

## Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em agroindústrias paraibanas

Recebimento dos originais: 28/03/2020  
Aceitação para publicação: 02/07/2021

### **Kamilla Alves Barreto**

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba

Instituição: Universidade Federal da Paraíba

Endereço: Centro de Ciências Sociais Aplicadas – Campus I. Cidade Universitária – Campus  
Castelo Branco, João Pessoa-PB.

E-mail: [kamillabrtr@gmail.com](mailto:kamillabrtr@gmail.com)

### **Aldo Leonardo Cunha Callado**

Doutor em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Instituição: Universidade Federal da Paraíba

Endereço: Centro de Ciências Sociais Aplicadas – Campus I. Cidade Universitária – Campus  
Castelo Branco, João Pessoa-PB.

E-mail: [aldocallado@yahoo.com.br](mailto:aldocallado@yahoo.com.br)

### **Resumo**

O objetivo do estudo é investigar a relação de fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial no setor agroindustrial paraibano. Para tanto, foi realizada uma *survey*, obtendo como amostra trinta e duas agroindústrias. A análise dos dados se deu através de observação de frequências, análise inferencial de correlação e análise de *Clusters*. 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, destacam-se entre aquelas com a maior percepção de adoção. Já o *Balanced Scorecard* e o *Economic Value Added (EVA)*, apresentaram o menor índice de utilização. Percebeu-se o aumento da adoção das práticas de contabilidade gerencial em agroindústrias que estão inseridas em ambientes estáveis, 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 os níveis de utilização de práticas modernas se elevam em ambientes mais dinâmicos, de alta tecnologia ou de maior porte.

**Palavras-chave:** Práticas de contabilidade gerencial. Fatores contingenciais. Agroindústrias.

### **1. Introdução**

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 prática, tendo em vista que a mesma está voltada para subsidiar uma melhor utilização dos recursos econômicos organizacionais 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 literatura e sua relação com fatores baseados na Teoria da Contingência. Esses fatores intervêm no comportamento organizacional e devem ser explorados para melhor explicar a 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). 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.

A agroindústria realiza a transformação dos produtos primários em subprodutos 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.*, 2012).

No estado da 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, 2019).

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. 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, 2017).

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.

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 na 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.

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).

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.

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?

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.

## 2. Revisão da Literatura

### 2.1. Contabilidade gerencial e seus artefatos

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).

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 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).

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.

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. Teoria da contingência

A Teoria da Contingência é uma abordagem de estudo do comportamento organizacional em que são apresentadas 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 década 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 às contingências do meio em estão inseridas.

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.

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.

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.

### **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.

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 indicarão 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 todas as 312 empresas, 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, com perguntas abertas e fechadas efetuadas pela pesquisadora a partir de entrevistas com representantes do empreendimento investigado. Os questionamentos tiveram como finalidade responder ao objetivo proposto na pesquisa.

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

Bloco 2: Contempla informações sobre o profissional responsável pela elaboração de informações de contabilidade gerencial na empresa.

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 em sua maioria por questões objetivas, sendo algumas dispostas em escala do tipo *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.

Para responder o questionário de pesquisa foram identificados os gestores das agroindústrias, fornecidos através do cadastro do SANAR. Obteve-se a amostra de nível não probabilístico, utilizando-se o critério da acessibilidade onde foram coletados ao todo, 32 questionários.

Os dados coletados foram tabulados e analisados através 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).

#### **4. Apresentação e Discussão dos Resultados**

##### **4.1. Caracterização das empresas e perfil da amostra**

Com a finalidade de identificar e classificar a amostra desta pesquisa identificou-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-gerencial.

Posteriormente, as 32 agroindústrias que compõem a amostra foram segregadas quanto à mesorregião e microrregião a que pertencem. As empresas da amostra estão compreendidas em 17 municípios, que estão distribuídos em quinze regiões geográficas, 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.

As agroindústrias foram agrupadas em nove categorias que fazem referência ao ramo de atuação. Identificou-se que o setor com o maior número de respondentes foi o de bebidas alcoólicas e destiladas, representando 25% das respostas, seguido pelo de Leite, Avícola,

carnes e grãos com 21,9%. Essa participação já era esperada, uma vez que a Paraíba é o maior produtor de cachaça e alambique do Brasil.

Investigou-se também a idade das agroindústrias estudadas, com o intuito de verificar a maturidade empresarial considerando o tempo de atividade. Observou-se que 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 associada à quantidade de funcionários. Os resultados apontaram que 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.

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 identificou a existência de departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial individualmente, de acordo com porte da empresa, percebeu-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%.

Com relação ao perfil dos respondentes do questionário de pesquisa, observou-se que a maioria dos gestores participantes da pesquisa é do gênero masculino, o que corresponde a 75% da amostra, enquanto o gênero feminino ocupa a segunda colocação, com apenas 25% da amostra. Percebeu-se aqui uma predominância do gênero masculino na gestão das agroindústrias pesquisadas.

Ao analisar a idade dos respondentes, percebeu-se a predominância de profissionais entre 31 a 40 anos (62,5% da amostra). Vale destacar que 18,8% da amostra foi composta por profissionais entre 41 a 50 anos.

Quanto à formação observou-se que 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 respondente com a titulação de doutor.

#### 4.2. Práticas de contabilidade gerencial adotadas 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 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.

Na Tabela 1 são descritas a média, mediana, desvio padrão e o nível de significância estatística da percepção de adoção para as práticas de contabilidade gerencial classificadas no primeiro, segundo, terceiro e quarto estágio evolutivo.

**Tabela 1: Práticas de contabilidade gerencial por níveis de percepção de adoção**

Posição	Práticas de contabilidade Gerencial	Estágio	Classificação	Categoria	Média	Mediana	Desvio Padrão	p-valor
<b>Alta percepção de uso</b>								
1.	Orçamento	Segundo	Tradicional	O	3,5	3,0	0,9	<b>0,000</b>
2.	Planejamento Estratégico (Elaboração)	Terceiro	Moderna	AE	3,4	3,0	0,9	<b>0,001</b>
3.	Fluxo de Caixa	Segundo	Tradicional	ITD	3,3	3,0	0,9	<b>0,000</b>
4.	Planejamento Estratégico (Implementação)	Terceiro	Moderna	AE	3,3	3,0	0,9	<b>0,001</b>
5.	Ponto de Equilíbrio	Segundo	Tradicional	ITD	3,2	3,0	1,0	<b>0,002</b>
6.	Análise da Lucratividade do Produto	Segundo	Tradicional	ITD	3,1	3,0	1,0	<b>0,000</b>
7.	Lucratividade do Segmento	Segundo	Tradicional	ITD	3,1	3,0	0,9	<b>0,000</b>
8.	Custo Padrão	Primeiro	Tradicional	C	2,9	3,0	0,9	<b>0,001</b>
<b>Média Percepção de uso</b>								
9.	Margem de Contribuição	Segundo	Tradicional	ITD	2,8	3,0	0,8	<b>0,032</b>
10.	Análise da Rentabilidade	Segundo	Tradicional	ITD	2,7	2,0	1,2	<b>0,002</b>
11.	Custeio Variável	Primeiro	Tradicional	C	2,7	3,0		0,055
12.	Custo Meta	Terceiro	Moderna	C	2,6	2,0	1,1	<b>0,035</b>
13.	<i>Kaizen</i>	Terceiro	Moderna	C	2,6	3,0	0,8	0,181
14.	Custeio por	Primeiro	Tradicional	C	2,5	2,0		0,068

	Absorção							
15.	Custos da Qualidade	Terceiro	Moderna	C	2,3	1,0	1,0	<b>0,005</b>
16.	<i>Benchmarking</i>	Terceiro	Moderna	AD	2,0	1,5	1,3	<b>0,004</b>
<b>Baixa Percepção de uso</b>								
17.	Preço de Transferência	Segundo	Tradicional	C	1,9	2,0	1,0	<b>0,001</b>
18.	ABM (Gestão Baseada em Atividades)	Terceiro	Moderna	C	1,8	1,5	0,9	<b>0,000</b>
19.	Teoria das Restrições	Terceiro	Moderna	C	1,7	1,5	0,8	<b>0,000</b>
20.	Simulações	Quarto	Moderna	ITD	1,6	1,0	1,0	<b>0,000</b>
21.	<i>Just in Time</i>	Terceiro	Moderna	C	1,5	1,0	1,0	<b>0,001</b>
22.	Moeda Constante	Segundo	Tradicional	ITD	1,4	1,0	1,0	<b>0,000</b>
23.	(ABC) Custeio Baseado em Atividade	Terceiro	Moderna	C	1,4	1,0	0,7	<b>0,000</b>
24.	<i>Balanced Scorecard</i>	Quarto	Moderna	AD	1,4	1,0	0,8	<b>0,001</b>
25.	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	Quarto	Moderna	AD	1,4	1,0	0,8	<b>0,004</b>

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Após análise dos resultados dispostos na Tabela 1, 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 destaques 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 dentre 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. Fatores que motivam e restringem a adoção de práticas de contabilidade gerencial nas agroindústrias da amostra

Através da análise descritiva da média e mediana e da análise de significância das relações através do p-valor, a Tabela 2 apresenta os fatores que motivam a adoção das práticas de contabilidade gerencial pelos gestores, segregados a partir das classificações de porte das agroindústrias.

**Tabela 2: 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	<b>3,8</b>	3,0	4,0	4,0	5,0	<b>4,0</b>	<b>0,001</b>
Necessidade de utilização	3,1	4,0	4,5	5,0	<b>3,7</b>	3,0	4,0	4,5	5,0	<b>4,0</b>	<b>0,002</b>
Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado	2,0	2,8	4,5	5,0	<b>3,7</b>	2,0	3,0	4,05	5,0	<b>2,0</b>	<b>0,000</b>
Conhecimento da equipe interna	3,3	3,8	4,0	4,7	<b>3,7</b>	3,0	4,0	4,0	5,0	<b>4,0</b>	<b>0,016</b>
Experiência da equipe interna	3,1	3,7	4,0	5,0	<b>3,6</b>	3,0	3,5	4,0	5,0	<b>4,0</b>	<b>0,002</b>
Relação custo versus benefício	3,0	3,8	4,0	4,7	<b>3,5</b>	3,0	4,0	4,0	5,0	<b>3,5</b>	<b>0,028</b>
Adoção das práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes	3,3	3,7	3,5	4,7	<b>3,5</b>	3,0	4,0	3,5	5,0	<b>4,0</b>	0,087
Recursos disponíveis (financeiros e humanos)	3,1	3,3	4,0	4,7	<b>3,4</b>	3,0	3,0	4,0	5,0	<b>3,0</b>	<b>0,001</b>
Tecnologia adequada disponível	2,7	3,4	4,0	4,7	<b>3,3</b>	3,0	3,0	4,0	5,0	<b>3,0</b>	<b>0,001</b>
<b>GERAL</b>	<b>3,0</b>	<b>3,6</b>	<b>4,1</b>	<b>4,8</b>	<b>3,6</b>	<b>3,0</b>	<b>3,5</b>	<b>3,5</b>	<b>4,0</b>	<b>3,5</b>	-

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.

Analisando o p-valor das variáveis investigadas, é possível identificar significância estatística em quase todas as associações das variáveis, com exceção da associação 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 3 apresenta as médias das respostas em ordem decrescente, a mediana e a significância do cruzamento das variáveis.

**Tabela 3: 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	<b>4,0</b>	4,0	4,0	2,5	3,0	<b>4,0</b>	0,004
Falta de conhecimento da equipe sobre as práticas	3,9	4,1	3,0	3,0	<b>3,8</b>	4,0	4,0	3,0	3,0	<b>4,0</b>	<b>0,027</b>
Relação custos versus benefício	3,9	3,8	3,0	3,7	<b>3,8</b>	4,0	4,0	3,0	4,0	<b>4,0</b>	0,339
Falta de tecnologia adequada	4,0	3,7	2,5	2,7	<b>3,7</b>	4,0	4,0	2,5	3,0	<b>4,0</b>	0,223
Não perceber a necessidade de utilização das práticas	3,7	3,5	4,0	2,7	<b>3,5</b>	4,0	4,0	4,0	3,0	<b>4,0</b>	0,745
Falta de recursos (financeiros e/ou humanos)	3,5	3,4	2,5	3,0	<b>3,3</b>	3,0	3,0	2,5	3,0	<b>3,0</b>	0,568
Falta de participação dos envolvidos	3,3	2,9	2,5	2,7	<b>3,0</b>	3,0	3,0	2,5	3,0	<b>3,0</b>	0,864

Falta de comprometimento dos envolvidos	3,2	3,0	2,5	2,7	<b>3,0</b>	3,0	3,0	2,5	3,0	<b>3,0</b>	0,896
<b>GERAL</b>	<b>3,7</b>	<b>3,6</b>	<b>2,8</b>	<b>2,9</b>	<b>3,5</b>	<b>4,0</b>	<b>4,0</b>	<b>3,0</b>	<b>3,0</b>	<b>3,5</b>	-

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 apresentada considerando o 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 associação com o porte da agroindústria.

#### 4.4. 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 (ambiente, tecnologia, porte, estrutura e estratégia), 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, 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 e da tecnologia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

Para a realização da análise do fator ambiente e do fator tecnologia, na fase do tratamento estatístico foi necessária a segregação das agroindústrias. Tal procedimento foi possível a partir da técnica de análise de *clusters*. As empresas foram divididas em três grupos de agroindústrias que apresentam características semelhantes para as variáveis analisadas ao

ambiente (estável, intermediário e dinâmico) e a tecnologia (baixa tecnologia, média tecnologia e alta tecnologia), conforme demonstrado na Tabela 4.

**Tabela 4: Práticas de destaque nos fatores contingenciais (ambiente e tecnologia)**

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

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

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 ao fato de 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 esteja há mais tempo no mercado e já tenham conseguido certa estabilidade com relação a tais fatores.

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

Outro dado que chama atenção é que ferramentas modernas, a exemplo do *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.

Com relação ao fator contingencial tecnologia, 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. 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.

#### **4.4.2. Relação do porte 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 (microempresa, empresa de pequeno porte, empresa de médio porte e grande empresa). Os resultados associados a este fator contingencial estão apresentados na Tabela 5.

**Tabela 5: Relação entre o fator contingencial porte 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
	Média			
Planejamento Estratégico (Elaboração)	2,9	3,3	5,0	5,0
Fluxo de Caixa	2,9	3,2	4,0	4,7
Planejamento Estratégico (Implementa)	2,9	3,3	5,0	5,0
Ponto de Equilíbrio	2,6	3,3	5,0	5,0
Análise da Lucratividade do Produto	2,7	2,9	5,0	5,0
Lucratividade do Segmento	2,6	3,3	4,0	4,3
Custo Padrão	2,4	2,7	4,0	4,3
Margem de Contribuição	2,3	2,9	4,5	4,0
Análise da Rentabilidade	1,9	2,8	5,0	4,7
Custeio Variável	2,4	2,7	4,0	4,5
Custo Meta	2,0	2,7	4,5	4,0
<i>Kaizen</i>	2,3	2,6	3,5	3,7
Custeio por Absorção	2,1	2,5	3,5	4,7
Custos da Qualidade	1,7	2,6	3,5	3,7
<i>Benchmarking</i>	1,5	1,8	4,0	4,3
Preço de Transferência	1,5	1,8	3,0	3,7
ABM (Gestão Baseada em Atividades)	1,4	1,6	3,5	3,3
Teoria das Restrições	1,3	1,7	3,5	2,3
Simulações	1,0	1,7	3,0	3,3
<i>Just in Time</i>	1,1	1,3	2,5	4,0
Moeda Constante	1,0	1,2	2,5	4,0
(ABC) Custeio Baseado em Atividade	1,1	1,3	2,0	3,0
<i>Balanced Scorecard</i>	1,1	1,1	3,0	3,3
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	1,1	1,1	3,0	3,0
<b>GERAL</b>	<b>1,9</b>	<b>2,3</b>	<b>3,8</b>	<b>4,0</b>

Escala: 1 – Pouca intensidade; 5 – Utilização Intensa.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

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.

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.

#### 4.4.3. Relação da estrutura e da estratégia na percepção de uso das práticas de contabilidade gerencial

O fator contingencial estrutura, foi segregado nas agroindústrias através de duas divisões, a divisional e a funcional. Já o fator contingencial estratégia foi segregado entre as agroindústrias que faziam uso de estratégias de baixo custo e de estratégias de diferenciação. Na Tabela 6 a seguir, observa-se a relação da estrutura e da estratégia das agroindústrias 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 6: Relação entre o fator contingencial estrutura e estratégia e a percepção de uso das práticas**

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

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. Observa-se também o uso de práticas modernas de contabilidade gerencial em estruturas funcionais.

A maioria das práticas tradicionais de contabilidade gerencial ficou 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.

Na análise do fator contingencial estratégia não foi observada uma discrepância de valores de médias de acordo com a estratégia adotada, visto que as médias mantiveram-se em valores próximos.

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), em que 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, pois 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.

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. A pesquisa também 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 foi composta 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, 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 às empresas de médio e grande porte a um percentual 100%.

Foi analisado 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 destaques na classificação do alto nível de uso, enquanto que as práticas de segundo e terceiro estágio tiveram destaques 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 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.

Foi feita a análise da 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.

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.

## 6. Referências

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*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

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

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

EMATER. Disponível em <http://empaer.pb.gov.bremater-pb/> Acesso em: 21 nov. 2017.

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.

FAEPA. Disponível em <http://faepapb.com.br/>. Acesso em: 24 jan. 2019.

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

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.

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

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](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.

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.

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.

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

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.

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. *Revista Eletrônica Organizações e Sociedade*, v. 5, n. 4, p. 93-103, 2017.

RODRIGUES, A. O.; BUSCH, C. M.; GARCIA, E. R.; TODA, W. H. *Contabilidade Rural*. 2. ed. São Paulo: IOB, 2012.

SENAR. Disponível em <http://www.senarpb.com.br/> Acesso em: 26 nov. 2018.

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.

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

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

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