

## FATORES CONTINGENCIAIS E SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL: UMA INVESTIGAÇÃO NOS SUPERMERCADOS PARAIBANOS

### *CONTINGENCY VARIABLES AND MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS: AN INVESTIGATION IN SUPERMARKETS IN PARAÍBA*

**MATHEUS AIRES**

Universidade Federal da Paraíba. E-mail: [matheus\\_farias\\_aires@hotmail.com](mailto:matheus_farias_aires@hotmail.com)

**ALDO LEONARDO CUNHA CALLADO**

Universidade Federal da Paraíba. E-mail: [aldocallado@yahoo.com.br](mailto:aldocallado@yahoo.com.br)

**Resumo:** Ao considerar as dificuldades gerenciais de uma organização o Sistema de Controle Gerencial (SCG) é entendido como uma ferramenta capaz de orientar a decisão estratégica por meio da interpretação das informações disponíveis. Por outro lado, a Teoria da Contingência propõe que uma organização está inserida em um ambiente, e por isso, está em constante interação com as variáveis contingenciais. Diante disso, o objetivo deste estudo consistiu em analisar a associação das variáveis contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos. Trata-se de um estudo quantitativo, do tipo survey. A população desse estudo é composta pelos supermercados do estado da Paraíba. Por meio de uma Revisão Sistemática da Literatura constatou-se que esse estudo evidencia um conjunto mais amplo de fatores analisados que os estudos encontrados, apresentando como outros diferenciais a população, o perfil dos respondentes e os procedimentos adotados na análise de dados. No tocante aos procedimentos de análise de dados, foram utilizadas técnicas de estatísticas descritivas, análise de agrupamento, escalonamento multidimensional e análise fatorial. Os resultados desta pesquisa ratificam a relação existente entre a Teoria da contingência e o Sistema de Controle Gerencial, além de identificar quais são as práticas gerenciais mais adotadas pelos supermercados.

**Palavras-chave:** *Teoria da Contingência. Sistema de Controle Gerencial. Supermercados.*

**Abstract:** *When considering the managerial difficulties of an organization, the Management Control System (MCS) is understood as a tool capable of guiding the strategic decision through the interpretation of available information. On the other hand, the Contingency Theory proposes that an organization is inserted in an environment, and therefore, is in constant interaction with the contingency variables. Therefore, the objective of this study was to analyze the association of contingency variables with the Management Control Systems in supermarkets in Paraíba. This is a quantitative, survey-type study. The population of this study is composed of supermarkets in the state of Paraíba. Through a Systematic Review of the Literature, it was found that this study shows a broader set of factors analyzed than the studies found, presenting as other differences the population, the profile of the respondents and the procedures adopted in the data analysis. Regarding the data analysis procedures, techniques of descriptive statistics, cluster analysis, multidimensional scaling and factor analysis were used. The results of this research confirm the relationship between the Theory of Contingency and the Management Control System, in addition to identifying which are the management practices most adopted by supermarkets.*

**Keywords:** *Contingency Theory. Management Control System. Supermarkets.*

## 1 INTRODUÇÃO

O mercado atual exige das organizações um maior domínio do sistema de informações, proporcionando dados tempestivos e úteis, que auxiliam no processo decisório, diminuindo as incertezas do ambiente interno e externo (OTLEY, 2016). A mitigação das incertezas empresariais é uma tarefa complexa, sobretudo em virtude do elevado número de variáveis a serem consideradas na tomada de decisão.

Essa mitigação é traduzida por meio de adaptações às contingências (ou fatores contingenciais) inerentes ao ambiente e às atividades da organização (DONALDSON, 1999). Blahova, Palka e Haghirian (2017) defendem que essa adaptação é uma tentativa de a organização garantir sua continuidade no mercado, e que deve estar acompanhada de um eficiente Sistema de Controle Gerencial (SGC).

O controle gerencial é entendido por Aguiar et al. (2009) como o processo de conduzir a organização na busca pelo cumprimento dos objetivos específicos da entidade. Nesse contexto, um SCG auxiliará a tomada de decisão de forma estratégica. Diante disso, o SCG representa o conjunto de processos formais e informais, bem como sistemas e artefatos os quais as organizações utilizam no processo estratégico, projetando a organização para alcançar suas metas (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Dallabona (2014) alerta sobre a relação existente entre SCG com a teoria da contingência, ao passo que os sistemas de controle gerenciais dependem de diferentes variáveis, como: tipos de líderes, mercado, cultura e características da população. A teoria da contingência considera que as organizações devem sofrer adaptações com o intuito de permanecer no mercado. Chenhall (2007) assevera que “o termo contingência significa que algo é verdadeiro somente em condições específicas”.

Importante destacar que pesquisas relacionando o SCG e a teoria da contingência são encontradas na literatura associada, a exemplo dos trabalhos desenvolvidos por: Gordon e Narayanan (1984), Hoque (2004), Henry (2006) e Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019). Chenhall (2007) relata haver um alinhamento da teoria da contingência com o SCG, ao passo que a referida teoria alicerça uma base sólida para compreender o processo de adaptação das mudanças no ambiente interno e externo à organização frente ao controle gerencial.

Diante do exposto, surge o questionamento que orienta a pesquisa: qual a associação das variáveis contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos? Em consonância com o problema de pesquisa, o objetivo deste trabalho consistiu em analisar a associação de fatores contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos.

A justificativa do setor supermercadista é estabelecida ao observar que este setor foi responsável por um faturamento bruto em 2021 de R\$ 378,3 bilhões, gerando 1,882 milhões de empregos diretos, e com participação de 5,2% no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro de acordo com a Associação Brasileira de Supermercados [ABRAS] (2022), além de sua essencialidade, elevado mix de produtos comercializados e elevado concorrência, gerando uma complexidade gerencial. Essa escolha é justificada ainda, pois de acordo com Gomes, González Júnior e Loret (2010), esse setor possui como principais dificuldades na gestão o elevado número de produtos comercializados, bem como, a complexidade das operações financeiras.

A escolha do estado a que esses supermercados estão localizados foi delimitado o estado da Paraíba, em virtude que, dos 100 maiores contribuintes do ICMS da Paraíba no ano de 2019, 13 são varejistas de alimentos na categoria supermercado, equivalente a 13% (SEFAZ, 2020), sendo o setor mais representativo dessa listagem.

No tocante as contribuições dessa pesquisa, cita-se o acréscimo à literatura do alinhamento do SCG com a Teoria da Contingência no varejo alimentar, ao passo que, esses temas foram abordados sob um enfoque mais amplo, e com um conjunto de variáveis maior.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo tem por finalidade apresentar o referencial teórico que fundamentou o desenvolvimento deste trabalho. Composto pela Teoria da Contingência, Sistema de Controle Gerencial e Revisão Sistemática da Literatura.

### 2.1 Teoria da Contingência

A teoria da contingência alicerça a construção desta pesquisa, ao passo que preconiza que as organizações necessitam de ajustes e adaptações frequentes frente às mudanças que o ambiente fomenta. O desempenho da organização depende do grau de adaptação a essas variáveis contingenciais (DONALDSON, 2015).

Nesse contexto, essa teoria aborda que uma organização está inserida em um ambiente de mudanças organizacionais, aos quais a organização deve buscar uma rápida e eficiente adaptação a essas variáveis, para que seja garantida a vantagem competitiva perante o mercado (BURKERT ET AL., 2014; HAMANN, 2017).

A origem dessa teoria é incerta, porém sabe-se que ela é fruto do conhecimento obtido em outras teorias, que estudaram a evolução e estrutura da complexidade de uma organização (MARQUES; SOUZA; SILVA, 2015). Essas teorias precedentes surgiram do questionamento as teorias universalistas, as quais pregavam que independentemente do cenário, gerar uma causa ativaría um efeito, e essa teoria afirma que o efeito pode ser diferente em organizações que receberam a mesma causa, pois tem fatores internos e externos que podem interferir nos resultados. De forma geral, as contingências dividem-se em dois grupos: variáveis contingenciais internas e externas (HALDMA; LÄÄTS, 2002).

A organização deve ser analisada como participante de um sistema aberto, a qual interage com o ambiente que esteja inserido e com outras contingências (KLEIN; ALMEIDA, 2017). O núcleo da teoria da contingência é que as adaptações e ajustes que uma organização sofre em decorrer das variáveis contingenciais a direcionam para um desempenho superior, quando comparado com organizações menos adaptáveis (WOODWARD, 1965).

Sob esse preceito e alinhando com o objetivo dessa pesquisa, fez-se necessário a construção da Tabela 1, evidenciando as contingências alvo dessa pesquisa e os estudos de suas referências, os quais sustentam a escolha das variáveis contingenciais analisadas:

Tabela 1 - Variáveis contingenciais utilizadas nessa pesquisa

Variável	Definição	Referência
Incerteza Ambiental	A incerteza ambiental é a incapacidade de prever o curso que uma ação leva aos resultados desejados devido à variação imprevisível ou falta de conhecimento.	BURNS; STALKER, 1961; CHENHAL, 2003; JOKIPII, 2010.
Tecnologia	A tecnologia representa, no setor supermercadista, a variável relacionada aos controles de estoques, administrativo.	MERCHANT, 1984; ZHANG; CHAN, 2005.
Estratégia	A estratégia considerada na teoria representa em termos de diversificação e integração vertical. Está relacionada ao posicionamento no mercado em relação à concorrência.	CHANDLER, 1962; PORTER, 1994.
Estrutura	A estrutura das organizações depende da complexidade da operação. Organizações mais complexas tendem a descentralizar e a implementar uma estratégia de controle.	BURNS; STALKER, 1961; BRUNS; WATERHOUSE, 1975;
Porte/Tamanho	Um maior porte ou tamanho da organização é medido por número de colaboradores ou por volume de venda. Quanto maior a organização, maior a complexidade.	CHILD, 1975; EZZAMEL, 1990.

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Uma recente constatação empírica do estudo de Fiirst & Beuren (2022), que estudaram as influências dos fatores contingenciais no setor público, observou que tanto os fatores internos como

externos aos entes públicos influenciam o comportamento do desempenho socioeconômico dos governos locais investigados.

Vale destacar que o uso do SCG deve ser observado como um mecanismo de resposta a um conjunto de contingências, às quais as organizações estão expostas, e que sua efetividade irá depender da capacidade delas em adaptar-se às mudanças nessas variáveis contingenciais (LOPES; BEUREN; MARTINS, 2018; OTLEY, 1980; FISHER, 1998; CHENHALL, 2007). Com isso, o próximo tópico será responsável por apresentar conceito, origem, evolução e variáveis do SCG.

## ***2.2 Sistema de controle gerencial***

Conforme estabelecem Malmi e Brown (2008), o papel principal do SCG é projetar a organização para alcançar suas metas. Chenhall (2007) afirma que o SCG deve minimizar as incertezas as quais a organização está inserida, por meio do controle de quantidade demandada de produto ou serviço, mapeamento da produtividade, falta de integração interna, risco e ameaças externas.

Embora haja quem considere o SCG sinônimo de contabilidade gerencial, Chenhall (2007) explica que o segundo termo se refere a um conjunto de práticas gerenciais, como planejamento, orçamento e controle de custos, enquanto o SCG refere-se a uma definição mais ampla, englobando, além desses exemplos, outros mecanismos de controles, por exemplo, o controle de pessoas, a tecnologia dentre outras variáveis.

O SCG é amplamente discutido na literatura por meio de duas óticas: o desenho (ou design) e o uso dos SCG (JUNQUEIRA, 2016). O desenho é considerado a dimensão técnica do SCG, enquanto o uso, que tem sua origem atribuída a Simons (1995), compreende os mecanismos práticos do SCG.

Simons (1995) desenvolveu um mecanismo de SCG, subdividindo-o em quatro níveis de controle gerencial, que, de forma complementar, forçam a organização a buscar por um controle holístico. Nesse modelo de Simons (1995) os controles são segregados por: i) Sistema de Crenças; ii) Sistemas de Controles Interativos; iii) Sistema de Limite; e iv) Sistemas de Controles Diagnósticos.

Por sua vez, Chenhall et al. (2011) consideraram como dimensões facilitadoras do SCG a estratégia de diferenciação dos concorrentes, a cultura orgânica inovadora e os controles formais. Nos próximos parágrafos, serão expostas detalhadamente essas variáveis abordadas no estudo de Chenhall et al. (2011), publicado no periódico *Journal of Management Accounting Research*, pois os preceitos desse autor endossam a construção desse artigo.

Para Chenhall et al. (2011), a variável de estratégia de diferenciação dos concorrentes deve ser acrescentada ao arcabouço do SCG, ao passo que desenvolve um papel fundamental no direcionamento das outras variáveis. Para os autores, ela representa as diferenciações adotadas gerencialmente para que a organização seja considerada superior frente aos seus concorrentes.

Nesta pesquisa, que tem como foco os supermercados paraibanos, foram consideradas as seguintes estratégias de diferenciação: preço de venda do produto, melhor prestação de serviço, alcançar menor custo dos produtos, melhor uso de marketing/imagem, maior mix de produtos e melhor qualidade dos produtos comercializados.

A cultura orgânica inovadora faz parte do constructo do SCG utilizado no presente estudo, na proporção que Zaltman, Duncan e Holbek (1973) estabelecem como inovação a adoção de uma ideia ou comportamento que é novo para a organização. Como o mercado atual é caracterizado pelo aumento da concorrência, a maioria das organizações procura fechar potenciais lacunas de desempenho por meio da inovação (AGHION ET AL, 2005; VAZ E ESPEJO, 2022).

Bicigo e Cescon (2022) mensuraram a conexão entre os sistemas de controle gerencial e a cultura de inovação numa organização contábil, confirmando uma correspondência positiva entre essas duas variáveis. Para os referidos autores, as quatro dimensões das alavancas de controle de Simons (1995) apresentaram correlação positiva, de moderada a forte, com a cultura de inovação.

Beuren e Oro (2014) estabelecem que o domínio eficaz da inovação como desenho do SCG garante às organizações a possibilidade de agregar valor ao seu produto ou serviço, tornando-as

competitivas para conquistar novos mercados. A respeito dessa variável foram consideradas as seguintes subvariáveis: ênfase na busca de consenso, tomada de decisão participativa dos funcionários, ênfase na adaptação e fácil acesso informal aos superiores hierárquicos.

Beuren e Oro (2014) destacam os controles formais como variável importante do uso do SCG, pois facilita a inovação ao propiciar informações quanto ao andamento da produção, qualidade dos produtos e retorno dos investimentos, fornecendo informações sobre a necessidade de manutenção, continuação ou encerramento dos processos utilizados. A respeito dos controles formais, foram utilizadas as seguintes subvariáveis: controle dos custos dos produtos adquiridos, controle das margens praticadas, controle de assertividade nos estoques / inventários e controle das despesas e receitas.

Diante do exposto, o SCG está alinhado com o objetivo desse estudo, ao passo que projeta a organização para alcançar suas metas, diminuindo os riscos e majorando o comprometimento da organização com sua missão.

A seguir, serão apresentadas as evidências empíricas relacionadas aos temas da pesquisa, as quais foram detectadas a partir de uma revisão sistemática da literatura, destacando as principais evidências reportadas pelos estudos identificados.

### 2.3 Revisão sistemática da literatura

Na finalidade de melhor elucidar as principais evidências empíricas sobre o tema abordado nesta pesquisa, foi realizada uma revisão sistemática da literatura nas bases de dados do portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e no Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL).

A consulta nos referidos portais buscou artigos publicados no período de 2017 a 2021, constituindo os últimos cinco anos anteriores ao desenvolvimento deste trabalho. Pesquisou-se por estudos que continham, pelo menos, um dos seguintes termos, nas línguas inglesa e portuguesa, no título ou como palavra-chave do resumo: variáveis contingenciais, fatores contingenciais, teoria da contingência e Sistema de Controle Gerencial.

Observou-se uma crescente no número de estudos relacionados com esses temas nos últimos cinco anos, ao passo que foram identificadas 18 pesquisas em 2017, em 2018 o número de achados foi de 23, com um acréscimo de 28%, no ano de 2019 foram publicadas 28 pesquisas que atenderam os filtros indicados, registrando um aumento de 22% com base no ano anterior, em 2020 houve uma pequena diminuição, sendo observado 25 pesquisas, e em 2021 foram encontradas 28 pesquisas.

A respeito das pesquisas que alinham o SCG com a teoria contingencial, foram encontradas seis pesquisas, que, por estarem mais próximas da temática desse estudo, optou-se por construir a Tabela 2, o qual detalha o título, os autores, ano de publicação e o objetivo geral do artigo:

Tabela 2 - Estudos encontrados sobre TC e SCG em 2017 a 2021

Ano	Título	Autor (es)	Objetivo Geral
2017	A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses	Klein e Almeida	Investigar se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias paranaenses e os fatores
2017	Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por Organizações Sem Fins Lucrativos: um Estudo Multicasos à Luz da Teoria da Contingência	Godoy e Raupp	Analisar o uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos de Florianópolis, Santa Catarina.
2018	Práticas gerenciais de um APL de tecnologia da informação e comunicação diante de fatores contingenciais.	Souza, Borsatto e Vesco	Investigar as práticas gerenciais adotadas pelas empresas de tecnologia da informação e comunicação do APL, face a fatores
2018	Fatores Contingenciais e o Controle Gerencial: uma avaliação em ONGs brasileiras	Oliveira e Callado	Avaliar as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial no âmbito de ONGs
2019	Influência dos Fatores Contingenciais ambiente e estratégia nos Sistemas de Controle Gerencial de uma cooperativa	Pletsch <i>et al.</i>	Verificar como os fatores contingenciais (ambiente e estratégia) influenciam nos SCG de uma Cooperativa Agropecuária.

2019	Variáveis Contingenciais e Sistemas de Controle Gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Brasil.	Dallabona, Nardelli e Fernandes	Identificar a percepção dos líderes em relação às variáveis contingenciais e os SCG predominantes em uma rede de supermercados do Brasil.
------	---	---------------------------------	---

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Diferentemente desse estudo, Klein & Almeida (2017) investigaram se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias paraenses e os fatores contingenciais. Godoy & Raupp (2017) limitaram-se a analisaram o uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por ONGs à luz da teoria da contingência. Oliveira & Callado (2018) avaliaram as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial também em ONGs.

Embora Souza, Borsatto & Vesco (2018) tenham ligado SCG com fatores contingenciais, sua pesquisa apenas tangencia o alinhamento proposto por esse estudo. Pletsch et al.(2019) estudaram as influências dos fatores contingenciais ambiente e estratégia nos SCG de uma cooperativa agropecuária, logo intensificam as análises de forma estrita a essas duas variáveis, além de diferenciar-se no setor estudado.

Para finalizar, quando comparado esse estudo com o de Dallabona, Nardelli & Fernandes (2019), percebe-se que os autores analisaram as variáveis contingenciais e SCG predominantes em uma rede de supermercados, sendo assim o estudo mais próximo dessa pesquisa encontrado na RSL, porém que mesmo assim possui fatores de diferenciação, como o conjunto de variáveis, a metodologia, e principalmente pelo fato de ter sido aplicado em apenas um supermercado, caracterizando-o um estudo de caso.

Embora tenham sido encontradas essas seis pesquisas que alinham o SCG com os fatores contingenciais por meio dessa RSL, em nenhum desses estudos foi constatado o problema e o objetivo dessa pesquisa. A seguir é apresentado os procedimentos metodológicos.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo, é descrito a classificação da pesquisa, assim como é apresentado a população e amostra alvo desse estudo, bem como as variáveis observadas nesta pesquisa, além dos procedimentos de coleta e de análise dos dados.

#### 3.1 Classificação da pesquisa

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva. Essa classificação fica constatada ao passo que o estudo buscou descrever as relações entre as variáveis contingenciais com as dimensões e atributos do SCG. Adotou-se uma abordagem quantitativa, caracterizada no estudo ao explorar os números com uso de estatística na análise e interpretação dos dados, utilizando amostragem não probabilística para possibilitar a generalização dos resultados (SAUNDERS; LEWIS E THORNHILL, 2016).

Esse estudo é classificado ainda como uma survey, a qual consiste em “[...] um procedimento para coleta de dados primários a partir de indivíduos”, conforme define Hair Júnior et al. (2005, p. 99). Não deverão constar os números de páginas, pois essa informação será introduzida posteriormente pela Comissão Organizadora.

#### 3.2 População e amostra de pesquisa

A população deste estudo foi composta pelos supermercados do estado da Paraíba. De acordo com os dados obtidos junto ao portal eletrônico da SEFAZ-PB, em agosto de 2021, havia 652 estabelecimentos com inscrição estadual ativa (SERFAZ-PB, 2021).

Importante destacar que as empresas enquadradas ao Simples Nacional não foram consideradas nesse estudo, por serem microempresas e empresas de pequeno porte, e dessa forma possuem variáveis tributárias e fiscalizatórias diferenciadas das demais organizações. Após o envio do instrumento de coleta de dados para toda população, foram retornadas 56 respostas de supermercados distintos, constituindo assim a amostra desse estudo, representando 8,6% da população.

### ***3.3 Procedimentos de coleta de dados***

O levantamento do tipo survey, utilizado para obtenção de dados primários, se desenvolveu a partir da aplicação de um questionário como instrumento de coleta de dados, que foi respondido por gestores, controller e/ou proprietário dos supermercados

Objetivando possibilitar maior acuracidade aos dados obtidos com a aplicação do instrumento de coleta, este passou por pré-teste assim como procedimentos de validação. O questionário adotado para a realização da coleta de dados dessa pesquisa classifica-se como estruturado, e foi composto por 50 questões dos três grupos de variáveis, a saber: fatores contingenciais, características do SCG e perfil dos respondentes. As questões sobre as variáveis contingenciais foram extraídas da teoria da contingência, com adaptações aos estudos de Chandler (1962), Porter (1994), Burns e Stalker (1961), Bruns e Waterhouse (1975), Child (1975) e Ezzamel (1990). Já as questões sobre as dimensões e atributos do SCG foram adaptadas quanto à linguagem e escalas utilizadas por Beuren e Oro (2014), as quais, foram propostas por Chenhall et al. (2011).

Devido à utilização do questionário como fonte de coleta de dados, é importante que haja uma avaliação da confiabilidade do referido instrumento, a qual foi realizada por meio do teste do Alpha de Cronbach. Com a aplicação desse teste, observou-se uma consistência interna das assertivas do instrumento de coleta de dados, demonstrado por meio do resultado do coeficiente de 0,958, o que significa um elevado grau de confiança no instrumento utilizado.

### ***3.4 Procedimentos de análise de dados***

Quanto aos procedimentos de análise de dados, é importante destacar que os dados da pesquisa foram analisados por meio de uma análise descritiva e testes não paramétricos, exigindo que os dados estivessem organizados e sumarizados, contendo as informações relativas ao perfil dos entrevistados e das empresas analisadas na pesquisa, sendo utilizada a planilha eletrônica MS-Excel® para esse fim.

Devido aos resultados terem considerado uma perspectiva multivariada, julgou-se necessária a análise de agrupamento, a qual tem o objetivo de demonstrar a estrutura de relações entre as variáveis investigadas. Inicialmente foi construída a árvore de agrupamento, que utilizou uma regra simples de união de elos, e as distâncias foram calculadas a partir do procedimento city-block (manhattan), seguida da análise fatorial, que busca confirmar a consistência das de proximidade entre as variáveis agrupadas.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Este tópico destina-se a apresentar, interpretar e analisar os dados da pesquisa, sintetizando-os em resultados por meio da estatística descritiva, análise de correlação e outros procedimentos de análise de dados primários.

## 4.1 Perfil das empresas

Quanto à análise descritiva do perfil das empresas participante desse estudo observou-se o número de funcionário e o tempo de mercado. A Tabela 3 refere-se ao tempo em que a empresa exerce a atividade varejista de alimentos:

Tabela 3 - Tempo de atividade das empresas

Tempo de Atividade	Freq. Absoluta	Freq. Relativa
Até 5 anos	7	12,50%
Entre 6 e 10 anos	14	25,00%
Entre 11 e 15 anos	5	8,93%
Entre 16 e 20 anos	10	17,86%
Entre 21 e 25 anos	7	12,50%
Entre 26 e 30 anos	7	12,50%
Entre 31 e 35 anos	4	7,14%
Acima de 36 anos	2	3,57%

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Observa-se que o maior quantitativo de empresas atua no mercado há mais de 10 anos, representando 62,5%, enquanto as organizações com menos que 5 anos de atividade representam apenas 12,50%. Depreende dos dados da Tabela 3 que a amostra desse estudo é formada majoritariamente por empresas experientes no mercado.

No tocante à quantidade de funcionários que exercem atividades nos supermercados participantes desta pesquisa, foi construída a Tabela 4 com base no critério estabelecido pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas [SEBRAE] (2021):

Tabela 4 - Tempo de atividade das empresas

Nº de Funcionários	Freq. Absoluta	Freq. Relativa
Até 20 funcionários	7	12,50%
Entre 21 e 50 funcionários	19	33,93%
Entre 51 e 100 funcionários	23	41,07%
Acima de 501 Funcionários	7	12,50%

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

É possível verificar a predominância de empresas de médio e grande porte, que totalizam 53,57% dos supermercados analisados nessa pesquisa. As microempresas representam 12,50%, enquanto as empresas de pequeno porte 33,93%, as empresas de médio porte equivalem a 41,07%, já os supermercados classificados como de grande porte representam 12,50% da amostra final deste estudo. Os dados de número de funcionários das empresas pesquisadas apontam para empresas de médio ou grande porte.

## 4.2 Perfil dos respondentes

Inicialmente, é importante destacar que o termo “gestores” se refere, nesta pesquisa, ao grupo de pessoas que, de alguma forma, têm o poder de tomar decisão, ou então está diretamente relacionado a essa decisão.

Para melhor descrever a amostra da pesquisa, foi desenvolvida a Tabela 5 com a finalidade de detalhar o perfil dos respondentes quanto ao seguinte grupo de variáveis: i) gênero, ii) cargo ocupado; iii) tempo de serviço na empresa; e iv) grau de escolaridade:

Tabela 5 - Perfil dos respondentes

Característica dos respondentes	Freq. Absoluta	Freq. Relativa
<b>Gênero</b>		
Masculino	36	64,29%
Feminino	20	35,71%
<b>Tempo de serviço na empresa</b>		
Menos de 1 ano	3	5,36%
Entre 1 e 3 anos	15	26,79%
Entre 4 e 6 anos	10	17,86%
Entre 7 e 9 anos	10	17,86%
Entre 10 e 15 anos	6	10,71%
Entre 15 e 20 anos	8	14,29%
Acima de 20 anos	4	7,14%
<b>Cargo ocupado na empresa</b>		
Diretor	22	39,29%
Gerente	21	37,50%
Administrador	4	7,14%
Supervisor	3	5,36%
Assistente administrativo	2	3,57%
<i>Controller</i>	2	3,57%
Analista de qualidade	1	1,79%
Contador	1	1,79%
<b>Grau de escolaridade</b>		
Fundamental incompleto	2	3,57%
Até o Ensino Fundamental completo	3	5,36%
Até Ensino Médio completo	19	33,93%
Até Ensino Superior completo	27	48,21%
Pós-Graduação (Mestrado ou Doutorado)	5	8,93%

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

No tocante à variável gênero dos respondentes, observou-se uma predominância do gênero masculino entre os participantes, correspondendo a 64,29% dos representantes dos supermercados paraibanos deste estudo, ratificando o estudo de Siqueira (2020), a literatura já alerta que cargos ligados à gestão são ocupados majoritariamente por indivíduos do sexo masculino.

Com relação ao tempo de serviço na empresa, constatou-se que a amostra apresenta um tempo diversificado, ao passo que 50% dos respondentes têm até 6 anos de serviço na empresa pesquisada. A faixa de tempo de serviço mais representativa da amostra é o intervalo de 1 a 3 anos, com a frequência relativa de 26,79% da amostra. Outro destaque importante é que 21,43% da amostra refere-se a indivíduos com pelo menos 15 anos de serviço na empresa respondente do instrumento de coleta de dados, esperando, assim, maior confiabilidade das informações fornecidas pelos respondentes, devido ao tempo de serviço dos respondentes.

Adentrando, agora, o cargo ocupado pelos respondentes, percebeu-se uma predominância dos diretores com a representatividade de 39,29%. O segundo cargo mais respondido refere-se aos gerentes com 37,50%, seguido dos administradores com 7,14%, confirmando os achados de Souza, Borsatto e Vesco (2018).

Quanto ao grau de escolaridade dos respondentes deste estudo, analisou-se que a maioria (57,14%) tinha um curso superior, apresentando um nível considerável de qualificação. O elevado grau de escolaridade apresentada por meio dos dados coletados nos supermercados paraibanos pode ser justificado pelos cargos ocupados pelos respondentes, pois a pesquisa foi destinada as pessoas diretamente relacionadas com decisão gerencial.

### 4.3 Fatores contingenciais

Adentrando a análise descritiva dos fatores contingenciais presentes nos supermercados paraibanos, o primeiro grupo de variáveis analisadas refere-se à incerteza ambiental, a qual se observou média, moda, mediana, desvio padrão, mínimo e máximo. Importante destacar que, na escala Likert utilizada nessa variável: 1 representa baixa previsibilidade e 5 elevada previsibilidade:

Tabela 6 - Percepção sobre Incerteza ambiental

Incerteza Ambiental	Média	Mediana	Moda	Desv. Pd.	Mín.	Máx.
Ações dos Fornecedores	3	4	4	0,99	1	5
Ações dos Concorrentes	3	3	3	1,17	1	5
Demanda dos Clientes	3	3	3	1,02	1	5
Disponibilidade de Crédito	3	3	2	1,13	1	5
Governo e Agências Reguladoras	2	2	1	1,25	1	5
Momento Econômico	3	2	2	1,06	1	5

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

É possível observar que o maior nível de incerteza dos supermercados paraibanos refere-se às ações dos governos e das agências regulatórias (moda 1 e média/mediana 2). Em detrimento, o menor nível de incerteza refere-se às ações dos fornecedores (moda/mediana 4 e média 3), ratificando os achados de Siqueira (2021). As ações dos concorrentes, bem como as demandas dos clientes, apresentam um grau intermediário de incerteza, sendo menor que a incerteza sobre o momento econômico. A cerca das demandas dos clientes, Espejo (2008) alerta que é cada vez mais árduo alinhar as expectativas dos consumidores, pois estão cada vez mais exigentes em serviços e produtos de alta qualidade.

Prever as ações dos governos e dos órgãos regulatórios é difícil pela complexidade tributária, principalmente pelo elevado mix de produtos comercializados, e cada um deve observar uma classificação fiscal específica para os tributos indiretos. Embora menor, a dificuldade em prever as ações dos fornecedores darem-se em virtude que o setor trabalha com um ciclo operacional baixo, que em média duram 30 dias, o que impossibilita compras para um período longo, justificado pela perecibilidade dos itens comercializados, dificultando a previsão mais assertiva.

Em detrimento do alto número de empresas participantes pelo setor supermercadista, torna-se difícil prever as ações de tantos concorrentes, ao passo, que muitos atuam com estratégias diferentes. A previsão das demandas dos clientes é dificultada pelo elevado grau de inovação que o setor está inserido, pois corriqueiramente surgem produtos novos, com sabores novos, bem como mudanças na gramatura.

Os resultados convergem para o estudo de Dallabona, Nardelli & Fernandes (2019), assim como para o estudo de Govindarajan (1984), os quais identificam maiores dificuldades de prever as incertezas ambientais, pois nem sempre dependem da organização.

A Tabela 7 evidencia a síntese estatística dos resultados obtidos a respeito da variável tecnologia nos supermercados participantes desta pesquisa. Nesse grupo de perguntas, 1 representa baixa autoridade na escala Likert e 5 elevada autoridade:

Tabela 7 - Percepção sobre a Tecnologia

Tecnologia	Média	Mediana	Moda	Desv. Pd.	Mín.	Máx.
CRM	3	2	1	1,47	1	5
Montagem e Produção	4	4	5	1,15	1	5
Equipe de TI	3	3	3	1,33	1	5
Análises do seu ERP	4	4	5	1,16	2	5
Canais de Venda	3	3	5	1,49	1	5

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

No tocante à tecnologia, é possível verificar que os supermercados paraibanos dominam mais a montagem e produção dos itens, seguidos por análises gerenciais extraídas de seu ERP e pelos demais canais de vendas. Ter uma equipe de T.I. e o uso de CRM junto as clientes são técnicas menos utilizadas pelas amostras, pois apresentaram menores médias, modas e medianas.

A disponibilidade de uma equipe interna de tecnologia da informação é uma dificuldade do setor, principalmente pela escassez desse tipo de profissional, bem como o elevado custo para as empresas de portes menores. Os resultados da variável tecnologia vão de acordo com o que preconiza Woodward (1958), pois os supermercados analisados apresentaram boas percepções ao conjunto de pergunta dessa variável.

Analisando agora as subvariáveis relacionadas com as estratégias adotadas pelos supermercados, foi desenvolvida a Tabela 8. Na escala Likert desse constructo, 1 representa baixo nível de execução e 5 representa elevado nível de execução.

Tabela 8 - Percepção sobre Estratégia

Estratégia	Média	Mediana	Moda	Desv. Pd.	Mín.	Máx.
Qualidade Produto	4	4	4	1,06	1	5
Menor Custo	4	4	5	0,94	1	5
Customizações	3	3	3	1,26	1	5
Serviço de Pós-vendas	3	3	1	1,46	1	5
Ofertas de Preços	4	4	5	0,95	1	5

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Por meio da Tabela 8 constata-se que as estratégias mais adotadas pelos supermercados paraibanos é a de ofertar produtos com preços inferiores a seus concorrentes, bem como a compra de produtos pelos menores preços, as quais apresentam moda máxima (5) e média alta (4). As duas estratégias estão correlacionadas, pois a partir do momento que o supermercado consegue maior vantagem competitiva na compra dos produtos, é possível repassar os itens por um preço de venda inferior a seus concorrentes, que não tiveram a mesma oportunidade. A qualidade dos produtos ofertados foi a terceira estratégia mais adotada, com média, moda e mediana igual a 4. Customizações (moda 3) e serviços de pós-vendas (moda 1) foram as estratégias menos adotadas com base nos dados coletados.

Os serviços de pós-vendas também não são uma estratégia bem difundida nos supermercados consultados, em virtude dos dados apresentados. Para 62,5% dos supermercados participantes, o nível dessa estratégia é utilizado em menos de 60% (entre os níveis 1 e 3). Os resultados vão ao encontro do estudo de Miles et al. (1978), ao constatar um perfil estratégico prospectador por parte dos supermercados analisados, ou seja, demonstram buscar constantemente a expansão e a inovação de produtos e processos.

O último grupo de variáveis dos fatores contingenciais estudados nessa pesquisa refere-se a estrutura das organizações. Nesse grupo, 1 representa baixo nível de autoridade e 5 representa elevado nível de autoridade. A Tabela 9 detalha esse constructo:

Tabela 9 - Percepção sobre a Estrutura

Estrutura	Média	Mediana	Moda	Desv. Pd.	Mín.	Máx.
Rotatividade de pessoal	3	3	2	1,11	1	5
Banco de Horas	3	3	4	1,29	1	5
Mix de Produto	3	3	2	1,36	1	5
Definição de Orçamento	3	2,5	1	1,29	1	5
Decisões de investimentos	2	2	1	1,25	1	5

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Referente às principais estruturas e competências descentralizadas, estão a disponibilidade e autorização de banco de horas dos funcionários, seguida pela admissão/demissão e a análise de

inclusão e exclusão de itens no mix de produtos comercializados, finalizando com as decisões de investimentos maiores, sendo o ponto menos descentralizado com moda igual 1.

A dificuldade nas decisões de investimentos e de orçamento foi constatada como inerente ao setor, isso pode ser justificado pelo perfil que muitas empresas supermercadistas são caracterizadas pelo elevado grau de centralização das decisões, muitas vezes dependendo unicamente da decisão individual do proprietário do estabelecimento, que ocorre muitas vezes desacompanhada de análises mais profundas e analíticas.

A dificuldade em estabelecer o mix ideal para comercialização pode estar alinhada com o elevado número de itens comercializados, bem como a elevada taxa de inovações já comentada anteriormente. Rotatividade e banco de horas foram atividades mais descentralizadas por serem corriqueiras no setor estudado, o que geraria muita burocracia se não fossem distribuídas.

#### 4.4 Sistema de controle gerencial

Nesse momento será descrito a adoção de práticas de contabilidade gerencial nos supermercados paraibanos. Ao questionar sobre o tipo do SCG utilizado no estabelecimento, 64,29% dos respondentes afirmaram ter um SCG estruturado, caracterizado pelo uso de ferramentas e práticas bem definidas e formalmente utilizadas em diferentes áreas da empresa. Por outro lado, 35,71% classificaram-se como o tipo não estruturado, que designa o não uso de ferramentas e práticas gerenciais, ou, então, o uso pontual e não formalizado de tais práticas e ferramentas.

Analisando, nesse momento, o atributo do SCG referente ao uso do sistema nos supermercados paraibanos, percebeu-se maior domínio das informações históricas (87,5%), seguido de informações precisas (73,21%), informações tempestivas (69,64%), e informações sobre o futuro, como orçamento, previsão de faturamento e margem (42,86%).

A predominância nas informações históricas pode ser explicada pela facilidade nos ERP em armazenar as informações já registradas no sistema, enquanto as informações futuras precisam de uma interferência humana, ao menos para estipular índices e cenários que possuam o poder preditivo. Chenhall & Morris (1986) caracterizam esse perfil de organização como escopo restrito.

A partir de agora, serão demonstrados os resultados referentes à cultura orgânica dos supermercados participantes desta pesquisa. Na escala Likert desse constructo foi observado o nível de autoridade, sendo possível analisar a Tabela 10:

Tabela 10 - Percepção sobre a Cultura orgânica

Cultura Orgânica Inovadora	Média	Mediana	Moda	Desv. Pd.	Mín.	Máx.
Consenso dos Colaboradores	3	3	4	1,19	1	5
Adaptação de Processos	3	3	4	1,26	1	5
Acesso Informal a Superiores	3	3	3	1,2	1	5
Incentivo a Novas Ideias	3	3	4	1,31	1	5
Comp. de Informações	3	3	3	1,25	1	5
Reação Rápida a Oportunidades	4	3	3	1,17	1	5

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Conforme apresentado na Tabela 10, a reação rápida a oportunidades foi considerada o principal quesito a ser utilizado nos supermercados paraibanos, apresentando média 4. Esse fato demonstra que o setor é dinâmico e deve acompanhar o mercado, e, sempre que possível, se diferenciando dos concorrentes, ao passo que aproveita uma oportunidade latente.

Esses achados divergem dos estudos de Bedford & Malmi (2015) e Silva, Beuren & Lavarda (2022), pois, essas pesquisas identificaram práticas burocráticas nas empresas estudadas, caracterizando-as por um comportamento defensor de tais organizações. Para Beber, Theuvsen & Otter (2018), essa divergência de resultados é explicado pelo fato que as referidas pesquisas analisaram as cooperativas de empresas, que por sua vez, tendem a possuir uma cultura de resistência a mudanças.

A busca pelo consenso dos colaboradores, a adaptação nos processos e o incentivo a novas ideias são quesitos bem difundidos nos supermercados participantes, pois apresentaram como moda na escala Likert o nível 4 de autoridade. O acesso informal a superiores e o compartilhamento de informações, embora apresentem médias e moda menores aos quesitos citados anteriormente, também apresentam grau satisfatório de utilização.

A Tabela 11 evidencia a estatística descritiva do controle formal nos supermercados paraibanos. Nesse grupo, 1 representa baixo nível de autoridade e 5 representa elevado nível de autoridade:

Tabela 11 - Percepção sobre o Controle formal

Controles Formais	Média	Mediana	Moda	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
Controle dos Custos	4	4	5	0,82	1	5
Controle das Margens	4	4,5	5	1,1	2	5
Acuracidade dos estoques	3	3	4	1,28	1	5
Controle das Despesas	3	3	4	1,4	1	5

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Depreende-se que foi o conjunto mais utilizado no setor supermercadista, em consonância que, dos quatro quesitos, dois apresentaram moda máxima, a saber, controle dos custos e das margens. Por sua vez, os outros dois apresentaram moda alta (4): acuracidade dos estoques e controle das despesas.

Diante dos resultados evidenciados na Tabela 11, percebe-se que os supermercadistas valorizam o controle dos custos das mercadorias adquiridas para revendas, bem como o controle das margens. Esse fato possui ligação com a estratégia adotada, ao passo que se observa que a atratividade de preço, e diferenciação dos custos foram as estratégias mais adotadas pelas empresas pesquisadas.

O principal método adotado é a oferta do produto ao menor preço de venda quando comparado com os concorrentes, com média e mediana 5. A moda 5 está presente na qualidade do produto, na diversificação do mix de produto, assim como na busca pelo menor custo de aquisição. A Tabela 12 demonstra a percepção dos respondentes quanto às estratégias de diferenciação:

Tabela 12 - Percepção sobre as Estratégias de diferenciação

Estratégia	Média	Mediana	Moda	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
Preço de venda do produto	4	5	5	0,8	2	5
Maior Prestação de Serviço	4	3,5	3	1,18	1	5
Menor Custo	4	4	5	1,05	1	5
Marketing e imagem	3	3	2	1,37	1	5
Mix de Produtos	4	4	5	1,07	1	5
Qualidade dos Produtos	4	4	5	1,11	2	5

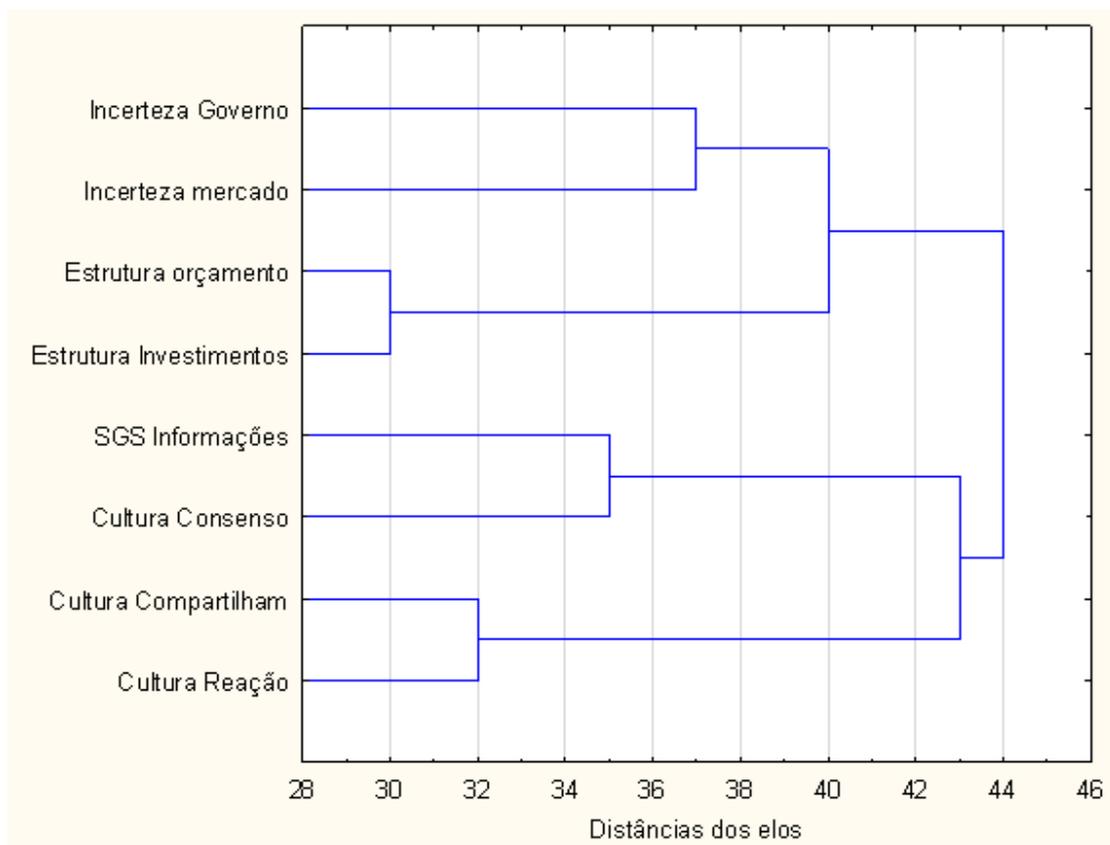
Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Percebe-se que um mesmo supermercado adota mais de uma estratégia de diferenciação dos demais concorrentes, esse movimento justifica-se devido a agilidade que as empresas devem ter perante as inovações do mercado.

#### 4.5 Análise de agrupamento

Devido aos resultados terem considerado uma perspectiva multivariada, julgou-se necessária a análise de agrupamento, a qual tem o objetivo de ilustrar a estrutura de relações entre os fatores investigados. O Gráfico 1 refere-se aos agrupamentos identificados nessa pesquisa:

Gráfico 1 - Relação entre os fatores através da análise de agrupamentos



Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

A partir dessa análise foram identificados quatro agrupamentos significativos (situados na distância 38 ou abaixo dele na escala de distâncias). O primeiro agrupamento identificado é composto por duas variáveis do constructo estrutura, elaborado por meio da junção do orçamento com a variável investimento, o qual podemos considerar o agrupamento de mais alto grau de integração entre suas variáveis, pois foi constituído no nível 30 de distância entre os elos. A relação entre essas variáveis é explicada pela associação entre o desenvolvimento da atividade de acompanhamento do orçamento com a atividade de análise dos investimentos.

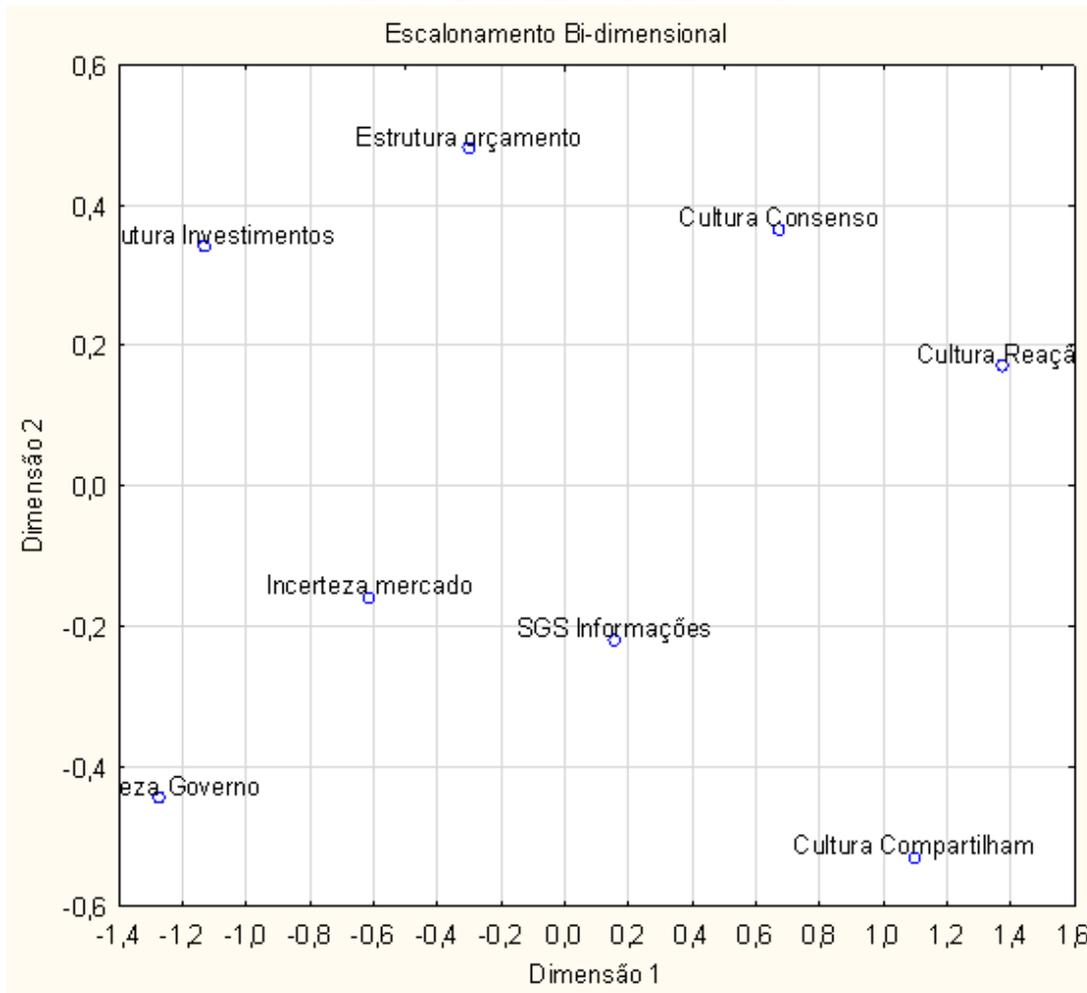
O segundo agrupamento foi percebido no constructo cultura, no nível 32, por meio da junção da reação rápida a oportunidades com o compartilhamento das informações. Nessa situação constata-se uma relação prática entre as referidas variáveis, pois a reação rápida as oportunidades exigem um compartilhamento eficiente e seguro de informações.

O terceiro agrupamento foi constituído na junção das informações do SCG com o consenso dos colaboradores no constructo cultura. A última associação analisada foi formada pela junção da dificuldade de prever as ações do governo e do mercado no constructo incertezas ambientais.

#### 4.6 Escalonamento multidimensional

Uma análise suplementar ao estudo dos agrupamentos utilizados nesta pesquisa foi a verificação da distribuição espacial das variáveis através do escalonamento multidimensional, evidenciada no Gráfico 2:

Gráfico 2 – Escalonamento Bi-dimensional



Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Os resultados ratificam o alinhamento de apenas um dos quatro agrupamentos identificados no tópico 4.5: justamente o primeiro agrupamento identificado que foi composto contém duas variáveis do constructo estrutura, elaborado por meio da junção do orçamento com a variável investimento. É importante destacar que, a partir desses resultados, observou-se uma proximidade moderada no segundo e quarto agrupamento, enquanto no terceiro agrupado foi constatado maior distanciamento.

### 4.7 Análise Fatorial

Para finalizar as análises dos dados foi a execução da análise fatorial, elaborada por meio da análise das variáveis que haviam apresentado resultados significativos na árvore de agrupamentos. Este procedimento busca confirmar a consistência de proximidade entre as variáveis agrupadas. Para demonstrar os resultados dessa análise, foi elaborada a Tabela 13:

Tabela 13 - Resultado da análise fatorial

Variáveis	Fator 1	Fator 2
Incerteza Governo	0,88699	-0,00297
Incerteza Mercado	0,81815	0,189725
Estrutura Orçamento	0,794003	0,288638
Estrutura Investimentos	0,923409	0,011406
SGS Informações sobre o futuro	0,492084	0,64862

Cultura Busca por consenso	0,213804	0,848048
Cultura Compartilham informações	0,038663	0,886014
Cultura Reação rápida	-0,018379	0,918047
Capacidade explicativa	0,403617	0,360896

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

Identificaram-se dois fatores distintos: O primeiro fator é composto pela junção apresentada no primeiro e no segundo grupo identificado na árvore de agrupamento. O segundo fator consiste na junção até o nível 36. Em consonância com a Tabela 14 o primeiro fator possui uma capacidade de explicação de 40,36% dos fatores analisados, enquanto a capacidade de explicação do segundo fator é de 36,09%.

Com isso, esses resultados corroboram parcialmente com os resultados detectados na análise de agrupamentos bem como no escalonamento dimensional, pois das quatro relações detectadas, apenas uma não foi confirmada por meio da análise fatorial.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante toda análise de dados foi possível observar a relação entre os fatores contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos, podendo ser confirmado pela análise de agrupamentos adicionado da análise de escalonamento multidimensional que detectaram pelo menos quatro agrupamentos.

Como demonstrado anteriormente, o primeiro agrupamento identificado é composto por dois fatores do constructo estrutura, seguido da relação entre a reação rápida a oportunidades com o compartilhamento das informações, ambos do constructo incerteza, o terceiro agrupamento foi constituído na junção das informações do SCG com o consenso dos colaboradores no constructo cultura, e o último agrupamento refere-se a junção da dificuldade das ações do governo e do mercado.

A respeito do perfil dos gestores de supermercados participantes da pesquisa, pode-se evidenciar que a maioria dos participantes é do gênero masculino (64,29%), têm curso superior (48,21%), ocupam o cargo de diretor (39,29%). No que diz respeito ao perfil dos supermercados, verificou-se que a maioria destes atuam na área entre 6 e 10 anos (25%) e com mais de 51 funcionários (53,57%).

Observou-se que 64,29% dos supermercados participantes afirmaram ter um SCG estruturado. Para 87,5% dos respondentes, as informações históricas estão disponíveis no ERP, já nas informações preditivas, apenas 42,86% afirmaram ter acessá-las.

Conclui-se ainda que as práticas mais adotadas pelos supermercados no tocante ao SCG são os seguintes: a) estratégia: i) diferenciação por ofertar produtos ao menor preço de venda que os concorrentes, ii) alcançar o menor custo; e iii) ofertar um melhor mix de produtos; b) controle formal: i) controle dos custos, ii) controle das margens praticadas; c) cultura orgânica: i) aproveitar de forma rápida as oportunidades.

Como qualquer outra investigação científica, esta pesquisa apresenta algumas limitações, as quais devem ser ponderadas na interpretação, assim como na tentativa de generalização de seus resultados. A primeira limitação do estudo é por não conseguir consultar todos os supermercados paraibanos, o que tornou necessário consultar e obter respostas de uma amostra. Diante disso, apesar de os resultados obtidos serem estatisticamente significativos, eles não são suficientes para serem generalizados para todos os supermercados paraibanos.

## REFERÊNCIAS

AGHION, P. et al. Competição e inovação: Uma relação em U invertido. *Quarterly journal of economics*, Cambridge, v. 120, n. 2, p. 701-728, 2005. Disponível em: [https://www.ucl.ac.uk/~uctp39a/ABBGH\\_QJE\\_2005.pdf](https://www.ucl.ac.uk/~uctp39a/ABBGH_QJE_2005.pdf). Acesso em: 10 mar. 2022.

- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistemas de controle gerencial e contextos do processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADEA**, 7., 2007, São Paulo. Anais [...]. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2007.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS – ABRAS. O notável ano de um setor essencial. São Paulo, **ABRAS**, 2022. Disponível em: <https://www.abras.com.br/economia-e-pesquisa/ranking-abras/dados-gerais>. Acesso em: 10 mar. 2022.
- BEBER, C. L., THEUVSEN, L., & OTTER, V. (2018). Organizational structures and the evolution of dairy cooperatives in Southern Brazil: A life cycle analysis. **Journal of Co-operative Organization and Management**, 6(2), 64-77.
- BEDFORD, D. S., & MALMI, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. **Management Accounting Research**, 27, 2-26.
- BEUREN, I. M.; MACOHON, E. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1-2, 78-91, 2011.
- BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. **Revista de administração contemporânea**, Maringá, v. 18, n. 3, p. 285-310, 2014.
- BICICGO, J. CESCÓN J. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v.8, n.2, p. 14637-14657, feb., 2022
- BIDO, D. S.; SILVA, D. Smart PLS 3: especificação, estimação, avaliação e relato. **Administração: ensino e pesquisa**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, p. 1-31, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.13058/raep.2019.v20n2.1545>. Acesso em: 14 fev. 2022.
- BLAHOVA, M.; PALKA, P.; HAGHIRIAN, P. Remastering contemporary enterprise performance management systems. **Measuring business excellence**, Wagon Lane, v. 21, n. 3, p. 250-260, 2017.
- BRUNS, W.; WATERHOUSE, J. Budgetary control and organization structure. **Journal of accounting research**, Chicago, v. 13, n. 2, p. 177-203, 1975. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2490360>. Acesso em: 12 jan. 2022.
- BUEREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de ciências da administração**, Florianópolis, v.16, n. 18, p. 196-212, 2014.
- BURKERT, M. et al. Relating alternative forms of contingency fit to the appropriate methods to test them. **Management accounting research**, London, v. 25, n. 1, p. 6-29, 2014.
- BURNS, T.; STALKER, G. M. The management of innovation. London: **Tavistock**, 1961.
- CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. Determinando padrões de utilização de indicadores de desempenho em organizações agroindustriais. **Revista de informação contábil**, Lisboa, v. 5, n. 2, p. 82-98, abr./jun. 2011.

CHANDLER, A. *Strategy and structure: chapters in the history of the American enterprise*. London: MIT Press, 1962.

CHENHALL, R. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, organizations and society**, Oxford, v. 28, p. 127-168, 2003. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368201000277>. Acesso em: 12 fev. 2022.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, [s.l.], v. 1, p. 163-205, 2007. 93

CHENHALL, R.; MORRIS, D. Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. **Omega, Philadelphia**, v. 23, n. 5, p. 485-497, 1995. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0305-0483\(95\)00033-K](https://doi.org/10.1016/0305-0483(95)00033-K). Acesso em: 10 jan. 2022.

CHILD, J. Managerial and organizational factors associated with company performance-Part 11. A contingency analysis. **Journal of management studies**, Oxford, v. 12, n. 1-2, p. 12-27, 1975. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1975.tb00884.x>. Acesso em: 12 mar. 2022.

DALLABONA, L. F.; NARDELLI, L. T.; FERNANDES, A. R. Variáveis contingenciais e sistemas de controle gerencial predominantes em uma rede de supermercados. **Revista evidênciação contábil & finanças**, João Pessoa, v. 7, n. 1, p. 58-77, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.22478/ufpb.2318-1001.2019v7n1.37862>. Acesso em: 10 mar. 2021.

DONALDSON, L. Structural contingency theory. In: WRIGHT, J. D. (ed.). **International encyclopedia of the social & behavioral sciences**. [Amsterdam]: Elsevier, 2015. p. 609-614.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999.

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

EZZAMEL, M. The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. **Management accounting research**, London, v. 1, n. 3, p. 181-197, 1990.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management accounting research**, London, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>. Acesso em: 23 mar. 2022.

FERREIRA; D. A.; ÁVILA, M.; FARIA, M. D. de. Efeitos da responsabilidade social corporativa na intenção de compra e no benefício percebido pelo consumidor: um estudo experimental. **R.Adm.**, São Paulo, v. 45, n. 3, p. 285-296, jul./ago/set. 2010. Disponível em: [http://rausp.usp.br/wp-content/uploads/files/pg\\_285-296.pdf](http://rausp.usp.br/wp-content/uploads/files/pg_285-296.pdf). Acesso em: 21 fev. 2022.

FIIRST, C.; BEUREN, I. M. (2021). Influência de fatores contingenciais no desempenho socioeconômico de governos locais. **Revista De Administração Pública**, Rio de Janeiro 55(6): 1355-1368.

FISHER, J. Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. **Behavioral research in accounting**, Sarasota, v. 10, p. 47-64, 1998.

FREZATTI, F. et al. O papel do BSC na gestão da inovação. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 36., 2012, Rio de Janeiro. Anais eletrônicos [...]. 2012. Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/handle/1/5467>. Acesso em: 25 mar. 2022.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GOMES, J. S. Controle gerencial na era da globalização. **Contabilidade vista & revista**, Belo Horizonte, v. 8, n. 2, 26-36, 1997.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management accounting research**, London, v. 13, n. 1, p. 379-400, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0197>. Acesso em: 15 fev. 2022.

HAMANN, P. M. Towards as contingency theory of corporate planning: a systematic literature review. **Management Review Quarterly**, [s.l.], v. 67, n. 4, p. 227-289, 2017.

JOKIPII, A. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. **Journal of management & governance**, [s.l.], v. 14, n. 2, p. 115-144, 2010.

JUNQUEIRA, E. et al. Efeito das escolhas estratégicas e dos sistemas de controle gerencial no desempenho organizacional. **Revista contabilidade & finanças**, São Paulo, v. 27, n. 72, p. 334-348, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201601890>. Acesso em: 20 fev. 2022.

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

LOPES, I. F.; BEUREN, I. M.; MARTINS, G. D. Alinhamento entre Uso de Instrumentos do Sistema de Controle Gerencial e Inovação de Produtos e Processos. **Revista Organizações em Contexto**, v. 14, n. 27, p. 1-27, 2018.

MERCHANT, K. Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, organizations and society**, Oxford, v. 9, n. 3-4, p. 291-307, 1984.

MILES, R. E. et al. Organizational strategy, structure, and process. **The Academy of Management Review**, [s.l.], v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

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**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 92-109, 2018.

OLIVEIRA, D. P. R. Teoria geral da administração. São Paulo: Atlas, 2008.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 5, n. 4, p. 83-106, 1980. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9). Acesso em: 10 mar. 2022.

PORTER, M. Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 8. ed. **Rio de Janeiro: Campus**, 1994.

SAUNDERS, M.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. Research methods for business students. 7. ed. Inglaterra: **Pearson**, 2016.

SEFAZ – Paraíba. Informações dos Contribuintes. **Sefaz**, João Pessoa, [2020-?]. Disponível em: <http://www.receita.pb.gov.br/ser/>. Acesso em 10 mar. 2022.

SILVA, T. B. J., BEUREN, I.M., MONTEIRO, J. J, LAVARDA, C.E.F. (2022). Comportamento estratégico e uso dos sistemas de controle gerencial em cooperativas agroindustriais. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, 24(1), p.112-125.

SIMONS, R. Levers of control. **Boston: Harvard Business School Press**. 1995.

SIQUEIRA, D. D. Influência dos fatores contingenciais no sistema de controle gerencial sob a perspectiva dos princípios globais de contabilidade gerencial: um estudo empírico no setor industrial. 2021. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – **Universidade Federal da Paraíba**, Paraíba, 2021. Disponível em: [https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/20857?locale=pt\\_BR](https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/20857?locale=pt_BR). Acesso em: 23 mar. 2022.

VAZ P. V.; ESPEJO, M. M. Management Control System And Trust Between Managers And Employees: A Case Study During Company Merger In Brazil. **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 15, n. 3, p. 109-125, set./dez., 2022

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, organizations and society**, Oxford, v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(78\)90007-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(78)90007-7). Acesso em: 4 fev. 2022.

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

ZALTMAN, G.; DUNCAN, R.; HOLBEK, J. **Innovations and organizations**. New York: Wiley, 1973.