



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

**MATHEUS DE FARIAS AIRES**

**VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL:  
UMA INVESTIGAÇÃO NOS SUPERMERCADOS PARAIBANOS**

**JOÃO PESSOA - PB**

**2022**

**MATHEUS DE FARIAS AIRES**

**VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL:  
UMA INVESTIGAÇÃO NOS SUPERMERCADOS PARAIBANOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Linha de pesquisa:** Informação Contábil para Usuários Internos

**Orientador:** Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado

**JOÃO PESSOA - PB**

**2022**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

A298v Aires, Matheus de Farias.

Variáveis contingenciais e sistemas de controle gerencial : uma investigação nos supermercados paraibanos / Matheus de Farias Aires. - João Pessoa, 2022.

110 f. : il.

Orientação: Aldo Leonardo Cunha Callado.  
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Contabilidade. 2. Teoria da contingência. 3. Sistema de controle gerencial. 4. Supermercados. I. Callado, Aldo Leonardo Cunha. II. Título.

UFPB/BC

CDU 657(043)

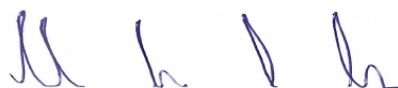
**MATHEUS DE FARIAS AIRES**

**VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL:  
UMA INVESTIGAÇÃO NOS SUPERMERCADOS PARAIBANOS**

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

Aprovada em 22 de janeiro de 2022.

**BANCA EXAMINADORA**



---

**Orientador:** Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Universidade Federal da Paraíba



---

**Examinador Interno:** Prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Universidade Federal da Paraíba



---

**Examinador Externo:** Prof. Dr. Antônio Zanin  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Dedico este trabalho, sobretudo, a Deus, nosso Rei, pois foi a sua graça que possibilitou a realização do meu sonho em obter o título de mestre.

Dedico, ainda, à minha esposa, Thalyla, pelo incentivo, paciência e apoio desde a etapa de seleção até a apresentação do trabalho final.

Aos meus pais, Ancelmo e Selma, que, com imenso sacrifício, conseguiram ofertar o estudo o qual eles não tiveram.

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por sua complacência e graça, que me permitem sonhar e, principalmente, realizar sonhos, abençoando-me e proporcionando-me vitórias, bem como à sua Mãe, a Virgem Maria, que me cobriu com seu manto de amor.

Ao meu pai, José Ancelmo, e minha mãe, Josefa Selma, que, juntos, não mediram esforços em me fornecer um estudo de qualidade. Foi por vocês!

À minha esposa, Thalya, por todo apoio e amor proferido durante todo período do mestrado e que continua até hoje, te amo!

Aos meus irmãos, Daniely, Bruno e Gabriel por todo incentivo e compreensão.

Ao meu orientador, o professor Dr. Aldo Callado, por seu comprometimento, dedicação, apoio e ensinamentos durante todo o mestrado, cujos ensinamentos levarei comigo por toda minha vida. Muito obrigado!

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), pelos ensinamentos compartilhados: Dr. André Callado, Dr. Wenner Lucena, Dr. Paulo Amilton, Dra. Márcia Reis, Dra. Renata Paes e Dr. Dimas Queiroz.

Aos amigos e colegas da turma de 2020: Alex, Denner, Edna, Ingrid, Gilson, Jaqueline, João Paulo, Marcilene, Raiza, Rodolfo, Sheila e Thayná. Nesse período, muitos foram os momentos de aprendizagem, companheirismo e carinho. Obrigado!

Aos meus professores da graduação em Ciências Contábeis na UEPB, de forma especial, ao orientador do meu TCC, o professor e amigo, José Elinilton. Saiba que você foi um dos principais motivadores dessa conquista.

A todos do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB, na pessoa de Wilma, pela atenção e gentileza sempre prestadas.

Agradeço, ainda, a todos demais amigos e familiares que não foram citados anteriormente, mas que contribuíram e torceram por esta conquista, meus mais sinceros agradecimentos!

*Tudo o que pedirdes em oração, crendo, o recebereis.*

(Mat. 21:22, Bíblia Sagrada)

## RESUMO

Tem sido argumentado que o processo gerencial está cada vez mais complexo a medida em que um maior número de fatores externos influencia o desempenho da organização. 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*, o qual fez uso de um questionário com perguntas estruturadas como instrumento de coleta de informações, apresentando um teste de confiabilidade dos dados coletados de 95,8%. O estudo foi desenvolvido a partir de 56 supermercados, segregados em dois grupos da mesma população, sendo o primeiro composto pelos supermercados paraibanos associados a uma rede, e o segundo constituído pelos estabelecimentos não associados a uma rede. As variáveis contingenciais estudadas nessa pesquisa são: incerteza ambiental, tecnologia, estratégia, estrutura e porte, e as variáveis do SCG foram: cultura orgânica inovadora, controles formais e estratégia de diferenciação dos concorrentes. No tocante aos procedimentos de análise de dados, foram utilizadas técnicas de estatísticas descritivas, principalmente para alcançar o primeiro objetivo específico, além da análise de correlação de *Spearman*, teste *Mann-Whitney U*, análise de agrupamento, escalonamento multidimensional e análise fatorial para alcançar o objetivo geral, bem como os demais específicos. Os resultados desta pesquisa afirmam que as práticas mais adotadas pelos supermercados no tocante ao SCG são as seguintes: i) diferenciação por ofertar produtos ao menor preço de venda que os concorrentes; ii) alcançar o menor custo; iii) ofertar um melhor mix de produtos; iv) controle dos custos; v) controle das margens praticadas; vi) aproveitar de forma rápidas as oportunidades; e vii) possibilitar um acesso informal aos superiores.

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



## ABSTRACT

In detriment of the corporate uncertainties imposed by the current market, it is evident that the decision making process of an organization is a complex routine and must consider a large number of variables to mitigate such uncertainties and direct the best decision making. In this process, the Management Control System (MCS) is conceptualized as a tool capable of guiding the strategic decision through the interpretation of available information. The contingency theory proposes that an organization is inserted in an environment, and thus, is in constant interaction with the contingential variables inherent to this location. In view of this, the objective of this study was to analyze the association of contingential variables with the Management Control Systems in supermarkets in Paraíba. It is a quantitative study, of the survey type, which made use of a questionnaire as an instrument of information collection, presenting a reliability test of the collected data of 95.8%. The study was developed from two groups of the same population, the first consisting of supermarkets in Paraíba associated with a chain, and the second consisting of establishments not associated with a chain. The contingency variables studied in this research are: environmental uncertainty, technology, strategy, structure and size, and the SCG variables were: innovative organic culture, formal controls and strategy for differentiating competitors. Regarding data analysis procedures, descriptive statistics techniques were used, mainly to achieve the first specific objective, in addition to Spearman correlation analysis, Mann-Whitney U test, cluster analysis, multidimensional scaling and factor analysis to achieve the general objective, as well as the other specific ones. The results of this research state that the most adopted practices by supermarkets regarding the SCG are the following: i) differentiation by offering products at a lower selling price than competitors; ii) achieve the lowest cost; iii) offer a better mix of products; iv) cost control; v) control of the practiced margins; vi) take advantage of opportunities quickly; and vii) enable informal access to superiors.

**Keywords:** Contingency Theory; Management Control System; supermarkets.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

APS	Associação Paraibana de Supermercados
ABRAS	Associação Brasileira de Supermercados
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEO	<i>Chief Executive Office</i>
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
PIB	Produto Interno Bruto
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SER-PB	Secretaria do Estado da Receita da Paraíba
SEFAZ-PB	Secretaria do Estado da Fazenda da Paraíba
SPELL	<i>Scientific Periodicals Electronic Library</i>

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Supermercados associados a uma rede no estado da Paraíba .....	38
<b>Tabela 2</b> – Perfil das empresas quanto à associação ou não à rede .....	38
<b>Tabela 3</b> – Tempo de atividade das empresas .....	46
<b>Tabela 4</b> – Número de funcionários das empresas .....	47
<b>Tabela 5</b> – Perfil dos respondentes .....	47
<b>Tabela 6</b> – Perfil dos respondentes das empresas associadas ou não a uma rede.....	49
<b>Tabela 7</b> – Percepção sobre a Incerteza ambiental.....	50
<b>Tabela 8</b> – Percepção sobre Incerteza ambiental considerando as duas amostras.....	51
<b>Tabela 9</b> – Percepção sobre a Tecnologia.....	54
<b>Tabela 10</b> – Percepção sobre Tecnologia considerando as duas amostras .....	55
<b>Tabela 11</b> – Percepção sobre a Estratégia.....	57
<b>Tabela 12</b> – Percepção sobre Estratégia considerando as duas amostras .....	58
<b>Tabela 13</b> – Percepção sobre a Estrutura .....	60
<b>Tabela 14</b> – Percepção sobre estrutura considerando as duas amostras .....	60
<b>Tabela 15</b> – Tipo do sistema de controle gerencial utilizado nos supermercados.....	62
<b>Tabela 16</b> – Atributos do sistema de controle gerencial utilizado nos supermercados .....	63
<b>Tabela 17</b> – Percepção sobre a Cultura orgânica.....	65
<b>Tabela 18</b> – Percepção sobre Cultura orgânica considerando as duas amostras .....	65
<b>Tabela 19</b> – Percepção sobre o Controle formal.....	67
<b>Tabela 20</b> – Percepção sobre Controle formal considerando as duas amostras .....	67
<b>Tabela 21</b> – Percepção sobre as Estratégias .....	69
<b>Tabela 22</b> – Percepção sobre as Estratégias considerando as duas amostras .....	70
<b>Tabela 23</b> – Correlação entre incerteza ambiental e SCG dos supermercados paraibanos .....	72
<b>Tabela 24</b> – Correlação entre tecnologia e SCG dos supermercados paraibanos.....	73
<b>Tabela 25</b> – Correlação entre estratégia e SCG dos supermercados paraibanos .....	74
<b>Tabela 26</b> – Correlação entre estrutura e SCG dos supermercados paraibanos .....	75
<b>Tabela 27</b> – Supermercados por faixa de faturamento (porte) .....	76
<b>Tabela 28</b> – Alfa de cronbach dos construtos .....	77
<b>Tabela 29</b> – Teste de mann-whitney com variáveis dos SCG .....	78
<b>Tabela 30</b> – Médias dos supermercados associados e dos supermercados independentes frente as variáveis do SCG.....	79
<b>Tabela 31</b> – Teste de <i>mann-whitney</i> com os fatores contingenciais .....	81

<b>Tabela 32</b> – Médias dos supermercados associados e dos supermercados independentes frente aos fatores contingenciais .....	81
<b>Tabela 33</b> – Resultado da análise fatorial .....	87

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Variáveis contingenciais .....	25
<b>Quadro 2</b> – Detalhamento dos artigos sobre scg e teoria contingencial.....	35
<b>Quadro 3</b> – Variáveis da pesquisa .....	40

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> – Número de artigos por portal de base de dados.....	33
<b>Gráfico 2</b> – Número de artigos por ano de publicação .....	33
<b>Gráfico 3</b> – Distribuição dos artigos por termos consultados.....	34
<b>Gráfico 4</b> – Relação entre as variáveis através da análise de agrupamentos .....	83
<b>Gráfico 5</b> – Agrupamento das variáveis através do escalonamento bidimensional.....	86

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA .....	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA .....	16
1.3 OBJETIVOS DE PESQUISA .....	18
<b>1.3.1 Objetivo geral</b> .....	18
<b>1.3.2 Objetivos específicos</b> .....	18
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES.....	19
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	22
2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA .....	22
2.2 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL .....	27
2.3 REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA .....	32
<b>3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	23
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	23
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	23
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS .....	39
3.4 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	40
3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS .....	42
<b>4. ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	38
4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS.....	38
<b>4.1.1 Perfil das empresas</b> .....	38
<b>4.1.2 Perfil dos respondentes</b> .....	47
<b>4.1.3 Fatores contingenciais</b> .....	50
<b>4.1.4 Sistema de Controle Gerencial</b> .....	62
4.2 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO.....	72
4.3 TESTE DE CONFIABILIDADE .....	77
4.4 TESTE MANN-WHITNEY U .....	78
4.5 RESULTADOS DA ANÁLISE DE AGRUPAMENTO .....	83
4.6 RESULTADOS DO ESCALONAMENTO MULTIDIMENSIONAL .....	85
4.7 RESULTADOS DA ANÁLISE FATORIAL .....	87
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	46
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	89
<b>APÊNDICE A</b> .....	92

# 1 INTRODUÇÃO

Neste primeiro capítulo, é apresentada a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos deste estudo e as justificativas que motivaram sua elaboração.

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

O mercado atual exige das organizações 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, 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. Para isso, deve-se considerar o maior número de variáveis possíveis para melhorar o grau de assertividade das decisões tomadas.

Chenhall (2007) afirma que o SCG sofreu modificações ao longo do tempo, de forma que incorporou a seu escopo um constructo maior que as informações internas, por exemplo, aquelas relacionadas a clientes, concorrentes, infração, fornecedores, investidores, entre outras, de forma que norteiam o planejamento e o controle.

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). Logo, fica evidenciado que o SCG tem a missão de garantir o atingimento das metas pré-estabelecidas pela organização de forma eficiente.

Burger e Middelberg (2018) afirmam que os SCGs vêm sofrendo aperfeiçoamentos constantes, evoluindo de uma análise tradicional para uma ferramenta orientativa nas decisões estratégicas empresariais. Assim, essa evolução torna mais eficiente o atingimento das metas.



É importante destacar que essa progressão do SCG está relacionada à consideração de um maior número de variáveis a serem analisadas, bem como o aprofundamento na análise das variáveis estudadas.

A respeito dessas variáveis, também chamadas de fatores, a teoria da contingência estabelece que as organizações são sistemas abertos, e, em decorrência disso, estão em constante interação com variáveis contingenciais, necessitando adaptar-se às circunstâncias externas e atender as necessidades internas (BURNS; STALKER, 1961).

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. Elas são chamadas de contingências, e a forma com que a organização encara essas mudanças afeta o desempenho organizacional (DONALDSON, 2015). Chenhall (2007, p. 191, tradução nossa) 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), Gerdin (2005), Henry (2006), Junqueira *et al.* (2016) e Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019).

Entretanto, observou-se uma carência de estudos a respeito da associação entre SCG com variáveis contingenciais aplicadas no comércio varejista de alimentos do tipo supermercado. É fundamental salientar que esse setor é caracterizado por apresentar um elevado número de estabelecimentos, além de possuir uma complexidade administrativa devido ao *mix* de produtos comercializados, número de concorrentes e disparidade no porte dos estabelecimentos pertencente a esse setor econômico.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Beuren e Macohon (2011) estabelecem que o alcance dos objetivos e do melhor desempenho de uma organização podem não ser atingidos caso não estejam alinhados com as práticas gerenciais. Nesse raciocínio, Ferreira e Otlely (2009) definem o SCG como um conjunto de processos, sistemas e artefatos que projetam a organização para o atingimento de suas metas.

Klein e Almeida (2017) alertam que não existe um SCG ideal, o qual poderia ser

aplicado a todas as organizações, independentemente do contexto a qual ela está inserida. Conforme já mencionado, a teoria da contingência defende que uma organização precisa se ajustar às variáveis contingenciais inerentes ao contexto em que ela está inserida para alcançar melhor desempenho gerencial (DONALDSON, 2015).

Pesquisas recentes evidenciam que as práticas gerenciais do SCG influenciam no comportamento das pessoas e contribuem para o desempenho das organizações (SANTOS, BEUREN, ISSIFOU, 2018; SANTO *et al.*, 2021). Nesse contexto, é esperado uma revisão das práticas gerenciais antes na efetiva cobrança e responsabilização das pessoas envolvidas à organização.

O estudo de Oliveira e Callado (2018) concluiu que o uso de práticas de controle gerencial demandadas pelos presidentes e gestores das ONGs tem relação direta com fatores contingenciais internos e externos. Logo, é ratificado a necessidade de conhecer e trabalhar os fatores contingenciais, para que assim, a empresa alcance seus objetivos, e de forma objetiva esclareça aos colaboradores as reais influências de tais fatores sob o desempenho organizacional.

Souza, Borsatto e Vesco (2018) constataram a existência de tendências antagônicas referentes às variáveis contingenciais, de modo que as empresas buscam sempre o melhor desempenho. Para isso, deve-se utilizar das práticas gerenciais mais inerentes às tomadas de decisões. Junqueira *et al.* (2016) já alertavam que não existe soluções absolutas a respeito de controle gerencial.

Diante disso, as práticas de controle gerencial devem considerar as contingências que as organizações estão inseridas (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). Consoante a essa afirmação, evidencia-se a relação entre SCG com as variáveis contingenciais tratadas na teoria da contingência. 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.

A ponderação e o conhecimento das principais variáveis externas que influenciam o desempenho organizacional são relevantes no processo de tomada de decisões, orientando as ações dos custos, despesas, mercado e tecnologia, por exemplo (CALLADO; CALLADO, 2011).

Os resultados de Pletsch *et al.* (2019), por meio de um estudo sobre a influência dos fatores contingenciais do ambiente e estratégia nos sistemas de controle gerencial de uma cooperativa agropecuária, verificaram que a variável ambiente se caracterizou pelas

exigências do mercado, planos de governo, preço do dólar, leis e concorrência, influenciando os Sistemas de Controle Gerencial, e que as estratégias mais adotadas por esse setor foi a de liderança de custos e estratégia de diferenciação.

O ramo escolhido foi o supermercadista, 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. Outra justificativa dessa escolha refere-se ao número de empresas pertencentes ao setor, tornando-o um ambiente competitivo.

Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019), utilizaram a técnica de consenso para analisar o uso do SCG alinhado com os fatores contingenciais nos supermercados. Esses autores ratificam que não existem práticas ideais no tocante ao controle gerencial, embora tenha sido identificada uma predominância do uso de controles formais nessas empresas, a exemplo do orçamento tradicional e os métodos de custeio.

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?

### 1.3 OBJETIVOS DE PESQUISA

#### 1.3.1 Objetivo geral

Em consonância com o problema de pesquisa, o objetivo deste trabalho é analisar a associação das variáveis contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

De forma complementar ao objetivo principal deste estudo, a pesquisa buscou alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Traçar o perfil dos gestores de supermercados paraibanos no tocante à associação das variáveis contingenciais com o Sistema de Controle Gerencial;
- Investigar a percepção dos gestores quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial nos supermercados paraibanos; e,
- Verificar se a associação a uma rede de cooperação influencia nas práticas de controle gerencial dos supermercados paraibanos.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES

O segmento supermercadista constitui um dos principais setores que contribuem para o crescimento econômico no tocante ao volume de faturamento, empregos gerados e número de estabelecimento no país (ABRAS, 2021). Dados da Associação Brasileira de Supermercado (ABRAS, 2020) informam que este setor foi responsável por um faturamento bruto em 2020 de R\$ 378,3 bilhões, gerando 1,882 milhões de empregos diretos, e com participação de 5,2% no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

Ainda a respeito da escolha pelo setor supermercadista, é justificada pela essencialidade desse setor na economia brasileira, sendo que, em 2017, o então presidente da República, Michel Temer, assinou um decreto que reconhece o setor supermercadista como atividade essencial à economia, atualizando, assim, a legislação da década de 40 do século XX (Ministério da Indústria Comércio Exterior e Serviços, 2017).

Nesse contexto, Oyewo, Vo e Akinsanmi (2020) alertam que é fundamental a compreensão das variáveis específicas inerentes ao setor estudado, pois elas influenciam o desenho do SCG, bem como podem interferir no cumprimento das metas organizacionais. Diante disso, a escolha do segmento de supermercado foi delimitada, ainda, por considerar que esse setor apresenta maior carência de estudos, além de ser um ramo com baixo retorno sobre o faturamento, alinhado a um grande *mix* de produtos comercializados e o grande fluxo financeiro (GOMES; GONZÁLEZ JÚNIOR; LORETT, 2018).

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.

Conforme dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), além de representar 0,9% do PIB brasileiro, a Paraíba contém uma área de 56.467,242 km<sup>2</sup> e população estimada de 4.039.277 pessoas (IBGE, 2020). Outro fator que motiva o foco do estudo na Paraíba é o fato de o Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis a qual se destina esta dissertação ser desse estado, por meio da Universidade Federal da Paraíba (UFPB).

Quanto à comparação da percepção dos gestores de supermercado associados a uma rede, com a percepção dos gestores dos estabelecimentos independentes, são esperadas vantagens gerenciais atribuídas ao primeiro grupo de estudo em detrimento do segundo,

conforme defendem Verschoore e Balestrin (2008).

Embora haja vários estudos acerca dos benefícios de uma organização em associar-se a uma rede (REIS *et al.*, 2008; VERSCHOORE; BALESTRIN, 2008; TURETA; PAÇO-CUNHA, 2008; OLIVEIRA; REZENDE; CARVALHO, 2011; CASTRO; BULCAGOV; HOFFMANN, 2011), não foi observado nenhum estudo que tenha investigado se a associação a uma rede de cooperação influencia nas práticas de controle gerencial dos supermercados.

Embora pesquisas alinhando o SCG com a teoria da contingência estejam disponíveis na literatura e tenham suas contribuições empíricas, observa-se que o conhecimento dessa relação ainda é incipiente, principalmente ao considerar a percepção de proprietários e gerentes, ao passo que esses indivíduos possuem poder decisório dentro da organização.

Ao fazer o levantamento nas dissertações e teses do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba nos últimos três anos sobre Fatores Contingenciais e Sistema de Controle Gerencial, destacam-se as pesquisas de Barreto (2019), Bomfim (2020) e Siqueira (2021).

A pesquisa de Barreto (2019) teve como objetivo principal investigar a relação de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial no setor agroindustrial do estado da Paraíba. Para tal, foi utilizado um levantamento do tipo *survey*, por meio da aplicação de questionário. A pesquisa concluiu que empresas em ambientes estáveis, detentoras de alta tecnologia, com porte médio ou alto apresentam melhores práticas de contabilidade gerencial.

Bomfim (2020) analisou a relação da estratégia competitiva com os fatores contingenciais – incerteza do ambiente, nível de competição, tamanho e idade da organização – sobre o desempenho financeiro de empresas, considerando o ambiente em que estão localizadas. Esse estudo confirmou os preceitos da teoria da contingência, ao passo que concluiu que as organizações devem se adequar ao mercado utilizando uma estratégia como fator de diferenciação dos concorrentes e vitalidade da organização perante o mercado.

Por sua vez, Siqueira (2021) objetivou analisar as influências dos fatores contingenciais – tamanho, incerteza ambiental, estratégia, estrutura e tecnologia – no desenho do SCG, bem como em sua visão sobre o desempenho organizacional das indústrias paraibanas. Por meio dessa pesquisa, evidenciou-se que as variáveis incerteza ambiental, estrutura, tecnologia e desempenho organizacional apresentam associação com as práticas do SCG nas indústrias paraibanas.

Por meio da Revisão Sistemática da Literatura, ficou constatada uma escassez de estudos que alinham o uso do SCG com variáveis contingenciais no setor supermercadista,

destacando-se a pesquisa de Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019), que analisaram a percepção dos líderes sobre a relação entre as variáveis contingenciais e os Sistemas de Controle Gerencial no setor supermercadista.

Dentre as principais características que diferenciam este estudo da pesquisa supracitada, pode-se evidenciar o conjunto mais amplo de variáveis analisadas, a população, o perfil dos respondentes e os procedimentos adotados na análise de dados.

Quanto ao conjunto mais abrangente de variáveis estudadas nessa pesquisa, destaca-se um maior número de variáveis do SCG, além do uso da variável associação ou não a uma rede de cooperação. No tocante à população, enquanto o estudo de Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019) envolveu 172 gestores/líderes de uma rede de supermercados do Sul do Brasil, o presente trabalho buscou analisar a percepção de todos os supermercados da Paraíba, excluindo apenas as microempresas e empresas de pequeno porte.

Portanto, este estudo fornece uma visão mais ampla do relacionamento entre as variáveis estudadas e o setor analisado, evidenciando uma contribuição complementar às pesquisas já realizadas, além de promover uma inovação empírica à literatura, por considerar a associação a uma rede como variável que influencia as práticas do SCG alinhada às variáveis contingenciais.

Diante disso, essa pesquisa dispõe de contribuições no campo prático e no científico. Do ponto de vista científico, os resultados agregarão conhecimentos aos estudos já disponíveis. Outra contribuição científica é o acréscimo à literatura sobre a associação a uma rede como variável que influencia as práticas do SCG alinhado às variáveis contingenciais, ao passo que a participação em rede é uma prática recorrente ao setor supermercadista, cuja relação não foi encontrada na literatura.

Quanto às contribuições práticas, os achados deste estudo irão contribuir com o fornecimento de informações acerca das principais práticas de SCG adotadas nos supermercados paraibanos. Outra contribuição prática se dá na busca em saber se a participação em rede majora o controle gerencial das organizações.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo tem por finalidade apresentar o referencial teórico que fundamentou o desenvolvimento deste trabalho. Neste sentido, o primeiro item aborda a teoria da contingência, alicerce teórico desta pesquisa, seguido por um tópico a respeito do SCG, também objeto deste estudo, e finaliza com um tópico relacionado à 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. Essas mudanças são denominadas contingências, e o desempenho da organização é dependente do grau de adaptação a essas variáveis contingenciais (DONALDSON, 2015). Chenhall (2007, p. 191, tradução nossa) assevera que “o termo contingência significa que algo é verdadeiro somente em condições especificadas.”

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).

Donaldson (2015) afirma que a teoria da contingência “tornou-se a pedra angular” nos estudos recentes das organizações. A expressão utilizada pelo autor salienta a contribuição da análise das variáveis contingenciais nos estudos contemporâneos, afinal, em momento antecessor à referida teoria, essas variáveis não eram consideradas nas pesquisas de forma sistematizada, ocasionando resultados parciais e falhos em alguns momentos.

Freitag, Almeida e Lucena (2021) esclarece que as pesquisas embasadas por essa teoria procuram identificar o(s) fator(es) que molda(m) a estrutura organizacional, ao passo que existem numerosas razões para que a empresa seja mutável.

Para Gerdin e Greve (2004), a teoria da contingência defende que uma organização é considerada eficiente sempre que ela consegue se adaptar às mudanças ambientais, caso contrário, perdem espaço no mercado e tornam-se obsoletas.

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



ativaria um efeito, a qual muitas vezes não acontecia, ou acontecia de forma parcial, logo, alguns fatores influenciavam os resultados além da efetiva causa.

O caráter normativo é um ponto em comum presente nas primeiras teorias que estudaram as características estruturais das organizações (GUERRA, 2007). Guiadas por esse caráter, elas defendiam que um único modelo de administração garantiria a eficiência da organização. Nesse sentido, estas foram chamadas de universalistas, pois entendiam que as diretrizes deviam ser aplicadas a qualquer universo de organizações (MARQUES; SOUZA; SILVA, 2015).

Alguns autores, dentre eles, Gordon e Miller (1976), Waterhouse e Tiessen (1978), Chenhall e Morris (1986), passaram a criticar a universalidade proposta por essas teorias, devido à observação de insucesso em determinadas organizações, as quais aplicaram as diretrizes orientadas, e que, por motivos de não considerarem algumas variáveis contingenciais importantes na análise, não apresentaram os resultados esperados.

Buscando suprir essa lacuna, surge a escola das relações humanas e a abordagem sistêmica, ambas correntes que criticam as abordagens universalistas, afirmando que cada organização tem especificidades a serem analisadas e que elas interferem os resultados, quando não consideradas (MARQUES; SOUZA; SILVA, 2015). Os mesmos autores afirmaram que a abordagem sistêmica influenciou fortemente o surgimento da teoria contingencial, pois compartilham a premissa que o ambiente influencia o desempenho organizacional.

Chandler (1962) ratifica que a origem da teoria da contingência tem forte relação com os estudos iniciados pela Escola Sistêmica, na década de 1930, ao passo que se considera que organização contém natureza sistêmica, isto é, suas características organizacionais apresentam uma interação entre si e o ambiente externo.

Burns e Stalker (1961), Chandler (1962) e Woodward (1965) promoveram estudos que solidificaram a base da teoria da contingência. Em resumo, essas pesquisas observaram a influência de variáveis contingenciais no desempenho e na estrutura organizacional.

Até o ano de 1970, as pesquisas na contabilidade não analisavam de forma sistematizada as variáveis contingenciais. Acerca disso, Fisher (1998) argumenta que compreender as interações entre elas é essencial para a correta análise e interpretação do fenômeno estudado.

Nesse período, surgem pesquisas analisando os impactos das variáveis contingenciais em outros aspectos da organização, a exemplo do sistema de contabilidade gerencial. Esses estudos enaltecem uma relação entre sistemas de controle gerencial com variáveis

contingenciais, afirmando que os aspectos das contingências influenciam no desempenho da organização quanto ao uso do SCG. Nessa vertente, destacam-se os estudos de Khandwalla (1972), Gordon e Miller (1976), Waterhouse e Tiessen (1978) e Chenhall e Morris (1986).

Nesse sentido, Oliveira (2008) alerta sobre a premissa da teoria da contingência, de que não existem modelos que possam ser adaptados a todas as empresas em todas as situações, já que as mudanças ocorrem nos sistemas em função do impacto de determinados tipos de ocorrências. Dessa forma, a teoria da contingência busca identificar os aspectos específicos presentes em um sistema gerencial associado a determinadas circunstâncias (OTLEY, 1980). Essa abordagem tem estreita relação com as pesquisas em contabilidade com a predominância de aspecto gerencial (FISHER, 1998).

Hamann (2017) alerta que existem três elementos que expressam a ideia central dessa teoria: (i) existe uma associação entre o fator contingencial e o sistema organizacional; (ii) uma mudança na contingência acarreta uma mudança na estrutura corporativa; e (iii) um ajuste entre a variável contingencial e o sistema organizacional melhora o desempenho da corporação.

De forma geral, as contingências dividem-se em dois grupos: variáveis contingenciais internas e externas. Enquanto o primeiro grupo corresponde às influências da gestão dos aspectos organizacionais internos, o segundo grupo representa a influência do ambiente externo nas atividades empresariais (HALDMA; LÄÄTS, 2002). Ambos os grupos de contingências impactam os resultados da organização, no entanto, os fatores externos são mais instáveis e de difícil previsão.

Outra premissa dessa abordagem contingencial é que a organização deve ser analisada como participante de um sistema aberto, a qual interage com o ambiente que esteja inserida e com outras contingências (KLEIN; ALMEIDA, 2017). Diante do exposto, o cerne das pesquisas com referência à teoria da contingência busca identificar quais são as variáveis contingenciais que influenciam o desempenho gerencial da organização.

Donaldson (2015) defende o conceito de equifinalidade nas tratativas das variáveis contingenciais. Para esse autor, equifinalidade representa as diversas maneiras de alcançar o mesmo fim. A teoria da contingência estabelece, então, que não há apenas uma estrutura que se adapta às circunstâncias de uma organização, de modo que várias estruturas ou combinações de variáveis estruturais se ajustam à organização, permitindo que seus gestores um amplo reino de escolhas (DONALDSON, 2015). Para Santos *et al.* (2016), os fatores contingenciais têm potencial de influenciar o processo decisório, bem como modificar a configuração estrutural de uma organização.

Sob esse preceito e alinhando com o objetivo dessa pesquisa, a qual busca analisar a associação das variáveis contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos, fez-se necessário a construção do Quadro 1, evidenciando as contingências alvo dessa pesquisa e os estudos de suas referências, os quais sustentam a escolha das variáveis contingenciais analisadas:

**Quadro 1** – Variáveis contingenciais

Variável Contingencial	Definição	Tipo	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.	Externo	BURNS; STALKER, 1961; CHENHAL, 2003; JOKIPII, 2010.
Tecnologia	A tecnologia representa, no setor supermercadista, a variável relacionada aos controles de estoques, administrativo e financeiro.	Externo	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.	Interno	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 mais orientada, envolvendo maior grau de formalização e aumento do uso de padrões formais de comunicação.	Interno	BURNS; STALKER, 1961; BRUNS; WATERHOUSE, 1975; MERCHANT, 1981.
Porte/Tamanho	Um maior porte ou tamanho da organização é medido por número de colaboradores ou por volume de venda. Quanto maior a organização, mais complexo é a tomada de decisão.	Interno	CHILD, 1975; EZZAMEL, 1990.

**Fonte:** elaborado pelo autor com base na revisão da literatura.

O termo “ambiente” é utilizado para analisar as diferentes características do contexto empresarial que influenciam no SCG das organizações (LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015). A variável contingencial da incerteza ambiental representa o nível de mudança ou a variabilidade no ambiente externo da organização que impacta suas principais atividades, tornando imprevisíveis as atitudes dos clientes, concorrentes, fornecedores, regulamentações governamentais e sindicatos (HABIB; HOSSAIN; JIANG, 2011).

Pesquisas de Chenhall (2003) e Jokipii (2010) afirmam uma relação positiva entre ambiente incerto e confiança atribuída aos controles formais e aos orçamentos tradicionais. Essa incerteza afeta a estrutura, bem como os sistemas organizacionais no tocante à comunicação, informação, controle gerencial, influenciando, então, as características das entidades (OTLEY, 2016). No setor supermercadista, essa variável ganha ainda mais

notoriedade, ao passo que é nativo desse setor a forte e frequente relação com os clientes, fornecedores, concorrentes, governo e sindicatos.

A variável tecnologia representa a forma como são realizados os processos de trabalho organizacionais, ou seja, o modo como os processos transformam entradas em saídas, e inclui *hardware*, *software*, materiais, pessoas e conhecimento (CHENHALL, 2007). Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019) orientam essa variável, pois o setor supermercadista necessita de fortes controles de estoques, administrativo e financeiro.

Observa-se na literatura que a tecnologia foi um dos primeiros fatores contingenciais objeto de estudo, pois acreditava-se que, por meio dela, organizações teriam melhores desempenhos e adaptações, principalmente por meio da análise de dados de forma mais assertiva (PORPORATO; WAWERU, 2011).

De acordo com Chenhall (2003), a variável tecnologia representa como os processos operacionais são conduzidos pela organização, buscando transformar os *inputs* em *outputs*.

A justificativa da variável tecnologia para o setor supermercadista se relaciona, ainda, com o fato que novos empreendimentos tecnológicos tornam mais prováveis inovações de produtos e projetos (LI; ZHANG; CHAN, 2005). Ern, Abdullah e Yau (2016) defendem que a tecnologia é um componente importante a ser observado quando do desenho do SCG.

A variável estratégia foi incorporada a partir do estudo de Porter (1994), na concepção de diferenciação e liderança em custos. Ela se relaciona com o posicionamento no mercado em comparação à concorrência (JOKIPII, 2010). No setor supermercadista, essa variável encontra relação com o destaque da organização perante o mercado (DALLABONA; NARDELLI; FERNANDES, 2019).

Para Porter (1994), a estratégia de liderança em custos orienta a organização a minimizar seus gastos, com o intuito de transformar essa redução em vantagem competitiva. Para as organizações que utilizam da estratégia de diferenciação, é orientado um melhoramento nos produtos ou serviços, tornando-se únicas no mercado (PORTER, 1994).

Quanto à variável estrutura organizacional, representa a forma como uma organização pode ser entendida por meio da especificação formal das diferentes funções, buscando assegurar que as atividades e processos organizacionais sejam realizados com êxito (CHENHALL, 2007).

Dallabona, Nardelli e Fernandes (2019), em seu estudo, utilizaram a variável estrutura para o setor estudado por considerarem que as organizações e departamentos crescem e se tornam mais complexos. Dessa forma, tendem a descentralizar tarefas, assim como tendem a implementar uma estratégia de controle mais orientada, conforme defendem Bruns e

Waterhouse (1975).

Referente ao tamanho ou porte da organização, Ezzamel (1990) destaca que organizações de maior tamanho têm tendência em serem mais especializadas, padronizadas e formalizadas quando comparadas com organizações menores. As maiores tendem a ter ferramentas de controle gerencial mais desenvolvidas que as presentes nas menores. Diante disso, este estudo observa essa relação.

Em conformidade com Chenhall (2007), o tamanho organizacional pode ser mensurado de diferentes formas, como o número de funcionários, valor de ativos, lucros, volume de vendas e avaliação das ações. Nesta pesquisa, foi considerado o faturamento anual e o número de empregados para classificar as empresas pertencentes do estudo quanto ao tamanho.

Beuren e Fioretin (2014) assevera que, quanto maior é uma organização, maior é a carência por informações, para que ela consiga, de forma eficiente, majorar e manter o controle gerencial.

O núcleo da teoria da contingência é que as adaptações e ajustes que uma organização sofre em decorrência das variáveis contingenciais a direcionam para um desempenho superior, quando comparado com organizações menos adaptáveis (WOODWARD, 1965).

Diante do exposto, fica evidenciado que as pesquisas sobre controle gerencial de uma organização com base na teoria da contingência buscam observar quais variáveis contingenciais influenciam o desempenho de uma organização, bem como quais as práticas gerenciais mais adequadas para cada organização.

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 (OTLEY, 1980; FISHER, 1998; CHENHALL, 2007).

Na tentativa de melhor estruturar a relação entre as variáveis contingenciais com o uso de Sistema de Controle Gerencial, o próximo tópico será responsável por apresentar conceito, origem, evolução e variáveis do SCG.

## 2.2 SISTEMAS 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.

Kilmann e Herden (1976) indicam que o SCG otimiza o alcance das metas, e, para isso, a organização deve observar quatro objetivos norteadores: i) eficiência interna, a qual relaciona-se com a maximização do resultado da organização, por meio do aumento de volume de venda e/ou redução das despesas e custos; ii) eficiência externa, a qual busca maximizar os pontos fortes da organização frente ao mercado; iii) eficácia interna, cujo norte maior é motivar, envolver e otimizar as pessoas, os processos e a tecnologia; e iv) eficácia externa, fomentando a majoração da satisfação do mercado frente a organização e seus produtos ou serviços.

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.

Assim sendo, Chenhall (2007) defende que o conceito de SCG deve ser amplo, não representando apenas uma prestação de informações financeiras de apoio à tomada de decisão gerencial, mas abrangendo o conjunto de informações relevantes, relacionados com mercado, clientes, concorrentes, informações não financeiras, processos de produção, informações de previsão e uma ampla gama de mecanismos de apoio à decisão e controles informais pessoais e sociais.

Nesse contexto, Henry (2006) expõe que o SCG envolve sistemas independentes, que, de forma sistematizada, garantem a eficiência da organização frente sua missão. Para o autor, o SCG deve estar alinhado com o planejamento, com análises dos relatórios, além da obediência aos procedimentos de controle e monitoramento baseados no uso da informação.

Ferreira e Otley (2009) afirmam que o SCG representa o conjunto de processos formais e informais, sistemas e artefatos os quais as organizações utilizam-se no processo estratégico. Os referidos autores estabelecem, assim, que as práticas de SCG englobam ações formalizadas ou não, bem como ferramentas e práticas gerenciais, que, de forma isolada ou em conjunto, orientam a melhor tomada de decisão, ao considerar as variáveis inerentes àquele contexto específico. Logo, fica evidenciado que não é pré-requisito do SCG ser formalizado, pois ações informais também geram resultados gerenciais.

As práticas de SCG são consideradas estruturadas sempre que os exercícios e ferramentas são bem definidas e formalmente utilizadas em diferentes áreas da organização.

Por sua vez, são categorizadas não estruturadas quando não há utilização em todas as áreas da empresa ou, então, refere-se às práticas em que a organização não tem processos formalizados (FERREIRA; OTLEY, 2009). Vale o destaque que ambos os tipos auxiliam a empresa a alcançar suas metas.

Quanto à origem do SCG, Gomes (1997) afirma que, a partir da década de 1950, o tema passou a ser mais estudado, sofrendo uma expansão conceitual. Durante as décadas de 1950 e 1960, o controle gerencial começou a incorporar conhecimentos oriundos de outras áreas, tais como psicologia, sociologia e antropologia, com isso, as pesquisas sobre controle sofreram significativas mudanças.

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, compreendendo as características da informação, que incluem os aspectos: escopo, tempestividade, nível de agregação e nível de integração; e as técnicas (AGUIAR; FREZATTI, 2007). A segunda ótica refere-se ao uso, que tem sua origem atribuída a Simons (1995), e 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.

Adentrando as alavancas propostas por Simons (1995), tem-se que o sistema de crenças apresenta sua utilização orientada para comunicação da cultura corporativa a todos os funcionários, bem como atingir diferentes pessoas e grupos internas e externas à organização (SIMONS, 1995). A respeito do sistema de controle interativo, Henri (2006) defende que essa alavanca proposta por Simons (1995) é utilizada objetivando expandir oportunidades, além de estimular o desenvolvimento de novas ideias, focando sempre no diálogo interno. O sistema de limites busca estabelecer os padrões mínimos aceitáveis, dessa forma, delimitam as atividades e estratégias que devem ser adotadas para gerenciar os riscos inerentes a organização (SIMONS, 1995). Por fim, o uso de sistemas de controle diagnóstico motiva e direciona toda organização para o atingimento de metas e objetivos (SIMONS, 1995).

O modelo de Simons (1995) foca na intensidade do uso formal de controles pelos gestores e subordinados. Essas quatro alavancas precisam ser analisadas de forma conjunta, pois as tensões dinâmicas são mútuas, por exemplo, entre o controle diagnóstico e interativo, ou entre o sistema de crenças e de limites.

Diferentemente do estudo de Simons (1995), Malmi e Brown (2008) estabeleceram cinco elementos que compõem o SCG: controles culturais (valores, crenças e normas sociais); planejamento (definem objetivos das áreas funcionais da organização, fornecendo os padrões a serem alcançados em relação à meta); controles cibernéticos (estabelecem padrões de desempenho ou metas a serem cumpridas); recompensa e compensação (motivam e aumentam o desempenho dos indivíduos); e controles administrativos (monitoram o comportamento e indicam a estrutura de governança).

À medida que os cinco elementos do SCG presentes no modelo de Malmi e Brown (2008) realizam individualmente a função de controlar o comportamento dos funcionários, orientam a organização para alcançar seus objetivos. É importante destacar que os elementos desses modelos devem ser entendidos como um pacote, afinal, as métricas e ligações desses elementos precisam ser analisados, conforme resultados e desempenho produzidos.

Quanto ao elemento do planejamento do modelo de Malmi e Brown (2008), este defende que a organização deve estabelecer metas para as áreas funcionais, na finalidade de direcionar esforços, comportamento e equipe, facilitando o atingimento das metas. Esse planejamento é orientado por metas financeiras ou qualitativas.

O segundo elemento desse modelo são os controles cibernéticos, usados na mensuração e comparação de desempenho das metas previamente definidas. Monitoramento é uma palavra de ordem dessa etapa (MALMI; BROWN, 2008).

Ainda em conformidade com os mesmos autores, o elemento sistema de remuneração e recompensa, presente em seu modelo, busca motivar os esforços da performance individual e em equipe. Ele tem impacto no controle cultural da organização, ao passo que alinha os comportamentos dos colaboradores com a missão da organização, transparecendo os desejos da organização para com cada indivíduo.

Os controles administrativos, segundo Moreira e Frezatti (2019), representam, nesse modelo, a direção aos comportamentos de indivíduos e grupos da organização em relação a processos e tarefas a serem cumpridas. Nesse elemento, é contemplada a estrutura, desenho organizacional e os todos mecanismos de controle administrativos.

Por fim, o elemento controles culturais estabelece o conjunto de valores, crenças e normas sociais compartilhadas e internacionalizadas na organização. Nesse item, os controles baseados em símbolos são expressões visíveis no ambiente de trabalho (MALMI; BROWN, 2008).

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 o referido estudo endossa a construção da presente pesquisa.

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. Chandler (1962) já defendia a estratégia de diferenciação como um desenho do SCG.

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). Esta deve ser entendida como uma base de sustentação para a estratégia da organização, a qual pode ter várias fontes de origem. Com isso, as organizações precisam ter o controle dessa variável, buscando uma vantagem competitiva no mercado (FREZATTI *et al.*, 2012).

Beuren e Oro (2014) estabelecem que o domínio eficaz da inovação como desenho do SCG garante as 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, sem preocupação com a prática anterior; fácil acesso informal aos superiores hierárquicos, incentivados a desenvolver novas ideias, mesmo se elas estão fora da sua área de atuação; gerentes compartilham informações com os colegas do departamento; e reação rápida para aproveitar oportunidades gerenciais inesperadas.

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)<sup>1</sup> e no Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL)<sup>2</sup>.

A consulta nos referidos portais buscou artigos, teses e dissertações publicadas 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: *variables contingency* (variáveis contingenciais), *factors contingency* (fatores contingenciais), *theory of contingency* (teoria da contingência), *Management Control System* (Sistema de Controle Gerencial).

Como critério de inclusão, optou-se por contemplar, nesta revisão, apenas os trabalhos que obedecessem aos seguintes filtros: texto completo, revisado por pares, publicado em revistas acadêmicas na área de administração, ciências contábeis e turismo.

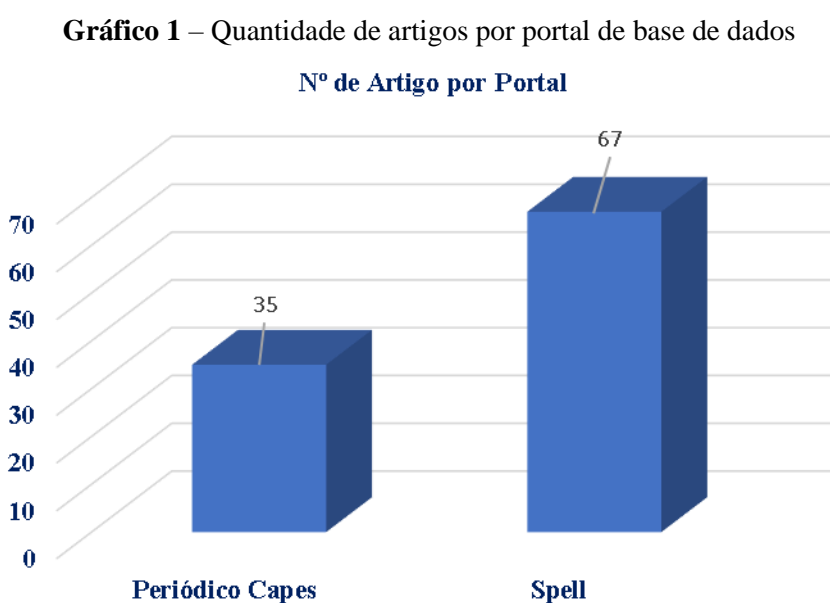
Inicialmente, considerando-se os filtros acima, foram identificados 236 artigos que respeitavam ao menos um dos critérios supracitados. Após a exclusão dos arquivos repetidos e excluindo, também, as pesquisas que não foram objeto da revisão por pares, restaram 102 artigos.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br>.

<sup>2</sup> Disponível em: <https://www.spell.org.br/>.

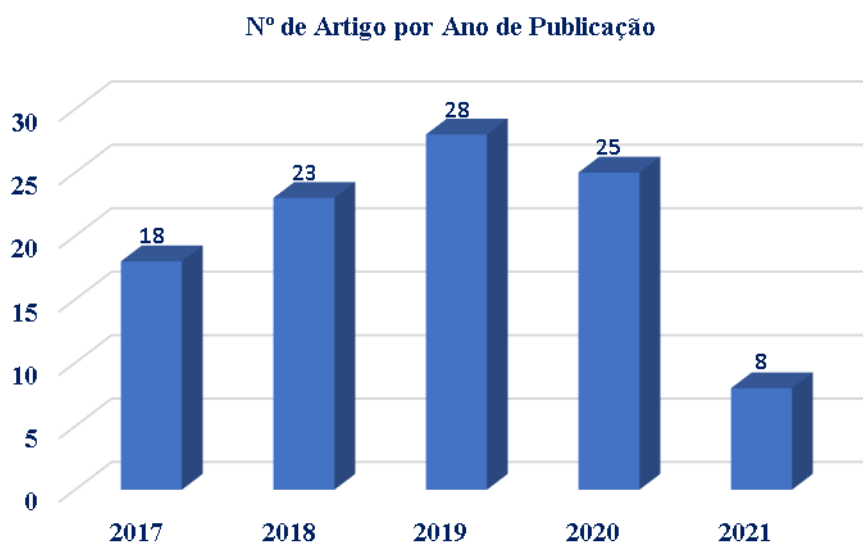
Para sintetizar o resultado dessa consulta, foram construídos os Gráficos 01 e 02, que respectivamente demonstram o número de artigos encontrados por portal e o número de artigos por ano de publicação, respectivamente:



**Fonte:** elaborado pelo autor com base na Revisão Sistemática da Literatura (RSL).

Com base no Gráfico 1, percebe-se que 65,68% dos artigos encontrados foram extraídos da base de dados Spell, enquanto os demais, 34,32%, no portal de periódicos da Capes. Essa concentração maior no Spell deve-se, dentre outros eventos, ao fato de que, primeiro, foi feita a consulta e análise nesse portal, em seguida, no portal Capes, de modo que os artigos encontrados em ambas as bases foram computados para fins deste demonstrativo no primeiro portal pesquisado.

**Gráfico 2 – Quantidade de artigos por ano de publicação**



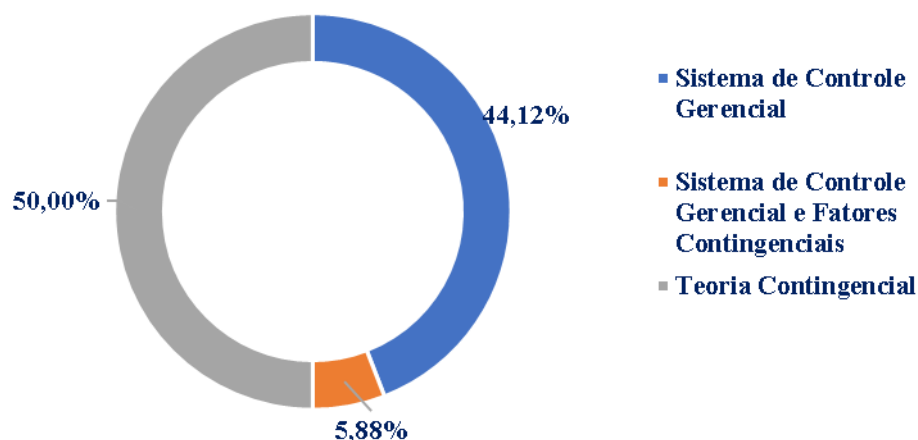
**Fonte:** elaborado pelo autor com base na Revisão Sistemática da Literatura (RSL).

Por meio do Gráfico 2, ficou constatado que o ano de 2019 foi o que apresentou maior número de artigos publicados referentes aos filtros explicados nos parágrafos anteriores. Enquanto 2019 correspondeu a 27,45%, 2020 representa 24,51%, seguido por 2018, com 22,55%. Já no ano de 2017, representou 17,65%; por fim, o ano de 2021 teve a frequência relativa de 7,84%. Importante frisar que esse número inferior no último ano se deve ao fato que a consulta foi feita em agosto desse ano, logo, alguns períodos ainda não finalizaram o processo de publicação.

Por meio do Gráfico 3 é possível observar a distribuição dos artigos encontrados por termos consultados, segregando em: i) teoria contingencial, composto por: *variables contingency* (variáveis contingenciais), *factors contingency*, fatores contingenciais, *theory of contingency* e teoria da contingência; ii) Sistema de Controle Gerencial, resultante das seguintes palavras-chaves: *Management Control System* e Sistema de Controle Gerencial; e iii) SCG e teoria contingencial, compostos por artigos que, de forma semelhante a esta dissertação, alinham ambos os constructos de forma simultânea.

**Gráfico 3** – Distribuição dos artigos por termos consultados

### Distribuição de Artigos por termos chaves



Fonte: elaborado pelo autor com base na Revisão Sistemática da Literatura (RSL).

Quanto ao grupo de pesquisas que tratam apenas sobre o Sistema de Controle Gerencial, destacam-se os seguintes artigos: Beuren e Oron (2017), Vaz e Bortolucci (2019), Silva e Beuren (2020), Altoé, Pacheco e Espejo (2018), Magro *et al.* (2019), Vaz *et al.* (2018), Vaz e Espejo (2017), Silva *et al.* (2020), Santos, Beuren e Conte (2018), Rodrigues (2020), Lopes, Beuren e Gomes (2019), Lopes, Beuren e Martin (2018), Klein e Soltes (2020) e Giustina, Gasparetto e Lunkes (2020).

A partir da leitura dos textos identificados, destacam-se as pesquisas a seguir, que tratam sobre a teoria contingencial: Dallabona, Silva e Lavarda (2019), Silva e Callado (2018), Soares, Cavalcante e Santos (2019), Adam, Miller e McSorley (2017) e Lucianetti, Jabbour e Latan (2018).

A respeito das pesquisas que alinham o SCG com a teoria contingencial, foram encontradas seis pesquisas, que, por estarem mais próximas da temática dessa dissertação, optou-se por construir o Quadro 2, o qual detalha o título, os autores, ano de publicação, objetivo geral do artigo e os principais resultados encontrados. As pesquisas foram ordenadas pelo ano de publicação utilizando o critério da ordem crescente do ano:

**Quadro 2** – Detalhamento dos artigos sobre SCG e teoria contingencial

Ano	Título	Autor (es)	Objetivo Geral	Principais Resultados
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 contingenciais.	<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; As práticas de contabilidade gerencial tradicionais prevalecem e sua frequência de utilização supera as técnicas mais sofisticadas;</li> <li>&gt; No entanto, há indícios de leve mudança na adoção de práticas de contabilidade gerencial, posto que a utilização de práticas sofisticadas está</li> </ul>

				presente em 39% das empresas.
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.	<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; A adoção de artefatos de contabilidade gerencial por meio do isomorfismo normativo é potencializada pela existência de um stakeholder com poder utilitário;</li> <li>&gt; Com relação ao IVG, atividades de avaliação subjetiva levam à adoção de artefatos de controle como desempenho.</li> </ul>
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 contingenciais.	<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; Os resultados indicam tendências antagônicas no que diz respeito a variáveis concorrenciais e de cooperação interna;</li> <li>&gt; Conclui-se que as empresas são conscientes da relevância de fatores contingenciais, tais como orçamento, cooperação interna e ambiente externo.</li> </ul>
2018	Fatores Contingenciais e o Controle Gerencial: uma avaliação em Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras	Oliveira e Callado	Avaliar as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial no âmbito de ONGs brasileiras.	<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; Com relação ao fator contingencial externo revelou que apenas o dinamismo apresentou relação direta com o SCG;</li> <li>&gt; Quanto aos fatores contingenciais internos, exceto para o fator tamanho, verificaram-se diversas relações diretas e com os controles gerenciais utilizados pelos presidentes e gestores das ONGs.</li> </ul>
2019	Influência dos Fatores Contingenciais ambiente e estratégia nos Sistemas de Controle Gerencial de uma cooperativa agropecuária.	Pletsch <i>et al.</i>	Verificar como os fatores contingenciais (ambiente e estratégia) influenciam nos SCG de uma Cooperativa Agropecuária.	<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; O ambiente se caracterizou pelas exigências do mercado, planos de governo, preço do dólar, leis, concorrência, influenciando os SCG;</li> <li>&gt; Quanto às abordagens estratégicas, foram encontradas duas: estratégia de liderança de custos e estratégia de diferenciação;</li> </ul>
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.	<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; Houve predominância da variável contingencial tecnologia, seguida da incerteza ambiental;</li> <li>&gt; Os gestores dos supermercados precisam estar atentos a novas tendências;</li> <li>&gt; Os SCG predominantes foram os controles formais.</li> </ul>

**Fonte:** elaborado pelo autor com base na Revisão Sistemática da Literatura (RSL).

Embora tenham sido encontradas essas seis pesquisas, que, assim como esta dissertação, alinham o SCG com os fatores contingenciais por meio dessa RSL, em nenhum desses estudos foi constatada a utilização do mesmo conjunto de variáveis, bem como não foi

analisada a influência (ou não) da participação em uma rede de cooperação no tocante a esse alinhamento.

Enquanto a presente pesquisa objetivou analisar a associação das variáveis contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos, Klein e Almeida (2017) investigaram se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelas indústrias paranaenses e os fatores contingenciais. Os autores da pesquisa buscaram solidificar os achados sobre a relação entre SCG e fatores contingenciais, já nessa pesquisa buscou-se analisar essa associação, logo esse é um fator de diferenciação, além da metodologia, do setor econômico e a localização das empresas consultadas.

A presente pesquisa diferencia-se de Godoy e Raupp (2017), pois, estes se limitaram a analisaram o uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por ONGs à luz da teoria da contingência. Oliveira e Callado (2018) avaliaram as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial também em ONGs. As pesquisas citadas não observaram o mesmo escopo, setor, relação e principalmente grupo de variáveis que essa pesquisa.

Embora Souza, Borsatto e 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 e 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.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

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. Gil (2012) explica que a pesquisa descritiva busca descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, cuja finalidade é de interpretar a realidade sem ocasionar interferências ou modificações.

O estudo descritivo é, então, aquele que descreve as relações entre duas ou mais variáveis sem que haja manipulações por parte do pesquisador, afinal, o pesquisador tem a ação apenas de observar e descrever quais interações foram constatadas com o relacionamento das variáveis estabelecidas (KÖCHE, 2016).

Rodrigues (2007) afirma que a pesquisa descritiva é aquela constituída por observações, anotações, exames, categorizações e interpretações alcançadas por meio do uso de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Adotou-se uma abordagem quantitativa, caracterizada no estudo ao explorar os números com uso de estatística na análise e interpretação dos dados, utilizando amostragem probabilística para possibilitar a generalização dos resultados (SAUNDERS; LEWIS; 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).

Nesse sentido, a pesquisa quantitativa é caracterizada por produzir validade, confiabilidade e contribuição na geração de conhecimento por meio das conclusões encontradas (MARCONI; LAKATOS, 2010).

#### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população deste estudo foi composta pelos supermercados do estado da Paraíba. Ela



foi dividida em duas amostras: i) supermercados não associados a uma rede no estado da Paraíba, dessa forma, considerados como independentes; e ii) supermercados associados a uma rede no estado da Paraíba.

A respeito da primeira amostra, a Revista Nosso Setor (2019), especialista em estudos e levantamentos dos supermercados na região Nordeste, publicou em novembro de 2020 a sua 57ª edição, contendo, em um de seus artigos, o levantamento de todas as redes de supermercados e a quantidade de associados de todos os estados nordestinos no encerramento do ano de 2020, incluindo, nessa listagem, o levantamento da Paraíba.

De acordo com levantamento da referida revista, no estado da Paraíba existem 117 supermercados associados à rede, conforme é possível verificar na Tabela 1.

**Tabela 1** – Supermercados associados a uma rede no estado da Paraíba

Nome da Rede	Ranking Nordeste	Nº de Associados	Colaboradores	Faturamento Anual
Rede Super Legal	7º	35	980	R\$ 298.000.000,00
Rede Compre Mais	8º	17	367	R\$ 289.000.000,00
Rede Bignordeste	9º	24	380	R\$ 180.000.000,00
Rede Paraíba	10º	21	412	R\$ 158.000.000,00
Rede Gente Econômica	11º	20	287	R\$ 128.315.615,00
<b>TOTAL</b>	-	<b>117</b>	<b>2426</b>	<b>R\$ 1.053.315.615,00</b>

**Fonte:** elaborado pelo autor, baseado nos dados fornecidos pela Revista Nosso Setor (2019).

A segunda amostra da pesquisa equivale aos supermercados não associados a uma rede situados na Paraíba. De acordo com os dados obtidos junto ao portal eletrônico da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, em abril de 2021, havia 535 estabelecimentos com inscrição estadual ativa na Secretaria de Receita de Estado da Paraíba (SER-PB, 2021) não associadas a uma rede.

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 não compõem o cerne dessa pesquisa. Essa exclusão justifica-se pelo porte, além de que essas empresas têm variáveis tributárias e fiscalizatórias diferenciadas das demais organizações, alinhando com o fato de apresentarem uma limitação legal de faturamento.

A segregação em duas amostras – supermercados associados à uma rede e supermercados independentes - é justificada pela busca de verificar se as empresas associadas a uma rede possuem vantagens gerenciais em detrimento das empresas não associadas, como estabelecem Verschoore e Balestrin (2008).

O contato junto às empresas participantes de ambas as amostras foi disponibilizado pela Associação Paraibana de Supermercados (APS), informando razão social, telefone e e-mail para contato.

Após o envio do instrumento de coleta de dados, assim como contato telefônico, foram obtidas 56 respostas, que compõem a amostra final deste estudo, sendo 26 respostas referente a supermercados não associados a rede. Dessa forma, esse estudo analisou 4,9% do número de supermercados independentes e 25,7% dos supermercados associados a uma rede no Estado da Paraíba. A fase de coleta de dados aconteceu entre os meses de agosto e outubro de 2021.

### 3.3 INSTRUMENTO 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 associados ou não a uma rede.

Os dados primários têm a característica de serem coletados pela primeira vez por um pesquisador ou investigador, apresentando originalidade e de certa forma ineditismo (SAUNDERS; LEWIS; THORNHILL, 2016).

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 pré-teste constitui na aplicação da versão inicial do questionário a um respondente, com as mesmas características da amostra dessa pesquisa em julho de 2021, aplicado de forma presencial, na tentativa de captar de forma detalhada as críticas e pontos de melhorias. Os resultados obtidos por meio desse processo de validação não foram considerados na análise dos resultados obtidos pela aplicação do instrumento de coleta. Essa etapa busca identificar erros, clareza e pontos confusos no questionário.

Os pontos citados pelo respondente do pré-teste foram: i) detalhar melhor os conceitos das variáveis contingenciais e do SCG; ii) reduzir o tamanho das perguntas e das respostas, tornando o questionário mais objetivo; iii) diminuir a quantidade de pontos da escala Likert. Todas as ponderações foram consideradas, ocasionando mudanças no instrumento inicial de coleta de dados.

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: variáveis contingenciais, características do SCG e perfil dos respondentes.

### 3.4 VARIÁVEIS DA PESQUISA

O Quadro 3 foi elaborado com a finalidade de detalhar as variáveis utilizadas na pesquisa, os blocos aos quais pertencem, as escalas de respostas e as fontes das quais as variáveis foram adaptadas:

**Quadro 3 – Variáveis da pesquisa**

Bloco	Variáveis	Tópicos	Escala	Referência
Variáveis Contingenciais	Incerteza Ambiental	1) Ações dos fornecedores (mudança de preço, introdução de novos itens, rupturas de itens); 2) Ações dos concorrentes (mudança de preço, ofertas exclusivas, qualidade de produto); 3) Demanda dos clientes (demanda de produto, exigência de inovação de <i>mix</i> ); 4) Disponibilidade de crédito/taxas de juros; 5) Governo e Agências Reguladoras (mudanças de legislação, exigências fiscais, políticas trabalhistas); 6) Momento econômico.	Escala Likert 1 a 5 pontos (fácil de prever – difícil de prever)	CHENHALL, 2003; JOKIPII, 2010.
	Tecnologia	1) Tecnologias sofisticadas; 2) Investimentos em TI; 3) Competências da equipe de TI; 4) Necessidade de mudança de sistema interno ERP; 5) Vender por mais canais (Ifood, WhatsApp, app, e-commerce).	Escala Likert 1 a 5 pontos (baixa autoridade – alta autoridade)	MERCHANT, 1984; ZHANG; CHAN, 2005.
	Estratégia	1) Fornecer produtos de alta qualidade; 2) Alcançar menor custo de produção que os concorrentes; 3) Customizar produtos e serviços de acordo com as necessidades dos clientes; 4) Fornecer serviço e suporte pós-venda eficazes; 5) Oferecer produtos a um preço mais baixo que a concorrência.	Escala Likert 1 a 5 pontos (fácil de planejar/executar – difícil de planejar/executar)	CHANDLER, 1962; PORTER, 1994.
	Estrutura	1) Número de trabalhadores; 2) Delegação de autoridade; 3) Horas extras; 4) Definição de orçamento; 5) Métodos de trabalho; 6) Decisões de investimentos.	Escala Likert 1 a 5 pontos (baixa autoridade – alta autoridade)	BURNS; STALKER, 1961; BRUNS; WATERHOUSE, 1975.
	Porte	1) Volume de vendas; 2) Número de empregados; 3) Necessidade de novas lojas.	Escala Likert 1 a 5 pontos (baixa autoridade – alta autoridade)	CHILD, 1975; EZZAME, 1990.
Características do SCG	Cultura Orgânica	1) Ênfase na busca de consenso, tomada de decisão participativa dos	Escala Likert 1 a 5 pontos (baixa	KHANDWALLA, 1972;

	Inovadora	funcionários; 2) Ênfase na adaptação, sem preocupação com a prática anterior; 3) Ênfase na iniciativa, adaptação para a situação local ao invés de coordenação em nível de especialização; 4) Fácil acesso informal aos superiores hierárquicos; 5) Incentivados a desenvolver novas ideias, mesmo se elas estão fora da sua área ou da área de responsabilidade do gestor; 6) Gerentes compartilham informações com os colegas; 7) Reação rápida para aproveitar oportunidades inesperadas.	autoridade – alta autoridade)	CHENHALL; MORRIS, 1995; BEUREN; ORO, 2014.
	Controle Formais	1) Custo padrão e análise de variações; 2) Orçamento tradicional ou flexível; 3) Controle de inventário; 4) Avaliação sistemática de gestão de pessoas.	Escala Likert 1 a 5 pontos (baixa autoridade – alta autoridade)	KHANDWALLA, (1972); CHENHALL; MORRIS, (1995); BEUREN; ORO, (2014).
	Estratégia de diferenciação dos concorrentes	1) Preço de venda do produto; 2) Destina percentual das vendas para P&D; 3) Destina percentual das vendas para o marketing; 4) Qualidade do produto.	Escala Likert 1 a 5 pontos (baixa autoridade – alta autoridade)	GOVINDARAJAN, 1988; BEUREN; ORO, 2014.
Perfil dos Respondentes e das Empresas	Perfil do Respondente	1) Cargo ocupado; 2) Tempo de serviço na empresa; 3) Escolaridade; 4) Gênero.	Variáveis Categóricas	WADONGO, 2014.
	Perfil da Empresa	1) Faturamento anual; 2) Número de colaboradores; 3) Tempo de atuação da empresa; 4) Supermercado participa de rede.	Variáveis Categóricas	THOMSON, 2010; VERSHOORE, BALESTRIN, 2008.

**Fonte:** elaborada pelo autor, com base nos autores citados na referência.

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).

Em consonância com o Quadro 2, fica evidenciado que esta pesquisa considerou as variáveis que envolvem a teoria da contingência, dentre elas: estrutura; estratégia; tecnologia; tamanho e incerteza ambiental aplicadas ao ramo supermercadista, além das variáveis relacionadas a algumas dimensões do SCG: a cultura orgânica, os controles formais e as estratégias de diferenciação dos concorrentes.

### 3.5 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. A descrição das amostras foi evidenciada por meio da utilização de tabelas e gráficos, conforme sugerem Martins e Theóphilo (2016).

A análise estatística das variáveis foi realizada pelo teste de correlação de Spearman, que tem a finalidade de medir a força da associação entre duas variáveis como níveis de mensuração ordinal, de forma que as observações ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

Em um primeiro momento, a análise da estatística descritiva permitiu, além de alcançar o objetivo geral desse estudo, responder o primeiro objetivo específico, pois foi possível descrever o perfil dos gestores de supermercados participantes de uma rede em relação à associação das variáveis contingenciais com o Sistema de Controle Gerencial, assim como descrever o perfil dos gestores de supermercados independentes no mesmo enfoque.

Com a finalidade de alcançar o objetivo geral e o terceiro objetivo específico, foi necessário a aplicação de testes complementares à análise descritiva. 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*. Sua utilização justifica-se pela expectativa de que os dados obedeçam a uma distribuição normal.

Este coeficiente é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada respondente. O resultado do teste pode variar entre 0 e 1, sabendo que 1 representa consistência total, enquanto o resultado 0 representa ausência total de consistência entre os itens.

Para Martins e Theóphilo (2016), resultados acima de 0,70 configuram-se como aceitáveis. Esse coeficiente é calculado por meio da seguinte expressão:

$$\alpha = \left( \frac{k}{k-1} \right) \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_t^2} \right) \quad (1)$$

Considerando,

$k$  = número de itens do questionário;

$S_i^2$  = variância de cada item;

$S_t^2$  = variância total do questionário.

O teste de confiabilidade utilizado nesta pesquisa justifica-se ainda, pois a fonte de coleta de dados deste estudo é o questionário, caracterizado pela coleta de informações primárias. A utilização desse teste tem a premissa de que os dados obedeçam a uma distribuição normal. Vale lembrar que este coeficiente é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada respondente.

Embora não haja consenso na literatura, Landis e Koch (1977) consideram que o resultado desse coeficiente entre 0 e 0,21 representa pequena confiabilidade, entre 0,21 e 0,40 como razoável, entre 0,41 e 0,60 como moderada, entre 0,61 e 0,80 como substancial, entre 0,81 e 0,99 como quase perfeita, e 1 como perfeita.

Objetivando responder o problema de pesquisa, foi necessário utilizar os testes Qui-quadrado (para variáveis categóricas) e o teste *Mann-Whitney* (para as variáveis contínuas ou intervalares que não possuem distribuição normal), considerando-se estatisticamente significantes aqueles com níveis descritivos (valor-p) menores que 0,05.

A utilização do teste U de *Mann-Whitney* foi necessária, sendo aplicada para promover a comparação entre as duas populações analisadas nessa pesquisa. Conforme defendem Siegel e Castellan (2006), o uso desse teste é orientado para responder o problema desta pesquisa, ao passo que possibilitará o confronto de duas populações independentes de tamanhos desiguais.

O teste U de *Mann-Whitney* viabilizou a comparação das medianas obtidas para cada variável deste estudo, confrontando as duas amostras: supermercados paraibanos associados a uma rede com os não associados, considerados independentes.

Esse teste apresenta a hipótese nula de que as medianas são iguais, diferentemente do teste t, que verifica a igualdade das médias. Com isso, o teste escolhido impossibilita que, apenas por meio de um único *outlier* em algum dos grupos, influencie substancialmente a interpretação correta dos dados coletados (SIEGEL; CASTELLAN, 2006).

Ferreira, Ávila e Faria (2010) complementam que, ao utilizar o teste de *Mann-Whitney* U, é possível identificar diferenças significativas entre os grupos analisados. A única exigência do teste de *Mann-Whitney* é que as observações sejam medidas em escala ordinal ou numérica (HAIR JÚNIOR et al., 1998).

Outro procedimento adotado foi o teste de correlação de *Spearman*, pois sua utilização é orientada para medir a força e a direção da associação entre duas variáveis, como níveis de

mensuração ordinal, desde que estejam distribuídas normalmente (MARTINS; THEÓPHILO, 2016). Oliveira e Callado (2019) informam que o teste de *Spearman* é uma alternativa não paramétrica da correlação de Pearson, ratificando a necessidade de que as variáveis sejam mensuradas em escala ordinal.

Com base nesse teste de correlação, é possível observar que, quanto mais próximo de 1, maior a correlação entre as variáveis. Por outro lado, quanto mais próximo de -1, significa que as variáveis não têm associação, sendo que a presença de uma reduz a potencialidade da outra, dessa forma, são inversas. O alinhamento do SCG com as variáveis contingenciais foi observado por meio de uma escala *Likert*, em sua maioria, de cinco pontos, que por meio da elaboração de tabelas e gráficos, foi possível comparar as médias, moda e mediana, além do desvio padrão entre as duas amostras da pesquisa.

. 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 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 verificação da distribuição espacial das variáveis através do escalonamento multidimensional, e finalizada com a execução da análise fatorial, que busca confirmar a consistência das de proximidade entre as variáveis agrupadas. A configuração do cálculo ainda considerou a busca por três fatores, assim como um mínimo *eigenvalue* equivalente a 1.

## 4 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, buscando alcançar o objetivo geral, bem como os objetivos específicos deste estudo.

### 4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS

Sabendo que o primeiro objetivo específico deste trabalho consistiu em traçar o perfil dos gestores de supermercados paraibanos no tocante à associação das variáveis contingenciais com o Sistema de Controle Gerencial, este foi alcançado por meio da utilização dos procedimentos da estatística descritiva. O perfil das empresas, bem como o perfil dos respondentes, foram os focos de análise dessa seção.

#### 4.1.1 Perfil das empresas

É importante relembrar que a população deste estudo foi composta pelos 652 supermercados paraibanos, dos quais 117 estão associados a uma rede de cooperação (REVISTA NOSSO SETOR, 2019), e os demais 535 são considerados independentes, por não associarem a uma rede (SER-PB, 2021). A Tabela 2 detalha os dados da população e da amostra a respeito do número de supermercados associados ou não a uma rede de cooperação:

**Tabela 2** – Perfil das empresas

<b>Tipo</b>	<b>Total</b>	<b>% Total</b>	<b>Participantes</b>	<b>% Amostra</b>
Associados a rede	117	17,94%	30	53,57%
Não associados a rede	535	82,06%	26	46,43%
<b>Total</b>	<b>652</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Percebe-se por meio da tabela supracitada que, quanto ao número de respostas obtidas, totalizam 56 questionários devidamente preenchidos, representando 8,59% da população. Detalhando por tipo de amostra, dos 117 supermercados associados, 30 participaram dessa pesquisa, representando 25,64%. No tocante aos 535 supermercados independentes, 26 participaram dessa pesquisa, representando 4,86%. A semelhança entre o número de



participantes em cada amostra facilitará a comparação entre os resultados de cada grupo. Considerando que cada respondente colaborou com cinquenta questões, são vastas as possibilidades de análises dos dados coletados, bem como o aprofundamento em cada grupo de variáveis.

No que se refere ao tempo em que a empresa exerce a atividade varejista de alimentos do tipo supermercado, a partir dos dados coletados foi elaborada a Tabela 3, objetivando detalhar a frequência absoluta e relativa da amostra do estudo:

**Tabela 3** – Tempo de atividade das empresas

<b>Tempo de Atividade</b>	<b>Freq. Absoluta</b>	<b>Freq. Relativa</b>
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%
<b>Total</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Consoante a Tabela 03, 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%. Entre 6 e 10 anos, é considerada a moda da amostra, em virtude de ser a faixa com maior número de empresas participantes, representando 25% da amostra. A faixa entre 11 e 15 anos compõe 8,93%, enquanto as empresas entre 16 e 20 anos totalizam 17,86% da amostra. As organizações em atividade entre 21 e 25 anos, bem como entre 26 e 30 anos, representam cada faixa a 12,50%. Entre 31 e 35 anos significa 7,14% da amostra, e as empresas acima de 36 anos de atividade representam 3,57% apenas.

Depreende dos dados da Tabela 3 que as amostras desse estudo são formadas majoritariamente por empresas sólidas no mercado, ao passo que possuem atividades a pelo menos 10 anos. Observou-se que muitas das empresas pesquisadas iniciaram suas atividades de forma incipiente e foi ganhando robustez ao longo do tempo.

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, 2020):

**Tabela 4** – Número de funcionários 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%
<b>Total Geral</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

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 principalmente pelo fato que, conforme informado nos procedimentos metodológicos, as empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional no ano de 2021 não foram consideradas nesse estudo.

Em decorrência do perfil das empresas participantes desse estudo, percebe-se que possuem de 6 a 10 anos de atividades (25%), possuem entre 51 e 100 funcionários (41,07%) e que 53,57% estão associados a uma rede de cooperação enquanto os demais 46,43% referem-se a supermercados independentes.

#### 4.1.2 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%
Controller	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:** dados da pesquisa (2021).

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. Em detrimento, os demais 35,71% referem-se ao gênero feminino.

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. Por outro lado, a faixa menos representativa é de até um ano de serviço, representando apenas 5,36%. 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 um predomínio 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%. Os demais cargos representam 16,07%, sendo formados por supervisores (5,36%), assistente administrativo

(3,57%), *controller* (3,57%), analista de qualidade (1,79%) e contador (1,79%).

Quanto ao grau de escolaridade dos respondentes deste estudo, analisou-se que a maioria (57,14%) tinham um curso superior, apresentando um nível considerável de qualificação. Esse número foi obtido por meio da soma das seguintes respostas: até Ensino Superior completo (48,21%); com pós-graduação do tipo mestrado/doutorado (8,93%). O percentual de até o Ensino Médio completo é de 33,93%, enquanto as respostas de até o Ensino Fundamental completo representam 5,36%, já os que não têm o Ensino Fundamental completo representam 5,36%.

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 da organização.

A Tabela 6 detalha as variáveis gênero e grau de escolaridade, segregando entre os supermercados não associados a uma rede com os supermercados associados:

**Tabela 6** – Perfil dos respondentes

Gênero	Não Associado a uma Rede		Associado a uma Rede	
	Freq. Absoluta	Freq. Relativa	Freq. Absoluta	Freq. Relativa
Feminino	7	26,92%	13	43,33%
Masculino	19	73,08%	17	56,67%
Grau de Escolaridade	Não Associada a uma Rede		Associada a uma Rede	
	Freq. Absoluta	Freq. Relativa	Freq. Absoluta	Freq. Relativa
Fundamental Incompleto	0	0,00%	2	6,67%
Até o Ensino Fundamental completo	2	7,69%	1	3,33%
Até Ensino Médio completo	9	34,62%	10	33,33%
Até Ensino Superior completo	12	46,15%	15	50,00%
Pós-Graduação	3	11,54%	2	6,67%

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Nessa ótica, fica detalhado que a predominância do sexo masculino é maior nos supermercados não associados a uma rede (73,08%), enquanto nos supermercados participantes de uma rede esse percentual é de 56,67%. Com relação ao grau de escolaridade, ambos os grupos apresentam estratificações semelhantes: pelo menos o Ensino Superior 57,69% nos supermercados não associados, contra 56,67% dos associados a uma rede, dos que não têm o Ensino Médio, 7,69% dos não associados, em detrimento dos 10% dos associados, já os que têm apenas o Ensino Médio o percentual é de 34,62% nos

supermercados não associados *versus* 33,33% dos associados a uma rede.

A análise segregada por grupo de supermercados associados ou não à uma rede de cooperação é orientada por um objetivo específico do estudo, em comparar ambas as amostras. Nas empresas associadas a participação de mulheres na gestão da organização se mostrou mais representativa quando comparado com a amostra dos supermercados independentes. Outra observação importante é que nenhum respondente dos supermercados independentes possui o fundamental incompleto, enquanto foi constatado duas respostas nesse nível de escolaridade para as empresas associadas. Nos próximos tópicos a comparação entre os dois grupos de amostra se manterá na análise dos fatores contingenciais, bem como nas práticas de SCG.

#### 4.1.3 Fatores contingenciais

Adentrando, agora, a análise descritiva dos fatores contingenciais presentes nos supermercados paraibanos, e em consonância à investigação da percepção dos gestores quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial proposta no segundo objetivo específico, apresenta-se por meio de tabelas e estatísticas as apreciações a seguir.

O primeiro grupo de variáveis analisadas refere-se à incerteza ambiental, a qual a Tabela 7 evidencia as seguintes ferramentas estatísticas: média, moda, mediana, desvio padrão, mínimo e máximo. Importante destacar que, na escala Likert utilizada nessa variável: 1 representa baixa previsibilidade; 2, pouca previsibilidade; 3, pouco provável previsibilidade; 4, provável previsibilidade; e 5, elevada previsibilidade:

**Tabela 7** – Percepção sobre Incerteza ambiental

<b>Incerteza Ambiental</b>	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Moda</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Mín.</b>	<b>Máx.</b>
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
<b>Observações: 56</b>						

Fonte: dados da pesquisa (2021).

É possível observar, por meio da média, moda e mediana, 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.

Analisando o desvio padrão, percebe-se uma resposta mais padronizada nas ações dos fornecedores, nas demandas dos clientes e no momento econômico, por outro lado, as maiores discrepâncias das respostas circulam sobre as incertezas do governo e das agências regulatórias com 1,25 de desvio padrão.

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 dar-se em virtude que o setor trabalha com um ciclo operacional baixo, que em média dura 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 estratégia 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.

Tendo em vista o alcance do terceiro objetivo específico, o qual busca verificar se a associação a uma rede de cooperação influencia nas práticas de controle gerencial dos supermercados paraibanos, serão analisados os fatores contingenciais, bem como as práticas de controle gerencial de forma condensada, assim como segregando nos dois grupos de amostra.

Ainda sobre as incertezas ambientais, foi construída a Tabela 8 com a finalidade de detalhar as respostas obtidas junto às duas amostras da pesquisa, os supermercados associados ou não a uma rede:

**Tabela 8** – Percepção sobre Incerteza ambiental considerando as duas amostras

Ações dos Fornecedores Resposta Likert	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
1	1	3,85%	1	3,33%	2	3,57%

2	1	3,85%	8	26,67%	9	16,07%
3	7	26,92%	6	20,00%	13	23,21%
4	12	46,15%	15	50,00%	27	48,21%
5	5	19,23%	0	0,00%	5	8,93%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Ações dos Concorrentes</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	2	7,69%	3	10,00%	5	8,93%
2	4	15,38%	7	23,33%	11	19,64%
3	8	30,77%	11	36,67%	19	33,93%
4	5	19,23%	8	26,67%	13	23,21%
5	7	26,92%	1	3,33%	8	14,29%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Demanda dos Clientes</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	0	0,00%	2	6,67%	2	3,57%
2	3	11,54%	5	16,67%	8	14,29%
3	6	23,08%	15	50,00%	21	37,50%
4	10	38,46%	7	23,33%	17	30,36%
5	7	26,92%	1	3,33%	8	14,29%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Disponibilidade de Crédito</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	1	3,85%	3	10,00%	4	7,14%
2	6	23,08%	12	40,00%	18	32,14%
3	6	23,08%	7	23,33%	13	23,21%
4	11	42,31%	5	16,67%	16	28,57%
5	2	7,69%	3	10,00%	5	8,93%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Governo e Agências Reguladoras</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	4	15,38%	15	50,00%	19	33,93%
2	8	30,77%	6	20,00%	14	25,00%
3	8	30,77%	3	10,00%	11	19,64%
4	4	15,38%	5	16,67%	9	16,07%
5	2	7,69%	1	3,33%	3	5,36%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Momento Econômico</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	5	19,23%	5	16,67%	10	17,86%
2	6	23,08%	13	43,33%	19	33,93%
3	9	34,62%	6	20,00%	15	26,79%
4	5	19,23%	6	20,00%	11	19,64%
5	1	3,85%	0	0,00%	1	1,79%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Por meio da análise da Tabela 8 percebe-se uma distribuição semelhante entre as duas amostras no tocante às ações dos fornecedores, ao passo que, tanto para os supermercados filiados a uma rede, como para os que não atuam em rede, as ações dos fornecedores são de provável previsibilidade, sendo que, para este último grupo, essa percepção foi mais acentuada – 19,23% dos respondentes não associados às redes destacaram elevada previsibilidade nas ações dos fornecedores, sendo a diferença entre os grupos estatisticamente significativa.

Em ambas as amostras, o nível 4 (provável previsibilidade) foi o mais respondido, representando 46,15% dos supermercados independentes e 50% dos associados a uma rede. A maior divergência nessa subvariável refere-se ao nível 5 (elevada previsibilidade), afinal, para a primeira amostra, esse nível equivale a 19,23%, enquanto nos supermercados associados não foi registrada nenhuma resposta nesse nível de previsibilidade.

Quanto às ações dos concorrentes, o terceiro nível foi o mais representativo de ambas as amostras, correspondendo a mais de um terço das respostas, sendo 30,77% dos supermercados não associados e 36,67% dos associados. A respeito das demandas dos clientes, constatou-se uma diferença significativa entre os grupos, pois, enquanto para o grupo de supermercado não associado, o nível mais representativo foi o 4 (provável previsibilidade), com 38,46%, para o grupo de supermercados associados, o nível mais representativo foi o 3 (pouco provável previsibilidade), com 50%.

Com relação à disponibilidade de crédito junto ao mercado, as amostras também apresentam divergências significativas nas respostas coletadas, constatando maior previsibilidade dessa incerteza nos supermercados não associados em detrimento dos associados. Enquanto na primeira amostra 42,31% afirmaram o nível 4 de poder preditivo, para os associados, o nível preponderante foi o 2, com 40% das respostas. Essa divergência de resposta pelo porte dos supermercados é percebida nos supermercados independentes, que apresentaram um faturamento maior, e isso deve influenciar em uma maior credibilidade para os credores.

As ações dos governos e das agências reguladoras foram consideradas as mais incertas em ambas as amostras. Mais de um terço dos supermercados pesquisados (33,93%) informaram o primeiro nível de previsibilidade. Para finalizar esse grupo de variáveis, o momento econômico foi citado com baixa certeza, sendo 34,62% no nível 3 dos supermercados não associados, e 43,33% no nível 2 dos supermercados associados.

De forma geral, percebeu-se maior poder de previsão das incertezas ambientais



listadas neste estudo por parte dos supermercados independentes. Os resultados convergem para o estudo de Dallabona, Nardelli e 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 9 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*; 2, pouca autoridade; 3, pouco provável autoridade; 4, provável autoridade; e 5, elevada autoridade:

**Tabela 9** – Percepção sobre a Tecnologia

Tecnologia	Média	Mediana	Moda	Desv. Pad.	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
<b>Observações 56</b>						

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

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.

O conjunto de questões a cerca da variável tecnologia, percebe-se por meio do desvio padrão uma instabilidade das respostas, principalmente no tocante ao uso de outros canais de venda e o uso do CRM como ferramenta tecnológica da organização.

A montagem de ilhas para exposição de produtos e a produção de alguns itens, como itens de padaria, apresentam maiores percepções pois referem-se a atividades nativas do setor. A alta no uso do ERP para analisar os dados do supermercado é esperada pois torna-se inviável analisar os dados de venda, compra e por conseguinte as margens de forma manual, já que o setor possui a característica de comercializar muitos itens distintos. Possuir outros canais de vendas é uma atitude bem difundida no setor, principalmente após o início da pandemia da Covid-19, iniciada em meados de março de 2020, estimulando a venda por *ecommerce* dos produtos comercializados pelos supermercados.

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. O CRM foi a prática menos utilizada pelos respondentes desse estudo, demonstrando que o relacionamento do setor para com seus clientes ocorre de maneira informal e não estruturada, podendo ser uma estratégia de diferenciação para àquelas empresas que utilizam esse tipo de relacionamento.

A Tabela 10 busca apresentar de forma mais detalhada as respostas obtidas em ambas as amostras a respeito das subvariáveis relacionadas à tecnologia dos supermercados paraibanos:

**Tabela 10** – Percepção sobre Tecnologia considerando as duas amostras

CRM	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
<b>Resposta Likert</b>						
1	11	42,31%	5	16,67%	16	28,57%
2	7	26,92%	8	26,67%	15	26,79%
3	1	3,85%	3	10,00%	4	7,14%
4	5	19,23%	8	26,67%	13	23,21%
5	2	7,69%	6	20,00%	8	14,29%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Montagem e Produção</b>	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	0	0,00%	3	10,00%	3	5,36%
2	1	3,85%	3	10,00%	4	7,14%
3	4	15,38%	5	16,67%	9	16,07%
4	11	42,31%	8	26,67%	19	33,93%
5	10	38,46%	11	36,67%	21	37,50%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Equipe de TI</b>	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	5	19,23%	1	3,33%	6	10,71%
2	4	15,38%	7	23,33%	11	19,64%
3	8	30,77%	7	23,33%	15	26,79%
4	2	7,69%	8	26,67%	10	17,86%
5	7	26,92%	7	23,33%	14	25,00%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Análises no ERP</b>	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
2	7	26,92%	6	20,00%	13	23,21%
3	6	23,08%	5	16,67%	11	19,64%
4	5	19,23%	9	30,00%	14	25,00%
5	8	30,77%	10	33,33%	18	32,14%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Venda Canais</b>	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>

1	7	26,92%	5	16,67%	12	21,43%
2	6	23,08%	6	20,00%	12	21,43%
3	6	23,08%	3	10,00%	9	16,07%
4	2	7,69%	8	26,67%	10	17,86%
5	5	19,23%	8	26,67%	13	23,21%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

*Customer Relationship Management* (CRM) é um termo em inglês que pode ser traduzido para a língua portuguesa como Gestão de Relacionamento com o Cliente. Sobre essa questão, as duas amostras relatam dificuldade em utilizar essa ferramenta tecnológica, sendo que os supermercados associados a uma rede demonstram domínio maior (20%) no último nível de autoridade, enquanto nos supermercados não associados esse nível representa apenas 7,69% da amostra.

Referente à produção, montagem e exposição de itens, foi o tópico mais bem avaliado do grupo tecnologia por ambas as partes, visto que 71,43% das respostas estão concentradas nos níveis 4 e 5. Nos supermercados não associados, o nível máximo de autoridade (5) representa 38,46%, enquanto nos supermercados associados que responderam, esse nível equivale a 36,67%, demonstrando semelhança entre as amostras. Esse maior domínio sobre o tópico está relacionado à atividade principal desse setor.

A utilização de uma equipe de TI interna ao estabelecimento não é algo preponderante nos supermercados pesquisados, ao passo que 57,14% responderam entre os níveis 1 e 3. Para os supermercados não associados, essa dificuldade é ainda maior (65,38%), quando comparada com os supermercados associados a uma rede (50%).

Outro conceito bem utilizado pelos supermercados participantes do estudo foi a extração e análise dos dados oriundos do ERP interno, de modo que 57,14% afirmaram uma utilização entre os níveis 4 e 5, ao mesmo tempo que nenhum respondeu o nível 1 (0%). Os supermercados associados a uma rede (33,33%) dominam mais essa variável em detrimento dos demais supermercados (30,77%).

A última questão condizente ao grupo tecnologia refere-se à utilização de mais de um canal de vendas, que, como exemplo, pode ser as redes sociais, um aplicativo próprio, sites, entre outros canais. Esse ponto necessita de maior evolução, principalmente nos supermercados não associados a uma rede, visto que apenas 19,23% afirmaram estar no quinto nível, enquanto esse patamar é preenchido por 26,67% dos supermercados associados a uma rede.

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. Para o autor, essa boa percepção resulta em atividades organizacionais mais modernas e seguras, auxiliando as decisões gerenciais e estratégicas da organização.

Analisando agora as subvariáveis relacionadas com as estratégias adotadas pelos supermercados, foi desenvolvida a Tabela 11. Na escala *Likert* desse constructo, 1 representa baixo nível de execução; 2, pouco nível de execução; 3, pouco provável execução; 4, provável execução; e 5, elevado nível de execução.

**Tabela 11** – Percepção sobre Estratégia

Estratégia	Média	Mediana	Moda	Desv. Pad.	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
<b>Observações: 56</b>						

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Por meio da Tabela 11 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. Ambas as estratégias demonstram fragilidade no setor, pois muitas vezes as ofertas são arcadas pela própria empresa, o que consiste em reduzir a margem de contribuição, dificultando o resultado financeiro da organização e não garantindo a fidelização de sua cartela de clientes, pois eles iram buscar apenas os itens promocionais.

Ao analisar o desvio padrão, observa-se que as ofertas de preço, alcançar o menor custo, e a qualidade de produto são as subvariáveis mais consensuais, enquanto as customizações e o serviço de pós-venda demonstraram-se um desvio padrão maior.

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. A prática incipiente do serviço de pós-venda possui relação com a falta do CRM, ao passo que, uma das premissas desse tipo de procedimento é analisar uma avaliação após a realização da compra, buscando pontos de

melhorias, assim como sugestão de novos itens. A Tabela 12 evidencia a percepção sobre as estratégias:

**Tabela 12 – Percepção sobre Estratégia nas duas amostras**

Qualidade do Produto	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	1	3,85%	0	0,00%	1	1,79%
2	3	11,54%	4	13,33%	7	12,50%
3	2	7,69%	5	16,67%	7	12,50%
4	13	50,00%	10	33,33%	23	41,07%
5	7	26,92%	11	36,67%	18	32,14%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Menor Custo	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	1	3,85%	0	0,00%	1	1,79%
2	1	3,85%	1	3,33%	2	3,57%
3	5	19,23%	5	16,67%	10	17,86%
4	10	38,46%	11	36,67%	21	37,50%
5	9	34,62%	13	43,33%	22	39,29%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Customizações	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	1	3,85%	4	13,33%	5	8,93%
2	6	23,08%	6	20,00%	12	21,43%
3	8	30,77%	9	30,00%	17	30,36%
4	5	19,23%	5	16,67%	10	17,86%
5	6	23,08%	6	20,00%	12	21,43%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Serviço de Pós-vendas	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	5	19,23%	9	30,00%	14	25,00%
2	5	19,23%	7	23,33%	12	21,43%
3	4	15,38%	5	16,67%	9	16,07%
4	7	26,92%	4	13,33%	11	19,64%
5	5	19,23%	5	16,67%	10	17,86%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Ofertas de Preços	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	0	0,00%	1	3,33%	1	1,79%
2	2	7,69%	0	0,00%	2	3,57%
3	1	3,85%	7	23,33%	8	14,29%
4	9	34,62%	9	30,00%	18	32,14%
5	14	53,85%	13	43,33%	27	48,21%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Sobre a qualidade dos produtos ofertados, foi identificado que é uma estratégia bem adotada tanto nos supermercados não associados, como nos supermercados associados, pois, para o primeiro grupo, 76,92% estão representados nos níveis 4 e 5, enquanto para o segundo essa representatividade é de 70%. Logo, pode-se entender que essa variável é mais dominante nos supermercados independentes.

O menor custo de compra de produto, juntamente à oferta de produtos de baixo preço, foram as estratégias mais presentes nos supermercados paraibanos. Enquanto 73,08% dos supermercados independentes afirmam estarem entre o nível 4 e 5, esse percentual é de 80% nos supermercados associados. Essa maior valorização de compras vantajosas nos supermercados associados pode ser explicada por esperar na cooperação vantagens competitivas juntas aos seus fornecedores.

As customizações dos produtos comercializados nos supermercados paraibanos ainda são uma estratégia incipiente, sendo que 57,69% dos supermercados não associados afirmam estar entre os níveis 1 e 3. Por sua vez, os supermercados associados atestam que 63,33% estão até o terceiro nível de uso dessa estratégia, reafirmando uma oportunidade de diferenciação dos concorrentes.

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). Ambas as amostras compartilham das mesmas dificuldades e apresentam percentuais semelhantes.

Concluindo esse constructo com a oferta de produtos a preços inferiores que os concorrentes, uma das estratégias mais adotadas nos supermercados. Ainda, 88,46% dos supermercados não associados se definem nos níveis 4 e 5, considerados como alto nível de utilização, enquanto para os supermercados associados essa frequência é de 73,33% nos níveis 4 e 5. Tal diferenciação é justificada por se entender que os supermercados associados acabam utilizando outras estratégias suplementares a pura oferta dos preços, com parcerias junto a fornecedores e outros apoiadores.

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; 2,

pouco nível de autoridade; 3, pouco provável autoridade; 4, provável autoridade; e 5, elevado nível de autoridade. A Tabela 13 detalha dados estatísticos desse constructo:

**Tabela 13** – Percepção sobre a Estrutura

Estrutura	Média	Mediana	Moda	Desv. Pad.	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:** dados da pesquisa (2021).

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, e média igual a 2. O desvio padrão oscilou de 1,11 a 1,36, sendo o mais estável a rotatividade de pessoal e o mais instável o mix de produtos.

A dificuldade nas decisões de investimentos e de orçamento foram constatadas como inerentes 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 análise 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.

A Tabela 14 demonstra de forma mais analítica os dados referentes ao constructo estrutura nos supermercados paraibanos participantes desta pesquisa:

**Tabela 14** – Percepção sobre a Estrutura nas duas amostras

Rotatividade de pessoal Resposta Likert	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
1	1	3,85%	6	20,00%	7	12,50%
2	5	19,23%	14	46,67%	19	33,93%
3	7	26,92%	3	10,00%	10	17,86%
4	12	46,15%	7	23,33%	19	33,93%
5	1	3,85%	0	0,00%	1	1,79%

<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Banco de Horas</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	2	7,69%	7	23,33%	<b>9</b>	<b>16,07%</b>
<b>2</b>	4	15,38%	7	23,33%	<b>11</b>	<b>19,64%</b>
<b>3</b>	5	19,23%	7	23,33%	<b>12</b>	<b>21,43%</b>
<b>4</b>	10	38,46%	7	23,33%	<b>17</b>	<b>30,36%</b>
<b>5</b>	5	19,23%	2	6,67%	<b>7</b>	<b>12,50%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Mix de Produto</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	3	11,54%	5	16,67%	<b>8</b>	<b>14,29%</b>
<b>2</b>	4	15,38%	10	33,33%	<b>14</b>	<b>25,00%</b>
<b>3</b>	6	23,08%	5	16,67%	<b>11</b>	<b>19,64%</b>
<b>4</b>	5	19,23%	7	23,33%	<b>12</b>	<b>21,43%</b>
<b>5</b>	8	30,77%	3	10,00%	<b>11</b>	<b>19,64%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Definição de Orçamento</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	4	15,38%	11	36,67%	<b>15</b>	<b>26,79%</b>
<b>2</b>	4	15,38%	9	30,00%	<b>13</b>	<b>23,21%</b>
<b>3</b>	6	23,08%	6	20,00%	<b>12</b>	<b>21,43%</b>
<b>4</b>	8	30,77%	4	13,33%	<b>12</b>	<b>21,43%</b>
<b>5</b>	4	15,38%	0	0,00%	<b>4</b>	<b>7,14%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Decisões de Investimentos</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	6	23,08%	16	53,33%	<b>22</b>	<b>39,29%</b>
<b>2</b>	5	19,23%	8	26,67%	<b>13</b>	<b>23,21%</b>
<b>3</b>	5	19,23%	4	13,33%	<b>9</b>	<b>16,07%</b>
<b>4</b>	9	34,62%	1	3,33%	<b>10</b>	<b>17,86%</b>
<b>5</b>	1	3,85%	1	3,33%	<b>2</b>	<b>3,57%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Ao adentrar o primeiro aspecto desse constructo, percebe-se um desacordo entre as duas amostras sobre a rotatividade de pessoal, considerado como a liberação em admitir e demitir funcionários, visto que a maioria (46,15%) dos supermercados não associados afirmaram estar no nível 4, enquanto a predominância (46,67%) dos supermercados associados afirmam estar no nível 2.

No tocante à descentralização de banco de horas, percebe-se também uma divergência entre as amostras, pois, para 57,69% dos supermercados não associados, estão entre os níveis 4 e 5, enquanto para a outra amostra, esse número é de 30% apenas. Até o momento, fica



nítido que os supermercados associados a uma rede têm a característica de uma maior centralização administrativa, quando comparado com os supermercados independentes.

Quanto à definição do *mix* de produtos a serem comercializados pelos supermercados, notou-se que a divergência persiste, na modalidade que 50% dos estabelecimentos independentes se classificaram nos níveis 4 ou 5, enquanto o percentual dos supermercados que afirmaram estar nesses níveis foi de apenas 33,33%.

A definição do orçamento como um mecanismo de controle gerencial não é amplamente utilizada pelos supermercados pesquisados, porém os níveis dos supermercados independentes são maiores que os associados. No primeiro grupo, 15,38% estão no último nível de utilização, enquanto nenhum supermercado associado afirmou estar nesse nível.

Finalizando com as decisões de investimentos, consideradas o egresso de recurso da organização para compra ou troca de ativos, percebe-se como a variável menos descentralizada nos supermercados, 61,54% dos supermercados independentes afirmam estar entre os níveis 1 e 3, enquanto esse acumulado nos estabelecimentos associados a uma rede é de 93,33%. Nota-se que, a respeito do constructo estrutura, as organizações independentes são mais descentralizadas em detrimento das associadas a uma rede de cooperação.

#### 4.1.4 Sistema de Controle Gerencial

Para alcançar o segundo objetivo específico deste estudo, o qual consistiu em investigar a percepção dos gestores quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial nos supermercados paraibanos, optou-se por construir a Tabela 15, para apresentar as características do SCG nos supermercados analisados na pesquisa:

**Tabela 15** – Tipo do Sistema de Controle Gerencial utilizado nos supermercados

Tipo do SCG	Não Associado a uma Rede		Associado a uma Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Estruturado	20	76,92%	16	53,33%	36	64,29%
Não Estruturado	6	23,08%	14	46,67%	20	35,71%
<b>Total</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

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. Além disso, foi possível constatar o uso mais estruturado e formalizado nos supermercados não associados (76,92%) que os supermercados associados (53,33%).

Siqueira (2021) observou que apenas 40,70% das indústrias paraibanas afirmaram ter um SCG estruturado, dessa forma, sugere-se que os supermercados paraibanos possuem uma maior estruturação do SCG quando comparado com as indústrias paraibanas, o que pode ter relação que foram excluídos da análise os supermercados de menor porte, aos quais espera-se SCG menos estruturados desse grupo de empresas.

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.

Por meio dos dados coletados foi possível construir a Tabela 16 com a finalidade de comparar as informações dos atributos do SCG nas duas amostras desse estudo:

**Tabela 16** – Atributos do Sistema de Controle Gerencial utilizado nos supermercados

Seu sistema fornece informações históricas?	Não Associado		Associado		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
NÃO	3	11,54%	4	13,33%	7	12,50%
SIM	23	88,46%	26	86,67%	49	87,50%
Seu sistema fornece informações sobre o futuro?	Não Associado		Associado		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
NÃO	12	46,15%	20	66,67%	32	57,14%
SIM	14	53,85%	10	33,33%	24	42,86%
Seu sistema fornece informações precisas?	Não Associado		Associado		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
NÃO	9	34,62%	6	20,00%	15	26,79%
SIM	17	65,38%	24	80,00%	41	73,21%
Seu sistema fornece informações em tempo hábil?	Não Associado		Associado		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
NÃO	6	23,08%	11	36,67%	17	30,36%
SIM	20	76,92%	19	63,33%	39	69,64%

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Depreende-se com base na Tabela 16 que a disponibilidade de informações históricas, em ambas as amostras apresentam distribuições semelhantes: 88,46% dos supermercados

independentes e 86,67% dos supermercados associados, por motivos anteriormente apresentados.

Quanto ao uso de informações relativas ao futuro, como a previsão de faturamento, as empresas não associadas apresentam maior disponibilidade, com 53,85%, enquanto apenas 33,33% dos supermercados associados têm domínio dessa informação. Esse maior domínio sobre as informações preditivas pode estar relacionado ao porte da empresa, por conseguinte, às limitações dos sistemas ERP utilizados, ao passo que estabelecimentos menores tendem a ter *softwares* mais limitados, quando comparados com organizações maiores. Outra relação que explica esse achado é que as empresas associadas tendem a ter uma política interna mais centralizada, o que, muitas vezes, justifica a não inclusão dessas informações no sistema, ficando sob alçada do proprietário ou diretor.

Assim como os achados de Siqueira (2021), ficou evidenciado que as organizações apresentam maior domínio das informações históricas que aquelas sobre o futuro. Chenhall e Morris (1986) caracterizam esse perfil de organização como escopo restrito.

A terceira subvariável refere-se à precisão das informações fornecidas pelo sistema. Constata-se mais segurança na informação nos supermercados associados a uma rede (80%) em detrimento dos estabelecimentos independentes (65,28%). Além disso, 76,92% das empresas não associadas julgam que seu sistema fornece informações em tempo hábil, enquanto para o grupo de supermercados associados, esse número é menor (63,33%), porém também representa a maioria.

A partir de agora, serão demonstrados os resultados referentes à cultura orgânica dos supermercados participantes desta pesquisa. Na escala Likert desse constructo, 1 representa baixo nível de autoridade; 2, pouco nível de autoridade; 3, pouco provável autoridade; 4, provável autoridade; e 5, elevado nível de autoridade. Conforme apresentado na Tabela 17, 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.

A busca pelo consenso dos colaboradores, a adaptação nos processos e o incentivo a novas ideias são quesitos bem solidificados 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.

**Tabela 17** – Percepção sobre a Cultura orgânica

<b>Cultura Orgânica Inovadora</b>	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Moda</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Mín.</b>	<b>Máx.</b>
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	1,20	1	5
Incentivo a Novas Ideias	3	3	4	1,31	1	5
Compartilhamento de Informações	3	3	3	1,25	1	5
Reação Rápida a Oportunidades	4	3	3	1,17	1	5
<b>Observações 56</b>						

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Ao abordar a cultura orgânica sob as duas amostras da pesquisa, notou-se a necessidade de elaborar a Tabela 18, a qual demonstra o grau na escala *Likert* dos supermercados associados a uma rede, bem como o dos estabelecimentos independentes:

**Tabela 18** – Percepção sobre a Cultura orgânica considerando as duas amostras

<b>Consenso dos Colaboradores</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	1	3,85%	6	20,00%	<b>7</b>	<b>12,50%</b>
<b>2</b>	6	23,08%	11	36,67%	<b>17</b>	<b>30,36%</b>
<b>3</b>	2	7,69%	6	20,00%	<b>8</b>	<b>14,29%</b>
<b>4</b>	14	53,85%	7	23,33%	<b>21</b>	<b>37,50%</b>
<b>5</b>	3	11,54%	0	0,00%	<b>3</b>	<b>5,36%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Adaptação de Processos</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	1	3,85%	7	23,33%	<b>8</b>	<b>14,29%</b>
<b>2</b>	3	11,54%	8	26,67%	<b>11</b>	<b>19,64%</b>
<b>3</b>	7	26,92%	7	23,33%	<b>14</b>	<b>25,00%</b>
<b>4</b>	11	42,31%	5	16,67%	<b>16</b>	<b>28,57%</b>
<b>5</b>	4	15,38%	3	10,00%	<b>7</b>	<b>12,50%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Acesso Informal</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	4	15,38%	2	6,67%	<b>6</b>	<b>10,71%</b>
<b>2</b>	2	7,69%	5	16,67%	<b>7</b>	<b>12,50%</b>
<b>3</b>	8	30,77%	10	33,33%	<b>18</b>	<b>32,14%</b>
<b>4</b>	6	23,08%	10	33,33%	<b>16</b>	<b>28,57%</b>
<b>5</b>	6	23,08%	3	10,00%	<b>9</b>	<b>16,07%</b>
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
<b>Incentivo a Novas Ideias</b>	<b>Não Associado à Rede</b>		<b>Associado à Rede</b>		<b>Total</b>	
<b>Resposta Likert</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>	<b>Qte</b>	<b>%</b>
<b>1</b>	4	15,38%	6	20,00%	<b>10</b>	<b>17,86%</b>
<b>2</b>	3	11,54%	4	13,33%	<b>7</b>	<b>12,50%</b>

3	5	19,23%	10	33,33%	15	26,79%
4	9	34,62%	7	23,33%	16	28,57%
5	5	19,23%	3	10,00%	8	14,29%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
Comp. de Informações	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
<b>Resposta Likert</b>						
1	1	3,85%	4	13,33%	5	8,93%
2	5	19,23%	7	23,33%	12	21,43%
3	6	23,08%	8	26,67%	14	25,00%
4	6	23,08%	8	26,67%	14	25,00%
5	8	30,77%	3	10,00%	11	19,64%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>
Reação Rápida	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
<b>Resposta Likert</b>						
1	2	7,69%	0	0,00%	2	3,57%
2	5	19,23%	4	13,33%	9	16,07%
3	2	7,69%	16	53,33%	18	32,14%
4	6	23,08%	5	16,67%	11	19,64%
5	11	42,31%	5	16,67%	16	28,57%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Quanto ao consenso dos colaboradores, os supermercados não associados apresentam maior descentralização que aqueles em rede, ao passo que 65,38% do primeiro grupo apresenta nível de utilização entre 4 e 5 pontos, enquanto no segundo grupo essa conjuntura equivale a apenas 23,33%. Nos mesmos moldes, os supermercados independentes apresentaram maior adaptação de processos internos, indicando 57,69% da amostra com nível acima de 60% (4 e 5 pontos). Já para os supermercados associados, esse percentual é de 41,07%.

No que tange ao acesso informal aos superiores, ambas as amostras apresentaram números semelhantes: 46,15% dos supermercados independentes se autoavaliaram com nível 4 ou 5; por outro lado, 43,33% dos associados informaram estar nesses níveis de utilização. O incentivo a novas ideias foi aceito no patamar mais elevado (nível 5) em 19,23% dos supermercados independentes. Em detrimento, apenas 10% dos supermercados associados apresentaram esse nível de incentivo.

De forma análoga à análise anterior, porém, agora a respeito do compartilhamento de informações, foi aceito no patamar mais elevado (nível 5) em 30,77% dos supermercados independentes. Em contrapartida, apenas 10% dos estabelecimentos associados apresentaram esse nível de incentivo. Finalizando o grupo da cultura orgânica, a reação rápida as oportunidades são mais ágeis nos supermercados independentes (42,31%) que os associados

(16,67%).

A Tabela 19 evidencia a estatística descritiva do controle formal nos supermercados paraibanos. Nesse grupo, 1 representa baixo nível de autoridade; 2, pouco nível de autoridade; 3, pouco provável autoridade; 4, provável autoridade; e 5, elevado nível de autoridade:

**Tabela 19** – 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	1,10	2	5
Acuracidade dos estoques	3	3	4	1,28	1	5
Controle das Despesas	3	3	4	1,40	1	5
<b>Observações: 56</b>						

Fonte: dados da pesquisa (2021).

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 19, 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.

Fica a cargo da Tabela 20 demonstrar o grau de utilização dos quesitos sobre controle formal, tanto nos supermercados independentes, como dos associados:

**Tabela 20** – Percepção do Controle formal considerando as duas amostras

Controle dos Custos	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	0	0,00%	1	3,33%	1	1,79%
2	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
3	2	7,69%	5	16,67%	7	12,50%
4	11	42,31%	12	40,00%	23	41,07%
5	13	50,00%	12	40,00%	25	44,64%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Controle das Margens	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
2	4	15,38%	3	10,00%	7	12,50%
3	2	7,69%	9	30,00%	11	19,64%
4	4	15,38%	6	20,00%	10	17,86%
5	16	61,54%	12	40,00%	28	50,00%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Acuracidade dos estoques	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	2	7,69%	2	6,67%	4	7,14%
2	2	7,69%	11	36,67%	13	23,21%
3	6	23,08%	7	23,33%	13	23,21%
4	5	19,23%	7	23,33%	12	21,43%
5	11	42,31%	3	10,00%	14	25,00%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Controle das Despesas	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	4	15,38%	3	10,00%	7	12,50%
2	3	11,54%	9	30,00%	12	21,43%
3	5	19,23%	9	30,00%	14	25,00%
4	3	11,54%	4	13,33%	7	12,50%
5	11	42,31%	5	16,67%	16	28,57%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

O controle dos custos, tanto dos produtos comprados para comercialização, como o custo de produção, quando for o caso, representa um elevado nível de utilização, pois 85,71% dos supermercados paraibanos informaram estar entre nível 4 e 5 na escala *Likert*.

O controle das margens também se solidifica como um instrumento utilizado nos supermercados paraibanos, pois 50% dessas empresas informaram o uso mais elevado, o quinto nível da escala. Por outro lado, nenhum supermercado informou o uso mínimo (nível 1 da escala). Os supermercados associados apresentam menor atuação no último nível (40%) em relação aos independentes (61,54%).

A acuracidade dos estoques é utilizada de forma moderada nos supermercados paraibanos, pois a análise demonstra maior distribuição nos níveis, exceto no primeiro, que representa apenas 7,14%. No entanto, os demais níveis apresentam maior representatividade, entre 23,21% e 25%. O controle das despesas demonstrou discrepância entre as amostras: 42,31% dos supermercados independentes apontaram estar no nível 5, e apenas 16,67% dos associados estão nesse nível.

Para finalizar a análise descritiva do construto do Sistema de Controle Gerencial, será

tratado na Tabela 21 as questões sobre a estratégia de diferenciação dos supermercados paraibanos. Nele, 1 representa baixo nível utilização; 2, pouco nível de utilização; 3, pouco provável utilização; 4, provável utilização; e 5, elevado nível de utilização da referida estratégia.

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. Diante disso, percebe-se que os supermercados paraibanos apresentam mais de uma estratégia de diferenciação dos concorrentes. O uso de marketing e a prestação de serviço são estratégias menos usadas, que apresentaram maior desvio padrão, com 1,37 e 1,18, respectivamente. A Tabela 21 demonstra a percepção dos respondentes quanto as estratégias de diferenciação:

**Tabela 21** – Percepção sobre a Estratégias de diferenciação

<b>Estratégia</b>	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Moda</b>	<b>Desv. Pad.</b>	<b>Mín.</b>	<b>Máx.</b>
Preço de venda do produto	4	5	5	0,80	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
<b>Observações 56</b>						

Fonte: dados da pesquisa (2021).

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. Embora possua média e mediana intermediária, o uso de ferramentas de marketing demonstra-se incipiente, e que deve ser mais adotado pelas empresas que de fato busca se diferenciar dos demais. As empresas desse setor mais atuante com tais ferramentas, geralmente utilizam as redes sociais, bem como o uso de outros canais de venda no a favor da busca por venda e pela fidelização dos clientes.

Analisando o desvio padrão desse conjunto, pode-se afirmar que alcançar um menor custo de compra do produto é uma estratégia consensual entre os respondentes, ao passo que possui um desvio padrão de 1,05, seguido do mix de produto com 1,07.

A Tabela 22 foi construída objetivando melhor detalhamento dos níveis na escala Likert no tocante às estratégias de diferenciação perante os concorrentes, demonstrando tanto as respostas dos supermercados independentes, como os associados, e, ainda, a soma de ambas as amostras, em valores absolutos e valores relativos.



Tabela 22 – Percepção sobre a Estratégias de diferenciação considerando as duas amostras

Preço de venda do produto	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	0	0%	0	0%	0	0%
2	1	3,85%	1	3,33%	2	3,57%
3	1	3,85%	4	13,33%	5	8,93%
4	7	26,92%	11	36,67%	18	32,14%
5	17	65,38%	14	46,67%	31	55,36%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Maior Prestação de Serviço	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	1	3,85%	1	3,33%	2	3,57%
2	5	19,23%	5	16,67%	10	17,86%
3	7	26,92%	9	30,00%	16	28,57%
4	7	26,92%	6	20,00%	13	23,21%
5	6	23,08%	9	30,00%	15	26,79%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Menor Custo	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	1	3,85%	0	0,00%	1	1,79%
2	2	7,69%	3	10,00%	5	8,93%
3	5	19,23%	11	36,67%	16	28,57%
4	4	15,38%	12	40,00%	16	28,57%
5	14	53,85%	4	13,33%	18	32,14%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Marketing e imagem	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	2	7,69%	5	16,67%	7	12,50%
2	7	26,92%	8	26,67%	15	26,79%
3	7	26,92%	5	16,67%	12	21,43%
4	5	19,23%	4	13,33%	9	16,07%
5	5	19,23%	8	26,67%	13	23,21%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Mix de Produtos	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	0	0,00%	1	3,33%	1	1,79%
2	3	11,54%	2	6,67%	5	8,93%
3	7	26,92%	11	36,67%	18	32,14%
4	4	15,38%	9	30,00%	13	23,21%
5	12	46,15%	7	23,33%	19	33,93%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Qualidade dos Produtos	Não Associado à Rede		Associado à Rede		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Resposta Likert						
1	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%

2	4	15,38%	6	20,00%	10	17,86%
3	4	15,38%	8	26,67%	12	21,43%
4	6	23,08%	9	30,00%	15	26,79%
5	12	46,15%	7	23,33%	19	33,93%
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>100,00%</b>	<b>30</b>	<b>100,00%</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

A estratégia de oferta de produtos ao menor preço foi a mais adotada nos supermercados consultados, uma vez que 87,5% classificaram-se como o nível 4 ou 5 na escala. Nos supermercados associados, esse grupo equivale a 83,33%, já nos supermercados independentes, é totalizado 92,13%. Tal diferenciação é explicada pelo fato de os supermercados associados à rede diversificarem as estratégias.

No caso da prestação de serviço em supermercados, ambas as amostras apresentam distribuição idênticas nas classes 4 e 5 da tabela, com 50% das respostas. A prestação de serviço pode ser observada nos supermercados, como a entrega grátis, limpeza das carnes, corte de frutas na quantidade demandada, disponibilidade de embalador, disponibilidade de manobrista, dentre outros serviços que agregam valor aos produtos comercializados.

Conseguir o menor custo dos produtos é um desafio, pois os itens comercializados são bem semelhantes a todos os estabelecimentos da área. Para os supermercados independentes, o grau mais respondido foi o 5, já nos supermercados associados, a moda foi o grau 4. Quanto ao uso da imagem alinhado com políticas de marketing, os supermercados associados apresentaram maior desempenho dessa estratégia, ao passo que 26,67% informaram o nível 5 como resposta. Por sua vez, o percentual de supermercados independentes que apresentaram esse nível de uso do marketing foi de apenas 19,23%.

A estratégia de disponibilizar um maior *mix* de produtos a serem comercializados é bem adotada nos supermercados paraibanos, principalmente nos independentes (46,15% no nível 5), quando comparado com os associados (23,33% no nível 5). Assim como a estratégia do *mix*, a estratégia de comercializar produtos com mais qualidade que os concorrentes também é mais predominante nos supermercados independentes, com 46,15% no último nível, e 23,33% nos associados.

Diante de tudo exposto, constata-se que as empresas do setor supermercadista possuem práticas de sistema de controle gerencial comuns ao setor, muito embora observou-se que alguns dos respondentes possuem características mais modernas, por meio da venda em outros canais, assim como o uso de ferramentas de rede sociais, e estratégias de diferenciação que não se resumem apenas a ofertas dos preços dos produtos. O tópico seguinte foi construído com o intuito de analisar a correlação entre SCG e fatores

contingenciais.

## 4.2 ANÁLISE DE CORRELAÇÃO

Conforme informado nos procedimentos metodológicos o uso do teste de correlação de *Spearman* teve a finalidade de medir a força e a direção da associação entre as variáveis. Por meio da Tabela 23 será apresentada a correlação entre o fator incerteza ambiental com as subvariáveis do SCG nos supermercados paraibanos:

**Tabela 23** – Correlação entre incerteza ambiental e SCG dos supermercados paraibanos

Fatores do SCG	Ações dos Fornec.	Ações dos Concor.	Demanda Clientes	Disp. De Crédito	Ações do Governo	Momento Econômico
SCG – Informações Históricas	0,337* (0,011)	0,283* (0,035)	0,121 (0,376)	0,203 (0,134)	0,277* (0,039)	0,357** (0,007)
SCG – Informações Preditivas	0,214 (0,113)	0,091 (0,504)	0,656** (0,000)	0,437** (0,001)	0,210 (0,120)	0,385** (0,003)
SCG – Informações Tempestivas	0,111 (0,416)	0,260 (0,053)	0,278* (0,038)	0,274* (0,041)	0,061 (0,657)	0,227 (0,093)
SCG – Período das Informações	0,006 (0,962)	0,223 (0,098)	0,390** (0,003)	0,311* (0,019)	0,173 (0,203)	0,343** (0,010)
COI – Consenso dos colaboradores	0,452** (0,000)	0,590** (0,000)	0,430** (0,001)	0,368** (0,005)	0,455** (0,000)	0,448** (0,001)
COI – Adaptação dos Processos	0,490** (0,000)	0,465** (0,000)	0,512** (0,000)	0,617** (0,000)	0,509** (0,000)	0,531** (0,000)
COI – Acesso aos Superiores	0,181 (0,181)	0,241 (0,074)	0,416** (0,001)	0,351** (0,008)	0,148 (0,275)	0,229 (0,089)
COI – Incentivo a Inovação	0,317* (0,017)	0,314* (0,019)	0,515** (0,000)	0,462** (0,000)	0,401** 0,002	0,461** (0,000)
COI – Compartilha Informações	0,416** (0,001)	0,453** (0,000)	0,467** (0,000)	0,509** (0,000)	0,434** (0,001)	0,465** (0,000)
COI – Informações Rápidas	0,441** (0,001)	0,384** (0,003)	0,365** (0,006)	0,317* (0,017)	0,315* (0,018)	0,293* (0,028)
CF – Controle de Custos	0,411** (0,002)	0,345** (0,009)	0,375** (0,004)	0,200 (0,139)	0,266* (0,047)	0,280* (0,037)
CF – Controle de Margens	0,390** (0,003)	0,310* (0,020)	0,532** (0,000)	0,366** (0,006)	0,203 (0,134)	0,313* (0,019)
CF – Assertividade dos Estoques	0,497** (0,000)	0,429** (0,001)	0,558** (0,000)	0,486** (0,000)	0,453** (0,000)	0,517** (0,000)
CF – Controle das Despesas	0,426** (0,001)	0,361** (0,006)	0,482** (0,000)	0,453** (0,000)	0,313* (0,019)	0,502** (0,000)

**Nota:** \*\*. A correlação é significativa no nível 00,01 (2 extremidades).

\*. A correlação é significativa no nível 00,05 (2 extremidades).

**Legenda:** SCG = Sistema de Controle Gerencial; COI = Cultura Orgânica Inovadora; CF = Controles Formais; ETC = Estratégia de Diferenciação dos Concorrentes

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

As dimensões da incerteza ambiental, relacionadas à demanda dos clientes, disponibilidade de crédito e o momento econômico, apresentaram forte associação com todas as práticas relacionadas com o SCG. Esse resultado está em consonância com a literatura, ao passo que, fatores contingenciais influenciam as práticas gerenciais, de forma mais evidente na previsibilidade de tais incertezas. Dentre estas, a dimensão da incerteza relacionada aos clientes foi a que apresentou maior associação às práticas do SCG nos supermercados paraibanos. A respeito dessa análise, não foram observados valores negativos referente a correlação. Essa correlação também é apresentada na pesquisa de Haldma e Lääts (2002), Shahzadi *et al.* (2018) e de Siqueira (2021).

A Tabela 24 analisa a correlação entre Tecnologia e SCG dos supermercados paraibanos:

**Tabela 24** – Correlação entre tecnologia e SCG dos supermercados paraibanos

Fatores do SCG	Gerenc. De Clientes	Montagem e Produção	Equipe de TI	Análise ERP	Demais Canais
SCG – Informações Históricas	0,191 (0,158)	0,126 (0,353)	0,091 (0,506)	0,087 (0,526)	0,078 (0,565)
SCG – Informações Preditivas	0,473** (0,000)	0,035 (0,797)	0,460** (0,000)	0,353** (0,008)	0,486** (0,000)
SCG – Informações Tempestivas	0,452** (0,000)	0,088 0,519	0,371** (0,005)	0,352** (0,008)	0,465** (0,000)
SCG – Período das Informações	0,331* (0,013)	(0,070) (0,611)	0,344** (0,009)	0,251 (0,062)	0,345** (0,009)
COI – Consenso dos colaboradores	0,484** (0,000)	0,266* (0,047)	0,487** (0,000)	0,297* (0,026)	0,488** (0,000)
COI – Adaptação dos Processos	0,408** (0,002)	0,226 (0,094)	0,574** (0,000)	0,309* (0,020)	0,533** (0,000)
COI – Acesso aos Superiores	0,259 (0,054)	0,056 (0,680)	0,440** (0,001)	0,380** (0,004)	0,444** (0,001)
COI – Incentivo a Inovação	0,518** (0,000)	0,198 (0,144)	0,541** (0,000)	0,383** (0,004)	0,518** (0,000)
COI – Compartilha Informações	0,425** (0,001)	0,264* (0,049)	0,575** (0,000)	0,383** (0,004)	0,483** (0,000)
COI – Informações Rápidas	0,388** (0,003)	0,283* (0,035)	0,583** (0,000)	0,401** (0,002)	0,587** (0,000)
CF – Controle de Custos	0,424** (0,001)	0,389** (0,003)	0,529** (0,000)	0,556** (0,000)	0,443** (0,001)
CF – Controle de Margens	0,432** (0,001)	0,144 (0,291)	0,471** (0,000)	0,593** (0,000)	0,476** (0,000)
CF – Assertividade dos Estoques	0,523** (0,000)	0,231 (0,087)	0,576** (0,000)	0,567** (0,000)	0,547** (0,000)
CF – Controle das Despesas	0,512** (0,000)	0,167 (0,220)	0,583** (0,000)	0,439** (0,001)	0,531** (0,000)

**Nota:** \*\*. A correlação é significativa no nível 00,01 (2 extremidades).

\*. A correlação é significativa no nível 00,05 (2 extremidades).

**Legenda:** SCG = Sistema de Controle Gerencial; COI = Cultura Orgânica; CF = Controles Formais.

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Por meio da Tabela 14 constatou-se uma correlação considerável entre a tecnologia com as práticas dos supermercados paraibanos referente ao Sistema de Controle Gerencial, principalmente as vendas em outros canais, seguido da disponibilidade de uma equipe de T.I. Também foi observada essa relação com as práticas de CRM para gerenciar os clientes, bem como na análise do ERP. A única subvariável da tecnologia que, nesse estudo, não apresentou uma correlação significativa foi a montagem de gôndolas e exibição de produtos.

É possível observar que diferentes estratégias associam-se com as práticas de SCG utilizadas nos supermercados paraibanos, alinhando com os achados das seguintes pesquisas: Chenhall (2007), Otley (2016) e Siqueira (2021).

De forma semelhante às Tabelas 23 e 24, a Tabela 25 evidencia a correlação entre estratégia e as práticas do SCG nos supermercados paraibanos:

**Tabela 25** – Correlação entre estratégia e SCG dos supermercados paraibanos

Fatores do SCG	Alta Qualidade	Menor Custo	Prestação de Serviço	Pós Vendas	Menor Preço
SCG – Informações Históricas	0,148 (0,275)	0,146 (0,283)	0,091 (0,505)	0,297* (0,026)	(0,204) (0,131)
SCG – Informações Preditivas	0,241 (0,074)	0,070 (0,607)	0,241 (0,074)	0,404** (0,002)	(0,109) (0,425)
SCG – Informações Tempestivas	0,313* (0,019)	0,193 (0,155)	0,255 (0,058)	0,464** 0,000	(0,174) (0,199)
SCG – Período das Informações	0,316* (0,018)	(0,012) (0,933)	0,233 (0,083)	0,494** (0,000)	(0,092) (0,498)
COI – Consenso dos colaboradores	0,298* (0,026)	0,111 (0,415)	0,173 (0,203)	0,550** (0,000)	(0,003) (0,983)
COI – Adaptação dos Processos	0,294* (0,028)	0,122 (0,369)	0,187 (0,168)	0,533** (0,000)	0,048 (0,723)
COI – Acesso aos Superiores	0,288* (0,032)	0,154 (0,258)	0,151 (0,267)	0,354** (0,007)	0,066 (0,630)
COI – Incentivo a Inovação	0,304* (0,023)	0,136 (0,317)	0,199 (0,142)	0,490** (0,000)	0,028 (0,840)
COI – Compartilha Informações	0,261 (0,052)	0,220 (0,103)	0,123 (0,365)	0,496** (0,000)	0,054 (0,691)
COI – Informações Rápidas	0,279* (0,037)	0,232 (0,086)	0,242 (0,073)	0,459** (0,000)	0,089 (0,512)
CF – Controle de Custos	0,231 (0,087)	0,481** (0,000)	0,128 (0,347)	0,359** (0,007)	0,215 (0,111)
CF – Controle de Margens	0,394** (0,003)	0,292* (0,029)	0,286* (0,033)	0,515** (0,000)	0,162 (0,232)
CF – Assertividade dos Estoques	0,401** (0,002)	0,293* (0,028)	0,272* (0,043)	0,619** (0,000)	0,211 (0,118)
CF – Controle das Despesas	0,346** (0,009)	0,226 (0,093)	0,231 (0,087)	0,542** (0,000)	0,047 (0,733)

**Nota:** \*\*. A correlação é significativa no nível 00,01 (2 extremidades).

\*. A correlação é significativa no nível 00,05 (2 extremidades).

**Legenda:** SCG = Sistema de Controle Gerencial; COI = Cultura Orgânica Inovadora; CF = Controles Formais.

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Quanto à correlação entre a estratégia dos supermercados paraibanos com as práticas do SCG, observou-se uma discrepância entre as subvariáveis analisadas, pois, enquanto utilizar o serviço de pós-venda e ofertar produtos de qualidade apresentaram fortes correlações com as práticas do SCG, ofertar ao menor preço, oferecer maior prestação de serviço e alcançar os menores custos não apresentaram correlação significativa.

Essa correlação mais forte em algumas estratégias adotadas com as práticas dos SCG também foram percebidas nos estudos de Klein e Almeida (2017), Souza, Borsatto e Vesco (2018) e Siqueira (2021), e vão de encontro ao estudo de Godoy e Raupp (2017). Ainda a respeito dessa relação, vale destacar que os supermercados que têm como estratégia o serviço de pós-venda e a busca de ofertar produtos com melhores qualidade pode ser considerado como organizações com estratégias mais sólidas no que se refere à fidelização dos clientes, assim como na continuidade da organização. Por outro lado, organizações que focam em ofertas produtos por um baixo preço, muitas vezes não possuem resultados gerenciais satisfatórios, pois priorizam vendas em detrimento de lucro.

A Tabela 26 evidencia a correlação encontrada nesta pesquisa entre o constructo da estrutura com as práticas do SCG na amostra dos supermercados paraibanos:

**Tabela 26** – Correlação entre estrutura e SCG dos supermercados paraibanos

Fatores do SCG	Rotatividade de Pessoal	Banco de Horas	Mix de Produtos	Orçamento	Investimentos
SCG – Informações Históricas	000,321* (0,016)	0,292* (0,029)	0,217 (0,108)	0,305* (0,022)	0,255 (0,058)
SCG – Informações Preditivas	0,236 (0,080)	0,382** (0,004)	0,305* (0,022)	0,460** (0,000)	0,441** (0,001)
SCG – Informações Tempestivas	0,253 (0,0601)	0,425** (0,001)	0,210 (0,120)	0,242 (0,072)	0,206 (0,128)
SCG – Período das Informações	0,261 0,052	0,348** (0,009)	0,237 (0,079)	0,296* (0,027)	0,223 (0,098)
COI – Consenso dos colaboradores	0,564** (0,000)	0,443** (0,001)	0,500** (0,000)	0,549** (0,000)	0,494** (0,000)
COI – Adaptação dos Processos	0,567** (0,000)	0,488** (0,000)	0,629** (0,000)	0,679** (0,000)	0,693** (0,000)
COI – Acesso aos Superiores	0,467** (0,000)	0,553** (0,000)	0,306* (0,022)	0,339* (0,011)	0,238 (0,077)
COI – Incentivo a Inovação	0,455** (0,000)	0,449** (0,001)	0,617** (0,000)	0,616** (0,000)	0,554** (0,000)
COI – Compartilha	0,462**	0,468**	0,539**	0,654**	0,617**

<b>Informações</b>	(0,000)	(0,000)	(0,000)	(0,000)	(0,000)
<b>COI – Informações Rápidas</b>	0,508** (0,000)	0,633** (0,000)	0,458** (0,000)	0,471** (0,000)	0,501** (0,000)
<b>CF – Controle de Custos</b>	0,335* (0,012)	0,438** (0,001)	0,296* (0,027)	0,429** (0,001)	0,351** 0,008
<b>CF – Controle de Margens</b>	0,477** (0,000)	0,596** (0,000)	0,391** (0,003)	0,456** (0,000)	0,367** 0,005
<b>CF – Assertividade dos Estoques</b>	0,606** (0,000)	0,571** (0,000)	0,519** (0,000)	0,568** (0,000)	0,610** 0,000
<b>CF – Controle das Despesas</b>	0,427** (0,001)	0,616** (0,000)	0,514** (0,000)	0,537** (0,000)	0,480** (0,000)

**Nota:** \*\*. A correlação é significativa no nível 00,01 (2 extremidades).

\*. A correlação é significativa no nível 00,05 (2 extremidades).

**Legenda:** SCG = Sistema de Controle Gerencial; COI = Cultura Orgânica Inovadora; CF = Controles Formais; ETC = Estratégia de Diferenciação dos Concorrentes

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Por fim, quanto à análise da correlação entre a estrutura com as práticas do SCG nos supermercados paraibanos, observa-se forte correlação, em todos as seguintes subvariáveis: rotatividade de pessoal, banco de horas, *mix* de produtos, definição do orçamento e dos investimentos. A literatura é bem difundida a respeito da maior utilização das práticas gerenciais em organizações com maiores estruturas (HALDMA; LÄÄTS, 2002; FERREIRA; OTLEY, 2009).

Embora haja fortes indicadores de correlação existentes entre a estrutura com as práticas gerenciais dos supermercados, e considerando que a expectativa inicial dessa pesquisa era de que os estabelecimentos associados a uma rede apresentassem maiores resultados gerenciais, conforme defende a literatura (BALESTRIN; VERSCHOORE, 2009; VARRICHIO et al., 2012; AMATO NETO, 2008), não foi possível constatar essa premissa nesse estudo.

Diante disso buscou-se segregar os dois grupos, associados e independentes, por porte, na Tabela 27 na tentativa de identificar se a não aceitação da premissa possui relação com um outro constructo, o tamanho das organizações:

**Tabela 27** – Supermercados por faixa de faturamento (porte)

<b>Faixa de Faturamento</b>	<b>Independente</b>	<b>Associado</b>	<b>Total</b>
De R\$ 360.000,00 a R\$ 720.000,00	0	1	1
De R\$ 720.000,00 a R\$ 1.800.000,00	0	1	1
De R\$ 1.800.000,00 a R\$ 3.600.000,00	2	1	3
De R\$ 3.600.000,00 a R\$ 4.800.000,00	1	4	5
De R\$ 4.800.000,00 a R\$ 6.000.000,00	1	4	5
De R\$ 6.000.000,00 a R\$ 10.000.000,00	4	11	15
De R\$ 10.000.000,00 a R\$ 100.000.000,00	11	8	19
De R\$ 100.000.000,00 a R\$ 300.000.000,00	6	0	6

Acima de R\$ 300.000.000,00	1	0	1
<b>Total Geral</b>	<b>26</b>	<b>30</b>	<b>56</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Com base na Tabela 27 constata-se a discrepância do porte entre o grupo de supermercado paraibano independente contra os supermercados paraibanos associados a uma rede. Enquanto 69,23% dos independentes faturam anualmente acima de R\$ 10.000.000,00, nos supermercados associados, esse percentual é de apenas 26,67%. Assim como, enquanto 26,92% dos independentes faturam pelo menos R\$100.000.000,00 ao ano, nos supermercados associados a uma rede participantes deste estudo, nenhum dispõe desse porte de faturamento.

Em decorrência de que a análise da influência do porte nas práticas do SCG não foi objeto primário na elaboração desta pesquisa, sugere-se que outros estudos sejam feitos para sanar essa lacuna.

Diante dos achados desse estudo, percebe-se que algumas variáveis se comportaram conforme esperado, tanto no sentido de relacionar as práticas de SCG com os fatores contingenciais, bem como que as organizações associadas apresentariam melhores resultados gerenciais em detrimento das organizações independentes. Entretanto, sugere-se que a não efetivação desses achados em todo conjunto de variáveis estudado possui relação com o porte das organizações, visto que, as empresas associadas a uma rede que participaram desse estudo são majoritariamente de porte inferiores, pois possuem um menor quadro de funcionários.

#### 4.3 TESTE DE CONFIABILIDADE

Reforçando que o teste de confiabilidade utilizado nesta pesquisa foi o *Alpha de Cronbach*, e com isso, optou-se por construir a Tabela 28, com o objetivo de demonstrar o coeficiente do Alpha de *Cronbach* da pesquisa:

**Tabela 28** – *Alfa de Cronbach* dos construtos

<i>Alfa de Cronbach</i>	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	N de itens
0,958	0,958	42

Fonte: dados da pesquisa (2021).

De acordo com o resultado apresentado na Tabela 28, há consistência interna das assertivas do instrumento de coleta de dados, demonstrado por meio do resultado do coeficiente *Alpha de Cronbach*, em 0,958, o que significa um elevado grau de confiança nos



resultados obtidos.

#### 4.4 TESTE MANN-WHITNEY U

A Tabela 29 tem a finalidade de demonstrar os resultados do teste de *Mann-Whitney* considerando as variáveis dos SCG, comparando os supermercados associados a uma rede com os estabelecimentos independentes, bem como os que se autotransformaram como SCG estruturado ou não estruturado:

**Tabela 29** – Teste de *Mann-Whitney* com variáveis dos SCG

Variáveis	Média	Desvio Padrão	U de <i>Mann-Whitney</i> ( $P < 0,05$ ) Rede x Não Rede	U de <i>Mann-Whitney</i> ( $P < 0,05$ ) SCG Estruturado x não estruturado
COI – Consenso dos colaboradores	2,93	1,19	<b>0,002</b>	<b>0,000</b>
COI – Adaptação dos Processos	3,05	1,26	<b>0,007</b>	<b>0,005</b>
COI – Acesso aos Superiores	3,27	1,20	0,709	<b>0,013</b>
COI – Incentivo a Inovação	3,09	1,31	0,205	<b>0,042</b>
COI – Compartilha Informações	3,25	1,25	<b>0,076</b>	<b>0,003</b>
COI – Informações Rápidas	3,54	1,17	0,165	<b>0,026</b>
CF – Controle de Custos	4,27	0,82	0,274	<b>0,001</b>
CF – Controle de Margens	4,05	1,10	0,184	<b>0,011</b>
CF – Assertividade dos Estoques	3,34	1,28	<b>0,008</b>	<b>0,000</b>
CF – Controle das Despesas	3,23	1,40	0,118	<b>0,001</b>
ETC – Preço de Venda	4,39	0,80	0,151	<b>0,041</b>
ETC – Prestação de Serviços	3,52	1,18	0,741	0,543
ETC – Menor Custo	3,80	1,05	<b>0,029</b>	<b>0,156</b>
ETC - Marketing e imagem	3,11	1,37	0,781	0,091
ETC – Mix de Produtos	3,79	1,07	0,246	0,163
ETC – Qualidade dos Produtos	3,77	1,11	0,120	0,657

**Legenda:** SCG = Sistema de Controle Gerencial; COI = Cultura Orgânica Inovadora; CF = Controles Formais; ETC = Estratégia de Diferenciação dos Concorrentes

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Objetivando melhor análise do teste de *Mann-Whitney* com variáveis dos SCG (rede *versus* não rede), julgou-se necessário a elaboração da Tabela 30, a qual evidenciará as

médias de cada grupo no tocantes as variáveis do SCG:

**Tabela 30** – Médias dos supermercados associados e dos supermercados independentes frente as variáveis do SCG

Tipo		N	Postos de média	Soma de Classificações
Informações Históricas	Independente	26	28,77	748,00
	Associado	30	28,27	848,00
Informações Preditivas	Independente	26	31,58	821,00
	Associado	30	25,83	775,00
Informações em Tempo Hábil	Independente	26	26,31	684,00
	Associado	30	30,40	912,00
Frequência	Independente	26	30,54	794,00
	Associado	30	26,73	802,00
COI – Consenso dos colaboradores	Independente	26	35,54	924,00
	Associado	30	22,40	672,00
COI – Adaptação dos Processos	Independente	26	34,63	900,50
	Associado	30	23,18	695,50
COI – Acesso aos Superiores	Independente	26	29,35	763,00
	Associado	30	27,77	833,00
COI – Incentivo a Inovação	Independente	26	31,38	816,00
	Associado	30	26,00	780,00
COI – Compartilha Informações	Independente	26	32,56	846,50
	Associado	30	24,98	749,50
COI – Informações Rápidas	Independente	26	31,63	822,50
	Associado	30	25,78	773,50
CF – Controle de Custos	Independente	26	30,85	802,00
	Associado	30	26,47	794,00
CF – Controle de Margens	Independente	26	31,38	816,00
	Associado	30	26,00	780,00
CF – Assertividade dos Estoques	Independente	26	34,54	898,00
	Associado	30	23,27	698,00
CF – Controle das Despesas	Independente	26	32,06	833,50
	Associado	30	25,42	762,50
ETC – Preço de Venda	Independente	26	31,50	819,00
	Associado	30	25,90	777,00
ETC – Prestação de Serviços	Independente	26	27,75	721,50
	Associado	30	29,15	874,50
ETC – Menor Custo	Independente	26	33,40	868,50
	Associado	30	24,25	727,50
ETC - Marketing e imagem	Independente	26	29,13	757,50
	Associado	30	27,95	838,50
ETC – Mix de Produtos	Independente	26	31,10	808,50
	Associado	30	26,25	787,50
ETC – Qualidade dos Produtos	Independente	26	32,00	832,00
	Associado	30	25,47	764,00

**Legenda:** SCG = Sistema de Controle Gerencial; COI = Cultura Orgânica Inovadora; CF = Controles Formais; ETC = Estratégia de Diferenciação dos Concorrentes

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Por meio das Tabelas 29 e 30 ficou constatado no teste de *Mann-Whitney*, referente à associação ou não a uma rede de cooperação, que há diferenças estatisticamente significantes de percepção (ao nível de 5%) em algumas variáveis do SCG, entre os dois grupos de respondentes. Considerando a incerteza ambiental, formada por ações dos fornecedores, ações dos concorrentes, demanda dos clientes, disponibilidade de crédito, ações do governo e momento econômico, apenas as ações dos concorrentes e o momento econômico não apresentaram diferenças significativas por meio da aplicação do teste, bem como a análise das médias de ambos os grupos.

Quanto às variáveis do constructo tecnologia e estrutura, nenhuma apresentou diferenças estatisticamente significantes de percepção (ao nível de 5%) entre os supermercados associados com os independentes. Com isso, é possível verificar que na amostra desse estudo, as variáveis tecnologia e estrutura não são influenciadas pela associação a uma rede de cooperação.

O constructo da estrutura, em todas suas questões: rotatividade, banco de horas, *mix* de produtos, orçamento e investimentos, apresentaram diferenças estatisticamente significantes na percepção dos supermercados associados com os independentes ao nível de 5%. Com esses achados, é possível afirmar que o fato de o supermercado estar associado a uma rede de cooperações influencia nas práticas do sistema gerencial, quando comparado com os supermercados independentes.

Esses achados evidenciam que as organizações associadas possuem um perfil de descentralização administrativa sob o aspecto estrutura diferente dos supermercados independentes. As empresas associadas demonstraram uma maior centralização, representado pela predominância das decisões em uma única pessoa, geralmente o proprietário.

No tocante à comparação do uso das práticas de SCG de forma estruturada ou não estruturada, constataram-se diferenças mais significativas em relação à comparação de supermercados independentes com os associados. Além dos fatores das variáveis incertezas ambientais em sua totalidade, bem como o conjunto dos fatores da variável estrutura, ficou evidenciado diferenças significativas em todo conjunto da variável tecnologia. Ainda, foi possível observar diferenças significativas a 5% na variável serviços de pós-venda, na estratégia de diferenciação.

Assim sendo, fica evidenciado que o fato da organização possuir prática estruturadas de SCG diminuem as incertezas e as influências não preditivas dos fatores contingenciais aos quais a referida organização está inserida.

A Tabela 31 demonstra os resultados do teste de *Mann-Whitney* para fatores

contingenciais, considerando as respostas dos dois grupos, bem como os que se autoclassificaram como SCG estruturado ou não estruturado:

**Tabela 31** – Teste de *Mann-Whitney* com os fatores contingenciais

Variáveis	Média	Desvio Padrão	U de Mann-Whitney ( $P < 0,05$ )	U de Mann-Whitney ( $P < 0,05$ )
COI – Consenso dos colaboradores	2,93	1,19	<b>0,002</b>	<b>0,000</b>
COI – Adaptação dos Processos	3,05	1,26	<b>0,007</b>	<b>0,005</b>
COI – Acesso aos Superiores	3,27	1,20	0,709	<b>0,013</b>
COI – Incentivo a Inovação	3,09	1,31	0,205	<b>0,042</b>
COI – Compartilha Informações	3,25	1,25	<b>0,076</b>	<b>0,003</b>
COI – Informações Rápidas	3,54	1,17	0,165	<b>0,026</b>
CF – Controle de Custos	4,27	0,82	0,274	<b>0,001</b>
CF – Controle de Margens	4,05	1,10	0,184	<b>0,011</b>
CF – Assertividade dos Estoques	3,34	1,28	<b>0,008</b>	<b>0,000</b>
CF – Controle das Despesas	3,23	1,40	0,118	<b>0,001</b>
ETC – Preço de Venda	4,39	0,80	0,151	<b>0,041</b>
ETC – Prestação de Serviços	3,52	1,18	0,741	0,543
ETC – Menor Custo	3,80	1,05	<b>0,029</b>	<b>0,156</b>
ETC - Marketing e imagem	3,11	1,37	0,781	0,091
ETC – Mix de Produtos	3,79	1,07	0,246	0,163
ETC – Qualidade dos Produtos	3,77	1,11	0,120	0,657

**Legenda:** COI = Cultura Orgânica Inovadora; CF = Controle Formal; ETC = Estratégias;

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

De forma suplementar à análise do teste de *Mann-Whitney* com os fatores contingenciais dos supermercados em rede e dos supermercados independentes, julgou-se necessária a elaboração da Tabela 32, a qual evidenciará as médias de cada grupo no tocante às variáveis do SCG:

**Tabela 32** – Médias dos supermercados associados e dos supermercados independentes frente aos fatores contingenciais

Tipo		N	Postos de média	Soma de Classificações
COI – Consenso dos colaboradores	Independente	26	33,10	860,50
	Associado	30	24,52	735,50
COI – Adaptação dos Processos	Independente	26	32,13	835,50
	Associado	30	25,35	760,50
COI – Acesso a Superior	Independente	26	35,12	913,00
	Associado	30	22,77	683,00
COI – Incentivos a	Independente	26	32,46	844,00

<b>Inovação</b>	Associado	30	25,07	752,00
<b>COI – Compartilha Informações</b>	Independente	26	33,46	870,00
	Associado	30	24,20	726,00
<b>COI – Informações Rápidas</b>	Independente	26	30,25	786,50
	Associado	30	26,98	809,50
<b>CF – Controle de Custos</b>	Independente	26	28,85	750,00
	Associado	30	28,20	846,00
<b>CF – Controle de Margem</b>	Independente	26	31,00	806,00
	Associado	30	26,33	790,00
<b>CF – Assertividade de Estoque</b>	Independente	26	32,00	832,00
	Associado	30	25,47	764,00
<b>CF – Controle de Despesas</b>	Independente	26	30,21	785,50
	Associado	30	27,02	810,50
<b>ETC – Preço de Venda</b>	Independente	26	32,21	837,50
	Associado	30	25,28	758,50
<b>ETC – Prestação de Serviço</b>	Independente	26	27,83	723,50
	Associado	30	29,08	872,50
<b>ET – Menores Custos</b>	Independente	26	26,75	695,50
	Associado	30	30,02	900,50
<b>ET - Customização</b>	Independente	26	30,02	780,50
	Associado	30	27,18	815,50
<b>ET – Serviços Pós-Vendas</b>	Independente	26	31,10	808,50
	Associado	30	26,25	787,50
<b>ET – Preços Menores</b>	Independente	26	30,73	799,00
	Associado	30	26,57	797,00
<b>ETC - Marketing e imagem</b>	Independente	26	35,29	917,50
	Associado	30	22,62	678,50
<b>EST – MIX</b>	Independente	26	33,75	877,50
	Associado	30	23,95	718,50
<b>EST – Mix de Produtos</b>	Independente	26	32,65	849,00
	Associado	30	24,90	747,00
<b>EST – Pós-vendas</b>	Independente	26	35,27	917,00
	Associado	30	22,63	679,00
<b>EST - Qualidade</b>	Independente	26	35,19	915,00
	Associado	30	22,70	681,00

**Legenda:** IA = Incertezas Ambientais; TEC – Tecnologia; ET = Estratégias; EST = Estrutura.

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Analisando o teste de *Mann-Whitney* referente à associação ou não a uma rede de cooperação, observou-se a existência de diferenças estatisticamente significantes de percepção (ao nível de 5%) em algumas variáveis do SCG, entre os dois grupos de respondentes: cultura orgânica (consenso dos colaboradores, adaptação dos processos e compartilhamento de informações), controles formais (assertividade dos estoques) e estratégia de diferenciação dos concorrentes (alcançar os menores custos).

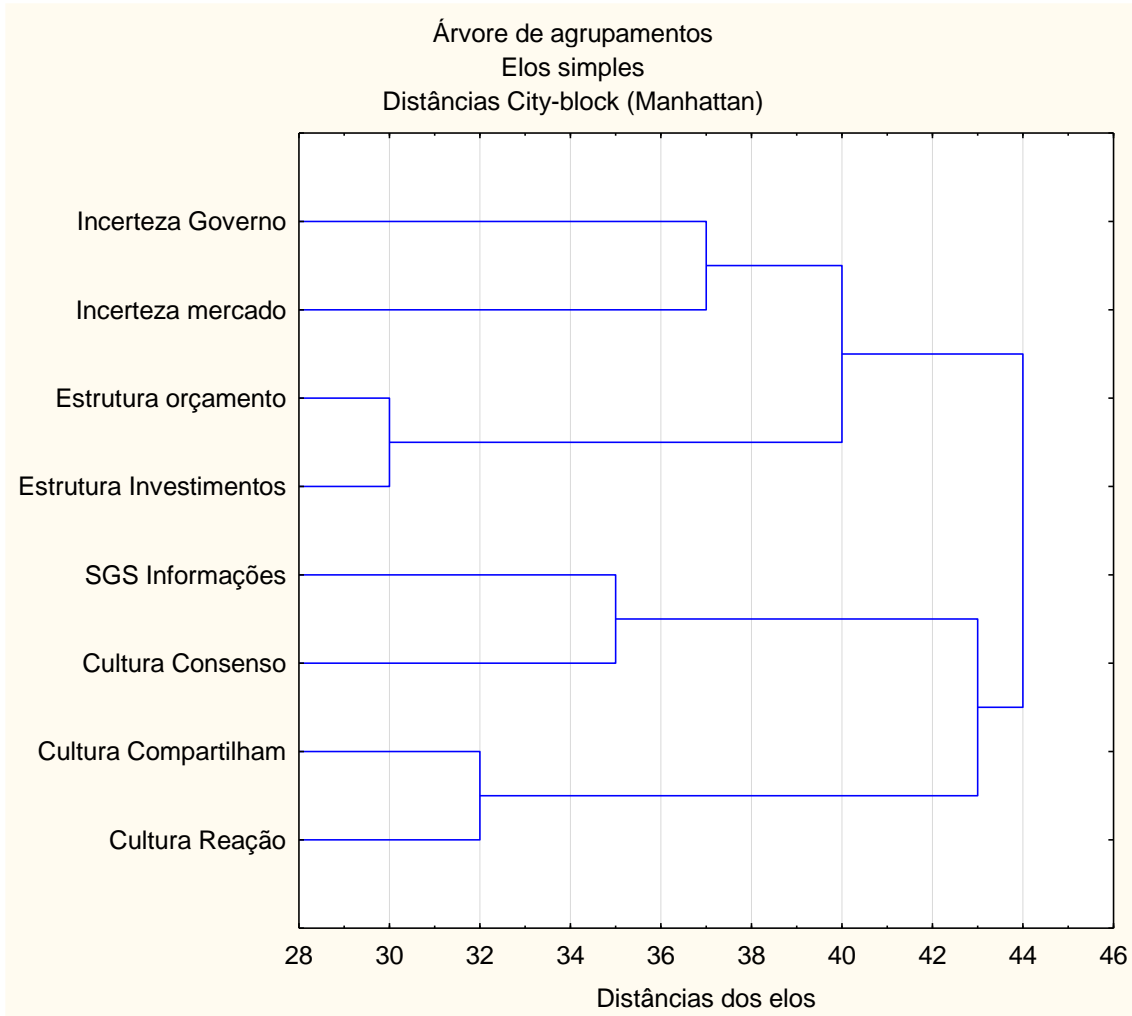
No teste de *Mann-Whitney*, referente à comparação do uso das práticas de SCG de forma estruturada ou não estruturada, também se constatou diferenças mais significativas que a discrepância apresentada entre a associação ou não a uma rede de cooperação.

Nessa ótica, observou-se a existência de divergências estatisticamente significantes de percepção (ao nível de 5%) em alguns fatores contingenciais, entre os dois grupos de respondentes: cultura orgânica (consenso dos colaboradores, adaptação dos processos, acesso a superiores, incentivo à inovação, informações rápidas e compartilhamento de informações), controles formais (controle de custos, controle de margens, assertividade dos estoques e controle de despesas) e estratégia de diferenciação dos concorrentes (preço de venda e alcançar os menores custos).

#### 4.5 RESULTADOS DA 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 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)*. Diante disso, o Gráfico 4 representa os agrupamentos obtidos a partir das variáveis deste estudo:

**Gráfico 4** – Relação entre as variáveis através da análise de agrupamentos



Número de variáveis: 8

Número de casos: 56

Regra de Amalgamação: Elos simples

Mensuração das Distâncias: Distâncias *City-block (Manhattan)*

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Por meio do Gráfico 4 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, ao passo que, os valores orçados tendem a exigir um futuro investimento, bem como os valores investidos são antes que desembolsados, orçados e analisados previamente.

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, principalmente no tocante ao atributo da tempestividade a que essas informações chegam aos gestores.

O terceiro agrupamento foi constituído na junção das informações do SCG (históricas, tempestivas e futuras) com o consenso dos colaboradores no constructo cultura. Essa relação foi a primeira que relacionou variáveis de constructos diferentes. A explicação dessa relação possui embasamento práticos que a busca pelo consenso, entendido como a aceitação da maioria dos funcionários sobre determinado tema é facilitada quando há base de informações que sustenta determinada decisão, logo a informação tempestiva, com dados anteriores e projeções futuras diminuem as distorções de entendimento a respeito do assunto em pauta.

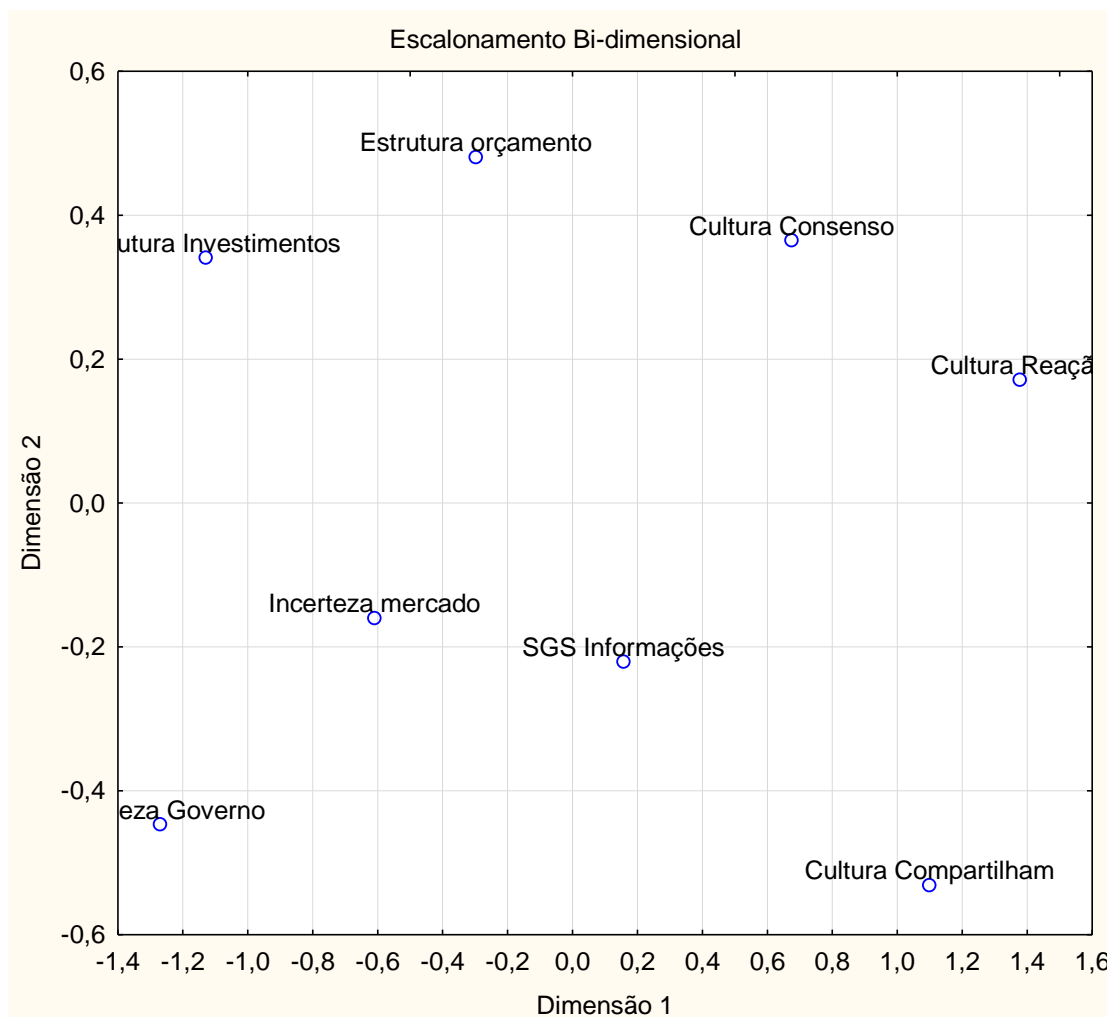
A última associação analisada foi formada pela junção da dificuldade de prever as ações do governo e do mercado no constructo incertezas ambientais. É forte a relação existente entre as ações do governo para com o mercado, logo projeções de inflações, mudanças na política externa, taxas de câmbio, insegurança jurídica, regulamentações e muitas outras atividades do poder público interferem no andamento no mercado privado, e por conseguinte, justificam as dificuldades em prever as ações dos agentes analisados: poder público e mercado.

Diante do exposto acima foi possível constatar na análise de agrupamento as variáveis interagem de forma simultânea, porém em níveis diferentes. Importante o destaque que por meio dessa metodologia foi possível evidenciar as principais interações que ocorrem nos níveis mais próximos, dessa forma observou-se a estrutura existente entre as variáveis investigadas

#### 4.6 RESULTADOS DO ESCALONAMENTO MULTIDIMENSIONAL

Uma análise suplementar ao estudo dos agrupamentos utilizados nesta pesquisa foi a verificação da distribuição espacial das variáveis através do escalonamento multidimensional. No Gráfico 5 foi possível analisar os agrupamentos das variáveis desse estudo por meio do escalonamento bidimensional que ilustra a escala multidimensional:



**Gráfico 5** – Agrupamento das variáveis através do escalonamento bidimensional

Número de variáveis: 8  
 Número de dimensões: 2  
 Última interação computada: 91; Melhor iteração: 24  
 Alienação: 0,06.  
 Estresse: 0,03.  
**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Nessa metodologia de análise de dados, é possível observar a distribuição espacial das variáveis, de modo que demonstra a presença ou não de similaridade entre as variáveis analisadas no estudo, principalmente as apontadas na análise de agrupamentos.

Os resultados apresentados no Gráfico 5 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 RESULTADOS DA ANÁLISE FATORIAL

A última metodologia de análise utilizada nesta pesquisa foi a execução da análise fatorial, elaborada por meio da análise das variáveis que haviam apresentado resultados significativos na árvore de agrupamentos, bem como haviam passado na análise da matriz de correlação. Este procedimento busca confirmar a consistência de proximidade entre as variáveis agrupadas. A configuração do cálculo ainda considerou a busca por três fatores, assim como um mínimo *eigenvalue* equivalente a 1. Para demonstrar os resultados dessa análise, foi elaborada a Tabela 33:

**Tabela 33** – Resultado da análise fatorial

<b>Variáveis</b>	<b>Fator 1</b>	<b>Fator 2</b>
Incerteza Governo	0,886990	-0,002970
Incerteza Mercado	0,818150	0,189725
Estrutura Orçamento	0,794003	0,288638
Estrutura Investimentos	0,923409	0,011406
SGS Informações sobre o futuro	0,492084	0,648620
Cultura Busca por consenso	0,213804	0,848048
Cultura Compartilham informações	0,038663	0,886014
Cultura Reação rápida	-0,018379	0,918047
<b>Capacidade explicativa</b>	<b>0,403617</b>	<b>0,360896</b>

Número de variáveis: 12

Método: Componentes principais

Log (10) determinante da matriz de correlação: -3,0079

Número de fatores: 2

Explicabilidade: fator 1 (0,40); fator 2 (0,36)

Eigenvalues: 3,98413; 2,13198

**Fonte:** dados da pesquisa (2021).

Em consonância com Tabela 33 é possível terem sido identificados dois fatores distintos. O primeiro fator é composto pela junção apresentada no primeiro e no segundo grupo identificados na árvore de agrupamento, o que representa o mercado, composto por incertezas externas, orçamento e investimentos. O segundo fator consiste na junção até o nível 36 e representa o fator ambiente organizacional, composto por cultura interna e informações gerenciais.

Em consonância com a Tabela 33 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%.

Deste modo, observou-se que as variáveis incerteza governo, incerteza mercado, estrutura orçamento e estrutura investimentos participaram do primeiro fator. Por outro lado, as variáveis do constructo cultura, sendo elas: busca por consenso, compartilham informações e reação rápida às oportunidades participam do segundo fator. Importante destacar que a variável SGS informações sobre o futuro não faz relação com nenhum dos fatores estudados.

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

O objetivo deste estudo consistiu em analisar a associação das variáveis contingenciais (incerteza, estratégia, estrutura e tecnologia) com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos. Para tanto, todo desenvolvimento da pesquisa foi elaborado com base na teoria da contingência como plataforma teórica, em uma amostra formada por 56 supermercados paraibanos.

De forma complementar ao objetivo principal deste trabalho, a pesquisa buscou os seguintes objetivos específicos: i) traçar o perfil dos gestores de supermercados paraibanos nos tocante à associação das variáveis contingenciais com o Sistema de Controle Gerencial; ii) investigar a percepção dos gestores quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial nos supermercados paraibanos; e iii) verificar se a associação a uma rede de cooperação influência nas práticas de controle gerencial dos supermercados paraibanos.

Durante toda análise de dados foi possível observar a relação entre as variáveis contingenciais com os Sistemas de Controle Gerencial nos supermercados paraibanos. Com o auxílio do teste de correlação de *Spearman* observou-se uma correlação entre as variáveis incerteza ambiental, estrutura, estratégia, tecnologia e porte com as práticas de SCG nos supermercados paraibanos.

Outra metodologia que confirmou a associação entre SCG com fatores contingenciais foi a análise de agrupamentos adicionado da análise de escalonamento multidimensional que detectaram pelo menos 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, 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 (históricas, tempestivas e futuras) com o consenso dos colaboradores no constructo cultura, e o último agrupamento refere-a junção da dificuldade de prever as ações do governo e do mercado.

Com relação ao primeiro objetivo específico, a respeito do perfil dos gestores de supermercados participantes da pesquisa, pode-se evidenciar que a maioria dos participantes são do gênero masculino (64,29%), têm curso superior (48,21%), ocupam o cargo de diretor (39,29%) ou gerente (37,50%), e estão na empresa entre 3 e 5 anos (29,79%). No que diz respeito ao perfil dos supermercados, verificou-se que a maioria destes atuam na área entre 6 e 10 anos (25%), com mais de 51 funcionários (53,57%), e que 53,57% estão associados a uma rede, em detrimento dos demais 46,43%, considerados independentes, e que há uma

predominância de empresas que atuam há mais de 10 anos no mercado.

No tocante ao segundo objetivo específico, observou-se que 64,29% dos supermercados participantes afirmaram ter um SCG estruturado, sendo caracterizado pelo uso frequente, útil e contínuo das práticas gerenciais. Para 87,5% dos respondentes, as informações históricas estão disponíveis no ERP e são utilizadas como auxílio da tomada de decisão, já nas informações preditivas, apenas 42,86% afirmaram ter acesso a esse tipo de informação. Quanto à precisão das informações fornecidas, 73,21% dos respondentes confiam nos dados apresentados. Por fim, no que se refere à tempestividade em que essas atividades estão disponíveis, 69,64% afirmam que as informações chegam em um tempo hábil para a tomada de decisão.

O Teste de *Mann-Whitney* concluiu que há diferenças estatisticamente significantes de percepção (ao nível de 5%) em algumas variáveis do SCG. Sobre a constructo incerteza ambiental apenas as ações dos concorrentes e o momento econômico não apresentaram diferenças significativas. Quanto às variáveis do constructo tecnologia e estrutura, nenhuma apresentou diferenças estatisticamente significantes de percepção (ao nível de 5%) entre os supermercados associados com os independentes. Por outro lado, todas variáveis do constructo estrutura apresentaram diferenças estatisticamente significantes na percepção dos supermercados associados com os independentes ao nível de 5%.

Ainda com relação ao segundo objetivo específico, conclui-se 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, disponibilizando maior diversidade de produtos comercializados; b) controle formal: i) controle dos custos, ii) controle das margens praticadas; c) cultura orgânica: i) aproveitar de forma rápida as oportunidades; e ii) possibilitar o acesso informal aos superiores.

Sobre o terceiro objetivo específico, o qual busca verificar se a associação a uma rede de cooperação influencia nas práticas de controle gerencial dos supermercados paraibanos, percebeu-se que apenas cinco quesitos constataram essa influência, conforme era esperado pelo apontamento da literatura. Um fator que pode justificar a não constatação em todos, ou na maioria das práticas gerenciais foi o porte, pois enquanto 69,23% dos supermercados independentes que participaram deste estudo faturam anualmente acima de R\$ 10.000.000,00, nos supermercados associados esse percentual é de apenas 26,67%.

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, composta por apenas 56 respondentes. A análise envolve uma proporção relativamente pequena de todos os supermercados paraibanos, definidos pelo critério de acessibilidade.

Além disso, o instrumento utilizado para coleta de dados (questionário estruturado), mesmo obtendo bom coeficiente de confiabilidade (95,8%), também está sujeito a limitações, dada a subjetividade na interpretação de cada respondente. A terceira limitação é observada pelo fator tempo, afinal, os dados foram coletados em um período específico, e não de forma longitudinal, podendo ser uma realidade relativa, que relata apenas aquele dado momento específico da organização, bem como do respondente.

Diante disso, apesar de os resultados obtidos serem estatisticamente significativos, eles não são suficientes para serem generalizados para todos os supermercados paraibanos, assim como não se pode afirmar de forma categórica que os três grupos encontrados sejam independentes entre si ou que não exerçam contribuições individuais complementares. Estudos mais aprofundados poderão gerar informações mais detalhadas sobre as relações encontradas nesta pesquisa, principalmente buscando isolar a variável porte, para evidenciar (ou não) a real influência ocasionada pela associação a uma rede no aspecto gerencial das organizações.

## 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. 2021.
- 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.
- AGUIAR, A.; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v. 3, n. 1, 1-21, 2009. Disponível em: [http://legado.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/2/RAC%20-%20Andson.pdf](http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/RAC%20-%20Andson.pdf). Acesso em: 10 mar. 2021.
- AMATO NETO, J. **Redes de cooperação produtiva e clusters regionais: oportunidades para as pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2008.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS – ABRAS. O notável ano de um setor essencial. São Paulo, **ABRAS**, 2021. Disponível em: <https://www.abras.com.br/economia-e-pesquisa/ranking-abras/dados-gerais>. Acesso em: 10 mar. 2021.
- BARRETO, K. A. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em agroindústrias paraibanas**. 2019 (Mestrado) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019. Disponível em: <http://www.ccsa.ufpb.br/ppgcc/contents/documentos/dissertacoes/praticas-de-contabilidades-gerencial-e-fatores-contingenciais-em-agronindustrias-paraibanas.pdf/view>. Acesso em: 14 fev. 2021.
- 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. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rbpg/article/view/78809>. Acesso em: 13 mar. 2021.
- 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. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac20141394>. Acesso em: 15 jan. 2021.
- 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. 2021.
- 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. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/MBE-12-2016-0060>. Acesso em: 15

fev. 2021.

BOMFIM, E. T. **Fatores contingenciais, estratégia competitiva e desempenho financeiro: um estudo em empresas de países membros do BRICS e do G7.** 2020. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba, Paraíba, 2020. Disponível em: [https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18204?locale=pt\\_BR](https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18204?locale=pt_BR). Acesso em: 12 jan. 2021.

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. 2021.

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. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n38p195>. Acesso em: 12 jan. 2021.

BURGER, A. B.; MIDDELBERG, S. L. An evaluation of Global Management Accounting Principles in the sustainability of a South African mechanised piggery. **Journal of Economic and Financial Sciences**, [s.l.], v. 11, n. 1, p. 9, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.4102/jef.v11i1.154>. Acesso em: 18 jan. 2021.

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.

CASTRO, M. de; BULCAGOV, S.; HOFFMANN, V. E. Relacionamentos interorganizacionais e resultados: estudo em uma rede de cooperação horizontal da região central do Paraná. **Revista de administração contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 1, p. 25-46, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000100003>. Acesso em: 12 fev. 2021.

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. 2021.

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



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. 2021.

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

CHENHALL, R. H.; KALLUNKI, J-P.; SILVOLA, H. Exploring the relationships between strategy, innovation, and management control systems: the roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. **Journal of Management Accounting Research**, v. 23, n. 1, 99-128, 2011.

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. 2021.

DALLABONA, L. F.; NARDELLI, L. T.; FERNANDES, A. R. Variáveis contingenciais e sistemas de controle gerencial predominantes em uma rede de supermercados. **Revista evidenciação 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. Disponível em: <tp://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2016-07-01>. Acesso em: 15 fev. 2021.

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. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(90\)70057-1](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70057-1). Acesso em: 12 fev. 2021.

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. 2021.

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. 2021.

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.

FREITAG, Viviane da Costa; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega de; LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade: uma introdução às teorias econômicas, organizacionais e comportamentais / Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida, Robério Dantas de França (organizadores). - João Pessoa: Editora UFPB, 2021.

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. 2021.

GERDIN, J.; GREVE, J. Forms of contingency fit in management accounting research: a critical review. **Accounting, organizations and society**, Oxford, v. 29, n. 3-4, p. 303-326, 2004. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00096-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00096-X). Acesso em: 14 mar. 2021.

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

GOMES, E. G.; GONZÁLEZ JÚNIOR, I. P.; LORETT, R. O surgimento da prevenção de perdas nos supermercados do Brasil. **Revista de Administração**, [s.l.], v. 1, n. 1, p. 123-133, 2010.

GOMES, J. S. Controle gerencial na era da globalização. **Contabilidade vista & revista**, Belo Horizonte, v. 8, n. 2, 26-36, 1997. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/94>. Acesso em: 15 fev. 2021.

GORDON, L.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. **Accounting, organizations and Society**, Oxford, p. 569-585, 1976. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(76\)90007-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(76)90007-6). Acesso em: 7 fev. 2021.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, Boston, v. 50, n. 4, p. 1-12, 1972.

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

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

HAIR JÚNIOR, J. F. *et al.* **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

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. 2021.

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

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. **Accounting, organizations and society**, Oxford, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>. Acesso em: 5 mar. 2021.

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. 2021.

KHANDWALLA, P. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of accounting research**, Chicago, p. 275-285, 1972. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2490009>. Acesso em: 8 mar. 2021.

KILMANN, R.; HERDEN, R. Towards a systemic methodology for evaluating the impact of interventions on organizational effectiveness. **The academy of management review**, Ada, v. 1, n. 3, p. 87-98, 1976. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amr.1976.4400864>. Acesso em: 8 mar. 2021.

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. Acesso em: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20173>p. Acesso em: 12 mar. 2021.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica**. Petrópolis: Editora Vozes, 2016.

LAWRENCE, P.; LORSCH, J. **Organization and environment**. [S.l.]: Boston Harvard Press, 1967.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista universo contábil**, Blumenau, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4373>. Acesso em: 13 mar. 2021.

LI, H.; ZHANG, Y.; CHAN, T. Entrepreneurial strategy making and performance in Chi-na's new technology ventures—the contingency effect of environments and firm competences. **The journal of high technology management research**, [s.l.], v. 16, n. 1, p. 37-57, 2005.

MALMI, T; BROWN, D. A. Management control systems as a package – opportunities,

challenges and research directions. **Management accounting research**, London, v. 4, n. 19, p. 287-300, 2008. Disponível em: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.692.6083&rep=rep1&type=pdf>. Acesso em: 8 mar. 2021.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARQUES, K. C. M.; SOUZA, R. P.; SILVA, M. Z. Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. **Revista contemporânea de contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 117-136, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p117>. Acesso em: 4 mar. 2021.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

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.

MERCHANT, K. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **Accounting review**, Sarasota, p. 813-829, 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.

MOREIRA, L. V. M.; FREZATTI, F. O papel do sistema de controle gerencial na transição entre estágios do ciclo de vida organizacional em uma empresa familiar. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 15, p. 65-84, jan./ma. 2019. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/7041/pdf>. Acesso em: 10 jan. 2021.

OLIVEIRA, A. L. de; REZENDE, D. C. de; CARVALHO, C. C. de. Redes interorganizacionais horizontais vistas como sistemas adaptativos complexos coevolutivos: o caso de uma rede de supermercados. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 1, p. 67-83, jan./fev. 2011.

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. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/426>. Acesso em: 14 jan. 2021.

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. 2021.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management accounting research**, London, v. 31, p. 45-62, 2016. Disponível em:

<https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>. Acesso em: 16 mar. 2021.

OYEWO, B.; VO, X. V.; AKINSANMI, T. Strategy-related factors moderating the fit between management accounting practice sophistication and organisational effectiveness: the Global Management Accounting Principles (GMAP) perspective. **Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad**, p. 1-37, 2020.

PERROW, C. A framework for the comparative analysis of organizations. **American sociological review**, Menasha, v. 3, n. 2, p. 194-208, 1967. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2091811>. Acesso em: 12 jan. 2021.

PLETSCH, C. S, *et al.* Influência dos fatores contingenciais ambiente e estratégia nos sistemas de controle gerencial de uma cooperativa agropecuária. **Custos e@ gronegocio on line**, v. 15, n. 1, p. 229-253, 2019. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v15/OK%2010%20fatores.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2021.

PORPORATO, M.; WAWERU, N. La Teoría de la Contingência em la Contabilidad Gerencial: um repasso de la literatura anglosajona. **RIGC**, [s.l.], v. IX, n. 17, Enero-Junio 2011.

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

REIS, J. A. dos *et al.* Cooperação e desenvolvimento: estudo de caso em uma rede de cooperação. **Revista gerenciais**, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 21-28, 2008.

REVISTA NOSSO SETOR ESPECIAL DE REDES E CENTRAIS DE NEGÓCIOS. [s.l.], ano 12, n. 57, jun. 2019.

RODRIGUES, W. C. **Metodologia científica**. Faetec/IST, Paracambi, p. 01-20, 2007. Disponível em: [https://www.hugoribeiro.com.br/biblioteca-digital/Rodrigues\\_metodologia\\_cientifica.pdf](https://www.hugoribeiro.com.br/biblioteca-digital/Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf). Acesso em: 13 jan. 2021.

SANTOS, A. R. dos. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 4. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SANTOS, F. de O. *et al.* Avaliação do sistema de controle gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico. **Revista de contabilidade e controladoria**, Curitiba, v. 8, n.2, p. 23-48, mai./ago. 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v8i2.38382>. Acesso em: 7 mar. 2021.

SANTOS, V. dos.; BEUREN, I. M.; ISSIFOU, M. Efeitos da avaliação de desempenho na performance gerencial mediada pelo feedback e pela sistemática de recompensas. *In*: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 8., 2018, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: Portal de Conferência da UFSC, 2018. Disponível em: <https://conferencias.ufsc.br/index.php/cconfi/ed2018/paper/view/1589>. Acesso em: 10 mar. 2021.

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. 2021.

SIEGEL, S.; CASTELLAN, N. J. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: Bookman, 2006.

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. 2021.

SOUZA, R. F.; BORSATTO JUNIOR, J. L.; VESCO, D. G. D. Práticas Gerenciais de um APL de Tecnologia da Informação e Comunicação Diante de Fatores Contingenciais. **Revista Capital Científico**, Paraná, v. 16, n. 4, p. 7-25, 2018. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/5305/html>. Acesso em: 5 jan. 2021.

THOMPSON, J. **Organizations in action**. New York: McGraw-Hill, 1967.

TURETA, C.; PAÇO-CUNHA, E. Emergência e constituição de redes interorganizacionais de pequenas e médias empresas: Um estudo de caso no contexto brasileiro. **Revista eletrônica de gestão organizacional**, Recife, v. 6, n. 1, 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaoorg/article/view/21615>. Acesso em: 23 mar. 2021.

VARRICHIO, P. *et al.* Collaborative networks and sustainable business: a case study in the Brazilian system of innovation. **Procedia – social and behavioral sciences**, v. 52, p. 90-99, 2012.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VERSCOORE, J.; BALESTRIN, A. Ganhos competitivos das empresas em redes de cooperação. **Revista de administração eletrônica**, São Paulo, v. 1, n.1, art. 2, jan./jun., 2008.

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. 2021.

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.

## APÊNDICE A

### Questionário da Pesquisa



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

Prezados(as) Senhores(as),

Inicialmente, agradecemos vossa colaboração ao se dispor a acessar este questionário. Sua participação é muito importante. Meu nome é Matheus de Farias Aires, sou Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. Estou realizando a coleta de dados da minha pesquisa de Dissertação, sob orientação do professor Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

O cerce dessa pesquisa são as variáveis contingenciais e as dimensões dos sistemas de controle gerencial nos supermercados paraibanos, desse modo, esta pesquisa está sendo realizada junto supermercados associados a Associação Paraibana de Supermercados.

Solicitamos que esse questionário seja respondido por gestores, *controller* ou proprietário de supermercado. Assim sendo, solicitamos encarecidamente vossa colaboração. O questionário levará aproximadamente 15 minutos para sua finalização.

É garantido às empresas participante o anonimato, bem como, o sigilo dos dados coletos, de forma que, tais dados, serão utilizados unicamente com o objetivo de desenvolver essa pesquisa científica.

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

Eventuais dúvidas poderão ser sanadas com o pesquisador Matheus de Farias Aires, pelo e-mail [matheus\\_farias\\_aires@gmail.com](mailto:matheus_farias_aires@gmail.com) ou pelo telefone (XX)XXXXXX-XXXX, a qual também é WhatsApp.



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**BLOCO I – VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS**

**Entenda INCERTEZA AMBIENTAL como a incapacidade de prever o curso que uma ação leva aos resultados desejados devido à variação imprevisível ou falta de conhecimento.**

**Incerteza Ambiental:** Utilizando uma escala de 1 a 5 indique com um X o grau de facilidade de previsão das seguintes questões de Incerteza Ambiental em sua empresa.

**Escala:** 1= Indica baixa previsibilidade 5= Indica elevada previsibilidade

Questões	1	2	3	4	5
<b>1 Ações dos fornecedores</b> (É fácil prever mudanças de preço, introdução de novos itens, rupturas dos fornecedores...?)					
<b>2 Ações dos concorrentes</b> (É fácil prever mudanças de preços, ofertas, qualidade de produto dos concorrentes?)					
<b>3 Demanda dos clientes</b> (É fácil prever a demanda de produto, qualidade, e exigência de inovação de mix por parte dos clientes?)					
<b>4 Disponibilidade de crédito/taxas de juros</b> (É fácil prever a disponibilidade de crédito no mercado e as taxas de juros?)					
<b>5 Governo e Agências Reguladoras</b> (É fácil prever as mudanças de legislação (tributária, societária, trabalhistas...?)					
<b>6 Momento econômico</b> (É fácil prever a taxa inflacionária, necessidade de investimentos?)					



**O constructo TECNOLOGIA refere-se ao conjunto de técnicas, sistemas, processos e meios utilizados no supermercado no processo dos controles administrativos, financeiros e operacionais.**

**Tecnologia:** Utilizando uma escala de 1 a 5 indique com um X até que ponto são utilizadas as questões sobre a variável Tecnologia em sua empresa para acompanhar as operações e processos dentro da sua empresa, bem como elementos externos a organização. com uma das seguintes

**Escala: 1=** Baixa Utilização **5=** Elevada Utilização

Questões	1	2	3	4	5
<b>7 CRM</b> (Gerenciamento da relação com o cliente)					
<b>8 Programação de montagem e produção</b> (Hortil)					
<b>9 Equipe de TI</b> (Tecnologia da Informação)					
<b>10 Análises do seu ERP</b> (Sistema/software interno)					
<b>11 Vender por mais canais</b> ( <i>Ifood, WhatsApp, app</i> )					

**A ESTRATÉGIA representa o posicionamento no mercado em relação à concorrência.**

**Estratégia:** Utilizando uma escala de 1 a 5 indique com um X o grau de facilidade relacionado com uma das seguintes questões sobre a variável Estratégia.

**Escala: 1=** Indica menor facilidade em planejar/executar **5=** Indica maior facilidade em planejar/executar

Questões	1	2	3	4	5
<b>12 Fornecer produtos de alta qualidade</b> (qualidade dos produtos comercializados)					
<b>13 Alcançar menor custo de compra</b> (quando comparado com o mercado/concorrentes)					
<b>14 Customizar produtos e serviços de acordo com as necessidades dos clientes</b> (gramatura, cortes, tamanho)					
<b>15 Fornecer serviço e suporte pós-venda eficazes</b> (NPS)					
<b>16 Oferecer produtos a um preço mais baixo que a concorrência</b> (pesquisa de preço dos concorrentes)					

**O constructo da ESTRUTURA relaciona-se com o grau de complexidade envolvida no**

**processo do supermercado. Organizações mais complexas tendem a descentralizar e a implementar uma estratégia de controle mais orientada, envolvendo maior grau de formalização e aumento do uso de padrões formais de comunicação**

**Estrutura:** Utilizando uma escala de 1 a 5 indique com um X o grau autoridade delegada pelo proprietário ou principal executivo da empresa para os subordinados tomarem decisões gerenciais relacionadas com as seguintes questões sobre a variável Estrutura.

**Escala: 1=** Indica baixa delegação de autoridade **5=** Indica elevada delegação de autoridade.

Questões	1	2	3	4	5
<b>17 Rotatividade de pessoal</b> (Contratações e demissões)					
<b>18 Banco de Horas ou Horas Extras</b> (Controle dos horários dos funcionários, liberação de horas extras, abonos)					
<b>19 Mix de Produto</b> (Estabelecer itens que serão incluídos no mix, e itens que serão descontinuados)					
<b>20 Definição de Orçamento</b> (Planejamento de faturamento, dias de venda, margens, despesas, lucro)					
<b>21 Decisões de investimentos</b> (Investimentos em equipe, tecnologias, estrutura, cursos, imobilizados)					

**O PORTE refere-se ao tamanho da organização é medido por faturamento, número de colaboradores ou área de venda.**

**Porte:** As próximas duas questões referem-se a variável Porte em sua empresa:

**22 Qual foi o faturamento da sua empresa no ano de 2020?**

- ( ) Até R\$ 360.000,00
- ( ) De R\$ 360.000,00 a R\$ 720.000,00
- ( ) De R\$ 720.000,00 a R\$ 1.800.000,00
- ( ) De R\$ 1.800.000,00 a R\$ 3.600.000,00
- ( ) De R\$ 3.600.000,00 a R\$ 4.800.000,00
- ( ) De R\$ 4.800.000,00 a R\$ 6.000.000,00
- ( ) De R\$ 6.000.000,00 a R\$ 10.000.000,00
- ( ) De R\$ 10.000.000,00 a R\$ 100.000.000,00
- ( ) De R\$ 100.000.000,00 a R\$ 300.000.000,00

( ) Acima de R\$ 300.000.000,00

( ) Não quero informar

23 Qual o número de funcionários/colaboradores de sua empresa?

## BLOCO II – SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

**Considerando que Sistema de Controle Gerencial representa o conjunto de práticas e/ferramentas as quais a organização utilizam para fornecer informações que auxiliem na tomada de decisão gerencial, responda as seguintes questões:**

Questão 24 Sua empresa possui Sistema de Controle Gerencial:

Atributos	Assinale com um "X" a opção que sua empresa mais se enquadra
<b>ESTRUTURADO:</b> Práticas e ferramentas bem definidas e formalmente utilizadas em diferentes áreas da organização	
<b>NÃO ESTRUTURADO:</b> Utiliza algumas práticas e ferramentas na tomada de decisão gerencial, no entanto, não há utilização em todas as áreas da empresa ou não possui processos formalizados	
<b>OUTRO:</b> <span style="float: right;"><b>Explique:</b></span>	

**Atributos do Sistema de Controle Gerencial (SCG):** Em relação ao Sistema de Controle Gerencial da sua empresa, responda:

Atributos	SIM	NAO
<b>25 Seu sistema fornece informações históricas</b> (Informações sobre eventos que ocorreram no passado, como custos, receitas, despesas, lucros, margem)?		
<b>26 Seu sistema fornece informações sobre o futuro</b> (Informações que		

permitam fazer estimativas sobre o futuro, orçamento, faturamento previsto)?		
<b>27 As informações gerenciais são disponibilizadas rapidamente sempre que você precisa</b> (venda, lucro, mix, margem, rupturas, <i>over stock</i> )?		
<b>28 A frequência com que as informações são disponibilizadas é de acordo com a necessidade</b> (diária, semanal, mensal etc.)?		

**CULTURA ORGÂNICA INOVADORA** representa o conjunto complexo de valores, ideias e pressupostos que estabelecem a forma que o empreendedor conduz sua empresa

**Cultura Orgânica Inovadora:** Utilizando uma escala de 1 a 5 indique com um X o grau importância na tomada de decisão gerencial da sua empresa sobre as seguintes questões da variável Cultura Orgânica Inovadora em sua empresa.

**Escala:** **1**= Indica baixa importância na tomada de decisão **5** = Indica elevada importância na tomada de decisão.

Questões	1	2	3	4	5
<b>29 Ênfase na busca de consenso, tomada de decisão participativa dos funcionários</b>					
<b>30 Ênfase na adaptação, sem preocupação com a prática anterior</b>					
<b>31 Fácil acesso informal aos superiores hierárquicos</b>					
<b>32 Incentivados a desenvolver novas ideias, mesmo se elas estão fora da sua área de atuação</b>					
<b>33 Gerentes compartilham informações com os colegas do departamento</b>					
<b>34 Reação rápida para aproveitar oportunidades gerenciais inesperadas</b>					

**O CONTROLE FORMAL** corresponde as leis e regras institucionalizadas à sua organização.

**Controle Formais:** Utilizando uma escala de 1 a 5 indique com um X o grau importância na tomada de decisão gerencial da sua empresa sobre as seguintes questões da variável Controle Formais em sua empresa.

**Escala:** 1= Indica baixa importância na tomada de decisão 5= Indica elevada importância na tomada de decisão.

Questões	1	2	3	4	5
<b>35 Controle dos custos dos produtos adquiridos</b>					
<b>36 Controle das Margens praticadas</b>					
<b>37 Controle de assertividade nos estoques / inventários</b>					
<b>38 Controle das despesas e receitas</b>					

**A ESTRATÉGIA DE DIFERENCIAÇÃO DOS CONCORRENTES** representa as diferenciações adotadas gerencialmente para que seu supermercado seja superior aos seus concorrentes.

**Estratégia de diferenciação dos concorrentes:** Utilizando uma escala de 1 a 5 indique com X o grau importância na estratégia de diferenciação da sua empresa sobre as seguintes questões da variável Estratégia de diferenciação dos concorrentes.

**Escala:** 1= Indica baixa importância na estratégia de diferenciação 5= Indica elevada importância na estratégia de diferenciação.

Questões	1	2	3	4	5
<b>39 Preço de venda do produto</b> (Ter preços mais baixos que os concorrentes)					
<b>40 Prestação de Serviço</b> (Ter melhores prestações de serviço como bom atendimento, entrega em domicílio, embaladores, limpeza)					
<b>41 Alcançar menor custo de produção que os concorrentes</b> (Ter gastos operacionais e administrativos menores)					
<b>42 Marketing e imagem</b> (Destaque por meio da divulgação, rede sociais, encartes)					

<b>43 Mix de Produtos</b> (Ter como estratégia de diferenciação um número alto de itens, se destacando por disponibilizar mais itens)					
<b>44 Qualidade dos Produtos</b> (Ter produtos com qualidade, novos, de marcas relevantes, sem avarias)					

**BLOCO III – PERFIL DA EMPRESA E DOS RESPONDENTES****PERFIL DO RESPONDENTE****45 Cargo Ocupado na Empresa**

- Diretor (a)  
 Gerente  
 Administrador  
 Contador (a)  
 Outro \_\_\_\_\_

**46 Tempo de Serviço na Empresa:**

\_\_\_\_\_

**47 Grau de Escolaridade**

- Até o Ensino Fundamental completo  
 Até Ensino médio completo  
 Até Ensino superior completo  
 Pós-graduação (Mestrado ou Doutorado)  
 Outro \_\_\_\_\_

**48 Gênero**

- Masculino  
 Feminino

**PERFIL DA EMPRESA****49 Quanto tempo sua empresa tem de atuação no segmento de supermercado?**

\_\_\_\_\_

**50 O Supermercado está associado a uma rede de cooperação?**

- Sim                       Não

