XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

A estratégia como impulsionador da utilização das práticas de custeio e controle financeiro no setor de confecções: evidências sob a perspectiva contingencial

José Caio Pereira de Menezes (UFPB) - josecaiopm@gmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado (UFPB) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo:

A presente pesquisa teve como objetivo analisar as relações entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de custeio e controle financeiro no setor de confecções em Caruaru/PE. Para atingir esse objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos e por meio de um estudo quantitativo, do tipo survey, foi operacionalizada a coleta de dados de forma presencial. A população foi composta de 203 indústrias do setor de confecções, conforme lista da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Destas, 31 aceitaram participar, equivalendo a uma taxa de retorno de 15,27% em relação ao universo desta pesquisa. Para analisar as relações entre as variáveis, foi utilizado o coeficiente de correlação de Spearman, considerando apenas as relações estatisticamente significativas ao nível de significância na ordem de 95% (p = 0,05). Para obtenção dos coeficientes fez-se o uso do software JASP Team – Version 0.95.4 (2025). Os resultados encontrados apresentaram um número não tão representativo de relações com significância diretamente proporcional comparando o uso de práticas de custeio e controle financeiro e o fator contingencial estratégia, visto que foram observadas 20% de correlações dentre as possíveis.

Palavras-chave: *fatores contingenciais; práticas de contabilidade gerencial; confecção.*

Área temática: *Sistemas de controle gerencial e custos*

A estratégia como impulsionador da utilização das práticas de custeio e controle financeiro no setor de confecções: evidências sob a perspectiva contingencial

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar as relações entre os fatores contingenciais e a adoção de práticas de custeio e controle financeiro no setor de confecções em Caruaru/PE. Para atingir esse objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos e por meio de um estudo quantitativo, do tipo *survey,* foi operacionalizada a coleta de dados de forma presencial. A população foi composta de 203 indústrias do setor de confecções, conforme lista da Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco (FIEPE). Destas, 31 aceitaram participar, equivalendo a uma taxa de retorno de 15,27% em relação ao universo desta pesquisa. Para analisar as relações entre as variáveis, foi utilizado o coeficiente de correlação de *Spearman*, considerando apenas as relações estatisticamente significativas ao nível de significância na ordem de 95% (p = 0,05). Para obtenção dos coeficientes fez-se o uso do *software JASP Team – Version 0.95.4* (2025). Os resultados encontrados apresentaram um número não tão representativo de relações com significância diretamente proporcional comparando o uso de práticas de custeio e controle financeiro e o fator contingencial estratégia, visto que foram observadas 20% de correlações dentre as possíveis.

Palavras-chave: fatores contingenciais; práticas de contabilidade gerencial; confecção.

Área Temática: Sistemas de controle gerencial e custos.

1 INTRODUÇÃO

Diante das mudanças que vêm ocorrendo no ambiente dos negócios, o qual se apresenta cada vez mais mutável e imprevisível, surge a necessidade de as organizações adotarem uma postura estratégica a fim de se manterem competitivas. (Nacimento & Callado, 2019). Como às organizações estão em um ambiente de incertezas, elas desenvolvem suas atividades em um cenário competitivo que dificilmente é possível prever totalmente as ações de seus concorrentes ou quais inovações tecnológicas podem ocorrer e em qual escala de tempo (Otley, 2016).

Nesse sentido, a contabilidade gerencial ultrapassa a função tradicional de mensuração de custos e passa a informações direcionadas à estratégia organizacional, além de auxiliar no monitoramento do desempenho e à continuidade das empresas. Assim, a utilidade destas informações, geradas no âmbito gerencial, depende não apenas da sua disponibilização, mas do seu devido alinhamento às estratégias, características e às necessidades especificas de cada empresa (IFAC, 1998; Iudícibus, 2020; Otley, 2016; Costa & Lucena, 2021).

Isso faz com que a contabilidade gerencial necessite se reinventar, adaptando-se às mudanças internas e externas à organização (Costa & Lucena, 2021). Com efeito, as pesquisas em contabilidade gerencial têm sido cada vez mais analisadas sob a ótica da Teoria da Contingência (Ritta & Lavarda, 2017).

Outro ponto relevante é que o papel da contabilidade gerencial dentro das

organizações vai muito além de custear ou fixar preços de venda, visto que busca, também, desenvolver estratégias que tragam vantagens competitivas e maior desempenho, para que as organizações busquem a continuidade no mercado cada vez mais competitivo.

A contabilidade gerencial tem a finalidade interna de atender à administração da empresa com informações úteis, tempestivas e confiáveis para a tomada de decisão assertiva do gestor (Iudícibus, 2020). Nesse contexto, para que os usuários internos consigam visualizar os indicadores, é adotada a contabilidade gerencial, por meio de ferramentas conhecidas como práticas de contabilidade gerencial, que são instrumentos utilizados para alcançar seus objetivos, ou seja, auxiliar o gestor na tomada de decisão (Souza, Lisboa, & Rocha, 2003).

Ressalte-se que a relação entre a estratégia e as práticas de custeio e controle financeiro, podem ser analisadas por meio da teoria contingencial. Essa teoria indica que não existe um sistema único e universal que seja adequado a todas as entidades e sustenta que a configuração os instrumentos gerenciais devem estar alinhados com as necessidades de cada organização (Otley, 1980; Donaldson, 1999). A estratégia, em especial, constitui uma contingência relevante porque estabelece prioridades competitivas e influencia as demandas informacionais necessárias à implementação das decisões organizacionais.

Ressalte-se que, empresas que são orientadas ao crescimento e que buscam novos mercados, seja por lançamento de novos produtos, dentre outros, tendem a ter necessidades gerenciais informacionais, como a estimativas de custos de produção, definição de preço, avaliação de viabilidade econômica dentre outras.

Nessa ótica as práticas de custeio e controle financeiro podem auxiliar a reduzir as incertezas geradas nesses novos mercados, diminuindo a improvisação decisória e alinhando os objetivos estratégicos e os recursos disponíveis pela empresa, conforme dispõe a perspectiva contingencial de alinhamento da estratégia com os sistemas de contabilidade gerencial (Chenhall, 2003).

No Brasil, apesar do excesso de informalidade no setor de confecções, o nível de informalidade nesse setor foi de 74,2% em 2024 (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2025), a confecção ainda é um dos maiores empregadores da indústria de transformação, ficando atrás apenas da indústria de alimentos (Associação Brasileira da Indústria têxtil e de Confecção, 2024). O fato é que a indústria têxtil, que também abrange o setor de confecções, além de se preocupar com questões nacionais internas, também precisa se preocupar com uma forte concorrência internacional advinda principalmente da China e da Índia (Russo & Parasi, 2017).

Dito isto, o setor de confecções do Agreste pernambucano, em especial, o município de Caruaru integra um relevante arranjo produtivo local, caracterizado pela concentração de empresas de produção e comercialização de vestuário (SEBRAE, 2013; ADEPE, 2023; ABIT, 2024). Nesse ambiente competitivo, as organizações precisam conciliar decisões sobre custos, preços, produção, estoques e expansão comercial. Por outro lado, a informalidade e a terceirização produtiva podem limitar a adoção de sistemas de planejamento e controle.

Embora a literatura tenha examinado a utilização de práticas de contabilidade gerencial em diferentes organizações e setores, permanecem relativamente limitadas as evidências sobre como orientações estratégicas específicas se relacionam com a utilização de práticas custeio e controle financeiro em empresas do setor de confecções.

Neste sentido, grande parte dos estudos aborda conjuntamente diversos fatores contingenciais e diferentes conjuntos de práticas gerenciais, à exemplo de:

Leite, Diehl e Manvailer (2015); Klein e Almeida (2017); Oliveira e Callado (2018); Dutra (2019) e Sobrinho (2020), o citado fato dificulta a identificação das relações particulares entre estratégia e práticas de custeio e controle financeiro. Dessa forma, o aprofundamento dessa associação pode contribuir para compreensão de se empresas com estratégias definidas, apresentam maior propensão à utilização de instrumentos gerenciais.

Logo, diante desse contexto, o estudo buscou responder a seguinte questão de pesquisa: Qual é a associação entre a orientação estratégica a utilização de práticas de custeio e controle financeiro pelas empresas do setor de confecções de Caruaru/PE? Para responder ao questionamento proposto, foram investigadas 31 empresas do setor de confecções de Caruaru/PE, examinando-se as associações entre as dimensões estratégicas e as práticas de custeio e controle financeiro por meio de coeficientes de correlação.

Espera-se que o presente estudo possa contribuir de forma prática e teórica, buscando fornecer informações aos empresários, gestores, profissionais contábeis e entidades de apoio empresarial a compreenderem em quais contextos são adotadas determinadas práticas de custeio e controle financeiro, contribuindo para diminuir a lacuna de pesquisas que abordam de forma ampla tantas os fatores contingenciais, quanto as práticas investigadas nesta pesquisa.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Contingencial

A teoria da contingência surgiu nos anos de 1950, com a concepção de que as empresas se assemelhariam a organismos abertos ao meio ambiente em que estão inseridas e que deveriam buscar determinado nível de equilíbrio com ele. Com isso, houve a criação da chamada abordagem de sistemas abertos, a qual contribuiu para o desenvolvimento da teoria da contingência (Guerra, 2007; Kulkarni, 2017).

A teoria da contingência surgiu com a finalidade de propor que, na administração e nas organizações, nada é absoluto e que tudo depende das circunstâncias e que por isso, a administração das organizações deve adequar suas estratégias às características do ambiente para atuar de maneira eficaz (Ribeiro et al., 2021).

A teoria contingencial se consolidou como uma vertente das teorias organizacionais que buscaram estudar a evolução da complexidade das organizações e de suas estruturas (Marques et al., 2015). Posteriormente, a teoria da contingência se firmou como o paradigma predominante nas pesquisas empíricas em contabilidade gerencial (Fisher, 1998).

As pesquisas com a teoria da contingência sofreram evolução cronológica com o passar dos anos, inicialmente a teoria foi formulada com o foco na área da administração, porém, a contabilidade também passou a realizar estudos com a ótica contingencial. Nesta perspectiva, o quadro a seguir apresenta um breve resumo dos eventos e marcos da teoria contingencial até sua configuração atual, na perspectiva da contabilidade gerencial.

Período	Área	Objetivo principal e tipo de pesquisas predominante	
1950 - 1970	Administração	Objeto principal:	Estrutura Organizacional
		Tipos de Pesquisas predominantes:	Estudos empíricos de organizações industriais com foco na estrutura da organização
1970 - 1990	Transição	Objeto principal:	Controles organizacionais e/ou Sistemas de Controle Gerencial (SCG)
		Tipos de Pesquisas predominantes:	Estudos eram mais exploratórios e correlacionais
1990 – 2000	Contabilidade Gerencial	Objeto principal:	Design do Sistemas de Controle Gerencial (SCG)
		Tipos de Pesquisas predominantes:	Estudos empíricos comparativos
2000 – Atual	Contabilidade Gerencial	Objeto principal:	Uso, adoção e/ou efetividade dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG)
		Tipos de Pesquisas predominantes:	Estudos de performance e contingências Múltiplas.

Quadro 1. Evolução cronológica da Teoria Contingencial da administração à contabilidade gerencial
Fonte: Elaboração própria com base na literatura (2026).

Com efeito, o paradigma da existência de predominância nas pesquisas empíricas em contabilidade gerencial, ocorreu porque se constatou que as teorias de cunho universalista não eram suficientes para explicar todos os retratos das organizações, uma vez que não existe uma forma ideal e única (*the best way*) de organização que possa ser aplicada a todas as empresas (Guerra, 2007). Nessa perspectiva, a teoria da contingência sustenta que não há verdades absolutas nas organizações e que tudo é relativo (Moura & Costa, 2023). Dessa forma, cada estrutura organizacional é concebida com base em diferentes fatores contextuais específicos de cada organização (Otley, 1980).

Assim, a teoria contingencial ajuda a identificar quais fatores podem influenciar a estruturação do sistema de controle gerencial das organizações. Tais fatores ajudam a explicar a adoção de diferentes perfis de uso de orçamentos, indicadores de desempenho, controles financeiros, de custos, entre outros (Freitag, Almeida, & Lucena, 2021).

Os fatores contingenciais podem ser categorizados em dois grupos: os externos e os internos, também chamados de organizacionais. Tem-se como externo os fatores como a incerteza ambiental, o poder dos clientes e a tecnologia. Já o grupo dos internos é representado pela estratégia, pela estrutura e pelo porte, dentre outros (Klein & Almeida, 2017).

Para o desenvolvimento desta pesquisa foi considerado o fator contingencial associado à estratégia organizacional que será apresentado no item a seguir.

2.1.1 Fator Contingencial Estratégia Organizacional

Estratégia é o caminho, maneira ou ação formulada e adequada para se alcançar, preferencialmente de forma diferenciada, os objetivos, os desafios e as metas estabelecidas, no melhor posicionamento da organização perante o seu ambiente (Oliveira, 2012; Pletsch *et al.,* 2019).

É importante destacar que a variável estratégia foi incorporada a partir do estudo de Porter (1994), na concepção de diferenciação e liderança em custos, de

modo a lidar de maneira analítica com os concorrentes. Nesse sentido, Porter (2004) apresentou a existência de três estratégias básicas que permitem a uma organização a superação dos seus concorrentes, além de dominar o mercado, quais sejam: liderança em custos, diferenciação e enfoque.

Sob essa perspectiva, a estratégia de uma empresa é um fator interno e controlável, sendo, portanto, considerada um fator contingencial interno (Sá, 2021). Angonese *et al*. (2013) evidenciam que o processo de implementação de uma estratégia dentro da organização é um fenômeno complexo e instigante.

De acordo com Chenhall (2003), a estratégia é um fator fundamental que influencia diretamente a estrutura organizacional e os sistemas de controle gerencial. O autor ainda explica que diferentes tipos de estratégias exigem diferentes tipos de estruturas, como estratégias conservadoras e defensivas, geralmente ligadas a estruturas mais centralizadas, enquanto estratégias empreendedoras e prospectivas estão associadas a estruturas flexíveis e descentralizadas.

Como exemplo no setor de confecções, se uma empresa que antes vendia apenas moda íntima passa a diversificar sua atuação, vendendo calças e camisas, a estrutura antiga pode se tornar ineficiente, sendo necessário estabelecer uma nova estrutura organizacional que se adapte à nova estratégia. Portanto, a estratégia influencia a estrutura. Assim, é possível indicar que a estrutura do sistema de controle gerencial também pode variar em função das estratégias adotadas pela organização (Reis; Teixeira, 2013).

O entendimento do conceito de estratégia se atualiza constantemente, pois está em permanente construção. Conforme apontam Bandeira e Callado (2021), a estratégia nas organizações, enquanto campo de estudo, é mais recente que sua prática, e o seu conhecimento ainda está em construção. No entanto, é entendimento comum que a estratégia sempre esteve associada à antecipação de cenários e aos planos de ação a serem desencadeados nestes.

Desse modo, é possível concluir a concepção da estratégia como a criação de uma posição ímpar e valiosa, envolvendo um conjunto diverso de atividades que geram diferenciação dos concorrentes (Porter, 1996). Assim, conforme verificado anteriormente, a estratégia é uma variável controlada internamente pela organização (Ruschel, 2023) e influencia a estrutura (Donaldson, 1999).

2.2 Práticas de Contabilidade Gerencial

As práticas ou artefatos de contabilidade gerencial têm evoluído com o passar dos anos, e os resultados dessas progressões são visíveis diante do desenvolvimento de novas técnicas, métodos e práticas (Berisha; Asllanaj, 2017). Na perspectiva dessa evolução, as práticas são classificadas como tradicionais e contemporâneas. As primeiras estão associadas às informações financeiras agregadas, enquanto as segundas contemplam medidas não financeiras (Innocenti; Gasparetto, 2021).

Em um estudo realizado com empresas brasileiras, que objetivou verificar o uso de artefatos de contabilidade gerencial, verificou-se que a intensidade de uso varia de prática para prática (Guerreiro *et al*., 2011). Ou seja, cada método ou técnica de contabilidade gerencial atende a alguma necessidade da gestão da organização, como o planejamento, o controle e a estratégia, entre outras. Dessa forma, essas práticas têm evoluído e se adaptam às novas demandas dos usuários internos dessa informação.

Essas práticas gerenciais são vitais para o sucesso das organizações (Berisha, 2017). Com a evolução do ambiente organizacional, a demanda

informacional também cresce, com o objetivo de auxiliar na tomada de decisões internas e permitir que as empresas continuem ativas.

As “práticas” de contabilidade gerencial também são conhecidas pelos seguintes termos: tecnologias, ferramentas, práticas, técnicas, instrumentos, artefatos e sistemas. Nesse sentido, apesar de existirem várias nomenclaturas, todas se destinam à elaboração e à utilização de procedimentos realizados pelos gestores para se munirem de informações relevantes para a tomada de decisão (Sobrinho, 2020).

Com isso, essas práticas podem ser classificadas em dois tipos: tradicionais e contemporâneas. As práticas tradicionais, como o custeio por absorção e o orçamento fixo, estão geralmente atreladas às informações financeiras. Já as práticas contemporâneas estão mais ligadas às informações não financeiras, como é possível perceber em aplicações como o custeio baseado em atividades (ABC) e o *Balanced Scorecard* (BSC), que surgem como resposta à complexidade do ambiente organizacional.

Na sequência, apresenta-se um quadro exemplificativo que ilustra essas duas abordagens, com alguns exemplos de práticas tradicionais e contemporâneas ligadas à contabilidade gerencial (Andrade, 2023).

Práticas Tradicionais	**Práticas Contemporâneas**
Análise das demonstrações financeiras	Custeio baseado em atividades (ABC)
Análise de Fluxo de caixa	Custo Alvo (*Target Cost*)
Custo Marginal	*Just in time (JIT)*
Custeio por absorção	Gestão de qualidade total (TQM)
Custo Padrão	Teorias das Restrições
Custo de oportunidade	Análise da cadeia de valor
Orçamento	*Benchmarking*
Análise de custo-volume (CVL)	Análise SWOT
	Balanced scorecard (BSC)
	Melhoria Contínua

Quadro 1. Práticas Tradicionais e Contemporâneas de Contabilidade Gerencial

Fonte: Andrade (2023), com base em Kamal (2015) e Glauibcas (2012).

Para a presente pesquisa, foram utilizadas as práticas de custeio e controle financeiro, as quais foram investigadas no setor têxtil em análise.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população da pesquisa compreende as empresas cadastradas na listagem da FIEPE, totalizando 203 (duzentas e três) empresas de confecção, sendo este o universo considerado para a pesquisa. Inicialmente, o plano amostral estabeleceu, inicialmente, uma amostra composta por 135 empresas, porém, destas apenas 31 aceitaram participar da pesquisa, adotando-se, nesse caso, o critério de acessibilidade, visto que a coleta de dados ocorreu de modo presencial.

A pesquisa apresenta uma abordagem quantitativa, com a utilização do instrumento de coleta de dados com base no estudo de Sobrinho (2020). O questionário apresenta quatro blocos, divididos da seguinte forma: (i) Perfil e características dos gestores; (ii) Características das organizações analisadas; (iii) Fatores contingenciais; (iv) Práticas de Contabilidade Gerencial.

As questões sobre os fatores contingenciais foram investigadas de forma objetiva. Sobre a importância atribuída aos indicadores de práticas de orçamento, foi

utilizada uma escala do tipo Likert, contendo cinco pontos para cada indicador, considerando 01 para o grau mínimo e 05 para o grau máximo de importância.

A faixa etária, a escolaridade e o tempo de experiência profissional foram considerados como fatores contingenciais relacionados às características dos gestores. Para os fatores relacionados à empresa, consideraram-se o tempo de atuação no mercado, a estrutura hierárquica e o faturamento bruto anual. Quanto aos fatores relacionados às práticas de custeio e controle financeiro, utilizou-se o critério adotado para o grau de concordância com a adoção das práticas de custeio. Sobre as práticas alvo da pesquisa, foi realizada o questionamento do grau de adoção das seleções das seguintes práticas: (i) controle de estoque; (ii) custos e fixos e variáveis; (iii) avaliação de custo; (iv) custo meta; (v) custeio baseado em atividades; (vi) gestão de custos organizacionais; e (vii) *open book accounting*.

A análise dos dados foi realizada utilizando estatística descritiva e o teste de coeficiente de correlação de *Spearman*, considerando apenas as relações estatisticamente significativas ao nível de significância na ordem de 95% (p = 0,05). Para obtenção dos coeficientes fez-se o uso do *software JASP Team – Version 0.95.4.*

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 1 apresenta os resultados referentes ao uso das práticas de custeio e controle financeiro, de acordo com as respostas dos gestores investigados.

Tabela 1
Distribuição de frequência referente ao uso das práticas de custeio e controle financeiro

Práticas de Custeio e Controle Financeiro	Discordo Totalmente		Discordo Parcialmente		Neutro		Concordo Parcialmente		Concordo Totalmente	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Adota modelos de controle de estoque	1	3,23%	2	6,45%	2	6,45%	12	38,71%	14	45,16%
Desenvolve a separação entre os custos fixos e variáveis	0	00,00%	1	3,23%	1	3,23%	9	29,03%	20	64,51%
Realiza avaliação do custo da qualidade do produto	0	00,00%	1	3,23%	3	9,67%	8	25,81%	19	61,29%
Utiliza a metodologia do custo-meta	1	3,23%	2	6,45%	8	25,81%	8	25,81%	12	38,70%
Utiliza a metodologia do custeio baseado em atividade	1	3,23%	1	3,23%	11	35,48%	7	22,58%	11	35,48%

Fonte: elaborado pelos autores (2026).

De acordo com os resultados apresentados na Tabela 1, as práticas “desenvolve a separação entre os custos fixos e variáveis” (64,51%) e “realiza a

avaliação do custo da qualidade do produto" (61,29%) foram apontadas como as mais utilizadas pela maioria dos gestores. Outra prática que apresentou resultado significativo foi a "adoção de modelos de controle de estoque", visto que o percentual obtido representou 45,16% de concordância total e 38,71% de concordância parcial quanto à sua utilização, o que pode indicar ampla difusão dessa prática nos processos gerenciais. O mesmo se observa em relação à metodologia de custeio baseado em atividades (ABC), na qual 35,48% dos respondentes concordaram totalmente e 22,58% parcialmente, ao passo que 35,48% mantiveram-se neutros

Em síntese, os resultados obtidos apontam que as práticas tradicionais de custeio, como o controle de estoques e a separação de custos fixos e variáveis, são mais utilizadas, enquanto metodologias contemporâneas e estratégicas, como o custeio-meta e o custeio baseado em atividades, apresentam menor grau de utilização.

A Tabela 2 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis Características do gestor e Práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 2
Relação entre as características do gestor e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro

Práticas de Custeio e Controle Financeiro	Correlação		
	Idade	Escolaridade	Tempo de Atuação Profissional
Adota modelos de controle de estoque	- 0.001	0.296	0.139
Desenvolve a separação entre os custos fixos e variáveis	- 0.062	- 0.050	- 0.034
Realiza avaliação do custo da qualidade do produto	- 0.035	0.162	- 0.066
Utiliza a metodologia do custo- meta	**0.404***	- 0.041	**0.375***
Utiliza a metodologia do custeio baseado em atividade	**0.445***	- 0.234	0.246

Nota: * p < 0.05; ** p < 0.01; *** p < 0.001
Fonte: elaborado pelos autores (2026).

Na Tabela 2, a análise estatística demonstrou que a variável idade apresentou associação positiva e de magnitude moderada com práticas específicas de custeio, como a "utilização da metodologia do custo-meta" e a "utilização da metodologia do custeio baseado em atividades". Observa-se que, quanto maior a idade do gestor, maior a tendência de adoção dessas práticas. Esse achado vai ao encontro oposto dos resultados obtidos por Sobrinho (2020), que constatou que, quanto maior a idade do gestor, menor é a utilização dessas práticas. Tal divergência pode estar relacionada às diferenças entre os setores analisados, uma vez que um pertence ao ramo do comércio e o outro ao setor de prestação de serviços.

Quanto ao nível de escolaridade, não se observou correlação estatisticamente significativa com nenhuma das práticas investigadas. Esse resultado indica que, nesta amostra, a escolaridade formal não se configura como um fator determinante para a adoção das práticas de custeio e controle financeiro.

Por sua vez, a variável “tempo de atuação profissional” do gestor apresentou correlação positiva e moderada com a prática “utiliza a metodologia do custo-meta”, sugerindo que maior experiência profissional está associada a maior propensão de adoção dessa prática.

Dessa forma, os resultados sugerem maior propensão à adoção do custo-meta e do custeio baseado em atividades por gestores com maior idade ou maior experiência profissional, possivelmente por se tratar de técnicas que demandam maior capacidade analítica e integração entre áreas. Nessa perspectiva, encontram-se evidências empíricas nacionais, como em Bomfim, Callado e Callado (2018), que identificaram associação positiva entre idade e princípios do custeio-alvo em micro e pequenas empresas, especialmente no que se refere à precificação orientada ao mercado.

Em síntese, os resultados indicam que as associações significativas tendem a se concentrar nas características individuais do gestor, especialmente idade e experiência profissional, no que se refere à adoção de práticas como custo-meta e custeio baseado em atividades. Em contrapartida, a escolaridade não se mostrou um fator determinante para as práticas analisadas. Assim, é possível inferir que a experiência gerencial, advinda da idade e do tempo de atuação profissional, influencia a adoção dessas práticas.

A Tabela 3 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre os grupos de variáveis Características do gestor e Práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 3
Relação entre as características das empresas e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro

Práticas de Custeio e Controle Financeiro	Correlação		
	Tempo de Atuação no Mercado	Média de Receita Operacional Bruta do Ano	Característica da Estrutura Hierárquica
Adota modelos de controle de estoque	**0.498****	0.035	0.241
Desenvolve a separação entre os custos fixos e variáveis	0.146	- 0.078	- 0.224
Realiza avaliação do custo da qualidade do produto	0.111	- 0.216	- 0.341
Utiliza a metodologia do custo-meta	**0.429***	**- 0.426***	0.140
Utiliza a metodologia do custeio baseado em atividade	0.302	- 0.058	- 0.029

Nota: * p < 0.05; ** p < 0.01; *** p < 0.001
Fonte: elaborado pelos autores (2026).

Em linhas gerais, os resultados apresentados na Tabela 3 indicam, de forma predominante, associações fracas e não significativas. Dentre os achados, a variável “tempo de mercado” foi a que apresentou associação positiva com as práticas “adota modelos de controle de estoque” e “utiliza a metodologia do custo-meta”. Esse resultado diverge dos achados de Sobrinho (2020) e Andrade (2023), que identificaram que a variável “tempo de mercado”, quando relacionada às práticas de custeio e controle financeiro, não apresentou correlação estatisticamente significativa.

Observa-se, ainda, que a prática “utilização da metodologia do custo-meta” demonstrou associação negativa com a variável “receita operacional bruta anual”. Esse padrão sugere que o custo-meta é menos adotado ou menos utilizado em empresas com maior faturamento. Esse achado diverge dos resultados obtidos por Abdel-Kader e Luther (2008), que afirmaram que, quanto maior o porte das organizações, maior tende a ser a utilização de práticas modernas de contabilidade gerencial.

Infere-se, a partir dessas informações, que quanto maior o tempo de atuação da empresa, maior tende a ser a adoção de práticas de controle de estoque e da metodologia do custo-meta. Por outro lado, quanto maior o faturamento anual, menor tende a ser a adoção dessa metodologia. A Tabela 7 expõe os coeficientes de correlação obtidos entre as características dos gestores e o grau de uso ou importância de práticas de orçamento.

A Tabela 4 apresenta os resultados dos testes de correlação de *Spearman (r)*, entre o fator contingencial estratégia empresarial e as Práticas de custeio e controle financeiro.

Tabela 4
Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e a adoção das práticas de custeio e controle financeiro

Práticas de Custeio e Controle Financeiro / **Fator Contingencial Estratégia Empresarial**	Adota modelos de controle de estoque	Desenvolve a separação entre os custos fixos e variáveis	Realiza avaliação do custo da qualidade do produto	Utiliza a metodologia do **custo-meta**	Utiliza a metodologia do **custeio baseado em atividade**
Buscar elevada qualidade do produto ofertado	0.084	0.295	**0.497****	0.325	**0.366***
Oferecer suporte aos clientes do produto. Serviço Efetivo de Pós-venda	0.058	0.263	**0.721*****	**0.358***	0.274
Desenvolver características únicas do produto ofertado, buscando apresentar exclusividade	0.218	**0.420***	**0.420***	0.350	0.164
A imagem da marca da empresa ser melhor dentre a concorrência	0.337	0.179	0.326	0.307	0.183
Investir em pesquisa e desenvolvimento mais do que a concorrência	0.161	**0.388***	0.214	0.215	0.232
Possuir um preço de venda menor do que o da concorrência	0.056	0.047	-0.094	0.186	-0.106
A empresa busca focar em produtos e mercados que já atuam	0.052	0.248	0.117	-0.006	0.001
Ser pioneira no atendimento de novos mercados e oferta de novos produtos	0.094	0.286	0.290	**0.470****	0.342
Atender novos mercados e oferecer novos produtos após demonstração da sua viabilidade	0.057	0.284	0.324	**0.403***	0.295

Nota: * p < 0.05; ** p < 0.01; *** p < 0.001
Fonte: elaborado pelos autores (2026).

Na Tabela 4, analisa-se a relação entre o fator contingencial “estratégia empresarial” e as “práticas de custeio e controle financeiro” no setor de confecções. Observa-se que a única prática que não apresentou associação significativa foi a “adoção de modelos de controle de estoque”. Esse resultado pode indicar que essa prática é mais influenciada por condicionantes operacionais e logísticos. Além disso, em algumas empresas, o controle de estoque pode não ocorrer de forma estruturada, com o uso de instrumentos gerenciais, o que também contribui para explicar o achado.

Adicionalmente, a estratégia “possuir um preço de venda menor do que o da concorrência” não apresentou correlações positivas e significativas com nenhuma prática de custeio e controle financeiro. Esse resultado sugere que a competição por preço, especialmente em ambientes com margens reduzidas, pode levar à adoção de decisões mais táticas, baseadas na experiência e em ajustes rápidos, sem o uso estruturado de práticas gerenciais.

A prática que apresentou maior intensidade de associação foi a “avaliação do custo da qualidade do produto”, que demonstrou correlação significativa com a estratégia “oferecer suporte aos clientes do produto, com serviço efetivo de pós-venda” ($r = 0{,}721^*$). Além disso, essa dimensão estratégica também apresentou correlação significativa com a “utilização da metodologia do custo-meta”. Esses resultados indicam que organizações que oferecem maior suporte aos clientes tendem a dedicar mais atenção à avaliação do custo da qualidade do produto.

Destaca-se, ainda, a ocorrência de uma correlação praticamente nula ($r \approx 0{,}001$) entre a prática “utilização da metodologia do custeio baseado em atividades” e a estratégia “foco em produtos e mercados já atendidos pela empresa”.

Assim, conclui-se que as estratégias que apresentaram maior consistência foram aquelas relacionadas à diferenciação, especialmente no que se refere ao pós-venda, à qualidade e à inovação. A forte associação entre serviços de pós-venda e avaliação dos custos da qualidade do produto sugere que as empresas analisadas tendem a dedicar maior atenção à mensuração da qualidade como forma de retenção de clientes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tomada de decisão é frequentemente realizada pelos gestores das organizações e a contabilidade gerencial pode auxiliar neste processo. O presente trabalho teve como objetivo principal investigar a relação entre fator contingencial estratégia e a adoção de práticas de custeio e controle financeiro em empresas do setor de confecções localizadas em Caruaru, no estado de Pernambuco.

Com relação aos testes referentes às variáveis do perfil dos gestores percebeu-se a ocorrência de correlações estatisticamente significativas diretas dos fatores ‘idade’ e ‘tempo de experiência profissional’. Não obstante, em relação ao perfil das empresas percebeu-se a ocorrência de correlações estatisticamente significativas diretas dos fatores ‘Tempo de atuação no mercado’.

As práticas de custeio e controle financeiro mais frequentemente utilizadas são: “desenvolve a separação entre custos fixos e variáveis (64,51%)”, “Realiza avaliação do custo da qualidade do produto (61,29%)” e “adota modelos de controle de estoque (45,16%)”.

Nesse aspecto, associações entre estratégia e práticas de custeio e controle financeiro (09 das 45 disponíveis, representam 20% de correlações possíveis), é possível entender que os respondentes percebem a estratégia como não estando

diretamente associada às práticas de custeio e controle financeiro. Tal fato se retrata, pois, diante da informalidade do setor, acredita-se que os gestores neste segmento se guiam inicialmente por práticas informais, para a partir delas definir suas estratégias.

Com os resultados obtidos, pode-se inferir que os achados tendem a contribuir positivamente para o setor específico estudado. A partir do momento que se caracteriza o perfil dos respondentes, as empresas que compuseram os setores, o fator contingencial estratégia e a frequência de uso das práticas de custeio e controle financeiro para a tomada de decisão, são apresentados elementos para melhor compreender a realidade dessas organizações no atual contexto, servindo de base para reflexão sobre os desafios que porventura possam surgir no dia a dia, também evidenciados por meio das associações estatística e definindo parâmetros que auxiliem os usuários da informação contábil deste setor.

Como limitação de estudo, destaca-se que a análise dos resultados foi baseada na percepção dos respondentes do questionário, além disso, não é possível mensurar o grau de sinceridade das respostas. Outra limitação refere-se ao tamanho da amostra, que considera apenas 31 empresas, que corresponde a uma taxa de retorno de 15,27%. Para pesquisas futuras, indica-se ampliar o tamanho da amostra, bem como realizar análises comparativas com outras localidades, além de verificar outros fatores que possam se relacionar com a gestão empresarial no setor de confecções.

REFERÊNCIAS

Agência de Desenvolvimento Econômico de Pernambuco. (2025). *Análise da atividade de confecção em Pernambuco, 2023*. Disponível em: https://www.adepe.pe.gov.br/wp-content/uploads/2025/09/Analise-da-atividade-de-Confeccao-23.pdf, Acesso em: 11/01/2026.

Andrade, S. J. de, & Callado, A. L. C. (2024). Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais no setor industrial de Pernambuco: uma análise sobre práticas de avaliação de desempenho. *ABCustos, 19*(2), 71–97.

Andrews, K. R. (1971). *The concept of corporate strategy*. Homewood, IL: Dow Jones-Irwin.

Angonese, R., Lavarda, R. A. B., & Lavarda, C. E. F. (2013). O processo de implementação da estratégia: um estudo segundo os modelos de Hart (1992). *Revista Gestão & Tecnologia, 13*(1), 51–77.

Associação Brasileira da Indústria Têxtil e de Confecção. (2024b). *Perfil do setor*. Disponível em: https://www.abit.org.br/cont/perfil-do-setor, Acesso em: 11/01/2026.

Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.

Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2011). *Contabilidade gerencial* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.

Bandeira, H. T., & Callado, A. L. C. (2021). Fatores contingenciais e a importância atribuída aos indicadores de desempenho: uma análise em empresas de construção civil da cidade de Recife, PE. *RACE – Revista de Administração, Contabilidade e Economia, 20*(1), 35–62.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society, 28*(2–3), 127–168.

Costa, I. L. D. S., & Lucena, W. G. L. (2021). Princípios globais de contabilidade gerencial: a relação entre as práticas gerenciais e o desempenho de empresas brasileiras. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios, 23*, 503–518.

Donaldson, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. In S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nord (Orgs.), *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais* (v. 1, pp. 105–133). São Paulo: Atlas.

Dutra, A. R. C. S. (2019). *Adoção de artefatos gerenciais: um estudo empírico a partir da teoria da contingência no âmbito de empresas do setor hoteleiro de João Pessoa*. João Pessoa, PB. Dissertação de mestrado. Universidade Federal da Paraíba, 80 f.

Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting, 10*, 47–64.

Freitag, V. C., Almeida, K. K. N., & Lucena, W. J. G. (2021). Teoria da contingência. In K. K. N. Almeida & R. D. França (Orgs.), *Teorias aplicadas à pesquisa em contabilidade: uma introdução às teorias econômicas, organizacionais e comportamentais* (v. 1, cap. 4, pp. 85–110). João Pessoa: Editora UFPB.

Gorini, A. P. F. (2000). Panorama do setor têxtil no Brasil e no mundo: reestruturação e perspectivas. *BNDES Setorial*, (12), 17–50.

Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. São Paulo, SP. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo, 135 p.

Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie, 7*(1), 78–101.

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (1997). *Cost management* (2nd ed.). South-Western College Publishing.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2025). *Setor cultural ganha empresas, mas perde participação na economia em dez anos*. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/45489-setor-cultural-ganha-empresas-mas-perde-participacao-na-economia-em-dez-anos, Acesso em: 08/02/2026.

International Federation of Accountants. Financial and Management Accounting Committee. (1998). *International management accounting practice statement 1: management accounting concepts*. New York: International Federation of Accountants.

International Federation of Accountants. (1989). *International management accounting practice statement: management accounting concepts*. New York: International Federation of Accountants.

Iudícibus, S. de, Martins, E., & Carvalho, L. N. (2005). Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. *Revista Contabilidade & Finanças,*

16(38), 7–19.

Iudícibus, S. de. (2020). *Contabilidade gerencial: da teoria à prática* (7ª ed.). São Paulo: Atlas.

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1996). *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus.

Klein, L., & Almeida, L. B. (2017). A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. *Revista Universo Contábil, 13*(3), 90–119.

Kulkarni, V. (2017). Contingency theory. In C. R. Scott & L. Lewis (Eds.), *The international encyclopedia of organizational communication* (pp. 1–6). Chichester: Wiley.

Leite, E. G., Diehl, C. A., & Manvailer, R. H. M. (2015). Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. *Revista Universo Contábil, 11*(2), 85–107.

Machado, J. F. (2010). *Método estatístico*. São Paulo: Saraiva.

Marques, K. C. M., Souza, R. P., & Silva, M. Z. (2015). Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade, 12*(25), 117–136.

Moura, A. A. de, & Costa, D. de M. (2023). De Taylor a Guerreiro Ramos: uma jornada pelo processo evolutivo das principais teorias da administração. *Revista Destaques Acadêmicos, 15*(1), 131–147.

Nacimento, J. F., & Callado, A. L. C. (2019). Fatores contingenciais e indicadores de desempenho: um estudo no polo calçadista de Campina Grande – PB. *ABCustos, 14*(3), 116–142.

Oliveira, A. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ONGs) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting, 11*(1), 92–109.

Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society, 5*(4), 413–428.

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research, 31*(1), 45–62.

Porter, M. E. (1994). *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência* (8ª ed.). Rio de Janeiro: Campus.

Porter, M. E. (1996). What is strategy? *Harvard Business Review, 74*(6), 61–78.

Porter, M. E. (2001). Strategy and the internet. *Harvard Business Review, 79*(3), 62–78.

Ritta, C. de O., & Lavarda, C. E. F. (2017). Aspectos da produção científica sobre controle gerencial. *Revista de Administração FACES Journal, 16*(3), 106–124.

Reis, A. M. dos, & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, 7*(4), 355–371.

Ribeiro, R. R. M., Ferreira, F. N., Pavão, J. A., Borges, I. M. T., & Mattiello, K. (2021). Um estudo do orçamento público da Câmara Municipal de Marialva, Paraná, sob a perspectiva da teoria da contingência. *Brazilian Journal of Development, 7*(5), 52911–52933.

Ruschel, R. (2023). *Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno de municípios paranaenses*. Cascavel, PR. Dissertação de mestrado em Contabilidade. Universidade Estadual do Oeste do Paraná, 157 f.

Russo, P. T., & Parisi, C. (2017). Melhoria de desempenho em segmentos altamente competitivos: a gestão baseada em valor (GBV) na indústria têxtil brasileira. *Future Studies Research Journal: Trends and Strategies, 9*(1), 149–164.

Sá, C. B. de. (2021). *Fatores contingenciais e a utilização do custeio alvo: um estudo nas indústrias de confecções de Santa Cruz do Capibaribe – PE*. Recife, PE. Dissertação de mestrado em Controladoria. Universidade Federal Rural de Pernambuco, 178 f.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2013). *Estudo econômico do arranjo produtivo local de confecções do Agreste Pernambucano, 2012*. Disponível em: https://sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Estudo%20Economico%20do%20APL%20de%20Confeccoes%20do%20Agreste%20-%20%2007%20de%20MAIO%202013%20%20docx.pdf, Acesso em: 07/12/2025.

Silva, A. R., & Callado, A. L. C. (2018). Relações entre fatores contingenciais de empresas do setor da construção civil e a importância atribuída a indicadores de desempenho. *Revista Capital Científico, 16*(1), 112–129.

Sobrinho, S. L. (2020). *Práticas de contabilidade gerencial à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal Rural de Pernambuco, 96 f.

Souza, M. A., Lisboa, L. P., & Rocha, W. (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista Contabilidade & Finanças, 14*(32), 40–57.

Wadongo, B. I. (2014). *Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach*. Luton, United Kingdom. Thesis (Doctor of Philosophy in Management Accounting). University of Bedfordshire.