 – Prioridades estratégicas (Adaptado de Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Auzair & Langfield Smith, 2005).	
Utilizando uma escala de 1 a 5 indique a ênfase dada pela sua empresa a cada uma das prioridades estratégicas apresentadas a seguir. <i>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.</i>	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.
Questão 2 – Tamanho (faturamento definido pelo critério do BNDES, 2020)	
Qual foi a receita operacional bruta do ano de 2019 em sua empresa?	<input type="checkbox"/> Até R\$ 360 mil.
	<input type="checkbox"/> Superior a R\$ 360 mil e inferior ou igual a R\$ 4,8 milhões.
	<input type="checkbox"/> Superior a R\$ 4,8 milhões e inferior ou igual a R\$ 300 milhões.
	<input type="checkbox"/> Superior a R\$ 300 milhões.
Questão 3 – Tamanho (Número de funcionários, definido pelo critério do SEBRAE, 2020)	
Qual o número de funcionários/colaboradores de sua empresa? _____	
Questão 4 – Práticas de Controle Gerencial/Controladoria (Adaptado do checklist do CGMA, 2015)	
As questões a seguir estão relacionadas a diferentes práticas gerenciais que podem ser utilizadas 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. <i>Escala: NU= Não utiliza; 1= Utiliza pouco; 5= Utiliza muito.</i>	Desenvolver metas de custo para diferentes áreas da organização.
	Utilizar fontes de financiamento de forma eficiente, controlando o capital de giro e avaliando investimentos.
	Gerenciar e supervisionar os sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança de que os recursos da organização estão sendo bem administrados.
	Fornecer orientações sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas pela empresa.
	Monitorar e emitir relatórios de desempenho financeiro e operacional, e realizar comparações entre os resultados obtidos e objetivos planejados.
	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.
	Fornecer análise financeira para projetar planos, orçamentos e gastos, garantindo que os projetos serão devidamente financiados.
	Acompanhar as mudanças nas regulamentações a que a empresa está sujeita, calculando e avaliando os custos de conformidade e não conformidade.
	Identificar áreas dentro da empresa com maiores necessidades de recursos, bem como os retornos decorrentes da alocação e opções disponíveis.
	Identificar os riscos, e avaliar a probabilidade e impactos causados caso estes riscos venham a ocorrer.
	Calcular os impactos dos tributos sobre as decisões de investimento de capital, e realizar planejamento tributário.
	Auxiliar na administração dos recursos financeiros da organização, assegurando que esta possua recursos suficientes para cumprir com as obrigações e financiar oportunidades prioritizadas.
Questão 5 – Características das indústrias e dos gestores	
Em que ano a empresa começou a desenvolver suas atividades?	

Qual o principal ramo de atividade da sua empresa (construção civil, alimentação e bebidas etc.)?

Qual a sua idade?

Qual a sua escolaridade?

Qual cargo/função você exerce na empresa?

Há quanto tempo você exerce esse cargo/função?

Fonte: Elaborado pelos autores com base em estudos anteriores (2023).

Ressalta-se que estas variáveis contingenciais organizacionais e individuais já foram amplamente utilizadas e validadas em pesquisas anteriores (Young et al., 2001; Haldma & Lääts, 2002; Chenhall, 2006; Naranjo-Gil et al., 2009; King et al., 2010; Pavlatos, 2010; Junqueira et al., 2016; Otley, 2016; Klein & Almeida, 2017; Santos et al., 2018; Oyewo et al., 2020), justificando sua análise no presente estudo.

Antes da aplicação, o instrumento de pesquisa foi validado por cinco especialistas com nível de doutorado, e com experiências em pesquisas na temática abordada. As sugestões destes profissionais foram incorporadas e em seguida o instrumento foi novamente avaliado por gestores de duas indústrias dos setores de fabricação de bebidas e fabricação de produtos alimentícios. Em seguida iniciou-se a coleta dos dados da pesquisa.

Destaca-se que o questionário foi avaliado e aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa, podendo ser consultado por meio Certificado de Apresentação para Apreciação Ética (CAAE), sob o número: 38626220.9.0000.5188 ou pelo parecer número: 4429521.

Para a análise dos dados, inicialmente foram adotadas técnicas de estatística descritiva buscando obter informações sobre as características da amostra. Em seguida, testou-se a força e a direção da associação entre as práticas relacionadas aos princípios e as características das empresas e dos gestores por meio da técnica de correlação de *Spearman*. Esse teste mede 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, 2018; Coelho & Callado, 2019), se adequando, portanto, aos dados desta pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Estatísticas descritivas

Inicialmente, foram analisadas as características das indústrias. A maioria destas atuam no segmento de fabricação de produtos diversos (17,44%), seguido do segmento de Construção de Edifícios (13,95%), confecção de artigos do vestuário e acessórios (12,80%) e Fabricação de Produtos Alimentícios (12,80%). Juntos, estes representam 57% dos segmentos de todas as indústrias analisadas (buscando ser parcimonioso, os segmentos não foram incluídos na Tabela 2). A Tabela 2 evidencia as características das indústrias e dos profissionais que participaram da pesquisa.

Em relação ao tempo de atuação da empresa no mercado, observa-se que a maioria destas (65,11%) estão em funcionamento há mais de 10 anos. Com isso demonstram que se tratam de indústrias consolidadas no mercado em que atuam. Observa-se ainda que cerca de 41% das indústrias estão operando há mais de 20 anos e, destas, cerca de 26% atuam há mais de 30 anos.

Com base no número de funcionários, é possível constatar que a maior parte das indústrias (52,33%) pode ser classificada como microempresa (ME), possuindo até 19 funcionários. As pequenas empresas correspondem a 25,58% da amostra. Além disso, 22,10% das indústrias podem ser classificadas como médias e grandes empresas. Em relação à classificação do tamanho com base no faturamento, o resultado encontrado é semelhante, sendo possível constatar a representatividade das micro (45,35%) e pequenas empresas na amostra (27,91%).

Tabela 2

Características das indústrias e dos gestores

Características Das Indústrias			
Idade da Empresa	%	Nº de Funcionários	%
Até 5 anos	8,15	Microempresa – Até 19	52,33
De 6 a 10 anos	26,74	Pequena empresa – De 20 a 99	25,58
De 11 a 15 anos	13,95	Média empresa – De 100 a 499	11,63
De 16 a 20 anos	10,47	Grande empresa – Acima de 500	10,47
De 21 a 25 anos	9,30		
De 26 a 30 anos	5,81		
Acima de 30 anos	25,58		
Faturamento			
Microempresa – Até R\$ 360 mil			45,35
Pequena empresa – Superior a R\$ 360 mil e inferior ou igual a R\$ 4,8 milhões			27,91
Média empresa – Superior a R\$ 4,8 milhões e inferior ou igual a R\$ 300 milhões			25,58
Grande empresa – Superior a R\$ 300 milhões			1,16
Características dos Gestores			
Idade	%	Escolaridade	%
Até 25 anos	4,65	Ensino Médio Incompleto	8,14
De 26 a 35 anos	27,90	Ensino Médio	20,93
De 36 a 45 anos	29,07	Ensino Superior Incompleto	6,98
De 46 a 55 anos	23,26	Ensino Superior Completo	46,51
Acima de 55 anos	15,12	Especialização	13,95
		Mestrado	2,33
		Doutorado	1,16
Cargo	%	Experiência Profissional	%
Gerente	32,56	Até 5 anos	31,40
Proprietário	20,93	De 6 a 10 anos	36,05
Diretor	15,12	De 11 a 15 anos	11,63
Administrador	8,14	De 16 a 20 anos	5,80
Sócio-Administrador	6,98	Acima de 20 anos	15,12
Analista Contábil/Financeiro	3,49		
Controller	1,16		
Outros	11,63		
Total	100	Total	100

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Em seguida, as características dos profissionais foram analisadas. É possível observar na Tabela 2 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%).

Em relação à escolaridade dos profissionais, verifica-se que estes apresentam um alto grau de qualificação. Tendo em vista que cerca de 64% destes possuem superior completo. Destes, 17,44% possuem pós-graduação, sinalizando que os profissionais das indústrias estão em constante busca por qualificação.

Já em relação ao cargo ocupado, verifica-se que a maioria são gerentes (33,56%), proprietários (20,93%) e diretores (15,12%), representando cerca de 70% dos cargos ocupados. Em seguida verificou-se o tempo de preparo destes profissionais em sua carreira para exercer uma função gerencial. Constatou-se 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 exercem o cargo há mais de 20 anos. Isso contribui para a confiabilidade das informações fornecidas pelos respondentes, pois se tratam de profissionais experientes.

A Tabela 3 apresenta as estatísticas descritivas para o construto estratégia. 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.

Tabela 3

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 (2023).

Em relação à estratégia de liderança em custos, é possível verificar que as indústrias também atribuem um nível de importância considerável às variáveis referentes a este posicionamento estratégico. Contudo, esta importância é menor quando comparada à 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 às variáveis da estratégia de diferenciação.

A Tabela 4 apresenta as práticas relacionadas aos PGCG adotadas pelas indústrias paraibanas. Com base nestes resultados, é possível verificar que, à luz do preconizado pelos PGCG, as 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). Contudo, ao analisar a mediana verifica-se um uso razoável, visto que esta variou entre 3 e 4 para todas as práticas.

Tabela 4

Práticas relacionadas aos PGCG adotadas pela amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõem 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 (2023).

Assim, é possível observar que as práticas gerenciais mais adotadas 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.

Dando sequência à 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). Isso sinaliza que as indústrias podem não estar tão preocupadas com a 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 3. Por fim, observa-se que de forma geral, as demais práticas apresentam níveis de utilização semelhantes.

4.2 Análise de Correlação

A Tabela 5 evidencia a associação entre as contingências relacionadas às indústrias (estratégia e tamanho) e as práticas gerenciais sob a perspectiva dos PGCG. Com base nestes resultados, foi possível constatar que a maioria das estratégias adotadas pelas indústrias se associa positivamente às práticas relacionadas aos PGCG. Além disso, observa-se que as prioridades com maior foco na estratégia de diferenciação (SPV, CPS e PAQ) apresentaram associação um pouco superior, quando comparado à estratégia de liderança em custos (RCP, PAQ, PPB).

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 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).

Tabela 5

Correlação entre as contingências organizacionais (estratégia e tamanho) e as práticas relacionadas aos PGCG da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõem o SCG	Prioridades Estratégicas						Tamanho	
	PAQ	MCP	CPS	SPV	RCP	PPB	FAT	EMP
1. Custo de Transformação e Gestão	0.24*	0.33**	0.28**	0.37**	0.30**	0.19	0.21	0.18
2. Estratégia Financeira	0.21*	0.33**	0.28**	0.42**	0.34**	0.19	0.08	0.08
3. Controle Interno	0.21	0.27*	0.37**	0.39**	0.27*	0.18	0.17	0.13
4. Avaliação de Investimentos	0.20	0.28**	0.30**	0.45**	0.33**	0.13	0.07	-0.01
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.20	0.33**	0.24*	0.37**	0.32**	0.16	0.17	0.15
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto	0.16	0.25*	0.29**	0.28**	0.33**	0.18	0.00	-0.05
7. Gestão de Projetos	0.04	0.20	0.19	0.34**	0.25*	0.11	0.14	0.14
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.20	0.30**	0.34**	0.40**	0.31**	0.19	0.09	0.04
9. Gestão de Recursos	0.22*	0.28**	0.33**	0.37**	0.26*	0.19	0.04	-0.01
10. Gestão de Risco	0.20	0.29**	0.28**	0.28**	0.34**	0.22*	-0.06	-0.03
11. Gestão Tributária Estratégica	0.19	0.11	0.26*	0.32**	0.12	0.19	0.00	0.01
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.12	0.25*	0.25*	0.37**	0.21	0.12	0.10	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; FAT = Faturamento; EMP = Número de empregados.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Portanto, de forma geral é possível observar que diferentes prioridades estratégicas requerem práticas 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; 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 (Baines & Langfield-Smith, 2003; Auzair & Langfield-Smith, 2005; King et al., 2010; Junqueira et al., 2016), permitindo, portanto, validar a hipótese 1 da pesquisa.

Em relação ao tamanho organizacional, apesar de a literatura sugerir que a utilização das práticas gerenciais tende a aumentar à 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 relacionadas aos PGCG. Ou seja, o nível de utilização de práticas relacionadas aos PGCG pelas indústrias não se altera à medida em que a empresa cresce e, portanto, os resultados não permitem aceitar a hipótese 2 da pesquisa.

Cabe ressaltar que é possível que parte deste resultado seja explicado pelo fato de a maioria da amostra desta pesquisa ser formada por micro e pequenas indústrias e, portanto, apresentando baixa variabilidade. Desta forma, os resultados contrastam as evidências empíricas anteriores que apontam para a influência do tamanho da organização sobre a utilização de práticas gerenciais (Abdel-Kader & Luther, 2008; King et al., 2010; Ahmad & Zabri, 2015; Pham et al., 2020), inclusive sob a ótica dos PGCG (Oyewo, 2020). Contudo, corrobora os resultados encontrados na pesquisa de Klein e Almeida (2017), que no contexto de indústrias paranaenses não constataram relação entre o porte das organizações e utilização de práticas de contemporâneas de contabilidade gerencial.

Na Tabela 6 é apresentada a correlação entre as características dos gestores e a adoção de práticas relacionadas aos PGCG. Em relação à idade dos gestores, apesar de ser encontrada uma associação negativa para a maioria das práticas gerenciais, essas associações não se mostraram significativas. Portanto, os resultados não permitem inferir que existe uma associação negativa entre a idade do gestor e a utilização das práticas relacionadas aos PGCG, conforme sugeria a hipótese 3. E, portanto, não permitindo sua validação.

Dessa forma, estes resultados contrastam as evidências de que os gestores mais velhos tendem a ser mais tradicionais e não incorporarem novas ferramentas gerenciais ao seu trabalho, como sugerido por Young et al. (2001), Naranjo-Gil et al. (2009), Pavlatos (2010) e Santos et al. (2018), demonstrando que o nível de utilização de práticas relacionadas aos PGCG não varia com a idade do gestor.

A segunda característica analisada foi o tempo de atuação do gestor no cargo. Apesar de a direção da associação encontrada se alinhar ao proposto pela literatura, esta característica apresentou associação significativa apenas com decisão sobre preço, desconto e produto, sinalizando que quanto maior o tempo de atuação no cargo, menor é a adoção de práticas que forneçam informações para esta finalidade.

Estes resultados se alinham aos argumentos de Naranjo-Gil et al. (2009) e Pavlatos (2010), os quais sugerem que os gerentes que estão na empresa a mais tempo tendem a desenvolver uma base de poder, conexões e rotinas de trabalho que não querem colocar em risco, sendo mais propensos a permanecerem utilizando práticas as quais já estão acostumados; por mais que acreditem que a inovação e mudanças seriam benéficas para a organização. E se alinham aos resultados encontrados na pesquisa de Naranjo-Gil et al. (2009), que constataram a existência de uma relação significativamente negativa entre a estabilidade do CFO e a utilização de práticas gerenciais contemporâneas.

Assim, os resultados encontrados permitem aceitar parcialmente a hipótese 4 da pesquisa, que sugere existir uma associação negativa entre o tempo em que o gestor atua no cargo e a utilização das práticas relacionadas aos PGCG, visto que esta associação foi encontrada apenas em uma prática gerencial.

Tabela 6

Correlação entre as contingências individuais e as práticas relacionadas aos PGCG da amostra de indústrias da Paraíba

Práticas que compõem o SCG	Idade	Tempo na Empresa	Escolaridade
1. Custo de Transformação e Gestão	0.00	-0.10	0.12
2. Estratégia Financeira	-0.03	-0.18	0.19
3. Controle Interno	-0.08	-0.20	0.23*
4. Avaliação de Investimentos	-0.12	-0.17	0.10
5. Controle e Gestão Orçamentária	0.02	-0.12	0.26*
6. Decisão sobre Preço, Desconto e Produto	-0.14	-0.24*	0.12
7. Gestão de Projetos	-0.06	-0.12	0.28**
8. Aderência e Conformidade à Regulamentação	0.00	-0.20	0.16
9. Gestão de Recursos	-0.01	-0.14	0.15
10. Gestão de Risco	-0.09	-0.18	0.15
11. Gestão Tributária Estratégica	0.18	-0.13	0.10
12. Tesouraria e Gestão de Caixa	0.01	-0.10	0.19
Observações	86		

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

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Por fim, foi analisada a escolaridade dos gestores, sendo constatada uma associação positiva e estatisticamente significativa com algumas das práticas relacionadas aos PGCG. Portanto, verifica-se que gestores com maior nível de escolaridade (pós-graduação) tendem a fazer uma maior utilização de práticas relacionadas aos PGCG, tais como controle interno, controle e gestão orçamentária e gestão de projetos, quando comparados aos gestores que não possuem pós-graduação.

Portanto, estes resultados sugerem que indivíduos com maior escolaridade podem compreender mais facilmente a importância de adotar ferramentas modernas para auxiliar sua gestão, bem como possuem mais facilidade para se adequar com o maior volume informacional fornecido por ferramentas modernas (Young et al., 2001; Oyewo, 2020). Isso permite aceitar a hipótese 5, sugerindo que existe associação positiva entre a escolaridade do gestor e a utilização das práticas relacionadas aos PGCG. Tais resultados corroboram evidências anteriores que também encontraram associações entre a adoção de ferramentas contemporâneas e a escolaridade dos gestores (Young et al., 2001; Santos et al., 2018).

A Tabela 7 resume os achados encontrados na pesquisa. Assim, com base nesta, é possível verificar que 3 das cinco hipóteses formuladas apresentaram resultados alinhados às sugestões da literatura, assim como às evidências empíricas anteriores.

Tabela 7

Resumo das hipóteses levantadas no estudo

Hipóteses	Sinal Esperado	Significância	Conclusão
H1	Positivo	Significante	Validada
H2	Positivo	Sem Significância	Não validada
H3	Negativo	Sem Significância	Não validada
H4	Negativo	Significante	Parcialmente validada
H5	Positivo	Significante	Parcialmente validada

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Portanto, os resultados indicam que empresas com estratégias mais voltadas para a diferenciação de produtos e serviços, que possuem gestores com menor tempo de atuação na empresa e com um grau de escolaridade mais elevado (pós-graduação), fazem uma maior utilização de práticas gerenciais sob a perspectiva dos PGCG. Dessa forma, esses resultados podem auxiliar as empresas que estão buscando modernizar ou mesmo implementar um SCG.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar as associações entre os fatores contingenciais organizacionais e individuais e as práticas gerenciais, sob a perspectiva dos PGCG das indústrias paraibanas.

Os resultados mostram que, dentre as contingências relacionadas às organizações, apenas a variável estratégia apresentou uma associação positiva e estatisticamente significativa com as práticas relacionadas aos PGCG (H_1). De modo que as indústrias que apresentam prioridades estratégicas com maior foco na diferenciação apresentaram associação um pouco superior com o uso de tais práticas, quando comparado à estratégia de liderança em custos. Assim, sinaliza-se que as necessidades informacionais para atingir estratégias específicas divergem. Contudo, a variável tamanho não apresentou associação significativa com a adoção das práticas relacionadas aos PGCG (H_2).

Em relação aos fatores contingenciais individuais, constatou-se que a idade do gestor (H_3), bem como o tempo de atuação no cargo (H_4), estão negativamente associados à maioria das práticas relacionadas aos PGCG. Contudo, apenas o tempo de atuação no cargo apresentou associação significativa com uma prática relacionada aos PGCG. Dessa forma, os resultados permitem aceitar em partes a hipótese 4. Assim, estes resultados sinalizam que os gestores que estão no cargo há muito tempo podem ser mais resistentes às mudanças trazidas pela adoção de ferramentas gerenciais contemporâneas, conforme sugerido pela literatura.

Por fim, a escolaridade do gestor apresentou uma associação positiva e significativa com algumas práticas relacionadas aos PGCG (H_5), sugerindo que estes gestores são mais propensos a adotarem ferramentas contemporâneas para auxiliar o processo decisório e criação de valor.

Este estudo contribui com a literatura ao analisar os antecedentes das práticas gerenciais contemporâneas sob uma nova perspectiva (dos PGCG). Pouco se sabe sobre os fatores que contribuem para uma função de contabilidade gerencial eficaz à luz das orientações trazidas pela estrutura dos PGCG. Portanto, contribui para a construção do conhecimento a este respeito.

As limitações deste estudo implicam que seus resultados sejam interpretados com algumas ressalvas, tendo em vista o tamanho da amostra, e o fato de que a pesquisa se fundamentou na percepção dos respondentes às questões formuladas. Assim, podem haver aspectos subjetivos nas respostas. Por fim, ressalta-se que a escassez de estudos relacionados ao tema prejudicou a comparação dos resultados.

Dessa forma, estudos futuros poderão ser conduzidos para avançar em relação a estas limitações, sendo possível ampliar a amostra para outros setores e outras regiões, fornecendo novas perspectivas para comparação destes resultados. Futuras investigações poderão ainda analisar outras variáveis contingenciais organizacionais (como concorrência, ciclo de vida, tecnologia etc.) e individuais (como as de natureza comportamental). Por fim, pesquisas qualitativas podem ser realizadas para melhor compreender a percepção dos gestores acerca da utilidade dos PGCG para a gestão, bem como das práticas decorrentes destes.

REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Abednazari, M., Rahnamay Roodposhti, F., Nikoumaram, H., & Pourzamani, Z. (2018). A Critical View of Global Management Accounting Principles. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 3(9), 17-27.
- Ahmad, K., Zabri, S. M., & Omar, S. S. (2015). Factors Affecting the adoption of performance

- measurement system Among Malaysian small and medium enterprises. *Advanced Science Letters*, 21(5), 1430-1434. <https://doi.org/10.1166/asl.2015.6059>
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, 26(1), 87-96. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2010.02.003>
- Auzair, S. M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management accounting research*, 16(4), 399-421. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.04.003>
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, organizations and society*, 28(7-8), 675-698. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00102-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00102-2)
- Boeker, W. (1997). Strategic change: The influence of managerial characteristics and organizational growth. *Academy of management journal*, 40(1), 152-170. <https://doi.org/10.5465/257024>
- Borker, D. R. (2016a). Gauging the impact of country-specific values on the acceptability of global management accounting principles. *European Research Studies*, 19(1), 149-164.
- Borker, D. R. (2016b). Global management accounting principles and the worldwide proliferation of IFRS. *The Business & Management Review*, 7(3), 258.
- Burger, A. B., & Middelberg, S. L. (2018). An evaluation of Global Management Accounting Principles in the sustainability of a South African mechanised piggery. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 11(1), 1-9, 2018. <https://hdl.handle.net/10520/EJC-f99527755>
- Burkert, M., Davila, A., Mehta, K., & Oyon, D. (2014). Relating alternative forms of contingency fit to the appropriate methods to test them. *Management Accounting Research*, 25(1), 6-29. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.008>
- CGMA, Chartered Global Management Accountant (2014). 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.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 30(5), 395-422. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.08.001>
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01006-6](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01006-6)
- CIMA, Chartered Institute of Management Accountants (2009). Management Accounting Tools for Today and Tomorrow. The Chartered Institute of Management Accountants.
- Coelho, D. J. C., & Callado, A. A. C. (2019). Evidências de isomorfismo na gestão de custos de

- entidades sem fins lucrativos do Brasil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-19. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192757>
- Correia, T. S., & Lucena, W. G. L. (2021). Corporate Governance and Global Management Accounting Principles in Public Companies in Brazil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 217-238. <https://doi.org/10.14392/asaa.2021140107>
- Costa, I. L. S., & Lucena, W. G. L. (2021). Princípios globais de contabilidade gerencial: a relação entre as práticas gerenciais e o desempenho de empresas brasileiras. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 23(3), p503-518. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v.23i3.4112>
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.4.1039>
- Davila, A., & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The accounting review*, 82(4), 907-937. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.4.907>
- Espejo, M. M. D. S. B., & Fernandes, N. (2020). A construção da confiança a partir de uma mudança na gestão em uma instituição federal de ensino superior. *Revista Universo Contábil*, 16(3), 68-90. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc2020316>
- Santos, V., Beuren, I. M., Corrêa, N. L., & Martins, L. B. B. (2018). Características das empresas e dos gestores que influenciam o uso de controles gerenciais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 003-023. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110101>
- Ferreira, A., & Otley, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282, 2009. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Frezatti, F. (2005). Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 8(1), 9-39.
- Garcia, J. F., dos Santos Jorge, F., Carraro, W. B. W. H., & de Souza, Â. R. L. (2020). Princípios globais de contabilidade gerencial sob a perspectiva dos custos: uma análise em organizações do Terceiro Setor. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 14(2), 51-66.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management accounting research*, 9(2), 185-211. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0076>
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, E. B., & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade & Finanças*, 22, 88-113. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000100006>
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices

- of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0197>
- Junqueira, E., Dutra, E. V., Zanquetto Filho, H., & Gonzaga, R. P. (2016). Efeito das escolhas estratégicas e dos sistemas de controle gerencial no desempenho organizacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(72), 334-348. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201601890>
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002>
- Klein, L., & Almeida, L. B. (2017). A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial das indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil*, 13(3), 90-119. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20173%25p>
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Martins, G. A., & Theóphilo, C.R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Masztalerz, M. (2016). Why Narratives in Accounting? *Quantitative Methods in Accounting and Finance*, 423, 99-107.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. *European accounting review*, 18(4), 667-695. <https://doi.org/10.1080/09638180802627795>
- Oliveira, A. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 092-109. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110105>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management accounting research*, 31, 45-62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Oyewo, B. M. (2020). 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*, 1-35. <https://doi.org/10.1080/20430795.2020.1738141>
- Oyewo, B., Vo, X. V., & Akinsanmi, T. (2020). 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*, 1-37. <https://doi.org/10.1080/02102412.2020.1774857>
- Pavlatos, O. (2010). The impact of firm characteristics on ABC systems: a Greek-based empirical analysis. In *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices*. Emerald Group Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1479->

3512(2010)0000020020

- Pavlatos, O. (2012). The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research*. <https://doi.org/10.1108/09675421211281317>
- Pham, D. H., Dao, T. H., & Bui, T. D. (2020). The Impact of Contingency Factors on Management Accounting Practices in Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 77-85. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no8.077>
- Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy*. The Free Press, New York, NY.
- Qiu, F., Hu, N., Liang, P., & Dow, K. (2022). Measuring management accounting practices using textual analysis. *Management Accounting Research*, 58(1). <https://doi.org/10.1016/j.mar.2022.100818>
- Sousa, T. L. S, Valero, I. C. F., & Lucena, W. G. L. (2019). Princípios globais de contabilidade gerencial: um estudo nas companhias abertas no brasil. *Anais do Congresso Anpcont*, São Paulo, São Paulo, 13.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. D. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *BBR-Brazilian Business Review*, 8(3), 108-127.
- Tillema, S. (2005). 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*, 16(1), 101-129. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.12.001>
- Wernke, R., Junges, I., & Barros, V. P. (2020). Influência do posicionamento estratégico na adoção de práticas gerenciais financeiras no contexto de pequenas indústrias. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 19. <https://doi.org/10.16930/2237-766220202990>
- Young, G. J., Charns, M. P., & Shortell, S. M. (2001). Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices: A study of TQM in a public hospital system. *Strategic management journal*, 22(10), 935-951. <https://doi.org/10.1002/smj.194>

AGRADECIMENTOS

Os autores agradecem o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).