

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

KAMILLA ALVES BARRETO

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES CONTINGENCIAIS
EM AGROINDÚSTRIAS PARAIBANAS**

**JOÃO PESSOA – PB
2019**

KAMILLA ALVES BARRETO

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES CONTINGENCIAIS
EM AGROINDÚSTRIAS PARAIBANAS**

Linha de Pesquisa: Informação contábil para
usuários internos

Orientador: Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha
Callado.

**JOÃO PESSOA – PB
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

B273p Barreto, Kamilla Alves.

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES
CONTINGENCIAIS EM AGROINDÚSTRIAS PARAIBANAS / Kamilla
Alves Barreto. - João Pessoa, 2019.
83 f.

Orientação: ALDO LEONARDO CUNHA CALLADO.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Práticas de Contabilidade Gerencial. 2. Fatores
Contingenciais. 3. Agroindústrias. I. CALLADO, ALDO
LEONARDO CUNHA. II. Título.

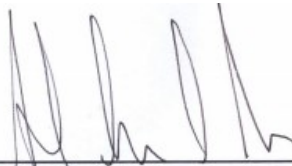
UFPB/BC

KAMILLA ALVES BARRETO

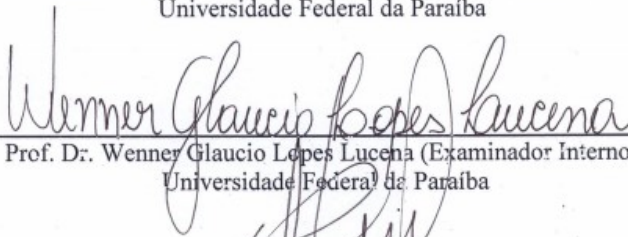
**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E FATORES CONTINGENCIAIS
EM AGROINDÚSTRIAS PARAIBANAS**

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

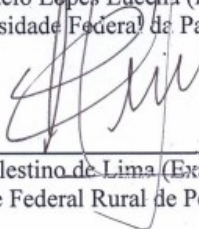
COMISSÃO EXAMINADORA



Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado (Orientador)
Universidade Federal da Paraíba



Prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena (Examinador Interno)
Universidade Federal da Paraíba



Prof. Dr. Adilson Celestino de Lima (Examinador Externo)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

*A minha família, como agradecimento
ao amor, dedicação e valores transmitidos.
Dedico.*

AGRADECIMENTOS

Primeiro de tudo, gostaria de agradecer a Deus por me guiar, iluminar e me dar tranquilidade para seguir em frente com os meus objetivos a quem devo toda a evolução de conhecimento contido nestas páginas.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado, por toda a paciência, empenho e sentido prático com que sempre me orientou neste trabalho e em todos aqueles desenvolvidos por mim durante as disciplinas e artigos do mestrado. Foi um anjo em minha vida, muito obrigada por me ter corrigido quando necessário sem nunca me desmotivar.

A minha família, em especial minha mãe, minha avó e meus irmãos Gabriela e Kaio, meu infinito agradecimento por sempre acreditaram em minha capacidade e me acharam A MELHOR de todas, mesmo não sendo. Isso só me fortaleceu e me fez tentar, não ser A MELHOR, mas a fazer o melhor de mim. Obrigada pelo amor incondicional!

A Ítalo da Costa Leite, por ter sido mais que um companheiro, por ser meu porto seguro em momentos que eu me sentia fraca e desmotivada. Sei que não foi fácil compreender minha decisão em seguir a carreira acadêmica, agradeço por ainda assim respeitar, incentivar, me apoiar e por sempre desejar o melhor para mim.

A Diego Mentor Andrade Galvão, por ter sido meu grande incentivador e apoiador da carreira acadêmica, por estar sempre disponível a me ajudar, não importando o dia ou horário, minha eterna gratidão.

A Katia Elizabete Galdino, por reconhecer a importância da busca pelo conhecimento, por ser exemplo de ser humano e profissional, por ser minha intercessora e por me permitir flexibilidade no trabalho para que eu conseguisse chegar até aqui.

Aos meus colegas de mestrado Aluska Ramos de Lira, José Ricardo Revorêdo da Silva e Francisco Alves de Souza Neto, os melhores que eu poderia ter, por compartilharem comigo as aflições e alegrias, vocês fazem parte dessa conquista.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB, aos professores e às secretárias por toda dedicação e empenho, são os grandes responsáveis por todo o sucesso da turma.

A tantos outros familiares, amigos, e pessoas que Deus colocou direta e indiretamente em minha vida, a todos o meu MUITO OBRIGADA!!!

RESUMO

O objetivo deste estudo é investigar a relação de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial, no setor agroindustrial do estado da Paraíba-PB. Como metodologia foi utilizada uma survey por meio de questionário estruturado, com perguntas abertas e fechadas efetuadas pela pesquisadora em entrevista com os representantes do empreendimento investigado, obtendo como amostra trinta e duas agroindústrias. O questionário foi composto por 84 questões, divididas em 4 blocos, nos quais foi solicitado ao respondente para que selecione dentre as assertivas a que melhor atende a sua percepção acerca do tema. A análise dos dados se deu através de estatística descritiva a partir de observação de frequências, análise inferencial de correlação e análise de Clusters utilizando software estatístico e o teste de V de Cramer, com nível de significância de 5%. Como resultados, foi possível perceber que a gestão das empresas pesquisadas está mais relacionada ao uso de práticas tradicionais. As práticas de fluxo de caixa, ponto de equilíbrio, análise da lucratividade do produto e lucratividade do segmento, classificadas como informações para a tomada de decisões, destacam-se entre as práticas com a maior percepção de adoção. Já o Balanced Scorecard e o Economic Value Added (EVA), foram dentre todas as práticas de contabilidade gerencial, as que apresentaram o menor índice de adoção. Percebeu-se o aumento da adoção das práticas de contabilidade gerencial em agroindústrias que estão inseridas em ambientes estáveis, detentoras de alta tecnologia, de médio e grande porte, com estrutura funcional e com estratégia voltada para a diferenciação. A adoção de práticas tradicionais prevalece nos diferentes clusters, no entanto elevam-se os níveis de adoção de práticas modernas em agrupamentos de agroindústrias inseridas em ambientes mais estáveis, de alta tecnologia ou de maior porte.

Palavras-Chave: Práticas de Contabilidade Gerencial. Fatores Contingenciais. Agroindústrias.

ABSTRACT

The objective of this study is to investigate the relation of contingency factors in the adoption of management accounting practices in the agroindustrial sector of the state of Paraíba-PB. As a methodology was used a survey through a structured questionnaire, with open and closed questions made by the researcher in an interview with the representatives of the enterprise investigated, obtaining as a sample thirty-two agroindustries. The questionnaire was composed of 84 questions, divided into 4 blocks, in which the respondent was asked to select among the assertions that best meets their perception about the topic. Data analysis was done through descriptive statistics from frequency observation, inferential correlation analysis and Cluster analysis using statistical software and the Cramer V test, with a significance level of 5%. As results, it was possible to perceive that the management of the companies surveyed is more related to the use of traditional practices. The practices of cash flow, break-even, analysis of product profitability and profitability of the segment, classified as information for decision making, stand out among the practices with the highest perception of adoption. The Balanced Scorecard and the Economic Value Added (EVA) were among all the managerial accounting practices, the ones which presented the lowest rate of adoption. It was noticed the increase in the adoption of management accounting practices in agroindustries that are inserted in stable environments, possessing high technology of medium and large size, with functional structure and strategy focused on differentiation. The adoption of traditional practices prevails in the different clusters, however, the levels of adoption of modern practices in groups of agroindustries inserted in more stable, high technology or larger environments are raised.

Keywords: Management Accounting Practices. Contingency Factors. Agroindustries.

RESUMEN

El objetivo de estudio es investigar la relación de factores contingentes en la adopción de prácticas de contabilidad gerencial, en el sector Agroindustrial del municipio de Paraíba – PB. Como metodología se utilizó un *survey* (encuesta) por medio de cuestionarios estructurados, con preguntas abiertas y cerradas efectuadas por la investigadora en entrevista con los representantes del emprendimiento investigado, obteniendo como muestra treinta y dos agroindustrias. El cuestionario fue compuesto por 84 preguntas, divididas en 4 bloques, en los cuales se solicitó al respondedor para que seleccione entre las asertivas a las que mejor atiende su percepción acerca del tema.. El análisis de datos se dio por medio de estadística descriptiva a partir de observaciones de frecuencias, análisis inferencia de correlación y análisis de *Clusters* utilizando software estadístico y el teste de V de *Cramer*, con un nivel de significancia del 5%. Con los resultados, fue posible darse cuenta que la gestión de las empresas encuestadas están más relacionadas al uso de prácticas tradicionales. Las prácticas de flujo de caja, punto de equilibrio, análisis de rentabilidad del producto y rentabilidad del segmento, clasificadas como informaciones para la toma de decisiones, se destacan entre las prácticas con mayor percepción de adopción. En el caso de *Balanced Scorecard* y *Economic Value Added (EVA)*, fueron entre todas las practicas de contabilidad gerencial, que presentaron el menor indicie de adopción. Se noto el aumento de adopción de prácticas contables gerencial en Agroindustrias que están inseridas en ambientes estables, detentoras de alta tecnología de medio y grande porte, con estructuras funcionales y con estrategia orientada a la diferenciación. La adopción de prácticas tradicionales predomina en los diferentes *Clusters*, sin embargo suben los niveles de adopción de prácticas modernas en agrupamiento de Agroindustrias insertadas en ambientes más estables, de alta tecnología o de mayor porte.

Palabras Claves: Prácticas de Contabilidad Gerencial. Factores de Contingencias. Agroindustrias.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Regiões geográficas das empresas da amostra	40
Tabela 2. Segmento de atuação das agroindústrias da amostra.....	41
Tabela 3. Idade das empresas da amostra.....	41
Tabela 4. Número de funcionários/ Porte da Empresa.....	42
Tabela 5. Existência de departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial	42
Tabela 6. Gênero dos gestores.....	43
Tabela 7. Idade dos respondentes.....	44
Tabela 8. Escolaridade dos respondentes.....	44
Tabela 9. Função desempenhada na agroindústria pelos respondentes.....	45
Tabela 10. Período de atuação dos respondentes na agroindústria	45
Tabela 11. Práticas de contabilidade gerencial de primeiro estágio.....	46
Tabela 12. Práticas de contabilidade gerencial de segundo estágio	47
Tabela 13. Práticas de contabilidade gerencial de terceiro estágio	48
Tabela 14. Práticas de contabilidade gerencial de quarto estágio	50
Tabela 15. Práticas de contabilidade gerencial por níveis de percepção de adoção.....	51
Tabela 16. Fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial.....	53
Tabela 17. Fatores que restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial.....	54
Tabela 18. Relação entre o fator contingencial ambiente organizacional e a percepção de uso das práticas	57
Tabela 19. Relação entre o fator contingencial tecnologia e a percepção de uso das práticas.....	59
Tabela 20. Relação entre o fator contingencial porte empresarial e a percepção de uso das práticas...	61
Tabela 21. Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e a percepção de uso das práticas	63
Tabela 22. Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e a percepção de uso das práticas	65

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Clusters definidos para o fator contingencial ambiente organizacional.....	56
Quadro 2. Clusters definidos para o fator contingencial tecnologia	58
Quadro 3. Clusters definidos para o fator contingencial porte empresarial	60
Quadro 4. Clusters definidos para o fator contingencial estrutura organizacional.....	62
Quadro 5. Clusters definidos para o fator contingencial estratégia empresarial	64

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades (ABC)
CEPEA	Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada
CNA	Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil
EMATER	Empresa De Assistência Técnica E Extensão Rural
FIEPB	Federação das Indústrias do Estado da Paraíba
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>International Federation Of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
PIB	Produto Interno Bruto
SENAR	Serviço Nacional De Aprendizagem Rural

SUMÁRIO

1. CONTEXTUALIZAÇÃO.....	14
1.1. Definição do problema de pesquisa.....	17
1.2. Objetivos	17
1.3. Justificativa	18
2. REVISÃO DA LITERATURA	20
2.1 Teoria da Contingência.....	20
2.1.1 Fator contingencial ambiente o organizacional	22
2.1.2 Fator contingencial tecnologia	24
2.1.3 Fator contingencial porte empresarial	24
2.1.4 Fator contingencial estrutura organizacional.....	25
2.1.5 Fator contingencial estratégia empresarial.....	26
2.2 Contabilidade Gerencial.....	27
2.2.1 Práticas de Contabilidade Gerencial.....	28
2.2 A contabilidade gerencial sob uma abordagem contingencial	30
2.3 Evidências Empíricas	32
3. METODOLOGIA	35
3.1. População e amostra.....	35
3.2. Instrumento de coleta de dados	35
3.3. Procedimentos de coleta e análise de dados.....	37
4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	39
4.1 Caracterização das empresas participantes.....	39
4.2 Perfil do profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial .	43
4.3 Práticas de contabilidade gerencial adotadas nas agroindústrias	46
4.3.1 Percepção do uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial	46
4.3.2 Percepção do uso de práticas modernas de contabilidade gerencial	48
4.3.3 Níveis de percepção do uso de práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias	50
4.3.4 Fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias da amostra.....	53
4.4 RELAÇÃO DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA GESTÃO DAS AGROINDÚSTRIAS	55
4.4.1 Relação do ambiente organizacional na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial	56
4.4.2 Relação da tecnologia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial.....	58
4.4.3 Relação do porte empresarial na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial ...	60

4.4.4 Relação da estrutura organizacional na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial	62
4.5 Relação da estratégia empresarial na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial	64
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS	70
APÊNDICE A	78

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Atualmente as pesquisas acadêmicas investigam a adoção de práticas de contabilidade gerencial a partir de diferentes contextos e abordagens. Uma dessas abordagens vem considerando a contabilidade gerencial como uma prática, tendo em vista que a mesma está voltada para subsidiar uma melhor utilização dos recursos econômicos das empresas e a sua utilização no processo de tomada de decisão atende a demandas gerenciais voltadas para a formação de preços, realização de investimentos, projeção de orçamentos, dentre outras (AHRENS, 2018).

Nesse contexto, pesquisas direcionadas à caracterização e adoção das práticas têm se tornado relevante por investigar a aderência do arcabouço conceitual disponibilizado pela ampla e variada literatura e sua relação com fatores baseados na Teoria da Contingência. Esses fatores intervêm no comportamento organizacional e devem ser explorados para melhorar o poder explicativo da relação teoria-prática na contabilidade gerencial. A contabilidade gerencial é uma ciência social definida por um pluralismo de abordagens e hospeda uma multiplicidade de paradigmas (VOLLMER, 2009).

A contabilidade gerencial tem como principal objetivo o auxílio aos gestores na tomada de decisões, com foco de controlar, planejar e corrigir as falhas existentes da organização, proporcionando uma visão ampla e concisa (RODRIGUES; MILAN, 2017). A contabilidade gerencial está voltada para a utilização de informações pelos administradores e gestores da empresa e está diretamente ligada ao processo de identificação, mensuração, acumulação, análise e interpretação das informações financeiras e contábeis para uso no processo de tomada de decisão, pressupondo o planejamento, avaliação e controle de dados decorrentes dos fatos existentes na empresa, a fim de que possa assegurar e contabilizar o uso correto e apropriado dos dados.

Em um ambiente competitivo, as empresas buscam maneiras para alcançar vantagens com a utilização de práticas de contabilidade gerencial para auxiliar o processo de tomada de decisão. Essa situação também é observada no contexto do agronegócio, em especial nas agroindústrias, que também necessitam adaptar-se ao mercado globalizado para se manterem competitivas.

Para fins desta pesquisa, o agronegócio deve ser entendido como um processo, na produção agrícola, florestal ou pecuária, no qual é inserida uma série de tecnologias e biotecnologias para alcançar níveis elevados de produtividade, sendo necessário que

alguém ou uma empresa forneça tais elementos. A esse processo de transformação são agregados novos integrantes do agronegócio que correspondem às agroindústrias responsáveis pelo processamento da matéria-prima.

A agroindústria realiza a transformação dos produtos primários em secundários e é considerada como pessoa jurídica, cujas atividades econômicas podem incluir industrialização de produção própria ou aquisição de produção de terceiros (MORAWSKI et al., 2017). Pode-se considerar industrialização, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo ((BUSCH et al., 2015).

O agronegócio é imprescindível para a economia brasileira. De acordo com o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2019), as exportações atingiram o valor recorde nominal de US\$ 101,69 bilhões em 2018, com crescimento de 5,9% em relação aos US\$ 96,01 bilhões exportados em 2017. O recorde anual anterior ocorreu em 2013, quando o país exportou US\$ 99,93 bilhões em produtos do setor (MAPA, 2019).

Cálculos do CEPEA (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada), da Esalq/USP, realizados em parceria com a CNA (Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil) indicam que, em termos de produção, as projeções para o ano de 2019 seguem apontando crescimento em todos os segmentos. O PIB-volume do agronegócio deve crescer 2% em 2019, as altas de 2018 foram de 4,48% para insumos, de 0,97% para o segmento primário, de 3,06% para a agroindústria e de 2,91% para os agrosserviços.

Esse aumento se deve, principalmente, à queda menos acentuada nos volumes e nos preços do segmento agroindustrial, na comparação anual. Esse resultado atrela-se principalmente à melhora na relação de preços para o ramo, especificamente na agroindústria e nos agrosserviços (CEPEA, 2018).

No Estado da Paraíba, local objeto da presente pesquisa, a produção rural possui destaque e representação notória no Produto Interno Bruto Estadual, com ênfase na exportação de produtos para países da Europa, que juntamente com as demais atividades econômicas contribuiu na economia gerando quase US\$ 59 bilhões de reais apenas em 2018 (IBGE, 2019).

Segundo a Associação dos Plantadores de Cana da Paraíba (ASPLAN, 2018), a atividade sucroalcooleira representa uma das maiores fontes de geração de emprego do Estado, uma vez que esta é uma atividade intensiva de mão de obra, sendo a Paraíba uma das maiores produtoras de cachaça alambique do País.

A agroindustrialização tem surgido como opção promissora no beneficiamento dos produtos agrícolas e, conseqüentemente, agregando valor a estes, além de absorver os trabalhadores rurais, permitindo-lhes incrementar sua renda.

É relevante o impacto social e econômico do agronegócio brasileiro. Segundo dados disponibilizados pelo Ministério do Trabalho e pelo CEPEA, são 19 milhões de pessoas ocupadas no segmento, o que corresponde a quase 10% da população brasileira. Além disso, todas as regiões brasileiras participam desse contingente, com profissionais que atuam nas diferentes áreas da cadeia produtiva, contribuindo com 21,6% da formação do produto interno bruto do país no ano de 2017 (CEPEA, 2018).

O crescimento do agronegócio é destaque, com bom desempenho nos ganhos e na competitividade das exportações nacionais, sobretudo, relacionado aos impactos das tecnologias introduzidas nos sistemas agropecuários, que geraram intensificação e aumento da produtividade (IPEA, 2018).

Apesar da relevante contribuição do agronegócio na economia do Brasil, vale ressaltar que mesmo com o crescimento do setor, os produtores e empresários enfrentam problemas na gestão dos negócios, merecendo assim destacar a importância da contabilidade gerencial neste setor (BRASIL, 2016; CEPEA, 2018).

Fatores como escassez de recursos, surgimento de novas tecnologias em equipamentos e insumos, conjugados com as modificações no hábito alimentar da população, podem levar os produtos a se tornarem pouco atrativos e/ou mais caros levando a uma mudança na expectativa do consumidor.

No contexto do agronegócio, essa dinâmica envolve e orienta a competitividade das empresas para aumentar a demanda de seus produtos e obterem maiores margens de contribuição (CYRILLO, 2010). O agronegócio vem crescendo e se consolidando ao longo do tempo ocupando um papel central no desenvolvimento do país como provedor de mão de obra, excedentes comercializáveis, alimentos ou matérias-primas, tanto para o mercado doméstico quanto para a exportação (MARANHÃO; VIEIRA FILHO, 2016).

Na Paraíba, o agronegócio é responsável por cerca de 30% do PIB. Esse quantitativo é composto não só da produção no campo, mas também da comercialização de insumos, de veículos, tratores e todos os serviços diretamente ligados ao ambiente rural, segundo dados da Federação da Agricultura e Pecuária da Paraíba (FAEPA, 2016).

Diante do exposto, percebe-se a relevância e representatividade do agronegócio, em especial a agroindústria, no contexto brasileiro e paraibano. No entanto, algumas

pesquisas apontam o aumento na extinção destes estabelecimentos, motivado também, por deficiências na gestão (BIALOSKORSKI, 2012).

Considerando que há fatores baseados na Teoria da Contingência, como o ambiente, a tecnologia, o porte, a estrutura e a estratégia, que intervêm no comportamento organizacional, as agroindústrias devem dispor de uma gestão eficiente para manter os padrões de crescimento e desenvolvimento.

1.1. Definição do problema de pesquisa

Por todo o exposto, é perceptível a relevância e representatividade que o agronegócio possui para a economia do estado da Paraíba. Em oposição a esse fato, percebe-se uma ausência de estudos desenvolvidos no contexto do agronegócio, apesar da sua relevância econômica e social.

Diante disso, considerando que as indústrias associadas a esta atividade econômica devem dispor de uma gestão eficiente para manter os padrões de crescimento e desenvolvimento, a literatura apresenta a gestão como uma das principais dificuldades nessas sociedades e que há fatores baseados na Teoria da Contingência que intervêm no comportamento organizacional e devem ser explorados para melhorar o poder explicativo da relação teoria-prática na contabilidade gerencial (ESPEJO, 2008).

Sendo assim, o presente estudo busca responder a seguinte problemática de pesquisa: Qual a relação entre fatores contingenciais e a adoção de práticas de contabilidade gerencial por agroindústrias localizadas no estado da Paraíba-PB?

1.2. Objetivos

Objetivo geral

Com a finalidade de responder ao problema de pesquisa, considerou-se como objetivo geral deste estudo, investigar a relação de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial por agroindústrias paraibanas.

Objetivos específicos

Para o atendimento do objetivo geral proposto neste estudo, são formulados os seguintes objetivos específicos:

- i. Caracterizar o perfil das empresas e dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial nas agroindústrias investigadas;
- ii. Investigar a percepção dos gestores quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias investigadas e os fatores que motivam e/ou restringe a utilização; e
- iii. Analisar a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia) nas agroindústrias investigadas.

1.3. Justificativa

O agronegócio tem importante participação na economia brasileira, sendo responsável por 21,6% do PIB e envolvendo 19 milhões de pessoas ocupadas no segmento, das quais mais 4 milhões estão ligadas a agroindústria (CEPEA, 2018). A análise da associação ou influência da Teoria Contingencial na adoção das práticas de contabilidade gerencial contribui no apoio à gestão dessas empresas, por compreender em que condições ou situações cada prática de contabilidade gerencial é mais empregada, pode proporcionar aos gestores importantes informações no sentido de delinear sistemas mais ajustados à realidade dessas empresas.

Se comparada as pesquisas internacionais, a pesquisa sobre a Teoria da Contingência no contexto brasileiro ainda pode ser considerada modesta. As pesquisas até então identificadas, buscaram investigar a influência dos fatores contingenciais no desenho e uso de sistemas de controle gerencial, nos atributos do sistema de contabilidade gerencial, no sistema orçamentário e quanto à adoção das práticas de controladoria (GUERRA, 2007; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; DUTRA, 2014; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015; IMLAU, 2015). Há carência de estudos nacionais que analisem a influência de aspectos internos e externos ao ambiente na gestão justifica a elaboração de novas pesquisas sobre o tema no Brasil.

Desse modo, na medida em que o aprofundamento de pesquisas considerando a Teoria Contingencial permite identificar os contextos específicos em que cada modelo

de gestão contábil é mais apropriado, a presente investigação representa uma contribuição no contexto empresarial. Observar em que situação cada atributo associado à contabilidade gerencial é mais utilizado permite às organizações delinear sistemas mais ajustados à sua realidade e melhor preparados no apoio ao processo de gestão empresarial.

A visão contingencial defende que diferentes ambientes requerem diferentes desenhos nos planos estratégicos e nas estruturas organizacionais, que por sua vez, termina por impactar a forma como o sistema de contabilidade gerencial é organizado. Variações no ambiente ou na tecnologia conduzem a variações na estratégia, na estrutura e nos demais componentes organizacionais.

A finalidade dos estudos desta teoria é analisar as relações entre estas variáveis, definindo padrões de comportamento e de configuração entre as mesmas. Dessa forma, uma contribuição da pesquisa também consiste em divulgar e estimular outros pesquisadores a conduzir e/ou desenvolver estudos associando a Teoria da Contingência no contexto agroindustrial.

Segundo dados disponibilizados pela EMATER-PB (2017), SENAR-PB (2018) e FIEPB (2018), a agroindústria é representada por mais de 300 empreendimentos na Paraíba. Dessa maneira, pesquisar sobre as práticas de contabilidade gerencial no setor agroindustrial, se justifica à medida em que a pesquisa contempla um conjunto de informações relacionadas ao atual cenário da gestão dessas empresas na Paraíba, permitindo aos órgãos representativos e outros usuários conhecerem as necessidades e deficiências enfrentadas pelos gestores no processo de tomada de decisão. Dessa forma, existe a possibilidade de fornecer subsídios para implementar ações que visem à qualificação e aprimoramento da gestão destas organizações.

Sendo assim, a análise da relação da Teoria Contingencial na adoção das práticas de contabilidade gerencial contribui para o apoio à gestão das agroindústrias, somado ao fato da contabilidade gerencial ser pouco explorada sob o foco da abordagem contingencial. Tem-se como intuito também contribuir com a construção do conhecimento voltado para a contabilidade gerencial no cenário brasileiro, gerando informações sobre quais os contextos em que determinadas práticas são mais adotadas nas empresas, podendo contribuir com a gestão de empresas brasileiras.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Teoria da Contingência

A Teoria da Contingência é uma abordagem do estudo do comportamento organizacional em que são dadas explicações sobre como fatores contingentes influenciam o *design* e a função das organizações. A suposição subjacente à teoria da contingência é que nenhum tipo único de estrutura organizacional é igualmente aplicável a todas as organizações (ISLAM, 2012).

A teoria da contingência está inserida dentro do contexto da mudança ambiental evolucionária, isto é, baseado na crença de que organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradativa, requerendo uma mudança organizacional em conjunto (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007).

A origem da Teoria da Contingência é datada do final da década de 1950 e início da de 1960, consubstanciando grande amplitude de estudo das questões que foram iniciadas pela Escola Sistêmica, produzindo um paradigma para a análise da estrutura das organizações a partir da premissa de que não há uma estrutura aplicável a todas elas em todas as situações (OLIVEIRA, 2008). Dessa forma, as organizações precisam adequar sua estrutura as contingências de seu meio.

Segundo Cury (2000), foi do somatório de várias teorias, estudos e pesquisas que resultou a abordagem contingencial. A partir da sistematização das primeiras pesquisas sobre organizações empresariais, diversas abordagens foram surgindo e se candidatando a substituir ou até mesmo complementar as características não abordadas pelas anteriores.

As variações no ambiente ou na tecnologia conduzem a variações na estratégia, na estrutura e nos demais componentes organizacionais. Sendo assim, a visão contingencial argumenta que diferentes ambientes requerem diferentes desenhos nos planos estratégicos e nas estruturas organizacionais que, por sua vez, termina por impactar a forma como o sistema de contabilidade gerencial é organizado (GUERRA, 2007). A Teoria da Contingência, também conhecida como teoria situacional, tem por objetivo analisar as relações entre estas variáveis, definindo padrões de comportamento e de configuração entre as mesmas.

As empresas que possuem estrutura organizacional adequada aos fatores situacionais, como ambiente, estratégia e tecnologia, tendem a superar em desempenho as que não possuem este ajuste (DONALDSON, 1999). Diante disso, torna-se pertinente entender quais características do sistema de contabilidade gerencial são encontradas nos arranjos entre as variáveis situacionais com maiores níveis de adequação.

Estudos como os de Burns e Stalker (1961), Woodward (1965), Lawrence e Lorsch (1967) e Chandler (1990) foram os pioneiros na busca pelo entendimento sobre como variáveis contingenciais (como ambiente, tecnologia e estratégia) impactavam a estrutura organizacional das empresas, o que levou ao surgimento da Teoria Contingencial. Esta teoria representa um avanço em relação à teoria sistêmica, uma vez que conseguiu definir, mensurar e operacionalizar as variáveis de pesquisa (BERNARDES; MARCONDES, 2003).

Segundo Lacombe e Heilborn (2003), a Teoria da Contingência parte da premissa de que as condições do ambiente é que causam as transformações no interior das organizações. Deste modo, veio de oposto os conceitos universalistas das teorias anteriores, onde havia uma melhor forma (*the best way*) de se organizar que se aplicava a qualquer empresa. Agora, a proposta é “tudo depende”. A melhor forma de se organizar dependeria das características situacionais com as quais a organização estivesse inserida (MORGAN, 2006).

Na visão da abordagem contingencial, alguns elementos são indispensáveis. Entre eles, tem-se a importância dos fatores situacionais, onde estão inseridos fatores externos ou ambientais (contingências) e os fatores internos ou organizacionais. Os fatores externos ou ambientais, determinados tradicionalmente como variáveis independentes e tendo o ambiente externo e a tecnologia como seus dois representantes, a organização acaba por não exercer qualquer forma de controle, lhe restando, reagir às suas variações.

A Teoria da Contingência busca compreender o modo pelo qual as empresas funcionam em diferentes condições, que variam de acordo com o ambiente em que elas estão inseridas. Essas condições são influenciadas de acordo com seu ambiente externo que podem ser consideradas ameaças ou oportunidades e que influenciam a estrutura e os processos internos das organizações (BEUREN; FIORENTIN, 2014).

Nos fatores internos ou organizacionais, generalizados como variáveis dependentes ou intervenientes, a organização exerce amplo controle, sendo compostos

por diversos elementos como estratégia, estrutura organizacional, tamanho, cultura e sistema de contabilidade gerencial. Logo, em âmbito geral, o objetivo da Teoria da Contingência é encontrar a relação entre o desenvolvimento dos sistemas e as contingências específicas (MACOHON; SCARPIN; ZITTEI, 2015).

A Teoria da Contingencia defende que os resultados de uma organização são consequências de um ajuste ou combinação entre dois ou mais fatores. A premissa é que um ajuste entre certos componentes de uma organização e certas contingências melhore o desempenho. Donaldson (2014) define que esses fatores são: o ambiente, o tamanho da organização e a estratégia e coloca em dúvida se a tecnologia realmente é um fator. Por seu turno, Çakir (2012) acrescenta a esses o fator tecnologia.

Por não existir uma única forma de melhor organizar as organizações, a abordagem contingencial torna-se dinâmica. Sendo assim, Otley (1994) confere que o contexto das organizações contemporâneas requer flexibilidade, adaptação e contínuo aprendizado, e que os sistemas de controles gerenciais devem acompanhar este dinamismo.

De fato, pode-se sugerir que toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente, na medida em que busca descobrir quando técnicas específicas podem ser mais apropriadas para determinadas organizações em suas circunstâncias específicas (OTLEY, 2016).

As contingências sempre irão existir, pois fazem com que as empresas se adaptem a novas situações. Contudo, não é necessário que uma contingência ocorra para que o processo de gestão sofra modificações. A abordagem da contingência deve observar direções do sistema contábil que estão associados com certas circunstâncias definidas e demonstrar uma combinação adequada.

2.1.1 Fator contingencial ambiente o organizacional

De todas as variáveis utilizadas nos estudos originais da teoria da contingência relacionada à estrutura organizacional, a que tem ganhado a maior atenção na área de contabilidade gerencial é a da incerteza ambiental (OTLEY, 2016). Em uma organização, o ambiente é representado pelo conjunto de forças, ou variáveis externas que, de algum modo afetam o seu desempenho (TEIXEIRA, 2011).

A definição de ambiente utilizada por Hall (1984) estabelece que seja todos os fenômenos que são externos à população em estudo e que a influenciam potencial ou realmente. Ainda segundo Hall (1984), quanto mais uma organização depende de seu ambiente, mais vulnerável ela é.

De acordo com Frezatti (2009), ambientes mais turbulentos e hostis demandam dos gestores das organizações a adoção de sistemas formais de controle, tais como o orçamento. Já ambientes incertos, demandam sistemas de controle financeiros mais flexíveis e baseados em relações interpessoais.

Diante do exposto, uma organização com sólidos recursos financeiros é menos vulnerável às flutuações econômicas do que outra que não tenha as mesmas reservas financeiras. Em contrapartida, organizações mais vulneráveis, embora enfrentem um risco maior de fracasso, são mais adaptáveis ao ambiente e têm maior probabilidade de desenvolver inovações passíveis de serem benéficas em longo prazo.

A percepção de ambiente pela organização não é feita de forma objetiva e descritiva, mas sim de modo interpretativo pelos indivíduos que a integram. Sendo assim, cada organização assume uma percepção ambiental diferente da outra, baseada em suas experiências, expectativas, convicções, motivações, posições hierárquicas, enfim, das formas de pensar dos membros que a administram (GUERRA, 2007).

O ambiente é uma fonte de incertezas, mas a incerteza também pode surgir das atividades internas da organização. Embora essa incerteza possa ser vista como uma medida muito subjetiva, também se pode argumentar que esse é o aspecto mais relevante, ou seja, a incerteza percebida pelos indivíduos pode afetar diretamente seu comportamento.

O construto utilizado nesse estudo para definir a variável ambiente foram as características propostas por Hansen e Van der Stede (2004), que analisam a variável ambiente quanto às características de previsibilidade, estabilidade e rapidez das mudanças, a saber: a) atitudes da concorrência; b) competição por mão de obra; c) competição por compra de insumos; d) tecnologia aplicada ao processo produtivo das empresas do setor; e) restrições legais, políticas e econômicas; e f) gostos e preferências do cliente.

2.1.2 Fator contingencial tecnologia

A definição de tecnologia abordada por Chenhall (2003) é o modo pelo qual a organização opera, ou seja, como transforma seus recursos em produtos ou serviços. Ainda segundo o mesmo autor, a tecnologia refere-se a como os processos de trabalho das organizações operam, incluindo *hardware*, *software*, pessoas, materiais e conhecimento.

Os recursos envolvem gerenciamento da cadeia de suprimentos, troca de informação eletrônica, armazenamento de dados, gerenciamento da relação com o cliente (CRM) e comércio eletrônico (HYVÖNEN, 2007). No fator tecnologia se destacam os aspectos relacionados à análise da tecnologia ou mecanismos utilizados por outros e as escolhas tecnológicas da empresa. De acordo com Çakir (2012), a estrutura mecanicista (hierárquico) encaixa processos de rotinas tecnológicos. Enquanto que uma estrutura orgânica (participativa) acomoda processos tecnológicos não rotineiros.

A implementação da tecnologia é uma forma em que organizações podem responder às crescentes solicitações de clientes por qualidade, flexibilidade e confiabilidade do fornecimento de produtos. Sendo assim, a tecnologia refere-se à forma que uma organização opera, ou seja, como ela transforma insumos em produtos, e neste procedimento inclui *hardware* (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, *software* e conhecimento.

Nesta pesquisa para definir a variável tecnologia tomou-se por base os estudos desenvolvidos por Hyvönen (2007) e por Dekker, Groot e Shoute (2007). Para tal, serão analisados os níveis de utilização das seguintes variáveis de pesquisa: a) comércio eletrônico; b) gerenciamento da relação com o cliente – CRM; c) gerenciamento da cadeia de suprimentos; d) armazenamento de dados; e) troca de dados de forma eletrônica; e f) sistema integrado (ERP).

2.1.3 Fator contingencial porte empresarial

O porte da empresa serve para o mercado avaliar a potência econômica de uma companhia, de acordo com o seu faturamento (incluindo filiais) ou número de colaboradores. O tamanho organizacional refere-se ao número de pessoas em uma organização. À medida que o tamanho aumenta, o número de pessoas que se reportam

diretamente aos gerentes de topo torna-se abaixo do ideal, e assim um nível de gerenciamento intermediário é adicionado (DONALDSON, 2014).

O tamanho da organização está associado à adoção de sistemas gerenciais mais sofisticados (FREZATTI, 2009). Ferreira e Otley (2009) complementam que por acessar uma fonte maior de recursos financeiros, humanos, técnicos e conhecimentos, as organizações de maior porte irão se beneficiar de economia de escala, tanto nos investimentos e implementação quanto na adoção das práticas de contabilidade gerencial contemporâneas.

O porte é um fator que pode impactar na estrutura e nos mecanismos de controle das empresas. Outro ponto relacionado ao porte é que as empresas maiores possuem mais recursos do que as organizações menores para adoção de práticas mais sofisticadas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). A maior complexidade a partir do aumento de tamanho e hierarquia requer que os gerentes deleguem mais decisões. Da mesma forma, à medida que o tamanho aumenta, o trabalho tem que ser dividido entre mais pessoas. E, portanto, a especialização de funções precisa aumentar, assim como o número de departamentos.

A estruturação do trabalho resultante desses aumentos de especialização e regras compensa o aumento da descentralização, proporcionando meios compensatórios de controle pela alta gerência sobre os funcionários de nível inferior (DONALDSON, 2014). O tamanho maior também faz com que as decisões administrativas sejam rotineiras, como a contratação, para que as regras possam ser desenvolvidas para permitir tomadas de decisão mais rápidas e mais eficazes.

2.1.4 Fator contingencial estrutura organizacional

A estrutura organizacional engloba as distribuições em diversos sentidos, das pessoas entre posições sociais que influenciam as relações de papel entre essas pessoas (HALL, 1984). Neste conjunto de relacionamentos, estão inseridos os relacionamentos de autoridade e subordinação, representados através de um organograma, os comportamentos requeridos pelos regulamentos da organização e os padrões adotados na tomada de decisão, como descentralização, padrões de comunicação e outros padrões de comportamento (DONALDSON, 1999). O arranjo estrutural adotado pela organização influencia a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, o fluxo de

informações e os sistemas de controle. Além disso, pode auxiliar a moldar o futuro da organização (CHENHALL, 2007).

O modelo utilizado para identificar a estrutura organizacional leva em consideração o estímulo à execução de tarefas por equipes de trabalho, programas de treinamento, gestão participativa e a forma como a empresa está estruturada. Esse modelo permite analisar a visão de que, para garantir respostas rápidas e inovadoras em ambientes complexos e dinâmicos, há um distanciamento do controle hierárquico e centralizado de tomada de decisão para a atribuição de mais responsabilidades para os níveis hierárquicos inferiores, ou seja, aumento da descentralização (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

Neste fator contingencial, os principais aspectos relacionados dizem respeito à análise de qual é a estrutura da organização, objetivos que definem a estrutura e incertezas que impactam na forma como a organização está estruturada. Çakir (2012) afirma que, em grandes organizações, operações e administração são repetitivas. Um procedimento de tomada de decisão baseado em regras traz eficiência e rentabilidade. Já as pequenas organizações precisam de estruturas simples e desburocratizadas.

Nesta pesquisa, este fator é abordado considerando dois tipos de estrutura: a) divisional, onde as atividades são executadas em diferentes divisões; e, b) funcional, onde existem áreas e departamentos especializados para cada atividade organizacional.

2.1.5 Fator contingencial estratégia empresarial

A palavra *strategia* vem do grego antigo e significa *a qualidade e a habilidade do general*, daí sua origem militar amplamente reconhecida (MARINO, 2005). No campo organizacional, Langfield-Smith (2007) menciona que a estratégia tem sido definida de muitas formas, como por exemplo, um padrão de decisões sobre o futuro da organização. Em linhas gerais, estratégia está relacionada ao planejamento e execução de diretrizes para alcance dos objetivos.

De acordo com Frezatti (2009), as organizações com estratégias caracterizadas como conservadoras ou de liderança em custos adotam mais práticas formais do que organizações que têm como estratégia a diferenciação. Uma estratégia corporativa de baixa diversificação é ajustada por uma estrutura funcional na qual as principais subunidades organizacionais são funções e suas cabeças reportam diretamente ao chefe da corporação (CEO) (DONALDSON, 2014).

Cada estratégia tende a ser associada a um grupo específico de controles. Não existe um único conceito de estratégia, visto que a mesma pode ser descrita por muitos aspectos (NYAMORE; PERERA; LAWRENCE, 2001).

Na presente pesquisa, foi utilizada a tipologia estratégica formulada por Hansen e Van der Stede (2004). Os construtos adotados nesta pesquisa foram os seguintes: a) qualidade do produto; b) características únicas do produto; c) imagem da marca; e, d) preço de venda. Sendo as três primeiras relacionadas às empresas com estratégia de diferenciação de seus produtos e a última às empresas com estratégia de baixo custo.

2.2 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial configura-se como um processo que identifica, mensura, acumula, analisa, prepara, interpreta e comunica informações aos gestores contribuindo com a consecução dos objetivos organizacionais (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004). A definição apresentada de Contabilidade Gerencial pode incluir sistemas informacionais manuais, computacionais (que auxiliam o processo decisório e informativo), relatórios de desempenho (financeiros e não financeiros), sendo aqui mencionados apenas alguns aspectos possíveis do escopo.

Dessa maneira, a contabilidade gerencial engloba o processo de fornecer a gerentes e funcionários de uma organização informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho (ATKINSON et al., 2015).

Assim, a informação gerencial contábil, constitui fonte informacional primária para a tomada de decisão e o controle das empresas, ajudando empregados, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e empregar melhor os recursos, aperfeiçoando o desempenho da organização.

Qualquer que seja a organização, para o estabelecimento de um sistema de gestão torna-se primordial uma reflexão sobre o tipo de informação necessária. Diante da quantidade de dados a serem explorados, a entidade deve optar e registrar apenas as informações que são compatíveis com o desempenho e que possam contribuir para a gestão, o que exige uma hierarquização das informações utilizadas (EMÍDIO et al., 2013).

A informação contábil gerencial influencia várias funções nas empresas, como o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, o controle administrativo e o

controle estratégico, reportando informações financeiras e de custos, além de indicadores de desempenho, buscando reduzir os riscos na tomada de decisão (ATKINSON et al., 2015).

Espejo et al. (2009) argumentam que para alcançar os objetivos organizacionais preestabelecidos é primordial que a contabilidade gerencial, por meio de seus artefatos, considere todas as diferenças das necessidades informacionais dos usuários. Artefatos de contabilidade gerencial são entendidos como sendo sistemas de informação, modelos de gestão, sistemas de custeio, filosofias instituídas pelas organizações e conceitos de mensuração e avaliação de desempenho que possam ser explorados pelos gestores no desenvolvimento de suas atividades (FREZATTI, 2005; GUERREIRO; CORNACHIONE JR.; SOUTES, 2011).

2.2.1 Práticas de Contabilidade Gerencial

De acordo com Soutes (2006), por contabilidade gerencial entende-se o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização. Estas informações são alcançadas mediante a aplicação de instrumentos denominados “artefatos” ou práticas de contabilidade gerencial. Sendo assim, a utilização desse instrumental adequa-se às necessidades informacionais das organizações, como já comentado. Dessa maneira, com a evolução vivenciada a partir dos anos 1950, tem-se uma evolução das necessidades informacionais dos gestores, e como consequência uma evolução da própria contabilidade gerencial.

As práticas gerenciais contábeis são aqueles instrumentos que a contabilidade gerencial faz uso à consecução dos seus objetivos (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Comumente, tais práticas são denominadas artefatos contábeis gerenciais (FREZATTI, 2009; SOUTES, 2006; SOUTES; GUERREIRO, 2007; ESPEJO, 2008). A contabilidade gerencial fornece instrumentos para a tomada de decisão gerencial, com uma maximização no uso de recursos econômicos da empresa, alimentando as decisões por um sistema de informação gerencial que permite o uso racional e controlado dos insumos.

O *Institute of Management Accountants* (IMA) emitiu, em 1998, um relatório denominado “*International Accounting Management Practice I*” (IMAP 1) (*Internacional Federation of Accountants*, 1998). Nesse relatório, a contabilidade gerencial foi caracterizada em quatro estágios evolutivos e, à medida que evoluiu,

evidenciou-se a alteração de seu posicionamento na estrutura das organizações, deixando de ser uma atividade meramente técnica para tornar-se atividade criadora de valor, parte integrante da gestão, conforme demonstrado a seguir.

a) Estágio evolutivo 1: Antes de 1950, o foco foi a determinação de custos e o controle financeiro, por meio da utilização da tecnologia de orçamentação e contabilização de custos. Práticas utilizadas: Custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre investimento.

b) Estágio evolutivo 2: em 1965, o foco havia se deslocado para o fornecimento de informações que subsidiassem o planejamento e o controle gerencial, com o uso de tecnologias como análise decisória e Contabilidade por centros de responsabilidade. Práticas utilizadas: Preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

c) Estágio evolutivo 3: em 1985, a atenção estava focalizada na redução do desperdício dos recursos utilizados nos processos de negócio, mediante o uso de tecnologias como análise de processos e gestão de custos. Práticas utilizadas: Custeio Baseado em Atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *Kaizen*, *just-in-time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico e gestão baseada em atividades (ABM).

d) Estágio evolutivo 4: em 1995, a atenção estava voltada para a criação de valor, através do uso eficaz dos recursos, por meio de tecnologias de mensuração dos direcionadores de valor ao cliente, ao acionista e da inovação organizacional. Práticas utilizadas: EVA (*Economic Value Added*), simulação, GECON (Gestão Econômica) e BSC (*Balanced Scorecard*).

No primeiro estágio, a gestão estava preocupada principalmente com assuntos internos, especialmente a capacidade de produção. No segundo estágio, o principal foco eram as informações para o planejamento e controle gerencial. O terceiro foi marcado pela tentativa de redução do desperdício de recursos. No quarto, as empresas começaram a implementar os métodos de contabilidade gerencial que avaliam o valor econômico (KLEIN, 2014). De acordo com o mesmo autor, a diferença fundamental entre o segundo estágio e os estágios 3 e 4 é a mudança de foco de fornecimento de informações para a gestão de recursos, na forma de redução de resíduos e criação de valor.

Para facilitar e estimular uma melhor compreensão, as práticas foram separadas em quatro estágios evolutivos segundo a definição do *International Federation of*

Accountants (IFAC), onde as de primeiro e segundo estágios são classificadas como tradicionais e as de terceiro e quarto são classificadas como modernas. Considerou-se como sendo artefatos tradicionais da contabilidade gerencial os seguintes: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento e orçamento. Já os artefatos indicados na pesquisa como modernos são: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), EVA (*Economic Value Added*), *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor (VBM).

2.2 A contabilidade gerencial sob uma abordagem contingencial

O enfoque contingencial tem fornecido elementos importantes para a explicação de mudanças nas práticas da contabilidade, o que tem levado as pesquisas em contabilidade a atribuírem mais importância para esta abordagem. Contudo, apesar do desenvolvimento e utilização de técnicas contábeis mais avançadas e sofisticadas, isso não garante o sucesso por meio de uma aplicação universal de determinada técnica (CHENHALL, 2003; TILLEMA, 2005; ESPEJO, 2008).

A pesquisa contábil gerencial baseada em fatores contingenciais tem uma longa e distinta história de fornecer *insights* sobre o papel e o funcionamento das práticas de contabilidade gerencial nas organizações (HALL, 2016). Uma das vertentes das teorias organizacionais é a abordagem contingencial, que focaliza a organização como um sistema aberto que interage com o ambiente e outros fatores contingenciais, sendo a tecnologia, estrutura e estratégia alguns exemplos.

Esses fatores contingenciais influenciam a tomada de decisão. Percebe-se que o enfoque contingencial fornece importantes fundamentos para a explicação de mudanças nas práticas da contabilidade gerencial quando mantém a ideia de racionalidade, ou seja, que a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingentes presentes, pode-se implementar as práticas contábeis que melhor se encaixem a tais fatores (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

A aplicação da abordagem baseada na contingência se generalizou nas décadas de 1970 e 1980, e continua a manter uma posição forte na contabilidade gerencial, uma recente revisão crítica das principais revistas de contabilidade revela uma linha continuamente crescente (OTLEY, 2016).

Mesmo que a pesquisa pudesse progredir em uma escala muito maior do que no passado, é improvável que um modelo de contingência global possa ser desenvolvido para sugerir configurações de controle ideais em todas as combinações possíveis de circunstâncias. A contingência, portanto, deve ser considerada em um contexto mais dinâmico do que antes, o que leva à necessidade de usar mais modelos baseados em processos que examinem os mecanismos de mudança e a implementação de formas modificadas de gerenciamento e controle (OTLEY, 2016).

Segundo Morgan (2006), além da organização ser entendida como um sistema aberto que influencia e sofre influências do meio externo, a própria organização é composta de subunidades que são subsistemas dinâmicos e sinérgicos, sendo assim na abordagem contingencial a organização é considerado um organismo vivo (enfoque orgânico).

Na perspectiva contingencial, o processo decisório é adotado como componente mais dinâmico ao processo decisório. O ambiente interage de forma interdependente com as técnicas administrativas que auxiliam o processo decisório do gestor. É uma relação complexa, tendo em vista que a variável ambiente é composta por diversos fatores para sua determinação, sendo exemplos dele a capacidade preditiva do comportamento do consumidor, número de possíveis fornecedores disponíveis no mercado, escassez de matéria-prima, entre outros fatores (ESPEJO, 2008).

A organização é contingente a um conjunto de fatores, denominados de fatores contingenciais, que refletem e influenciam o ambiente em que a organização está inserida, sendo assim, as organizações estão em busca contínua de adaptação ao seu ambiente (DONALDSON, 1999). O mesmo autor ainda afirma que dessa interação, a teoria da contingência preconiza a ausência de unicidade estrutural e organizacional suficientemente efetiva para todas as organizações.

A abordagem contingencial apresenta uma característica reativa em relação ao comportamento da empresa, algumas pesquisas na área argumentam que ao apresentar o ambiente como uma variável influenciadora das práticas organizacionais, o gestor analisa a situação na qual se encontra e escolhe o melhor modelo de decisão que se ajusta a situação. A existência de fatores tais como estratégia e tamanho da organização, além da incerteza com relação às tarefas e tecnologias que implicarão variação da estrutura da empresa como um todo.

2.3 Evidências Empíricas

O objetivo da presente seção é apresentar um breve retrospecto de pesquisas que relacionaram a teoria contingencial e a contabilidade gerencial.

Os trabalhos pioneiros da área da teoria contingencial foram os desenvolvidos por Burns e Stalker (1961), que divulgaram um estudo utilizando a abordagem contingencial. Os autores distinguiram a estrutura organizacional de indústrias eletrônicas em duas tipologias – mecanicistas e orgânicas. Assim, concluíram que haveria uma estrutura organizacional adequada para cada tipo de ambiente em que a empresa estivesse inserida.

Chandler (1962) analisou o processo histórico ocorrido em quatro empresas de grande porte americanas e esclareceu que diferentes espécies de estruturas organizacionais foram necessárias para suportar estratégias e ambientes distintos, enfatizando o ambiente como condicionante da estrutura organizacional. Woodward (1965) incluiu a variável tecnologia em uma análise comparativa envolvendo 100 empresas de diferentes tipos e observou que a estrutura organizacional não tem seu relacionamento limitado ao porte, mas, sobretudo à tecnologia. Lawrence e Lorsch (1967) foram os precursores do uso da expressão “teoria da contingência”. Os resultados da pesquisa demonstraram que havia necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente.

Meyer e Rowan (1977) atentaram para uma dimensão mais cultural, ressaltando que a racionalidade não é plena, face às limitações cognitivas condicionadas pelas crenças e valores que limitam as escolhas de toda uma sociedade. Partindo do pressuposto de que os atores e seus respectivos interesses são institucionalmente construídos, DiMaggio e Powell (1983) reuniram elementos com uma tentativa de prover explicações à homogeneidade de formas e práticas organizacionais. Dessa forma, a obra dos autores introduziu uma nova unidade de análise, que contribuiu para distinção entre campo e ambiente.

O estudo realizado por Haldma e Lääts (2002) baseou-se nas mudanças políticas e estruturais que a Estônia sofreu na década de 90, tendo por objetivo identificar as práticas de contabilidade gerencial das empresas industriais estonianas, explorando os principais impactos das mesmas em uma perspectiva teórica contingencial, tendo a investigação realizada concluído que as empresas de maior dimensão utilizam métodos de contabilidade de gestão mais sofisticados.

Já a pesquisa realizada por Sharma (2002) concentrou-se em analisar os efeitos das variáveis contingenciais nas características orçamentárias e concluiu que empresas menores tendem a implementar sistemas onde os mecanismos de controle, coordenação e comunicação são mais informais e pessoais.

O estudo realizado por Hansen e Van der Stede (2004) objetivou investigar quatro motivos essenciais pelos quais as empresas adotam o orçamento, seus antecedentes e outras características orçamentárias que potencialmente influenciam o desempenho orçamentário de acordo com as razões indicadas, concluindo que o orçamento desempenha distintos papéis nas organizações e que a satisfação com o sistema orçamentário adotado está positivamente associada com o desempenho do orçamento para planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia.

No âmbito nacional, Guerra (2007) identificou que ambientes mais dinâmicos, com menor uso de tecnologia padronizada, estratégia de diferenciação e estrutura organicista, o sistema de contabilidade gerencial é mais útil se apresentar atributos de instrumentos contemporâneos. O estudo de Espejo (2008) constatou em sua investigação a influência (direta e indireta) de fatores contingenciais internos e externos na adoção do orçamento empresarial em indústrias paranaenses.

A pesquisa realizada por Junqueira (2010) analisou 120 empresas de grande porte brasileiras, e não identificou associação entre fatores contingenciais e o sistema de controle gerencial, o que veio a contrariar os resultados encontrados por Mantovani (2012) que analisou os fatores contingenciais no desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes.

Gorla e Lavarda (2012) buscaram identificar o perfil bibliográfico sobre a aplicação da Teoria Contingencial nas pesquisas sobre orçamento, entre 2006 e 2011 podendo apontar que a Teoria Contingencial vem sendo motivo de vários estudos na pesquisa orçamentária.

O estudo de Dutra (2014) objetivou investigar, em 73 empresas capixabas, a influência das forças competitivas (ambiente externo e prioridade estratégica) sobre a configuração da estrutura organizacional e dos sistemas de controle gerencial. Os resultados do estudo permitem concluir que há associação entre o alto nível de competição e adoção de estratégias de custos, bem como entre ambiente externo e estratégia organizacional.

Imlau (2015) verificou como se dá a relação entre a adoção de práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais, nas cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul, observando que as cooperativas com estrutura funcional em geral apresentam maiores níveis de adoção de práticas de contabilidade gerencial que as divisionais, e aquelas com estratégia focada em baixo custo adotam práticas em maior nível do que as com foco em diferenciação.

A pesquisa realizada por de Leite, Diehl e Manvailer (2015) teve como intuito analisar as práticas de contabilidade gerencial de 73 empresas brasileiras listadas no Anuário Valor 1000, sob a ótica da Teoria Contingencial. Os resultados apontaram que as práticas mais adotadas pelas empresas são orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário.

Klein e Almeida (2017) investigaram se há relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial – listadas nos estágios evolutivos no documento IMAP 1 (IFAC, 1998) - pelas indústrias paranaenses e os fatores contingenciais. Os achados da pesquisa sugerem que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais prevalecem e sua frequência de utilização supera as técnicas mais sofisticadas.

A partir da discussão e análise das pesquisas que tratam da literatura contingente sobre sistemas de contabilidade gerencial, foram apresentados os fatores contingenciais considerados nesta pesquisa, a saber: ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia, bem como pesquisas nacionais mais recentes alinhadas a este estudo que objetivaram pesquisar a teoria da contingência sob o enfoque da gestão. Diante do exposto, na teoria contingencial, notam-se as organizações como sistemas abertos, e que precisam se readequar constantemente a fim de manter ou melhorar seu desempenho.

3. METODOLOGIA

O procedimento metodológico utilizado nessa pesquisa foi o exploratório, tendo em vista a pouca quantidade de pesquisas realizadas com a temática que se relacionam os estudos envolvendo a teoria contingencial e sua relação com a contabilidade gerencial no contexto brasileiro e principalmente no contexto do nordeste brasileiro. No que diz respeito ao objetivo da pesquisa, classifica-se como sendo descritiva. De acordo com Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica, a partir de artigos, livros, periódicos, teses, dissertações, e *sites* da internet, para buscar na literatura internacional e nacional temas que abordem os objetivos da pesquisa.

Após a pesquisa bibliográfica, foi realizada uma pesquisa de levantamento do tipo *survey* considerando a aplicação de um questionário estruturado junto aos gestores de empresas agroindustriais localizadas no estado da Paraíba – PB.

As próximas seções indicam a população da pesquisa, o desenho do questionário aplicado e o tratamento estatístico aplicado aos dados coletados.

3.1. População e amostra

A população da pesquisa corresponde às agroindústrias instaladas no estado da Paraíba – PB. De acordo com os dados do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR-PB), a Paraíba possui mais de 312 agroindústrias instaladas. A seleção dessas empresas se deu a partir do cadastro de empresas ativas disponibilizados no SENAR.

A amostra foi definida mediante o interesse apresentado pelas empresas em aceitarem participar da pesquisa, conforme será descrito no tópico referente ao procedimento de coleta de dados, sendo utilizado para tal, o critério da acessibilidade. Foram contatadas as 312 empresas durante o período, sendo obtidos 32 questionários respondidos, o que representa 10,25% do universo.

3.2. Instrumento de coleta de dados

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário (APÊNDICE A), com perguntas abertas e fechadas efetuadas pela pesquisadora em entrevista com os representantes do empreendimento investigado. Os questionamentos tiveram como finalidade responder aos objetivos propostos na pesquisa que serão tratados no tópico específico referente ao instrumento de coleta de dados.

O instrumento de pesquisa foi uma adaptação do questionário utilizado por Imlau (2015). O questionário foi composto por 84 questões, divididas em 4 blocos, nos quais foi solicitado ao respondente para que selecione dentre as assertivas a que melhor atende a sua percepção acerca do tema.

- Bloco 1: Contempla informações básicas sobre as agroindústrias, visando a realização de análises sobre grupos de empresas com características específicas semelhantes. Foi composto por questões como nome, cidade sede, áreas de atuação, ano de fundação e sobre a existência na empresa de um departamento responsável pelas informações contábil-gerencial.

- Bloco 2: Contempla informações sobre o profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial onde foi traçado o perfil do profissional responsável pela elaboração das informações de contabilidade gerencial na empresa, compreendendo informações como idade, sexo, escolaridade, bem como o cargo que ocupa, carga horária semanal dedicada às atividades, experiência na área de gestão na empresa e em outras entidades empresariais e se exerce atividade remunerada.

- Bloco 3: Identifica o nível de percepção que os respondentes possuíam acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial, bem como os fatores que motivam e restringem a sua utilização.

- Bloco 4: Neste bloco foram investigados os fatores contingenciais, bem como suas variáveis, facetas e escalas.

O questionário foi composto de questões objetivas em sua maioria, sendo algumas questões em escala *Likert* de cinco pontos e outras fazendo uso da seguinte escala: “DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente”, para captar níveis de importância que os respondentes atribuem a algum tipo de informação e/ou nível de percepção quanto a algum aspecto.

Com o intuito de verificar a adesão do questionário aos objetivos propostos na pesquisa, o instrumento de pesquisa foi enviado para dois especialistas associados à temática com nível de doutorado para proceder com a validação do questionário. A

validação do questionário foi realizada em junho de 2018. Após as correções solicitadas pelos especialistas, mais precisamente relacionadas a uma melhor explicação dos termos utilizados e ao perfil do respondente, o mesmo foi submetido a um pré-teste.

O pré-teste foi realizado em julho 2018 com uma empresa agroindustrial de médio porte, com o intuito de verificar aspectos qualitativos e captar sugestões de melhoria para obter sua composição final. Após todas as adequações solicitadas pelo gestor entrevistado, o questionário foi disponibilizado em uma plataforma eletrônica.

3.3. Procedimentos de coleta e análise de dados

A coleta de dados foi realizada em três etapas, quais sejam: (1) seleção amostral das empresas: os critérios adotados foram acessibilidade e disponibilidade, uma vez que todas as agroindústrias instaladas foram contatadas para verificar o interesse e disponibilidade de participar da pesquisa; (2) contato com as empresas: o contato foi realizado por meio de visitas ao local, ligações telefônicas ou contato via e-mail, a fim de conseguir autorização e agendamento para as visitas e aplicação do questionário com os gestores que aceitaram participar da pesquisa; e (3) aplicação do questionário: foi realizada com os gestores das agroindústrias, por meio de entrevistas estruturadas com perguntas predeterminadas do questionário aplicado, conduzida pela própria pesquisadora e através de envio de questionário por meio eletrônico.

Para responder o questionário de pesquisa foram identificados os gestores das agroindústrias, fornecidos através do cadastro do SANAR, detentores do conhecimento acerca da temática pesquisada.

Alguns questionários foram aplicados de maneira presencial com os gestores das agroindústrias que indicaram ter disponibilidade. Visando a facilidade de acesso, o questionário também foi disponibilizado na plataforma eletrônica Google Formulários® para inserção de dados dos respondentes e consolidação destes pelo pesquisador. Alguns *links* de acesso aos questionários foram enviados para algumas empresas que, mesmo tendo dado o aceite quanto à participação da pesquisa, não o responderam de imediato. Em alguns casos, a pesquisadora retornou o contato telefônico e procedeu com a aplicação do questionário por esse meio.

Tendo em vista o caráter exploratório da pesquisa, não houve restrição de segmento de atuação e tamanho das agroindústrias, uma vez que não se sabia quais tipos de empresas adotavam práticas de contabilidade gerencial e sua relação com fatores

contingenciais, em virtude da ausência desse tipo de pesquisa no Cadastro do SANAR na Paraíba.

Obteve-se a amostra de nível não probabilístico, utilizando-se o critério da acessibilidade. O período de coleta de dados foi compreendido no período de 20/08/2018 a 12/01/2019. Durante este período foram coletados ao todo 32 questionários.

Os dados coletados foram tabulados com o auxílio do software IBM SPSS® (versão 20), tendo os dados analisados mediante uso de estatística descritiva e inferencial e a análise de *Clusters*. A análise descritiva foi realizada mediante observação da frequência das respostas obtidas através do instrumento de coleta de dados. A análise inferencial se deu por meio do cruzamento das variáveis. Devido à amostra não conseguir o quantitativo mínimo de cinco observações por variável, alternativamente ao uso do Qui-Quadrado, foi utilizado o teste V de Cramer, considerando uma significância estatística no nível de 5% (BRUNI, 2007).

A análise de conglomerados (*clusters*) foi a técnica de interdependência utilizada para agrupar as agroindústrias homogêneas em função de graus de similaridade visando a facilitar a análise da percepção de uso das práticas para cada um dos grupos específicos. Segundo Fávero et. al. (2009), o objetivo desta técnica é segregar elementos ou variáveis em grupos homogêneos internamente, heterogêneos entre si e mutuamente excludentes a partir de determinados parâmetros, buscando, assim, a estrutura “natural” desses objetos. Inicialmente foi adotado o agrupamento hierárquico para obter um indicativo do número de conglomerados (*clusters*) a ser usado na análise não hierárquica.

O método de agrupamento utilizado na análise hierárquica foi o “vizinho mais distante” por eliminar o problema da cadeia ou corrente prolongada identificado no *single linkage*. O intervalo de medida adotado foi a distância euclidiana quadrada recomendada para os métodos de agrupamento centroides (PAHLMANN, 2007). A partir da definição do número de conglomerados (*clusters*), realizou-se a análise pelo método não hierárquico, que possui menor probabilidade de ocorrência de erros nos agrupamentos (FÁVERO et al., 2009).

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo trata da apresentação e discussão da pesquisa e encontra-se dividido em quatro tópicos de acordo com os blocos do questionário observando os objetivos específicos.

Desse modo, o primeiro objetivo específico que trata do perfil das agroindústrias, área de contabilidade gerencial e responsável pela prestação das informações, encontra-se nos tópicos (4.1) Caracterização das agroindústrias da amostra; e (4.2) Perfil do profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial.

No que diz respeito ao segundo objetivo específico que se refere à percepção dos gestores acerca da adoção das práticas e os fatores que motivam e restringem a utilização, alinham-se ao tópico (4.3) Práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas agroindústrias.

Atingindo o terceiro objetivo específico desta pesquisa, que tem como intuito analisar a relação percebida entre as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais, ambiente, tecnologia, porte, estratégia e estrutura, nas agroindústrias pesquisadas, encontra-se o tópico (4.4) Relação dos fatores contingenciais na gestão das agroindústrias da amostra.

4.1 Caracterização das empresas participantes

Com a finalidade de identificar e classificar a amostra desta pesquisa apresentou-se a região onde as agroindústrias estavam localizadas, segmento de atuação, tempo em atividade, número de associados, empregados/colaboradores e faturamento, e se as empresas possuem um departamento ou área responsável pelas informações contábil-gerenciais.

Posteriormente, as 32 agroindústrias que compõe a amostra foram segregadas quanto à mesorregião e microrregião a que pertencem. A Tabela 1 apresenta um panorama geral sobre a localização das agroindústrias pesquisadas de acordo com as regiões geográficas do estado do Paraíba (IBGE, 2017).

As empresas da amostra estão compreendidas em 17 municípios, que estão distribuídos em quinze regiões geográficas imediatas, que por sua vez estão agrupadas em quatro regiões geográficas intermediárias, segundo a divisão do IBGE. A maioria (59,38%) localiza-se na Região geográfica intermediária de João Pessoa, seguido por

(28,13%) pertencentes à Região geográfica intermediária de Campina Grande, (3,13%) pertencentes a Região geográfica intermediária de Patos e (9,38%) pertencentes a Região geográfica intermediária de Sousa-Cajazeiras.

Tabela 1. Regiões geográficas das empresas da amostra

Região Geográfica intermediária	Cidade	Frequência	%
João Pessoa	João Pessoa	5	15,63%
	Santa Rita	3	9,38%
	Caaporã	2	6,25%
	Alhandra	2	6,25%
	Pedras de Fogo	1	3,13%
	Mamanguape	1	3,13%
	Guarabira	1	3,13%
	Pilar	1	3,13%
	Sapé	1	3,13%
	Bayeux	1	3,13%
	Araruna	1	3,13%
Campina Grande	Campina Grande	6	18,75%
	Areia	2	6,25%
	Itatuba	1	3,13%
Patos	Patos	1	3,13%
Sousa-Cajazeiras	Souza	2	6,25%
	Cajazeiras	1	3,13%
TOTAL	-	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

As agroindústrias foram agrupadas em nove categorias que fazem referência ao ramo de atuação, conforme pode ser observado na Tabela 2. De acordo com os resultados apresentados na Tabela 2, o setor com o maior número de respondentes foi o de bebidas alcoólicas e destiladas, representando 25% das respostas. Essa participação já era esperada, uma vez que a Paraíba é o maior produtor de cachaça e alambique do Brasil, segundo dados da Associação Paraibana dos Engenhos de Cachaça Alambique (Aspeca).

Tabela 2. Segmento de atuação das agroindústrias da amostra

Ramo de atuação	Frequência	%
Alcool e destilados	8	25%
Leite, Avícola, carnes e grãos	7	21,88%
Fibras Têxteis	5	15,63%
Farinha de Milho	2	6,25%
Polpa e sucos	2	6,25%
Doces	2	6,25%
Óleos vegetais	2	6,25%
Mel	1	3,13%
Outros	3	9,38%
TOTAL	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 3 indica a idade das agroindústrias estudadas, apresentando a maturidade empresarial considerando o tempo em atividade.

Tabela 3. Idade das empresas da amostra

Idade das empresas	Frequência	%
Até 10 anos	9	28,13%
De 11 a 20 anos	8	25%
De 21 a 30 anos	7	21,81%
De 31 a 40 anos	3	9,38%
Acima de 40 anos	5	15,63%
TOTAL	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como pode ser observado nos dados dispostos, a maior frequência (28,13%) é de agroindústrias com até dez anos de existência, ou seja, fundadas a partir do ano de 2009. Apesar de a amostra compreender agroindústrias de diferentes períodos de atuação, fundadas de 1960 a 2012, a maioria das agroindústrias está na faixa de até 30 anos.

Quanto ao porte da empresa, o instrumento de pesquisa continha uma questão associadas à quantidade de funcionários, a Tabela 4 evidencia os resultados pertinentes ao quantitativo de funcionários e o porte da empresa mensurado pelo critério do SEBRAE.

Tabela 4. Número de funcionários/ Porte da Empresa

Quantidade de Funcionários	Frequência	%	Porte (critério SEBRAE)
Até 19 funcionários	15	46,9%	Microempresa (ME)
De 20 a 99 Funcionários	12	37,5%	Empresa de Pequeno Porte (EPP)
De 100 a 499 funcionários	2	6,3%	Empresa de Médio Porte
Acima de 500 funcionários	3	9,4%	Grande Empresa
TOTAL	32	100%	-

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A maior parte das empresas que compõe a amostra investigada, 46,9%, foi constituída por microempresas. Em seguida, as empresas de pequeno porte, com 37,5 %. Em terceiro lugar, as grandes empresas, com 9,4% e em último lugar as empresas de médio porte, com 6,3%.

Foi solicitado aos gestores que indicassem se as agroindústrias possuíam departamento ou área, formalmente constituído, responsável pelas informações de contabilidade gerencial. Para uma melhor análise, foram apresentados na Tabela 5 os dados identificados segregados conforme as classificações de porte empresarial.

Tabela 5. Existência de departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial

Classificação	Número de funcionários	Possuem DRICG*	Não possuem DRICG*	% Possuem DRICG*	% Não Possuem DRICG*	p-valor
Microempresa (ME)	Até 19 funcionários	0	15	0%	100%	0,001
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	De 20 a 99 Funcionários	6	6	50%	50%	
Empresa de Médio Porte	De 100 a 499 funcionários	2	0	100%	0	
Grande Empresa	Acima de 500 funcionários	3	0	100%	0	
TOTAL	-	11	21	34,38%	65,62%	-

*DRICG – Departamento/Área Responsável pelas Informações de Contabilidade Gerencial

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com os resultados obtidos, 65,62% das agroindústrias informaram não possuir um departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial, esse

resultado se justifica por maior parte da amostra ser constituída por microempresas. Nas microempresas investigadas nenhuma informou possuir tal departamento. No entanto, à medida que se analisa a existência de departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial individualmente, de acordo com porte da empresa, percebe-se que quanto maior o porte, maior o percentual de existência desse departamento, chegando às empresas de médio e grande porte, a um percentual 100%.

Conforme pode ser observado, foi identificada uma significância estatística entre o porte da empresa e o fato de possuir ou não um departamento/área responsável pelas informações de contabilidade gerencial, apresentando um p-valor de 0,001, indicando essa associação entre as variáveis investigadas.

4.2 Perfil do profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial

Esta sessão é composta por perguntas associadas ao perfil dos respondentes do questionário de pesquisa. Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 6, conforme segue:

Tabela 6. Gênero dos gestores

Gênero	Frequência	%
Masculino	24	75%
Feminino	8	25%
Total	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Como pode ser observado nos dados apresentados na tabela 6, a maioria dos gestores participantes da pesquisa são do gênero masculino, o que corresponde a 75% da amostra, enquanto o gênero feminino ocupa a segunda colocação, com apenas 25% da amostra. Percebe-se aqui uma predominância do gênero masculino na gestão das agroindústrias pesquisadas.

Percebe-se a partir dos dados dispostos relacionados à idade dos respondentes, apresentados na Tabela 7, a predominância de profissionais entre 31 a 40 anos (62,5% da amostra). Vale destacar que 18,8% da amostra é composta por profissionais entre 41 a 50 anos.

Tabela 7. Idade dos respondentes

Idade	Frequência	%
De 18 a 30 anos	5	15,6%
De 31 a 40 anos	20	62,5%
De 41 a 50 anos	6	18,8%
Acima de 50 anos	1	3,1%
TOTAL	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Outras informações relacionando a idade do gestor com a idade das agroindústrias mostram que as empresas mais antigas são geridas por profissionais entre 31 e 40 anos, e que todos os profissionais acima de 41 anos que responderam a pesquisa são do gênero masculino.

Quanto ao maior grau de instrução obtido por esses gestores, apresentado na Tabela 8, a faixa com maior frequência de respostas foi o ensino médio, respondida por 65,6% dos profissionais. Destaca-se ainda que 21,9 % dos profissionais possuem ensino superior e apenas 9,4% possui formação em nível de pós-graduação. A amostra apresentou apenas um doutor.

Tabela 8. Escolaridade dos respondentes

Escolaridade	Frequência	%
Ensino Fundamental	1	3,1%
Ensino Médio	21	65,6%
Ensino Superior	7	21,9%
Especialização	2	6,3%
Mestrado	0	0%
Doutorado	1	3,1%
TOTAL	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Outros dados referentes a pesquisa associados ao gênero mostram que 16 dos 23 gestores do sexo masculino possuíam apenas ensino médio, um apresentava apenas ensino fundamental, 5 possuíam ensino superior, 1 especialização e 1 doutorado. Com relação ao sexo feminino, 5 possuíam ensino médio, 3 ensino superior e 1 especialização.

Quanto ao relacionamento com a empresa, A Tabela 9 apresenta a função desempenhada pelos respondentes, obtida a partir de quatro alternativas fornecidas: presidente, gerente, diretor, e outro, onde era possível preencher com demais funções não mencionadas.

Tabela 9. Função desempenhada na agroindústria pelos respondentes

Função na Empresa	Frequência	%
Presidente	10	31,3%
Diretor	5	15,6%
Gerente	14	43,8%
Outros	3	9,4%
TOTAL	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Percebe-se a partir dos dados dispostos que há uma predominância dos gerentes contratados pela empresa para executar a gestão dos negócios, uma vez que 43,8% dos participantes da pesquisa declararam esse grau de relacionamento. A alternativa “outra” proporcionou o retorno de 3 distintas funções, das quais foram mencionados o contador e o tesoureiro.

Os gestores também indicaram o tempo de atuação na execução das funções de contabilidade gerencial nas agroindústrias, conforme demonstra a Tabela 10 é inferior a dez anos.

Tabela 10. Período de atuação dos respondentes na agroindústria

Período de atuação na empresa	Frequência	%	Estatística Descritiva
Até 5 anos	14	43,8%	Média 7,53 Desvio Padrão 5,59 Mediana 6,50
De 6 a 10 anos	15	46,9%	
De 11 a 15 anos	1	3,1%	
Mais de 15 anos	2	6,3%	
TOTAL	32	100%	-

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme pode ser observado, a maioria dos respondentes (90,7%) atua há menos de dez anos na empresa. Um número baixo de profissionais (6,3%) possui período de atuação superior a 15 anos na mesma agroindústria. Os profissionais com mais tempo de atuação são do sexo masculino.

Dentre os 32 respondentes, 15 trabalharam em outras empresas anteriormente. Para 17 profissionais, a agroindústria em que atuam é a primeira organização em que são responsáveis pela elaboração das informações de contabilidade gerencial.

4.3 Práticas de contabilidade gerencial adotadas nas agroindústrias

Esta seção aborda da percepção dos respondentes acerca da adoção das práticas e dos fatores que motivam e restringem sua adoção nas agroindústrias da amostra. Para melhor compreensão, as práticas foram separadas em quatro estágios evolutivos segundo a definição do *International Federation of Accountants* (IFAC), onde as de primeiro e segundo estágios são classificadas como tradicionais e as de terceiro e quarto como modernas.

4.3.1 Percepção do uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial

Foram abordadas no estudo três práticas classificadas no primeiro estágio evolutivo e definidas como tradicionais. A Tabela 11 a seguir, trata da análise descritiva apresentando a média e mediana de percepção de adoção para cada prática analisada e da probabilidade de significância por meio da análise do p-valor relacionando tais práticas de acordo com o porte da agroindústria. O resultado do p-valor apresentado nas tabelas refere-se ao teste não-paramétrico do V de Cramer, uma vez que não foi possível alcançar o quantitativo mínimo de cinco observações, impossibilitando a utilização do Qui-Quadrado.

Tabela 11. Práticas de contabilidade gerencial de primeiro estágio

Porte Empresarial	Média					Mediana					p-valor
Práticas de Contabilidade Gerencial do 1º Estágio (Tradicionais)	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	
Custeio Variável	2,4	2,7	4,0	4,5	2,7	2,0	3,0	4,0	4,5	3,0	0,055
Custeio Por Absorção	2,1	2,5	3,5	4,7	2,5	2,0	2,0	3,5	5,0	2,0	0,068
Custo Padrão	2,4	2,7	4,0	4,3	2,8	2,0	3,0	4,0	4,0	3,0	0,001
Média Geral Práticas do 1º Estágio	2,3	2,6	3,8	4,5	2,7	2,0	3,0	4,0	4,5	3,0	-

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme pode ser observado, a adoção, nas agroindústrias, do custeio variável e do custeio padrão é superior ao uso do custeio por absorção. O que já foi constatado em pesquisas de autores nacionais como Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013). Ao comparar o uso do custeio absorção em agroindústrias de pequeno e grande porte observa-se um uso mais intenso do custeio absorção em agroindústrias de grande porte.

Foi identificada uma significância estatística entre o uso do custeio padrão e o porte das agroindústrias investigadas, com o p-valor de 0,009, indicando que há associação entre as variáveis investigadas.

Na Tabela 12 são descritas a média, a mediana e o nível de significância estatística da percepção de adoção para as práticas de contabilidade gerencial de segundo estágio.

Tabela 12. Práticas de contabilidade gerencial de segundo estágio

Porte Empresarial	Média					Mediana					p-valor
Práticas de Contabilidade Gerencial do 2º Estágio (Tradicionais)	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	
Orçamento	3,0	3,5	5,0	5,0	3,5	3,0	3,5	5,0	5,0	3,0	0,000
Fluxo de Caixa	2,9	3,2	4,0	4,7	3,3	3,0	3,0	4,0	5,0	3,0	0,000
Ponto de Equilíbrio	2,6	3,3	5,0	5,0	3,2	3,0	3,0	5,0	5,0	3,0	0,002
Análise da Lucratividade do Produto	2,7	2,9	5,0	5,0	3,1	3,0	3,0	5,0	5,0	3,0	0,000
Lucratividade do Segmento	2,6	3,25	4,0	4,3	3,1	3,0	3,0	4,0	5,0	3,0	0,000
Margem de Contribuição	2,3	2,9	4,5	4,0	2,8	2,0	3,0	4,5	4,0	3,0	0,032
Análise da Rentabilidade	1,9	2,8	5,0	4,7	2,7	2,0	2,5	5,0	5,0	2,0	0,002
Preço de Transferência	1,5	1,8	3,0	3,7	1,9	1,0	1,5	3,0	4,0	2,0	0,001
Moeda Constante	1,0	1,2	2,5	4,0	1,4	1,0	1,0	2,5	4,0	1,0	0,000
Média Geral Práticas do 2º Estágio	2,3	2,8	4,2	4,5	2,8	3,0	3,0	4,0	5,0	3,0	-

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Percebe-se ao analisar o uso das práticas tradicionais de segundo estágio, uma utilização mais intensa de práticas relacionadas à informação para tomada de decisão. Sendo a prática com maior percentual de adoção a do orçamento. Cabe observar ainda a maior percepção de adoção do ponto de equilíbrio frente à margem de contribuição, corroborando com a pesquisa de Braga, Braga e Souza (2010).

As práticas relacionadas a análise de rentabilidade, preço de transferência e moeda constante, apresentaram menor nível de adoção em relação as demais práticas do segundo estágio, sendo mais utilizadas em agroindústrias de grande porte.

Ao relacionar o uso das práticas de contabilidade gerencial do segundo estágio evolutivo com o porte das agroindústrias, pôde-se observar significância estatística em todas as variáveis. Dessa forma, para o uso de tais práticas há uma associação com o porte das agroindústrias, sugerindo-se assim que quanto maior porte, mais intenso o uso das práticas.

4.3.2 Percepção do uso de práticas modernas de contabilidade gerencial

Para análise do uso das práticas modernas de contabilidade gerencial utilizou-se as definições do IFAC, para serem separadas entre as de terceiro e quartos estágios. As análises descritivas e inferenciais da percepção de uso das práticas classificadas no terceiro estágio evolutivo são apresentadas na Tabela 13.

Tabela 13. Práticas de contabilidade gerencial de terceiro estágio

Porte Empresarial	Média					Mediana					p-valor
Práticas de Contabilidade Gerencial do 3º Estágio (Tradicionais)	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	
Planejamento Estratégico (Elaboração)	2,9	3,3	5,0	5,0	3,4	3,0	3,0	5,0	5,0	3,0	0,001
Planejamento Estratégico (Implementação)	2,9	3,3	5,0	5,0	3,3	3,0	3,0	5,0	5,0	3,0	0,001
Custo Meta	2,0	2,7	4,5	4,0	2,6	2,0	3,0	4,5	4,0	2,0	0,035
<i>Kaizen</i>	2,3	2,6	3,5	3,7	2,6	2,0	2,5	3,5	4,0	3,0	0,181

Custos da Qualidade	1,7	2,6	3,5	3,7	2,3	2,0	3,0	3,5	4,0	1,0	0,005
<i>Benchmarking</i>	1,5	1,8	4,0	4,3	2,0	1,0	1,5	4,0	4,0	1,5	0,004
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	1,4	1,6	3,5	3,3	1,8	1,0	2,0	3,5	3,0	1,5	0,000
Teoria das Restrições	1,3	1,7	3,5	2,3	1,7	1,0	2,0	3,5	3,0	1,5	0,000
<i>Just in Time</i>	1,1	1,3	2,5	4,0	1,5	1,0	1,0	2,5	4,0	1,0	0,001
(ABC) Custeio Baseado em Atividade	1,1	1,3	2,0	3,0	1,4	1,0	1,0	2,0	3,0	1,0	0,000
Média Geral Práticas do 3º Estágio	1,8	2,2	3,7	3,8	2,3	1,5	2,5	3,5	4,0	2,0	-

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O planejamento estratégico tem destaque de uso das práticas modernas do terceiro estágio, corroborando com os achados da pesquisa de Imlau (2015). Já o custeio ABC, apresentou-se como a prática de contabilidade gerencial com menor percepção de adoção nas agroindústrias, independente do porte.

O *Just in Time*, a Teoria das Restrições e a Gestão Baseada em Atividades também se encontram entre as práticas com menor percepção de uso. Ao observar o panorama geral de pesquisas nacionais e internacionais, também se observa essa mesma tendência. Indo em contrapartida aos achados nacionais e internacionais, o *Kaizen* apresentou um nível mais elevado de adoção, quando comparado as demais pesquisas.

Mais uma vez, ao relacionar o uso das práticas de contabilidade gerencial do terceiro estágio evolutivo com o porte das agroindústrias, pôde-se observar significância estatística em quase todas as variáveis, sendo exceção apenas o *Kaizen*. Dessa forma, para o uso de tais práticas há uma associação com o porte das agroindústrias.

A análise das práticas de contabilidade gerencial relacionadas ao quarto estágio evolutivo pode ser observada na Tabela 14.

Tabela 14. Práticas de contabilidade gerencial de quarto estágio

Porte Empresarial	Média					Mediana					p-valor
Práticas de Contabilidade Gerencial do 4º Estágio (Tradicionais)	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	
Simulações	1,0	1,7	3,0	3,3	2,3	1,0	1,0	3,0	3,0	1,0	0,000
<i>Balanced Scorecard</i>	1,1	1,1	3,0	3,3	2,3	1,0	1,0	3,0	3,0	1,0	0,001
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	1,1	1,1	3,0	3,0	2,3	1,0	1,0	3,0	3,0	1,0	0,004
Média Geral Práticas do 4º Estágio	1,1	1,3	3,0	3,2	2,3	1,0	1,0	3,0	3,0	1,0	-

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De maneira geral, observa-se um nível baixo de uso de práticas de contabilidade gerencial do quarto estágio pelas agroindústrias paraibanas. No entanto, apesar do baixo nível de uso, essas práticas estão mais presentes nas agroindústrias de médio e grande porte. O que pode ser justificado através da análise da significância das relações, uma vez que todos os cruzamentos apresentaram p-valor significativo, conforme apresentado na Tabela 14. Estudos similares internacionais como os Joshi (2011) e Yalcin (2012) também apresentaram o *Economic Value Added* (EVA) com baixo índice de adoção

4.3.3 Níveis de percepção do uso de práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias

Com o intuito de apresentar uma visualização geral da percepção do uso de todas as práticas de contabilidade geral, elaborou-se o agrupamento destas práticas de acordo com o nível de uso informado pelos gestores das agroindústrias paraibanas. Para isso, as 25 práticas foram divididas em três grupos (alta, média e baixa percepção de uso), sendo classificadas conforme descreve o IFAC: ITD - Informação para Tomada de Decisões; C – Custos; O – Orçamento; AE – Análise Estratégica; e, AD – Avaliação de Desempenho.

Tabela 15. Práticas de contabilidade gerencial por níveis de percepção de adoção

Posição	Práticas de contabilidade Gerencial	Estágio	Classificação	Categoria	Média	Mediana	Desvio Padrão	p-valor
Alta percepção de uso								
1.	Orçamento	Segundo	Tradicional	O	3,5	3,0	0,9	0,000
2.	Planejamento Estratégico (Elaboração)	Terceiro	Moderna	AE	3,4	3,0	0,9	0,001
3.	Fluxo de Caixa	Segundo	Tradicional	ITD	3,3	3,0	0,9	0,000
4.	Planejamento Estratégico (Implementação)	Terceiro	Moderna	AE	3,3	3,0	0,9	0,001
5.	Ponto de Equilíbrio	Segundo	Tradicional	ITD	3,2	3,0	1,0	0,002
6.	Análise da Lucratividade do Produto	Segundo	Tradicional	ITD	3,1	3,0	1,0	0,000
7.	Lucratividade do Segmento	Segundo	Tradicional	ITD	3,1	3,0	0,9	0,000
8.	Custo Padrão	Primeiro	Tradicional	C	2,9	3,0	0,9	0,001
Média Percepção de uso								
9.	Margem de Contribuição	Segundo	Tradicional	ITD	2,8	3,0	0,8	0,032
10.	Análise da Rentabilidade	Segundo	Tradicional	ITD	2,7	2,0	1,2	0,002
11.	Custeio Variável	Primeiro	Tradicional	C	2,7	3,0	0,9	0,055
12.	Custo Meta	Terceiro	Moderna	C	2,6	2,0	1,1	0,035
13.	<i>Kaizen</i>	Terceiro	Moderna	C	2,6	3,0	0,8	0,181
14.	Custeio por Absorção	Primeiro	Tradicional	C	2,5	2,0	1,0	0,068
15.	Custos da Qualidade	Terceiro	Moderna	C	2,3	1,0	1,0	0,005
16.	<i>Benchmarking</i>	Terceiro	Moderna	AD	2,0	1,5	1,3	0,004
Baixa Percepção de uso								
17.	Preço de Transferência	Segundo	Tradicional	C	1,9	2,0	1,0	0,001
18.	ABM (Gestão Baseada em Atividades)	Terceiro	Moderna	C	1,8	1,5	0,9	0,000
19.	Teoria das Restrições	Terceiro	Moderna	C	1,7	1,5	0,8	0,000

20.	Simulações	Quarto	Moderna	ITD	1,6	1,0	1,0	0,000
21.	<i>Just in Time</i>	Terceiro	Moderna	C	1,5	1,0	1,0	0,001
22.	Moeda Constante	Segundo	Tradicional	ITD	1,4	1,0	1,0	0,000
23.	(ABC) Custeio Baseado em Atividade	Terceiro	Moderna	C	1,4	1,0	0,7	0,000
24.	<i>Balanced Scorecard</i>	Quarto	Moderna	AD	1,4	1,0	0,8	0,001
25.	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	Quarto	Moderna	AD	1,4	1,0	0,8	0,004

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Após análise dos resultados dispostos na tabela 15, constata-se que, de maneira geral, as práticas classificadas como tradicionais apresentam um alto índice de adoção, segundo a percepção dos gestores. Cabe ressaltar também que o planejamento estratégico apresentou um nível considerável de uso. Apesar da pequena diferença de média, o planejamento estratégico quando abordado através de sua elaboração, com média 3,4, apresentou um nível de percepção menor com relação a sua implementação, com média 3,3. Isso se dá porque muitos gestores elaboram, porém sentem dificuldade na implementação por completo do planejamento estratégico.

As práticas do segundo e terceiro estágio tiveram destaque nos grupos das práticas com média percepção de uso. Já as práticas do quarto estágio, classificadas como modernas, foram as que apresentaram baixa percepção de uso. Cabe destacar ainda que pelo menos uma prática de cada estágio está classificada nos níveis de alta percepção de utilização, o que demonstra a heterogeneidade dos diferentes estágios de práticas de contabilidade gerencial na gestão das agroindústrias da amostra.

O *Balanced Scorecard* e o *Economic Value Added (EVA)* foram dentro todas as práticas de contabilidade gerencial, as que apresentaram o menor índice de adoção, tal constatação também foi observada em estudos nacionais e internacionais.

Infere-se que, quanto maior o porte da agroindústria, maior o nível de adoção de práticas de contabilidade gerencial, sejam elas do primeiro, segundo, terceiro ou quarto estágio. Pode-se observar tal relação através da análise do p-valor das variáveis apresentadas.

4.3.4 Fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias da amostra

Por meio da análise descritiva da média e mediana e da análise de significância das relações através do p-valor, a Tabela 16 apresenta os fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelos gestores, segregados a partir das classificações de porte das agroindústrias.

Tabela 16. Fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial

Fatores Motivadores	Média					Mediana					P-valor
	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	
Comprometimento dos envolvidos	3,3	4,0	4,0	4,7	3,8	3,0	4,0	4,0	5,0	4,0	0,001
Necessidade de utilização	3,1	4,0	4,5	5,0	3,7	3,0	4,0	4,5	5,0	4,0	0,002
Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado	2,0	2,8	4,5	5,0	3,7	2,0	3,0	4,05	5,0	2,0	0,000
Conhecimento da equipe interna	3,3	3,8	4,0	4,7	3,7	3,0	4,0	4,0	5,0	4,0	0,016
Experiência da equipe interna	3,1	3,7	4,0	5,0	3,6	3,0	3,5	4,0	5,0	4,0	0,002
Relação custo versus benefício	3,0	3,8	4,0	4,7	3,5	3,0	4,0	4,0	5,0	3,5	0,028
Adoção das práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes	3,3	3,7	3,5	4,7	3,5	3,0	4,0	3,5	5,0	4,0	0,087
Recursos disponíveis (financeiros e humanos)	3,1	3,3	4,0	4,7	3,4	3,0	3,0	4,0	5,0	3,0	0,001
Tecnologia adequada disponível	2,7	3,4	4,0	4,7	3,3	3,0	3,0	4,0	5,0	3,0	0,001
GERAL	3,0	3,6	4,1	4,8	3,6	3,0	3,5	3,5	4,0	3,5	-

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A partir dos resultados apresentados, pode-se constatar que os principais fatores motivadores são o comprometimento dos envolvidos, a necessidade de utilização e a disposição de tais práticas no *software* ERP utilizado na agroindústria. No entanto, a motivação para uso de práticas de contabilidade gerencial através de *software* ERP é observada como fator motivador principalmente em agroindústrias de médio e grande porte. Diante disso, observa-se que empresas de pequeno porte não consideram tal fator como motivador de uso das práticas.

As agroindústrias de grande porte classificaram como o principal fator motivador ao uso de práticas a necessidade da utilização e a experiência da equipe interna. O resultado se justifica a medida que essas empresas se encontram num nível de organização e planejamento mais evoluído que as agroindústrias de portes menores.

Analisando o p-valor das variáveis investigadas, é possível identificar significância estatística em quase todas as associações das variáveis, com exceção da relação com práticas de contabilidade gerencial adotadas pelos concorrentes, o que indica a existência de uma associação entre essas variáveis com relação ao porte.

Os gestores também foram questionados sobre os fatores que restringem o uso das práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias. A Tabela 17 apresenta as médias das respostas em ordem decrescente e a significância do cruzamento das variáveis.

Tabela 17. Fatores que restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial

Fatores Restritivos	Média					Mediana					p-valor
	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Geral	
Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas	4,2	4,2	2,5	3,3	4,0	4,0	4,0	2,5	3,0	4,0	0,004
Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas	3,9	4,1	3,0	3,0	3,8	4,0	4,0	3,0	3,0	4,0	0,027
Relação custos versus benefício	3,9	3,8	3,0	3,7	3,8	4,0	4,0	3,0	4,0	4,0	0,339

Falta de tecnologia adequada	4,0	3,7	2,5	2,7	3,7	4,0	4,0	2,5	3,0	4,0	0,223
Não perceber a necessidade de utilização das práticas	3,7	3,5	4,0	2,7	3,5	4,0	4,0	4,0	3,0	4,0	0,745
Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)	3,5	3,4	2,5	3,0	3,3	3,0	3,0	2,5	3,0	3,0	0,568
Falta de participação dos envolvidos	3,3	2,9	2,5	2,7	3,0	3,0	3,0	2,5	3,0	3,0	0,864
Falta de comprometimento dos envolvidos	3,2	3,0	2,5	2,7	3,0	3,0	3,0	2,5	3,0	3,0	0,896
GERAL	3,7	3,6	2,8	2,9	3,5	4,0	4,0	3,0	3,0	3,5	-

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nesta análise, apesar da média geral apresentar uma classificação, é importante observar a resposta pelo porte da agroindústria. Observa-se que, em agroindústrias de micro e pequeno porte, os principais fatores que restringem a adoção das práticas de contabilidade gerencial são a falta de experiência da equipe com a utilização das práticas e a falta de tecnologia adequada, os estudos de Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013) também apresentam resultados semelhantes. Já para agroindústrias de médio e grande porte o principal fator que restringe é a relação custos versus benefício.

Os resultados também sugerem uma associação a partir da significância estatística do p-valor 0,027 na variável falta de conhecimento da equipe sobre as práticas. Portanto, pode-se dizer que essa variável possui relação com o porte da agroindústria.

4.4 RELAÇÃO DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA GESTÃO DAS AGROINDÚSTRIAS

Esta seção trata da relação dos fatores contingenciais com as práticas de contabilidade gerencial adotadas na gestão das agroindústrias. Para isso foi feita a relação de cada fator contingencial na percepção de adoção das práticas investigando-se por meio da análise de conglomerados (*clusters*), segregando as agroindústrias com características semelhantes e medindo a percepção de uso de cada grupo por meio da média e mediana, exceto para o fator contingencial porte que foi agrupado segundo a quantidade de funcionários utilizando a classificação do SEBRAE.

4.4.1 Relação do ambiente organizacional na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

Para a realização a análise do fator ambiente, na fase do tratamento estatístico foi necessária a segregação das agroindústrias, tal procedimento foi possível por meio da técnica de análise de *clusters*, as empresas foram assim divididas em três grupos de agroindústrias que apresentam características semelhantes para as variáveis analisadas. Com o intuito de facilitar a compreensão, o Quadro 1 apresenta as definições e a quantidade de agroindústrias por *Cluster*.

Quadro 1. Clusters definidos para o fator contingencial ambiente organizacional

<i>Cluster</i>	N	Caracterização do <i>cluster</i>
<i>CLUSTER 1:</i> AMBIENTE ESTÁVEL	3	Caracterizado por agroindústrias que indicaram estar inseridas em ambientes estáveis com pouca concorrência, competição por mão de obra, matéria-prima e insumos. Caracterizado também pela tecnologia aplicada ao processo produtivo e as preferências dos clientes do setor terem mudanças lentas e previsíveis.
<i>CLUSTER 2:</i> AMBIENTE INTERMEDIÁRIO	8	Caracterizado por agroindústrias que indicaram estar em ambientes intermediários, ou seja, nem tão estáveis, nem tão dinâmicos. As competições por mão de obra, matéria-prima e insumos são razoáveis e a tecnologia aplicada ao processo produtivo apresenta um certo dinamismo.
<i>CLUSTER 3:</i> AMBIENTE DINÂMICO	21	Caracterizado por agroindústrias que indicaram estar inseridas em ambientes dinâmicos, onde se percebe elevada concorrência e competição por insumos e mão de obra. Apresentando mudanças rápidas e imprevisíveis de tecnologia e dos gostos dos clientes.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 1 apresenta a comparação dos três níveis (estável, intermediário e dinâmico) bem como o número de agroindústrias pertencentes a cada *Cluster*. Observa-se que em ambientes mais estáveis as agroindústrias tendem a fazer uso de mais práticas de contabilidade gerencial, o resultado diverge dos encontrados na pesquisa realizada por Imlau (2015). A justificativa possível para tal resultado pode estar associada a agroindústrias de grande porte não considerarem a concorrência, competição por mão de obra, matéria-prima e insumos um fator que influenciasse o uso de práticas de

contabilidade gerencial, possivelmente tais empresas estejam há mais tempo no mercado e já tenham conseguido certa estabilidade com relação a tais fatores.

Os resultados também divergem aos de Espejo (2008) ao concluir que o ambiente influencia diretamente o sistema orçamentário no que se refere aos seus atributos. No entanto, corroboram com a pesquisa de Junqueira (2010) que também não conseguiu identificar associação direta do ambiente com o uso de sistemas de controle gerencial considerando um grupo único de empresas.

Tabela 18. Relação entre o fator contingencial ambiente organizacional e a percepção de uso das práticas

Fator Contingencial Ambiente Práticas de Contabilidade Gerencial	Estável	Intermediário	Dinâmico	Estável	Intermediário	Dinâmico
	Média			Médiana		
Planejamento Estratégico (Elaboração)	4,0	3,3	3,3	4,0	3,0	3,0
Fluxo de Caixa	4,0	3,1	3,2	4,0	3,0	3,0
Planejamento Estratégico (Implementação)	4,0	3,3	3,2	4,0	3,0	3,0
Ponto de Equilíbrio	3,0	3,3	3,0	3,0	3,0	3,0
Análise da Lucratividade do Produto	4,5	2,9	3,0	4,5	2,5	3,0
Lucratividade do Segmento	2,5	3,1	3,0	2,5	3,0	3,0
Custo Padrão	2,5	3,0	2,6	2,5	3,0	2,0
Margem de Contribuição	3,0	3,0	2,7	3,0	2,5	3,0
Análise da Rentabilidade	3,0	2,5	2,6	3,0	2,0	2,0
Custeio Variável	3,0	2,4	2,6	3,0	2,5	3,0
Custo Meta	2,0	2,5	2,5	2,0	2,0	2,0
<i>Kaizen</i>	2,5	2,8	2,4	2,5	3,0	2,0
Custeio por Absorção	3,0	2,9	2,3	3,0	2,5	2,0
Custos da Qualidade	2,0	2,3	2,3	2,0	2,0	2,0
<i>Benchmarking</i>	2,5	2,1	1,7	2,5	2,0	1,0
Preço de Transferência	2,0	2,1	1,6	2,0	2,0	1,0
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	2,5	1,6	1,6	2,5	1,5	1,0
Teoria das Restrições	1,5	1,9	1,5	1,5	2,0	1,0
Simulações	3,0	1,5	1,6	3,0	1,0	1,0
<i>Just in Time</i>	3,0	1,4	1,3	3,0	1,0	1,0
Moeda Constante	2,0	1,1	1,4	2,0	1,0	1,0
(ABC) Custeio Baseado em Atividade	2,0	1,4	1,3	2,0	1,0	1,0
<i>Balanced Scorecard</i>	2,5	1,4	1,2	2,5	1,0	1,0
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	2,5	1,3	1,1	2,5	1,0	1,0
GERAL	2,8	2,3	2,2	2,5	2,0	2,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os *clusters* de agroindústrias apresentaram características diferentes com relação ao uso das práticas de contabilidade gerencial, as caracterizadas como estando inseridas em ambientes estáveis apresentaram como principal ferramenta de contabilidade gerencial a análise da lucratividade do produto, ao passo que, as caracterizadas como de

ambientes intermediários e dinâmicos indicaram o planejamento estratégico como principal ferramenta de controle gerencial.

Outro dado que chama atenção é que ferramentas modernas como o *Balanced Scorecard* e o *Economic Value Added (EVA)*, apresentarem maior média de adoção em agroindústrias inseridas em ambientes estáveis, corroborando com a hipótese de este *cluster* ser constituído por empresas de maior porte e mais estáveis no mercado.

4.4.2 Relação da tecnologia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

Durante a etapa de tratamento estatístico dos dados o fator contingencial tecnologia foi segregado, com apoio da técnica de análise de *clusters*, em três grupos de agroindústrias que apresentam características semelhantes para as variáveis selecionadas. Para fins de análise os agrupamentos foram definidos conforme o Quadro 2.

Quadro 2. Clusters definidos para o fator contingencial tecnologia

<i>Cluster</i>	N	Caracterização do <i>cluster</i>
CLUSTER 1: BAIXA TECNOLOGIA	16	Caracterizado por agroindústrias que indicaram possuir baixo nível tecnológico, como pouco uso ou ausência de sistemas de gestão e comércio eletrônico de dados.
CLUSTER 2: MÉDIA TECNOLOGIA	7	Caracterizado por agroindústrias que indicaram possuir nível tecnológico intermediário, ou seja, não fazem uso de maneira intensa de comércio eletrônico ou do gerenciamento da relação com o cliente.
CLUSTER 3: ALTA TECNOLOGIA	9	Caracterizado por agroindústrias que indicaram possuir alto nível tecnológico, onde se percebe o uso intenso de troca de dados de forma eletrônica, comércio eletrônico e sistemas de gestão.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 2 apresenta a comparação dos três níveis (baixa tecnologia, média tecnologia e alta tecnologia), o número de agroindústrias pertencentes a cada agrupamento, bem como a definição das características de cada *Cluster*.

Observa-se na Tabela 19 a disposição dos três agrupamentos (baixa, média e alta tecnologia), bem como a média e mediana da percepção do uso das práticas de contabilidade gerencial para cada grupo.

Tabela 19. Relação entre o fator contingencial tecnologia e a percepção de uso das práticas

Fator Contingencial Tecnologia Práticas de Contabilidade Gerencial	Baixa Tecnologia	Média Tecnologia	Alta Tecnologia	Baixa Tecnologia	Média Tecnologia	Alta Tecnologia
	Média			Mediana		
Planejamento Estratégico (Elaboração)	2,9	3,0	4,6	3,0	3,0	5,0
Fluxo de Caixa	3,0	2,7	4,0	3,0	3,0	4,0
Planejamento Estratégico (Implementação)	2,8	3,0	4,6	3,0	3,0	5,0
Ponto de Equilíbrio	2,7	3,0	4,6	3,0	3,0	5,0
Análise da Lucratividade do Produto	2,7	2,5	4,2	3,0	2,5	5,0
Lucratividade do Segmento	2,6	3,2	4,1	3,0	3,0	4,0
Custo Padrão	2,4	2,7	3,7	2,0	3,0	4,0
Margem de Contribuição	2,4	2,5	3,9	2,0	2,5	4,0
Análise da Rentabilidade	1,9	2,2	4,4	2,0	2,0	5,0
Custeio Variável	2,4	2,8	3,1	2,0	3,0	3,0
Custo Meta	2,2	2,7	3,4	2,0	3,0	4,0
<i>Kaizen</i>	2,3	2,7	3,4	2,0	3,0	3,0
Custeio por Absorção	2,1	2,0	3,9	2,0	2,0	4,0
Custos da Qualidade	1,9	2,2	3,2	2,0	2,0	3,0
<i>Benchmarking</i>	1,4	1,5	3,4	1,0	1,5	4,0
Preço de Transferência	1,4	1,5	3,0	1,0	1,5	3,0
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	1,5	1,2	2,8	1,0	1,0	3,0
Teoria das Restrições	1,4	1,3	2,4	1,0	1,0	3,0
Simulações	1,0	1,2	2,9	1,0	1,0	3,0
<i>Just in Time</i>	1,0	1,2	2,7	1,0	1,0	3,0
Moeda Constante	1,0	1,0	2,6	1,0	1,0	2,0
(ABC) Custeio Baseado em Atividade	1,1	1,2	2,2	1,0	1,0	2,0
<i>Balanced Scorecard</i>	1,1	1,0	2,3	1,0	1,0	3,0
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	1,0	1,0	2,2	1,0	1,0	2,0
GERAL	1,9	2,1	3,4	1,5	2,0	3,6

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A percepção de adoção das práticas de contabilidade gerencial, em geral, aumenta ao passo em que se elevam os níveis tecnológicos das empresas. Espejo (2008) concluiu em seu estudo que a tecnologia influencia diretamente o grau de aderência ao sistema orçamentário. Leite, Diehl e Manvailer (2015) comentam que as empresas que apresentam núcleos de tecnologia visam à maior eficiência nos processos.

A análise dos resultados permite inferir que, quanto maior o nível tecnológico da agroindústria há consecutivamente, uma maior percepção da adoção de práticas de

contabilidade gerencial. Leite, Diehl e Manvailer (2015) concluíram em suas pesquisas que as empresas que apresentam núcleos de tecnologia visam à maior eficiência nos processos.

Apesar das agroindústrias que estão inseridas em ambientes com alto nível de tecnologia fazerem mais uso de práticas de contabilidade gerencial, estas ainda usam mais intensamente as práticas classificadas como tradicionais. As práticas classificadas como modernas ainda apresentam um nível baixo de percepção de uso. As agroindústrias agrupadas entre os *clusters* de média e baixa tecnologia praticamente não fazem uso de práticas modernas de contabilidade gerencial. Percebe-se também um nível de utilização maior do *Balanced Scorecard*, ferramenta de gestão diretamente relacionada à tecnologia da informação e softwares, em ambientes com alto nível tecnológico.

4.4.3 Relação do porte empresarial na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

O porte das agroindústrias foi segregado em quatro *clusters* segundo os critérios pertinentes ao quantitativo de funcionários e o porte da empresa mensurado pelo critério do SEBRAE. Conforme descrito no quadro a seguir:

Quadro 3. Clusters definidos para o fator contingencial porte empresarial

<i>Cluster</i>	N	Caracterização do <i>cluster</i>
<i>CLUSTER 1:</i> Microempresa (ME)	15	Até 19 funcionários
<i>CLUSTER 2:</i> Empresa de Pequeno Porte (EPP)	12	De 20 a 99 Funcionários
<i>CLUSTER 3:</i> Empresa de Médio Porte	2	De 100 a 499 funcionários
<i>CLUSTER 4:</i> Grande Empresa	3	Acima de 500 funcionários

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Os resultados apresentados no Quadro 3 versam sobre os quatro agrupamentos (microempresa, empresa de pequeno porte, empresa de médio porte e grande empresa),

bem como a média e mediana da percepção do uso das práticas de contabilidade gerencial para cada grupo.

Nesta análise fica mais evidente o uso de práticas de contabilidade gerencial à medida que o porte da agroindústria aumenta. Ainda assim há um maior índice de utilização de práticas tradicionais de contabilidade gerencial no setor. Observa-se também que práticas modernas tem utilização quase insignificante em microempresas e empresas de pequeno porte, sendo adotadas apenas em agroindústrias com porte maior.

Tabela 20. Relação entre o fator contingencial porte empresarial e a percepção de uso das práticas

Fator Contingencial Porte Práticas de Contabilidade Gerencial	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa	Microempresa	Empresa de Pequeno Porte	Empresa de Médio Porte	Grande Empresa
	Média				Mediana			
Planejamento Estratégico (Elaboração)	2,9	3,3	5,0	5,0	3,0	3,0	5,0	5,0
Fluxo de Caixa	2,9	3,2	4,0	4,7	3,0	3,0	4,0	5,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	2,9	3,3	5,0	5,0	3,0	3,0	5,0	5,0
Ponto de Equilíbrio	2,6	3,3	5,0	5,0	3,0	3,0	5,0	5,0
Análise da Lucratividade do Produto	2,7	2,9	5,0	5,0	3,0	3,0	5,0	5,0
Lucratividade do Segmento	2,6	3,3	4,0	4,3	3,0	3,0	4,0	5,0
Custo Padrão	2,4	2,7	4,0	4,3	2,0	3,0	4,0	4,0
Margem de Contribuição	2,3	2,9	4,5	4,0	2,0	3,0	4,5	4,0
Análise da Rentabilidade	1,9	2,8	5,0	4,7	2,0	2,5	5,0	5,0
Custeio Variável	2,4	2,7	4,0	4,5	2,0	3,0	4,0	4,5
Custo Meta	2,0	2,7	4,5	4,0	2,0	3,0	4,5	4,0
<i>Kaizen</i>	2,3	2,6	3,5	3,7	2,3	2,6	3,5	3,7
Custeio por Absorção	2,1	2,5	3,5	4,7	2,0	2,0	3,5	5,0
Custos da Qualidade	1,7	2,6	3,5	3,7	2,0	3,0	3,5	4,0
<i>Benchmarking</i>	1,5	1,8	4,0	4,3	1,0	1,5	4,0	4,0
Preço de Transferência	1,5	1,8	3,0	3,7	1,0	1,5	3,0	4,0
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	1,4	1,6	3,5	3,3	1,0	2,0	3,5	3,0
Teoria das Restrições	1,3	1,7	3,5	2,3	1,0	2,0	3,5	3,0
Simulações	1,0	1,7	3,0	3,3	1,0	1,0	3,0	3,0
<i>Just in Time</i>	1,1	1,3	2,5	4,0	1,1	1,3	2,5	4,0
Moeda Constante	1,0	1,2	2,5	4,0	1,0	1,0	2,5	4,0
(ABC) Custeio Baseado em Atividade	1,1	1,3	2,0	3,0	1,0	1,0	2,0	3,0
<i>Balanced Scorecard</i>	1,1	1,1	3,0	3,3	1,0	1,0	3,0	3,0
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	1,1	1,1	3,0	3,0	1,0	1,0	3,0	3,0
GERAL	1,9	2,3	3,8	4,0	2,0	2,0	3,5	4,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Nota-se mais uma vez que o planejamento estratégico se encontra como a prática mais utilizada, independente do porte da empresa. Chama a atenção também as práticas de *Justin in time* e moeda constante, que sofreram grande variação de uso à medida que

o porte aumenta. Mesmo fenômeno também pode ser observado no custeio por absorção e no custo padrão, que sofreram uma crescente variação da percepção de uso entre os quatro níveis de porte, demonstrando que o seu uso é mais percebido nas agroindústrias de maior porte.

4.4.4 Relação da estrutura organizacional na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

O fator contingencial estrutura, foi segregado nas agroindústrias por meio de duas divisões, a divisional e a funcional. O Quadro 4 representa tal divisão e as características de cada *Cluster*.

Quadro 4. Clusters definidos para o fator contingencial estrutura organizacional

<i>Cluster</i>	N	Caracterização do <i>cluster</i>
CLUSTER 1: ESTRUTURA DIVISIONAL	15	Caracterizado por agroindústrias que indicaram estar inseridas em estruturas onde uma mesma atividade era executada em diferentes divisões.
CLUSTER 2: ESTRUTURA FUNCIONAL	17	Caracterizado por agroindústrias que indicaram em estruturas que possuíam áreas e departamentos especializados para cada atividade.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 4 apresenta a comparação das duas estruturas (divisional e funcional), o número de agroindústrias pertencentes a cada agrupamento, bem como a definição das características de cada *Cluster*.

Na Tabela 21 a seguir, observa-se a relação da estrutura da agroindústria com a utilização das práticas de contabilidade gerencial, apresentando a média e mediana. O planejamento estratégico tem destaque na estrutura funcional ao passo que o fluxo de caixa se apresentou como a prática mais utilizada em agroindústrias de estrutura divisional.

Tabela 21. Relação entre o fator contingencial estrutura organizacional e a percepção de uso das práticas

Fator Contingencial Estrutura Práticas de Contabilidade Gerencial	Divisional	Funcional	Divisional	Funcional
	Média		Mediana	
Planejamento Estratégico (Elaboração)	2,9	3,8	3,0	3,0
Fluxo de Caixa	3,1	3,4	3,0	3,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	2,8	3,8	3,0	4,0
Ponto de Equilíbrio	2,5	3,8	3,0	3,0
Análise da Lucratividade do Produto	2,8	3,4	3,0	3,0
Lucratividade do Segmento	2,5	3,7	2,0	3,0
Custo Padrão	2,3	3,2	2,0	3,0
Margem de Contribuição	2,3	3,3	2,0	3,0
Análise da Rentabilidade	1,9	3,4	2,0	3,0
Custeio Variável	2,2	3,0	2,0	3,0
Custo Meta	2,0	3,1	2,0	3,0
<i>Kaizen</i>	2,2	3,0	2,0	3,0
Custeio por Absorção	2,1	3,0	2,0	2,0
Custos da Qualidade	1,8	2,8	2,0	3,0
<i>Benchmarking</i>	1,4	2,5	1,0	2,0
Preço de Transferência	1,4	2,3	1,0	2,0
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	1,5	2,1	1,0	2,0
Teoria das Restrições	1,4	1,9	1,0	2,0
Simulações	1,1	2,1	1,0	2,0
<i>Just in Time</i>	1,0	1,9	1,0	1,0
Moeda Constante	1,0	1,8	1,0	1,0
(ABC) Custeio Baseado em Atividade	1,1	1,8	1,0	2,0
<i>Balanced Scorecard</i>	1,1	1,7	1,0	1,0
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	1,1	1,7	1,0	1,0
GERAL	1,9	2,8	2,0	2,5

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A partir dos resultados pode-se constatar que agroindústrias caracterizadas por possuírem uma estrutura divisional tendem a fazer menos uso de práticas de contabilidade gerencial que aquelas que possuem uma estrutura funcional. Junqueira (2010) identificou que as empresas tendem a adotar estrutura funcional, com estímulo à execução de tarefas por equipe de trabalho multifuncionais e que a estrutura divisional é pouco utilizada. Observa-se também o uso de práticas modernas de contabilidade gerencial em estruturas funcionais. O que corrobora com a literatura sobre a teoria contingencial que fala que empresas que possuem estrutura organizacional adequada aos fatores situacionais, como ambiente, estratégia e tecnologia, tendem a superar em desempenho as que não possuem este ajuste.

A maioria das práticas tradicionais de contabilidade gerencial ficaram entre as mais utilizadas nos dois agrupamentos. As práticas de Custeio Baseado em Atividade,

Balanced Scorecard e *Economic Value Added (EVA)* apresentaram-se como as com menores médias de utilização em relação a todas as práticas.

4.5 Relação da estratégia empresarial na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

Foi realizada a análise da relação entre o tipo de estratégia adotada pelas agroindústrias e sua relação com a adoção das práticas de contabilidade gerencial. Para isso, segregaram-se as agroindústrias entre aquelas que faziam uso de estratégias de baixo custo e de estratégias de diferenciação. O Quadro 5 caracteriza os *clusters* dessas agroindústrias bem como a quantidade de agroindústrias pertencente a cada agrupamento.

Quadro 5. Clusters definidos para o fator contingencial estratégia empresarial

<i>Cluster</i>	N	<i>Caracterização do cluster</i>
CLUSTER 1: ESTRATÉGIA BAIXO CUSTO	14	Caracterizado por agroindústrias que indicaram adotar uma estratégia focada no baixo custo, ou seja, consideraram importante possuir um preço de venda muito menor do que o da concorrência.
CLUSTER 2: ESTRATÉGIA DIFERENCIAÇÃO	18	Caracterizado por agroindústrias que indicaram adotar uma estratégia mais voltada para a diferenciação de seus produtos, buscando a alta qualidade, e investido em pesquisas e na imagem da empresa.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O Quadro 5 apresenta a comparação dos dois tipos de agrupamentos realizados relacionados a estratégia (baixo custo e diferenciação), onde N representa o número de agroindústrias pertencentes a cada *Cluster*.

Disposto na Tabela 22 estão as médias e medianas que tratam da relação da estratégia com a adoção das práticas de contabilidade gerencial. Nesta análise não foi observado uma discrepância de valores de médias de acordo com a estratégia adotada, as médias mantiveram-se em valores próximos.

Tabela 22. Relação entre o fator contingencial estratégia empresarial e a percepção de uso das práticas

Fator Contingencial Estratégia	Baixo Custo	Diferenciação	Baixo Custo	Diferenciação
Práticas de Contabilidade Gerencial	Média		Mediana	
Planejamento Estratégico (Elaboração)	3,1	3,6	3,0	3,0
Fluxo de Caixa	3,1	3,4	3,0	3,0
Planejamento Estratégico (Implementa)	2,9	3,7	3,0	3,0
Ponto de Equilíbrio	2,5	3,7	3,0	3,0
Análise da Lucratividade do Produto	2,9	3,3	3,0	3,0
Lucratividade do Segmento	2,7	3,4	3,0	3,0
Custo Padrão	2,4	3,1	2,5	3,0
Margem de Contribuição	2,5	3,1	2,5	3,0
Análise da Rentabilidade	2,1	3,1	2,0	2,5
Custeio Variável	2,2	2,9	2,0	3,0
Custo Meta	2,1	3,0	2,0	3,0
<i>Kaizen</i>	2,4	2,8	2,0	3,0
Custeio por Absorção	2,2	2,8	2,0	2,0
Custos da Qualidade	2,1	2,5	2,0	2,0
<i>Benchmarking</i>	1,4	2,4	1,0	2,0
Preço de Transferência	1,4	2,3	1,0	3,0
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	1,4	2,1	1,0	2,0
Teoria das Restrições	1,4	1,9	1,0	2,0
Simulações	1,3	1,8	1,0	1,0
<i>Just in Time</i>	1,1	1,8	1,0	1,0
Moeda Constante	1,1	1,7	1,0	1,0
(ABC) Custeio Baseado em Atividade	1,2	1,6	1,0	1,0
<i>Balanced Scorecard</i>	1,1	1,7	1,0	1,0
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	1,1	1,6	1,0	1,0
GERAL	2,0	2,6	2,0	2,0

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No entanto, vale ressaltar que as práticas mais utilizadas em estruturas de baixo custo foram o planejamento estratégico e o fluxo de caixa, ao passo que as práticas mais utilizadas em agroindústrias que adotam a estratégia de diferenciação foram o planejamento estratégico e o ponto de equilíbrio.

Divergindo da pesquisa de Imlau (2015), onde as empresas caracterizadas por estratégias de baixo custo faziam mais uso de práticas modernas de contabilidade gerencial. Nesta pesquisa, evidenciou-se o contrário, empresas focadas em estratégias de diferenciação apresentaram maior média de uso de práticas modernas de contabilidade gerencial.

Na análise deste fator contingencial percebeu-se que a estratégia não é um fator tão determinante do uso ou não de determinada prática, os demais fatores contingências apresentaram uma maior especificação no uso ou não de determinada prática.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo investigar a relação de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial, no setor agroindustrial do estado da Paraíba-PB. Para isso, foram aplicados 32 questionários com os gestores responsáveis pela contabilidade gerencial dessas empresas.

Atendendo ao primeiro objetivo específico, a pesquisa buscou caracterizar as agroindústrias da amostra, distinguindo-as por região geográfica, segmento de atuação, idade das empresas, número de funcionários/porte e pela existência ou não de um departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial. Baseando-se ainda no primeiro objetivo específico, a pesquisa buscou traçar o perfil do profissional responsável pela elaboração das informações de contabilidade gerencial nas agroindústrias, analisando características dos respondentes tais como: gênero, idade, escolaridade, função desempenhada e tempo de atuação.

A amostra é representada em sua maioria (59,38%) por agroindústrias localizadas na região geográfica intermediária de João Pessoa, tendo o segmento de atuação com o maior número de respondentes o de bebidas alcoólicas e destiladas, representando 25% das respostas, com tempo de atuação de até 10 anos (28,13%), ou seja, fundadas a partir do ano de 2009, classificadas como microempresas (46,9). A maioria dessas empresas não possuía um setor responsável pelas informações da contabilidade gerencial, entretanto, à medida que o porte da empresa aumenta, consecutivamente o percentual de presença desse departamento aumenta gradativamente, chegando nas empresas de médio e grande porte a um percentual 100%.

Atendendo ainda ao primeiro objetivo específico da pesquisa, foi possível observar que os aspectos do perfil dos gestores apontaram que em maioria são do gênero masculino (75%), com idade entre 31 a 40 anos (62,5%), possuem formação de nível médio (65,6%), desempenhando a função de gerentes destas agroindústrias (49,8%). Quanto ao período de atuação na empresa investigada, a frequência obtida apontou que a maioria exercia a função entre 6 a 10 anos (46,9%), em sua maioria atuando pela primeira vez na área da contabilidade gerencial.

Em atenção ao segundo objetivo específico do trabalho, que versava sobre a percepção dos gestores quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias investigadas e os fatores que motivam e/ou restringem a utilização, foi

possível perceber que a gestão das empresas pesquisadas está mais relacionada ao uso de práticas tradicionais.

As práticas do primeiro estágio tiveram destaque na classificação do alto nível de uso, enquanto que as práticas de segundo e terceiro estágio tiveram destaque nos grupos das práticas com média percepção de uso. Já na outra ponta, classificadas como práticas de baixa percepção de uso estão as práticas do terceiro e quarto estágio classificadas como modernas, com exceção do planejamento estratégico.

Pelo menos uma prática de cada estágio foi classificada nos níveis de alta percepção de utilização, corroborando com estudos nacionais similares como os de Frezatti (2005), Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e estudos internacionais como os de McLellan e Moustafa (2011); Abdel e McLellan (2011) e Yalcin (2012).

As práticas de fluxo de caixa, ponto de equilíbrio, análise da lucratividade do produto e lucratividade do segmento, classificadas como informações para a tomada de decisões, destacam-se entre as práticas com a maior percepção de adoção. Já o *Balanced Scorecard* e o *Economic Value Added (EVA)*, foram dentre todas as práticas de contabilidade gerencial, as que apresentaram o menor índice de adoção.

Pode-se constatar que os principais fatores motivadores para adoção das práticas de contabilidade gerencial foram o comprometimento dos envolvidos, a necessidade de utilização e a disposição de tais práticas no *software* ERP utilizado na agroindústria, ao passo que o fator que menos motiva é a tecnologia disponível. O principal fator indicado com aquele que restringe a adoção das práticas de contabilidade gerencial foi a falta de experiência da equipe com a utilização das práticas.

O terceiro objetivo específico versava sobre a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia). Percebeu-se o aumento da adoção das práticas de contabilidade gerencial em agroindústrias que estão inseridas em ambientes estáveis, detentoras de alta tecnologia, de médio e grande porte, com estrutura funcional e com estratégia voltada para a diferenciação.

As agroindústrias inseridas em ambientes mais estáveis tendem a fazer uso de mais práticas de contabilidade gerencial, utilizando mais intensamente a análise da lucratividade do produto e do planejamento estratégico. Nos ambientes dinâmicos, tais empresas utilizam mais o ponto de equilíbrio. Essas práticas de contabilidade gerencial são voltadas para informações de tomada de decisão e análise estratégica.

Considerando o nível tecnológico, percebeu-se que a adoção das práticas de contabilidade gerencial, em geral, aumenta ao passo em que se elevam os níveis tecnológicos das agroindústrias. Apesar das agroindústrias que estão inseridas em ambientes com alto nível de tecnologia fazerem mais uso de práticas de contabilidade gerencial, estas ainda usam mais intensamente as práticas classificadas como tradicionais. As práticas classificadas como modernas ainda apresentam um nível baixo de percepção de uso.

Na análise do fator contingencial porte observa-se que fica mais evidente o uso de práticas de contabilidade gerencial à medida que o porte da agroindústria aumenta, ainda assim há um maior índice de utilização de práticas tradicionais de contabilidade gerencial no setor. Observa-se também que práticas modernas têm utilização quase insignificante em microempresas e empresas de pequeno porte, sendo adotadas apenas em agroindústrias com porte mais elevado.

A partir dos resultados podemos constatar que agroindústrias caracterizadas por possuírem uma estrutura divisional tendem a fazer menos uso de práticas de contabilidade gerencial que aquelas que possuem uma estrutura funcional. As agroindústrias com estrutura funcional apresentaram o planejamento estratégico como destaque ao passo que o fluxo de caixa se apresentou como a prática mais utilizada em agroindústrias de estrutura divisional.

Na análise do fator contingencial estratégia, percebeu-se que não é um fator determinante do uso ou não de determinada prática, uma vez que as médias de percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial não tiveram diferenças tão significativas quando comparado os dois tipos de estratégia utilizada. Os demais fatores contingências apresentaram uma maior especificação no uso ou não de determinada prática. As práticas mais utilizadas em estruturas de baixo custo foram o planejamento estratégico e o fluxo de caixa, ao passo que as práticas mais utilizadas em agroindústrias que adotam a estratégia de diferenciação foram o planejamento estratégico e o ponto de equilíbrio.

Diante do exposto percebe-se que por maior parte da amostra ser composta por empresas de pequeno porte, sendo assim difícil atrair mão-de-obra especializada, grande parte dos profissionais responsáveis pela prestação de informações referentes a contabilidade gerencial possuíam apenas ensino médio, cabe ressaltar também que este pode ser um fator inibidor na aplicação de tecnologia e de práticas modernas de contabilidade, por falta de capacitação e conhecimento desses profissionais.

A presente pesquisa apresenta limitações, uma vez que a utilização de uma amostra não-probabilística por acessibilidade não permite a generalização dos resultados. Por tratar-se de um trabalho exploratório, não houve filtro de porte de empresa. O instrumento de pesquisa (questionário estruturado) também se configura como uma limitação deste estudo, uma vez que apresenta vieses conforme o comportamento e interpretação de cada indivíduo. Ou fator limitante foi grande parte dos questionários terem sido enviados por e-mail aos respondentes, apesar de ter sido ressaltado que o mesmo deveria ser respondido pelos profissionais responsáveis pela elaboração de informações de contabilidade gerencial nas agroindústrias, não há como possuir um controle se de fato as respostas foram fornecidas por esses profissionais.

Sugere-se que novas pesquisas possam ser realizadas considerando outros setores, utilizando empresas de maior porte, com amostras maiores e em diferentes regiões, permitindo aprofundar e comparar análises a respeito da adoção das práticas de contabilidade gerencial e a relação da Teoria da Contingência.

REFERÊNCIAS

A COMPETITIVIDADE do agronegócio e o comércio internacional. Rio de Janeiro: IPEA. Disponível em: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/170404_livro_agricultura_no_Brasil_capitulo6.pdf. Acesso em: 11 dez. 2018.

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

AHRENS, T. Management Controls that Anchor other Organizational Practices. **Contemporary Accounting Research**, v. 35, n. 1, p. 58-86, 2018.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATKINSON, A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**: informação para tomada de decisão e execução da estratégia. São Paulo: Atlas, 2015.

AZEVEDO, P. F. **Gestão agroindustrial**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organization and Society**, v. 28, n. 7-8, p. 675-698, 2003.

BERNARDES, C.; MARCONDES, R. C. **Teoria geral da administração**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BIALOSKORSKI, Sigismundo Neto. **Economia e Gestão de organizações cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRAGA, D. P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, M. A. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, 2010.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Balança Comercial do Agronegócio**. Brasília: Secretaria de Relações Internacionais do Agronegócio, 2016.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Balança Comercial do Agronegócio**, 2017.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Exportações do agro em alta de quase 6% ultrapassam US\$ 100 bilhões**. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/noticias/exportacoes-do-agro-em-alta-de-quase-6-ltrapassam-us-100-bi>. Acesso em: 09 dez. 2018.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**, University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership. Historical Research Reference in Entrepreneurship, 1961.

ÇAKIR, A. E. Applying Contingency Theory to international organizations: the case of European integration. **Journal of International Organizations Studies**, v. 3, n. 1, p. 7-24, 2012.

CAYMAZ, E.; AKYON, F. V.; ERENEL, F. An exploratory research on strategic planning in public institutions: Turkish prime ministry disaster and emergency management presidency case. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 99, p. 189-195, 2013.

CEPEA. **Agronegócio favorece crescimento do PIB nacional e ajuda no controle da inflação**. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/releases/pib-agro-cepea-agronegocio-favorece-crescimento-do-pib-nacional-e-ajuda-no-controle-da-inflacao.aspx>. Acesso em: 10 abr. 2018

CEPEA. **PIB do agronegócio brasileiro**. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 15 mar. 2018.

CHANDLER, A. D. **Strategy and structure**: chapters in the history of the American enterprise. Massachusetts Institute of Technology Cambridge, 1962.

CHANDLER, A. D. **Strategy and structure**: chapters in the history of the industrial enterprise. Massachusetts: Cambridge: The MIT Press, 1990.

CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n. 5, p. 395-422, 2005.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD; SHIELDS (Orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. Cidade: Editora, 2007

CNA. CONFEDERAÇÃO DE AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL. **Agropecuária lidera os números da economia brasileira**, 2015. Disponível em: <https://www.cnabrasil.org.br/noticias/agropecuaria-lidera-os-numeros-da-economia-brasileira-em-2015>. Acesso em: 15 abr. 2018.

CURY, A. **Organização e métodos**: uma visão holística. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CYRILLO, F. Novas demandas do varejo. In: CONGRESSO NACIONAL DE GESTÃO DO AGRONEGÓCIO, 1, 2010. **Anais...** Chapecó: Agrogestão, 2010.

DEKKER, H. C.; GROOT, T. L. C. M.; SHOUTE, M. Strategic priorities and the design of performance measurement systems. **Working paper**, 2007.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DONALDSON, L. Teoria da Contingência Estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999.

DONALDSON, Lex; JOFFE, Greg. **Fit-the key to organizational design**. 2014.

DUTRA, E. V. **Sistema de controle gerencial e desempenho organizacional**: uma análise das maiores empresas do Espírito Santo sob a ótica da teoria da contingência. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória.

EBC. **Agropecuária puxa resultado positivo do PIB em 2017**. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-03/agropecuaria-puxa-resultado-positivo-do-pib-em-2017>. Acesso em 23 mar. 2018.

EMIDIO, L. *et al.* Acreditação hospitalar: estudo de casos no Brasil. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, n. 1, p. 98-113, 2013.

ESPEJO, M. M. S. B. Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. 2008. **Tese** (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Design and use of management control systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, n. 20, p. 263-282, 2009.

FREZATTI, F. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 8, n. 1, p. 9-39, 2005.

FREZATTI, F. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GASQUES, J. G.; REZENDE, G. C.; VERDE, C. M. V.; CONCEIÇÃO, J. C. P. R.; CARVALHO, J. C. S.; SALERNO, M. S. 2004. Desempenho e crescimento do agronegócio no Brasil. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1009.pdf. Acesso em: 27 mar. 2018.

GONÇALVES LEITE, E; DIEHL, C. A.; MARTINS MANVAILER, R. H. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, 2015.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Teoria da contingência e pesquisa contábil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 3, n. 2, 2012.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34, **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2010.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

HALDMA, Toomas; LÄÄTS, Kertu. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management accounting research**, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002.

HALL, Matthew. Realising the richness of psychology theory in contingency-based management accounting research. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 63-74, 2016.

HALL, R. H. **Organizações: Estruturas e Processos**. 3ª ed. São Paulo: Prentice-Hall, 1984.

HANSEN, Stephen C.; VAN DER STEDE, Wim A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management accounting research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.
HAVE, S. T. et al. Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados. São Paulo: 2003.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

HYVÖNEN, Johanna. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 3, p. 343-366, 2007.

IBGE. **As micro e pequenas empresas comerciais e de serviço no Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

IBGE. **Divisão Regional do Brasil**. Disponível em: https://ww2.ibge.gov.br/home/geociencias/geografia/default_div_int.shtm. Acesso em: 11 jan. 2019.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International management accounting practice statement: management accounting concepts**. New York, 1998.

IMLAU, J. M. Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul. 2015. **Dissertação** (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ISLAM, J.; HU, H. A review of literature on contingency theory in managerial accounting. **African Journal of Business Management**, v. 6, n. 15, p. 5159, 2012.

JAYARAM, J.; AHIRE, S. L.; DREYFUS, P. Contingency relationships of firm size, TQM duration, unionization, and industry context on TQM implementation—A focus on total effects. **Journal of operations Management**, v. 28, n. 4, p. 345-356, 2010.

JOSHI, Prem Lal et al. Diffusion of management accounting practices in Gulf Cooperation Council Countries. **Accounting Perspectives**, v. 10, n. 1, p. 23-53, 2011.

JUNQUEIRA, E. R. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. 2010. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KLEIN, L. A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses. 2014. **Dissertação** (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

KLEIN, L.; ALMEIDA, L. B. A Influência dos Fatores Contingenciais na Adoção de Práticas de Contabilidade Gerencial nas Indústrias Paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, 2017.

LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Differentiation and integration in complex organization. **Administrative Science Quartely**. v.12, n. 1, p.1-47, 1967.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and environment: managing differentiation and integration**. Homewood, Ill: 1967.

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

LUO, Ben Nanfeng; DONALDSON, Lex; YU, Kangkang. Fit of Structure to Multiple Contingencies: Equifinality versus the Contingency Imperative. In: **Advancing Organizational Theory in a Complex World**. Routledge, 2016. p. 59-77.

MANTOVANI, F. R. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MARANHÃO, R. L. A.; VIEIRA FILHO, J. E. R. **A dinâmica do crescimento das exportações do agronegócio brasileiro**. Rio de Janeiro: IPEA, 2016.

MARINO, M. K. Implementação de estratégias e governança: estudo de múltiplas firmas de distribuição de defensivos agrícolas no Brasil. 2005. **Tese** (Doutorado em Administração) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados Sob Diferentes Perspectivas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **The American Journal of Sociology**. v. 83, n. 2, p. 330-363, 1977.

MORAWSKI, C. T. *et al.* Constituição de uma sociedade cooperativa no setor de agroindústria. **Anais - Ciências Sociais Aplicadas**, v. 3, n. 1, p. 269-290, 2017.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NYAMORI, Robert O.; PERERA, M. H. B.; LAWRENCE, Stewart R. The concept of strategic change and implications for management accounting research. **Journal of Accounting Literature**, v. 20, p. 62, 2001.

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

OLIVEIRA, J. **Paraíba exporta US\$ 45 milhões em produtos agrícolas**. 2014. Disponível em: < <http://g1.globo.com/pb/paraiba/noticia/2014/04/paraiba-exporta-us-45-milhoes-em-produtos-agricolas-diz-ministerio.html> >. Acesso em: 15 abr. 2018.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3-4, p. 289-299, 1994.

OTLEY, David. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 45-62, 2016. p. 675-698, 2003.

PAHLMANN, Marcelo Coletto. Análise de conglomerados. In: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria (Coord.). **Análise multivariada: para os**

curso de administração, ciências contábeis e economia. São Paulo: Atlas, 2007, p. 324-388.

PARAÍBA. **Serviço de Informação ao Cidadão**. Disponível em: <http://paraiba.pb.gov.br/ecosistema/sic/faq/detalhes/id/22>. Acesso em: 02 abr. 2018.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. 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**, v. 7, n.4 p. 355-371, 2013.

RODRIGUES, A. A.; MILAN, W. W. A importância da contabilidade gerencial na administração. **Organizações e Sociedade**, v. 5, n. 4, p. 93-103, 2017.

RODRIGUES, A. A.; MILAN, W. W. A Importância da Contabilidade Gerencial na Administração. **Revista Eletrônica Organizações e Sociedade**, v. 5, n. 4, p. 93-103, 2017.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz; BUSCH, Cleber Marcel; GARCIA, Edino Ribeiro; TODA, William Haruo. **Contabilidade Rural**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2012.

SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras. 2006. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras. In: ENCONTRO DA ANPAD, 31, 2007. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2007.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

TEIXEIRA, A. J. C. *et al.* A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication – case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p.101-129, 2005.

VOLLMER, H. Management accounting as normal social science. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 1, p. 141-150, 2009.

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

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2007.

YALCIN, Selcuk. Adoption and benefits of management accounting practices: an intercountry comparison. **Accounting in Europe**, v. 9, n. 1, p. 95-110, 2012.

APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

O presente instrumento de pesquisa destina-se ao levantamento de dados junto aos gestores das empresas de agronegócio do estado da Paraíba com o objetivo de verificar a influência de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial, no setor agroindustrial do estado da Paraíba-PB.

BLOCO 1 – Informações sobre a empresa
--

- 1.1 Nome da empresa
- 1.2 Cidade sede da empresa:
- 1.3 Área de atuação da empresa:
- 1.4 Ano de início das atividades:
- 1.5 A empresa possui formalmente constituído um departamento/área responsável pelas informações contábil-gerenciais?
 - a) Sim
 - b) Não

BLOCO 2 – Informações sobre o profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial na empresa
--

- 2.1 Idade
 - a) 18 a 30 anos
 - b) 31 a 40 anos
 - c) 41 a 50 anos
 - d) Mais que 50 anos
- 2.2 Sexo:
 - a) Masculino
 - b) Feminino
- 2.3 Escolaridade:
 - a) Escolaridade:
 - b) Ensino Fundamental
 - c) Ensino Médio
 - d) Ensino Superior. Qual área?
 - e) Especialização - MBA. Qual área?
 - f) Mestrado. Qual área?
 - g) Doutorado. Qual área?
- 2.4 Função na empresa:
 - a) Presidente:
 - b) Diretor: Qual

c) Gerente. Qual

d) Outro. Cargo que ocupa: _____

2.5 Número de anos de atuação na função, nesta empresa:

2.6 Número de anos de atuação na função, noutras empresas (exceto esta):

2.7

BLOCO 3 – Práticas de Contabilidade Gerencial

3.1. Para cada item, atribua um indicador, de acordo com a concordância acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial na sua empresa: (*adaptado de Reis e Teixeira, 2009, Guerreiro e Soutes, 2010, Guerreiro et al., 2011 e Reis e Teixeira, 2013*)

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Questões	DT	DP	N	CP	CT
1) Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.					
2) Conhece quanto a empresa precisa vender no mês/ano para cobrir os gastos fixos. (Ponto de equilíbrio operacional)					
3) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio por Absorção. (Caracterizado pela apropriação de todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis).					
4) Apura o custo dos produtos com base no método de Custeio Variável. (Caracterizado por considerar como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos)					
5) Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.					
6) Compara seus indicadores com os de outras organizações (Benchmarking).					
7) Conhece as sobras (lucratividade) de cada produto comercializado pela empresa.					
8) Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>Balanced Scorecard</i> .					
9) Adota a prática de custo meta? Onde a partir do preço de mercado e de uma margem de lucro desejada, estabelece um teto de custo para os produtos ou serviços (target costing).					
10) Adota o conceito de Just in time.					
11) Elabora o planejamento estratégico.					
12) Implementa o planejamento estratégico.					
13) Conhece a lucratividade de cada cliente.					
14) A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC).					
15) Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico. É o valor dos bens produzidos por uma economia, depois de deduzidos os custos dos insumos adquiridos de terceiros (matérias-primas, serviços, bens intermediários), utilizados na produção.					
16) Utiliza o Custo Padrão como instrumento de controle de custos.					
17) Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).					

18) Realiza simulações de rentabilidade de produtos (Receitas, Custos e Margem).					
19) Adota práticas de análise de investimentos (como TIR/IRR, VPL/NPV, Pay-back etc.) para o Orçamento de Capital.					
20) Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas)					
21) Adota a Gestão Baseada em Atividades (ABM), analisando atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos.					
22) Utiliza a filosofia de melhoria contínua Kaizen.					
23) Adota o conceito de Preço de Transferência nos produtos ou serviços destinados a outros segmentos da mesma organização.					
24) Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na Teoria das Restrições.					
25) Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.					

3.2. De acordo com as práticas adotadas em sua empresa, atribua um indicador, acerca da influência de cada item em **motivar** a adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua empresa: (*Adaptado de Teixeira et al., 2011 e Reis e Teixeira, 2013*)

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Fatores que motivam a adoção das práticas	DT	DP	N	CP	CT
1) Adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes					
2) Comprometimento dos envolvidos no processo					
3) Conhecimento da equipe interna disponível					
4) Experiência da equipe interna disponível					
5) Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado (Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE)					
6) Tecnologia adequada disponível					
7) Recursos disponíveis (financeiros e humanos)					
8) Relação custo versus benefício					
9) Necessidade de utilização dessas práticas					

3.3. De acordo com as práticas não adotadas em sua empresa, atribua um indicador, acerca da influência de cada item em restringir a adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua empresa: (*adaptado de Guerreiro e Soutes, 2010*)

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Fatores que restringem a adoção das práticas	DT	DP	N	CP	CT
1) Falta de participação dos envolvidos					
2) Falta de comprometimento dos envolvidos					

3) Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas					
4) Falta de experiência da equipe com a utilização das práticas					
5) Não perceber a necessidade de utilização das práticas					
6) Falta de tecnologia adequada					
7) Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)					
8) Relação custos versus benefício					

BLOCO 4 – Fatores Contingenciais

Fator Contingencial Ambiente organizacional (Adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004)

4.1 Para cada item, atribua uma nota, de 0 a 5, de acordo com características do ambiente (estável ou dinâmico) em que sua empresa está inserida:

- 1 - muito estável, com mudanças lentas e previsíveis;
5 - muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.

Variável Ambiente	1	2	3	4	5
1) Atitudes da concorrência					
2) Competição por mão-de-obra					
3) Competição por compra de matériaprima/insumos/componentes					
4) Tecnologia aplicada ao processo produtivo					
5) Restrições legais, políticas e econômicas do setor					
6) Gostos e preferências dos clientes do setor					

Fator Contingencial Tecnologia (Adaptado de Hyvönen, 2007 e Decker, Groot e Schoute, 2007)

4.2. Para cada item, atribua uma nota, de 1 a 5, de acordo com a utilização de cada item abaixo na sua empresa.

- 1 – hipótese de não utilizar;
5 – utilização intensa.

Variável Tecnologia	0	1	2	3	4
1) Comércio Eletrônico (página na internet que viabiliza comércio eletrônico dos seus produtos)					
2) Gerenciamento da relação com o cliente (CRM)					

3) Gerenciamento da cadeia de suprimentos					
4) Armazenamento de dados					
5) Troca de dados de forma eletrônica					
6) Sistema integrado de gestão (ERP)					

Fator Contingencial Porte Empresarial
(Baseado no IBGE)

4.3. Qual o número de funcionários/colaboradores de sua empresa?

Fator Contingencial Estrutura Organizacional
(Adaptado de Baines e Langfield-Smith, 2003)

4.4. Para cada item, atribua um indicador, de acordo com a estrutura organizacional de sua empresa.

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Variável Estrutura	DT	DP	N	CP	CT
1) Estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho					
2) Possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho					
3) Utiliza programas de treinamento/qualificação de gestores					
4) Utiliza programas de treinamento/qualificação de empregados					
5) Estimula a gestão participativa					
6) Possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional					
7) Estrutura é flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado					
8) Estrutura é funcional (áreas/departamentos especializados para cada atividade)					
9) Estrutura é divisional (uma mesma atividade sendo executada em diferentes divisões)					

Fator Contingencial Estratégia Empresarial
(Adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004)

4.5. Para cada item, atribua um indicador, para a importância dada de acordo com as prioridades estratégicas da empresa durante os últimos 5 anos.

DT- Discordo Totalmente; DP- Discordo Parcialmente; N- Neutro; CP- Concordo Parcialmente; CT- Concordo Totalmente.

Variável Estratégia	DT	DP	N	CP	CT
1) Buscar alta qualidade do produto, muito maior do que o da concorrência					

2) Oferecer suporte aos clientes do produto					
3) Desenvolver características únicas do produto					
4) A imagem da marca da empresa ser muito melhor do que a da concorrência					
5) Investir em Pesquisa e Desenvolvimento muito mais do que a concorrência					
6) Possuir um preço de venda muito menor do que o da concorrência					