

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

**MARCILENE PEREIRA DA SILVA**

**A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS DE  
CONTABILIDADE GERENCIAL BASEADAS NOS PGCG EM COOPERATIVAS  
AGROPECUÁRIAS BRASILEIRAS**

**JOÃO PESSOA – PB**

**2022**

**MARCILENE PEREIRA DA SILVA**

**A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS DE  
CONTABILIDADE GERENCIAL BASEADAS NOS PGCs EM COOPERATIVAS  
AGROPECUÁRIAS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC UFPB), como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

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

**Orientador (a):** Prof. Dr<sup>a</sup>. Renata Paes de Barros Câmara.

**JOÃO PESSOA – PB**

**2022**

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

S586i Silva, Marcilene Pereira da.

A influência dos fatores contingenciais nas práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras / Marcilene Pereira da Silva. - João Pessoa, 2022.

90 f. : il.

Orientação: Renata Paes de Barros Câmara.  
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Contabilidade. 2. Teoria da contingência. 3. Contabilidade gerencial. 4. Cooperativas agropecuárias - Brasil. I. Câmara, Renata Paes de Barros. II. Título.

UFPB/BC

CDU 657(043)

**MARCILENE PEREIRA DA SILVA**

**A INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NAS PRÁTICAS DE  
CONTABILIDADE GERENCIAL BASEADAS NOS PGCG EM COOPERATIVAS  
AGROPECUÁRIAS BRASILEIRAS**

Aprovada em 31/08/2022.

Comissão Avaliadora

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Renata Paes de Barros Câmara  
Presidente da Banca Examinadora – PPGCC/UFPB

---

Prof. Dr. Aldo Leandro Cunha Callado  
Membro Interno – PPGCC/UFPB

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Maria Silene Alexandre Leite  
Membro Externo – UFPB

João Pessoa

2022

Aos meus pais, Maria José e Francisco e ao meu irmão Jandelson por todo apoio e incentivo nesta caminhada e com todo amor, ao meu filho Miguel (*In memorian*). **Dedico!**

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por me conceder a graça de realizar mais um ideal de vida, superando os desafios que foram impostos nesta caminhada.

A minha família em especial a meus pais, irmão e esposo, por todo apoio e incentivo durante todo período do mestrado.

A minha orientadora, Renata Paes, pela paciência e ensinamentos ao longo desta caminhada.

A Universidade Federal da Paraíba e aos professores e servidores da coordenação do PPGCC, em especial ao professor Josedilton, seus ensinamentos levarei para a vida.

Aos professores Mamadou Dieng e Rosivaldo Lucena, por todo apoio e por acreditarem que era possível, quando eu já não acreditava, vocês me fizeram enxergar novamente minha resiliência e capacidade para continuar a caminhada.

Aos professores da banca examinadora Maria Silene e Aldo, pelas contribuições apresentadas para o desenvolvimento deste trabalho.

A todos que de alguma forma contribuíram com essa conquista, meus sinceros agradecimentos!

Disse-lhe Jesus: “Não falei que, se você cresse, veria a glória de Deus?”.

(João 11:40, Bíblia Sagrada)

## RESUMO

A contabilidade gerencial tem buscado atender as carências dos gestores, aprimorando suas práticas, neste sentido o CGMA elaborou um projeto no qual foram apontados os PGCG, cujo objetivo é guiar as práticas de contabilidade gerencial auxiliando no aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão, no entanto faz-se importante destacar que, as práticas de contabilidade gerencial podem sofrer influências de diversos fatores, que escapam ao domínio das organizações e de seus gestores, essa premissa é abordada pela teoria da contingência. Diante disso, o objetivo deste estudo consistiu em analisar a influência dos fatores contingenciais “ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional” nas práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras. Trata-se de um estudo quantitativo, do tipo *survey*, o qual fez uso de um questionário estruturado para coleta dos dados. O estudo foi desenvolvido a partir de 67 cooperativas agropecuárias brasileiras vinculadas ao sistema OCB. As variáveis abordadas neste trabalho foram fatores contingenciais: ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional e as práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG. No tocante aos procedimentos de análise de dados, foram utilizadas técnicas de estatística descritiva e análise de correlação de *Spearman*. Os resultados desta pesquisa apontam forte correlação entre os fatores contingenciais versados no estudo e as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG, que grande parte das variáveis apresentou correlação positiva, quando uma variável aumenta a outra tende a aumentar em proporção semelhante e para outras variáveis essa correlação foi negativa, demonstrando que as variáveis atuam em sentidos opostos.

**Palavras-chave:** Prática de Contabilidade Gerencial; Teoria da Contingência; Princípios Globais de Contabilidade Gerencial; Cooperativas Agropecuárias.

## ABSTRACT

Management accounting has sought to meet the needs of managers, improving their practices, in this sense the CGMA prepared a project in which the PGCG were appointed, whose objective is to guide management accounting practices helping to improve the decision-making process, however It is important to highlight that management accounting practices can be influenced by several factors, which are beyond the domain of organizations and their managers, this premise is addressed by the theory of contingency. Therefore, the objective of this study was to analyze the influence of contingency factors “environment, strategy, technology and organizational culture” on management accounting practices based on PGCG in Brazilian agricultural cooperatives. It is a quantitative study, of the survey type, which made use of a structured questionnaire for data collection. The study was developed from 67 Brazilian agricultural cooperatives linked to the OCB system. The variables addressed in this work were contingency factors: environment, strategy, technology and organizational culture and management accounting practices based on the PGCG. Regarding data analysis procedures, descriptive statistics and Spearman correlation analysis were used. The results of this research show a strong correlation between the contingency factors discussed in the study and the management accounting practices based on the PGCG, in which most of the variables showed a positive correlation, when one variable increases the other tends to increase in a similar proportion and for other variables this correlation was negative, demonstrating that the variables act in opposite directions.

**Keywords:** Management Accounting Practice; Contingency Theory; Global Principles of Management Accounting; Agricultural Cooperatives.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEO	<i>Chief Executive Office</i>
CFO	Chief Financial Office
CGMA	<i>Chartered Global Management Accounting</i>
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountings</i>
EVA	Economic Value Added
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IMAP	<i>International Management Accounting Practice Statements</i>
JIT	<i>just-in-time</i>
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
PGCG	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1-</b> População e amostra .....	41
<b>Tabela 2-</b> Início de atividades da cooperativa .....	46
<b>Tabela 3-</b> Estado sede da cooperativa.....	48
<b>Tabela 4-</b> Área de atuação da cooperativa.....	49
<b>Tabela 5-</b> Número de associados .....	49
<b>Tabela 6-</b> Número de empregados.....	50
<b>Tabela 7-</b> Setor gerencial e Receita bruta .....	51
<b>Tabela 8-</b> Perfil socioeconômico dos profissionais .....	51
<b>Tabela 9-</b> Cargo x Gênero .....	53
<b>Tabela 10-</b> Carga horária x Forma de remuneração .....	54
<b>Tabela 11-</b> Práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG .....	54
<b>Tabela 12-</b> Fator contingencial ambiente .....	57
<b>Tabela 13-</b> Fator contingencial estratégia.....	58
<b>Tabela 14-</b> Fator contingencial tecnologia .....	59
<b>Tabela 15-</b> Fator contingencial cultura organizacional .....	60
<b>Tabela 16-</b> Fatores motivadores a adoção de práticas gerenciais .....	61
<b>Tabela 17-</b> Fatores restritivos a adoção de práticas gerenciais.....	63
<b>Tabela 18-</b> Correlação entre incerteza ambiental e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG.....	64
<b>Tabela 19-</b> Correlação entre estratégia e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG .....	66
<b>Tabela 20-</b> Correlação entre tecnologia e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG .....	68
<b>Tabela 21-</b> Correlação entre cultura organizacional e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG.....	69
<b>Tabela 22-</b> Alfa de Cronbach dos construtos pesquisados .....	71

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> - Principais fatores contingenciais de Otley.....	27
<b>Quadro 2</b> - Estágios evolutivos da contabilidade gerencial .....	34
<b>Quadro 3</b> - Áreas de aplicação dos PGCG na prática de contabilidade gerencial. ....	36
<b>Quadro 4</b> - Detalhamento das variáveis independentes e dependentes.....	42

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1-</b> Frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial.....	56
<b>Gráfico 2-</b> Fatores motivadores a adoção de práticas.....	62
<b>Gráfico 3-</b> Fatores restritivos a adoção das práticas .....	64

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	15
1.1 Apresentação do tema.....	15
1.2 Problematização.....	17
1.3 Objetivos.....	18
1.3.1 Objetivo geral .....	18
1.3.2 Objetivos específicos.....	18
1.4 Relevância e justificativa da pesquisa .....	19
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1 Teoria da contingência.....	20
2.2 Fatores contingenciais .....	26
2.3 Contabilidade gerencial .....	33
2.4 Princípios globais de contabilidade gerencial .....	35
2.5 Cooperativas agropecuárias.....	37
3 METODOLOGIA.....	39
3.1 Natureza do estudo .....	40
3.2 População e amostra .....	40
3.3 Variáveis, mensuração e instrumento de coleta de dados .....	41
3.4 Pré-teste, coleta e tratamento de dados.....	43
3.5 Aspectos éticos .....	45
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA .....	46
4.1 Estatística descritiva .....	46
4.1.1 Objetivo específico 1 – Caracterizar o perfil das cooperativas agropecuárias e dos respondentes. ....	46
4.1.2 Objetivo específico 2 – Identificação das práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG adotados pelas cooperativas agropecuárias. ....	54
4.2 Análise de correlação.....	64
4.3 Teste de confiabilidade.....	71
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES FUTURAS .....	72
REFERÊNCIAS .....	75
APÊNDICE A – Carta de apresentação do questionário.....	83
APÊNDICE B – Termo de consentimento livre e esclarecido - TCLE.....	84
APÊNDICE C – Questionário de pesquisa.....	86

## 1. INTRODUÇÃO

Nesta seção apresenta-se o tema, a questão norteadora do estudo, os objetivos a serem alcançados, assim como as justificativas que motivaram a realização do estudo.

### 1.1 Apresentação do tema

O cenário contemporâneo organizacional tem apresentado significativas mudanças, ocorrências como, o aumento da competitividade, clientes mais exigentes e adoção de novas tecnologias, têm contribuído para a elevação nos níveis de incerteza dentro das entidades empresariais, tornando as decisões a serem tomadas mais complexas. Essas mudanças têm elevado à necessidade de implantação de novas estratégias (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016) bem como o emprego de esforços conjuntos para uma melhor adequação à nova realidade organizacional (OYEWO, 2020) em busca de obter e/ou manter uma vantagem competitiva.

Essa situação também é observada no contexto das empresas cooperativas, em especial nas cooperativas agropecuárias, embora esse tipo de empresa apresente algumas peculiaridades, quando comparada a outras organizações empresariais, também necessitam adaptar-se ao mercado globalizado de forma a preservar sua competitividade e maximizar seu desempenho.

Nesse contexto, uma boa administração é fundamental para prover a sobrevivência e o atingimento dos objetivos das cooperativas agropecuárias. Para isso, faz-se necessário no decurso do gerenciamento o uso de instrumentos que possibilitem aos gestores avaliarem as ações implementadas, objetivando identificar deficiências, bem como, a implementação de ferramentas assertivas que garantam a execução das ações conforme estabelecidas no planejamento da entidade (ATKINSON *et al.*, 2015).

Para que o processo de administração possa ocorrer da melhor maneira possível, faz-se indispensável a utilização do controle gerencial, cuja finalidade é nortear a organização no estabelecimento de diretrizes viáveis para suas atividades em ambientes adversos e com sucessivas modificações (OTLEY, 2016).

Ao longo do tempo, em busca de melhor atender as carências dos gestores, às práticas empregadas na gestão têm apresentado uma evolução, objetivando uma ampliação no nível de produção da informação, passou a englobar informações tais como, informações relacionadas

a concorrentes, mercados, clientes, processos produtivos, visando o aprimoramento da gestão (CHENHALL, 2007).

Em função do progressivo aumento da demanda por informações a contabilidade gerencial tem avançado, refinando sua prática tradicional de estimação e apuração de custos, em direção a uma atuação mais concreta em questões-chaves, objetivando gerar valor a empresa (CHENHALL, 2007; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; OYEWO, 2020; SIQUEIRA, 2021).

As novas exigências impostas pelo ambiente organizacional têm apresentado novos desafios à gestão, sendo necessária uma adequação dos padrões existentes. Em virtude disto, e em busca por preencher uma lacuna do arcabouço teórico, que orientasse as empresas e oferecessem apoio na tomada por melhores decisões, dois importantes órgãos contábeis mundiais, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e o *Chartered Institute of Management Accountings* (CIMA) criaram a *Chartered Global Management Accounting* (CGMA).

O CGMA realizou uma vasta pesquisa em 20 países dos cinco continentes, onde foi realizada uma consulta pública com mais de 400 representantes de organizações de diferentes setores e estruturas. Com base na pesquisa foi elaborado um projeto no qual foram apontados os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG), cujo objetivo é guiar a prática de contabilidade gerencial, contribuindo para a maximização dos processos empresariais (CGMA, 2014).

Os PGCG englobam quatro itens: a) influência; b) relevância; c) valor; e d) confiança, assim, o objetivo desses princípios é tornar a prática de contabilidade gerencial eficiente, auxiliando no aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão nas organizações (CGMA, 2014).

Conforme destaca Abednazari *et al.* (2018) as bases criadas pelos PGCG objetivam amparar as empresas no amadurecimento de uma gestão eficiente, fortalecendo a organização em sua totalidade, em busca do crescimento sustentável. Desse modo Borker, (2016) destaca que os princípios simbolizam uma evolução importante em relação à aplicação da contabilidade gerencial.

Neste sentido Araújo *et al.* (2019) ressalta que em grau de importância os PGCG simbolizam para a contabilidade gerencial, o mesmo que o *International Financial Reporting Standards* (IFRS) representa para a contabilidade financeira.

Apesar dos avanços das práticas de contabilidade gerencial para prover as organizações com informações, seja aperfeiçoando as técnicas existentes ou desenvolvendo

novas práticas, Tellema (2005) ressalta que pesquisas desenvolvidas com o intuito de analisar a aplicação das práticas de contabilidade gerencial muitas vezes identificam que o êxito de sua utilização nem sempre é confiável.

Neste sentido, é importante destacar que as práticas de contabilidade gerencial podem sofrer influência de diversos fatores, que escapam ao domínio das empresas e de seus gestores, ou seja, o ambiente em que a prática de contabilidade gerencial é empregada influencia em sua efetividade, o que remete a visão da teoria da contingência (LEITE, DIEHL; MANVAILER, 2015).

A teoria da contingência foca na melhor maneira de se estruturar uma prática, perante as contingências, considerando que, distintos cenários, exigem práticas gerenciais específicas (GORLA; LAVARDA, 2012). Para Silva *et al.* (2014) a teoria da contingência ressalta que a maximização da performance da organização depende de constantes adaptações ao ambiente, ou seja, quanto mais rápido for a adaptação às contingências, melhor tende a ser o resultado da organização.

Na visão da teoria da contingência, as organizações são vistas como um conjunto aberto, que é afetada pelos ambientes, interno e externo à organização, estes fatores de influências são denominados variáveis contingenciais (KLEIN; ALMEIDA, 2017). Para a teoria contingencial não há um arranjo organizacional único que se aplique em qualquer organização, sendo que as contingências representam às respostas, ou às circunstâncias em que uma resposta é produzida (OLIVEIRA; RECH, CUNHA; PEREIRA, 2014; LUCENA; MARCELINO, 2015; ARAÚJO; MOREIRA; ANDREASSI, 2019).

Neste contexto, a teoria contingencial auxilia na compreensão das variáveis que podem afetar na adoção das práticas de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias, levando em conta os ambientes, externo e interno da organização.

## **1.2 Problematização**

O CGMA (2014) ao propor os PGCG afirma que as práticas de contabilidade gerencial não têm um carácter prescritivo, ou seja, variam conforme a organização, devendo estas optarem pela abordagem mais adequada a sua necessidade, realizando avaliação para caso seja necessário, as práticas sejam ajustadas, o que remete às premissas da teoria contingencial.

A luz do contexto apresentado, a escolha e adoção das práticas de contabilidade gerencial devem refletir os fatores contingentes presente na organização, assim, espera-se que modificações ocorridas no ambiente empresarial, acarretem modificações nas práticas

gerenciais, de modo a se evitar problemas na gestão da organização (LEITE, DIEHL, MANVAILER, 2015).

Diante desta perspectiva percebe-se que a proposta de base do CGMA com a criação dos PGCG, evidencia a necessidade de se entender o ambiente organizacional no sentido que as práticas gerenciais possam atender tempestivamente as mudanças ocorridas. Assim, o presente estudo busca responder a seguinte problemática de pesquisa: **Qual a influência dos fatores contingenciais “ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional” nas práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras?**

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo geral**

Diante da problemática de pesquisa apresentada e buscando o preenchimento da lacuna existente na literatura com relação aos fatores que impactam a adoção das práticas de contabilidade gerencial preconizadas pelos PGCG em uma análise a partir da visão da teoria da contingência, tem-se o seguinte objetivo de pesquisa: analisar a influência dos fatores contingenciais “ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional” nas práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras.

#### **1.3.2 Objetivos específicos**

Com o propósito de facilitar a compreensão de como será alcançado o objetivo geral, descrevem-se como objetivos específicos deste estudo:

- a) Caracterizar o perfil das cooperativas agropecuárias e dos respondentes da pesquisa;
- b) Identificar as práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG adotadas pelas cooperativas agropecuárias;
- c) Verificar a relação dos fatores ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional com as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG nas cooperativas agropecuárias.

#### 1.4 Relevância e justificativa da pesquisa

O setor agropecuário desempenha papel significativo na economia do Brasil, e as cooperativas agropecuárias são classificadas como um dos principais agentes econômicos dedicados a este setor, além da função econômica, as cooperativas objetivam possibilitar a distribuição de renda e o desenvolvimento social, em virtude de suas características de constituição (ISIDORO *et al.* 2012).

As cooperativas agropecuárias abastecem diversos países com alimentos, por intermédio da implantação de novas técnicas que levaram modernidade ao campo. Em 2019 o ramo agropecuário somou 1.223 cooperativas, mais de 992 mil cooperados, gerando 207 mil empregos diretos no Brasil (OCB, 2020).

Assim entender o cenário onde estas empresas atuam, bem como as variáveis contingentes que influenciam suas práticas de contabilidade gerencial, pode auxiliar a gestão dessas empresas na melhoria e refino de suas práticas.

O CGMA propôs os PGCG diante da carência de uma linguagem comum da contabilidade gerencial que pudesse ser empregada de forma universal nas organizações independente de porte ou setor de atuação, como forma de alinhar estratégias de curto e longo prazo nas organizações. Neste sentido, Masztalerz (2016) destaca que os PGCG estão caminhando em busca do alinhamento de uma linguagem universal que possa servir de base para empresas em diferentes contextos.

Diante do exposto destaca-se a relevância do desenvolvimento de estudos sob esta abordagem. Os estudos desenvolvidos em relação aos PGCG ainda são escassos tanto no cenário nacional, quanto internacional (CORREIA; LUCENA, 2018; COSTA; LUCENA, 2018). No contexto internacional a produção acadêmica desenvolvida sobre a temática dos princípios vem sendo discutida principalmente em países como Estados Unidos, Canadá e Polônia (COSTA, 2017).

Um dos primeiros estudos a discutir os PGCG foi produzido por Mastalers (2014) analisou criticamente a proposta do CGMA, questionou a relação de neutralidade e aceitação dos princípios. Gmińska e Jaworski (2015) se preocuparam com a qualidade e o papel da informação gerada para a organização. Borker (2016) verificou como a influência dos fatores culturais e políticos na contabilidade, podem interferir na aceitação das práticas preconizadas pelos PGCG em diversos países, como Austrália, Brasil, China, Egito, Alemanha, Índia, Nigéria, Portugal, Rússia, Turquia e Estados Unidos.

No cenário nacional os estudos desenvolvidos têm analisado os PGCG em relação à Governança (CORREIA; LUCENA, 2018); Reputação da organização (COSTA; LUCENA, 2018); Confiança empresarial (NUNES; CAMACHO, 2018); desempenho organizacional (COSTA, 2017; SOUZA; VALERO; LUCENA, 2019); processo de prestação de contas (JORGE; CARRARO; VENDRUSCOLO, 2019); na ótica dos custos (GARCIA; JORGE; CARRARO; SOUZA, 2020) e a influência do desenho do sistema de controle gerencial a partir da influência das variáveis contingenciais (SIQUEIRA, 2021).

Siqueira (2021) destaca que apesar do escopo teórico dos estudos desenvolvidos até o momento, observa-se que a compreensão sobre os PGCG continua restrita, principalmente quando se considera os fatores que afetam a efetividade das práticas empregadas nas organizações.

Nesse sentido, a partir do prisma conceitual o presente estudo contribui para a evolução do arcabouço de conhecimento produzido até o momento e do prisma empírico, o resultado deste estudo contribuirá para a gestão das cooperativas agropecuárias, fornecendo um cenário dos impactos causados pelos fatores contingentes sobre as práticas de contabilidade gerencial em diversos contextos destas organizações.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção apresenta-se as bases teóricas de sustentação e desenvolvimento do trabalho.

### **2.1 Teoria da contingência**

A teoria da contingência teve sua origem com as primeiras pesquisas desenvolvidas no final dos anos de 1950 e início de 1960, onde surgiram as primeiras críticas à abordagem clássica da administração, a partir dos estudos sobre a estrutura organizacional que se mostraram como alternativa contrapondo a corrente teórica clássica (DONALDSON, 1999, 2015; ESPEJO, 2008; HAMANN, 2017).

Na visão do modelo clássico da administração existiria uma estrutura ótima, ideal para todas as organizações (DONALDSON, 1999). Contrários a essa visão, a escola das relações humanas e a abordagem sistêmica surgem na tentativa de preencher a lacuna deixada pela abordagem clássica (MARQUES *et al.*, 2015).

Os estudos da escola de relações humanas preconizavam a dependência da relação desenvolvida com os empregados para o sucesso organizacional, enquanto os estudos da abordagem sistêmica difundiam as entidades como um sistema amplo, moldado a partir do ambiente de atuação, dessa forma sofrendo influência de diversos fatores (DONALDSON, 2015; ESPEJO, 2008; HAMANN, 2017).

Diante deste conflito, a teoria da contingência surge mediante forte influência da abordagem sistêmica, ao considerar em seu contexto o ambiente onde a organização está inserida (GUERRA, 2007). A teoria contingencial cuja premissa se pauta em que não há uma única estrutura organizacional ótima para todas as instituições, ou seja, seu arcabouço teórico básico defende que a estrutura deve ser ajustada ao contexto em que a organização está inserida para que a mesma alcance um bom desempenho (HAMANN, 2017).

O desenvolvimento das bases teóricas da teoria da contingência se deu a partir dos estudos desenvolvidos por Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965), Lawrence e Lorch (1967), Thompson (1967), Perrow (1967), Greiner (1967) e Khandwalla (1972). Estes estudos verificaram a influência dos fatores contingenciais como ambiente, tecnologia, estratégia e estágio do ciclo de vida sobre a estrutura organizacional, demonstrando que diferentes contextos moldam diferentes estruturas organizacionais.

Posteriormente, pesquisas foram desenvolvidas abordando outros aspectos da teoria da contingência, como os de Child (1972), Donaldson (1987), Hill, Hitt e Hoskisson (1992), Jennings e Seman (1994), Sousa e Voss (2008), Verwall, Commandeur e Verbeke (2009), Qiu e Donaldson (2010), O'Brien e Sasson (2017) e Islam e Hu (2019).

Os novos estudos desenvolvidos com foco na teoria da contingência ampliaram o foco de pesquisas, incluindo novos fatores contingenciais (estrutura organizacional, porte, sistema de compensação, sistema de informação, entre outras) e analisando sua influência em outros aspectos da organização (KLEIN; ALMEIDA, 2017).

Burns e Stalker (1961) desenvolveram pesquisas pioneiras na época, seu estudo analisou a relação existente entre os fatores contingenciais e a estrutura organizacional. Suas investigações foram realizadas com 20 empresas distribuídas entre a Inglaterra e Escócia, buscaram observar como as empresas operam em diferentes níveis de concorrência e tecnologia, com base nos achados encontrados no estudo os autores classificaram as empresas em duas estruturas distintas, enfatizando a influência das condições ambientais sobre a estrutura organizacional.

Chandler (1962) estudou sobre as escolhas estratégicas de uma corporação e sua influência na estrutura. Seus achados apontaram que a estratégia é determinante da estrutura,

ou seja, as estratégias seguidas pelas organizações demandam mudanças na estrutura e estas estão ligadas ao ambiente de atuação da corporação.

Já Woodward (1965) desenvolveu pesquisa com entidades inglesas, os resultados de sua pesquisa apontaram que os fatores contingenciais estão diretamente relacionados à tecnologia adotada pela organização e concluiu que o adequado alinhamento entre tecnologia e estrutura proporciona desempenho superior à corporação.

Lawrence e Lorch (1967) foram os pioneiros a utilizar a nomenclatura teoria da contingência em seus estudos. Os autores desenvolveram seus estudos com empresas industriais e seus achados apontaram evidências de que a mudança ambiental impacta a diferenciação e a integração da entidade. Nos setores estudados, os autores apontam fortes evidências que as empresas que obtiveram melhores resultados adotam formas diferentes de integração, ou seja, ambientes diferentes demandam diferentes estruturas corporativas.

Thompson (1967) em seus estudos o autor analisou as mudanças ocorridas no ambiente organizacional, classificou as empresas participantes do estudo em dois sistemas (sistema fechados e sistemas abertos). O resultado de sua pesquisa demonstrou que empresas que protegem sua tecnologia de produção em sistemas fechados, estão preocupadas com os concorrentes. O autor ressalta também a influência do ambiente na estrutura organizacional, destacando a necessidade da especialização organizacional em diferentes partes da estrutura, pois, só assim poderá atender a demanda imposta pelo ambiente em que opera.

Perrow (1967) apontou em seus estudos a tecnologia como contingente à estrutura corporativa, além da sua relação com os demais processos que compõem a empresa. Em seus achados o autor aponta que o processo de decisão tende a ser centralizado à medida que os processos das atividades organizacionais estejam bem alinhados.

Khandwalla (1972) realizou estudo, onde apontou que o desempenho da corporação está correlacionado a um conjunto de fatores contingenciais que afetam a entidade e não a uma única característica particular. Já Greiner (1972) investigou a influência do porte e do ciclo de vida organizacional sobre a estrutura, seus resultados apontaram que a estrutura da entidade é afetada pelo porte e ciclo de vida da organização, uma vez que, ao longo do ciclo de vida e do desenvolvimento da empresa com a elevação de seu porte, a organização necessita adaptar sua estrutura a nova conjuntura.

Diante das pesquisas apresentadas, é possível identificar que a teoria contingencial desenvolveu suas bases teóricas a partir da influência da incerteza ambiental sobre a estrutura organizacional, ou seja, cada mudança ocorrida na variável contingencial ocasionaria igual mudança na estrutura corporativa.

Com tudo, a teoria contingencial cuja base se pautou na premissa de que uma mudança contingencial provoca uma alteração na estrutura da organização passou a sofrer duras críticas, uma vez que a relação direta entre algumas contingências e a estrutura não haviam sido efetivamente comprovadas (DONALDSON 1987). Além do mais, respaldando as críticas apontadas, Child (1972) destaca a construção simplista da teoria da contingência, advinda de associações entre fatores contingenciais e o sistema estrutural da organização.

Child (1972) foi um dos pioneiros a criticar e rejeitar o determinismo da teoria da contingência, destacando que existem outros fatores que influenciam as mudanças na estrutura corporativa, apontando a estratégia como um destes fatores. O autor destaca ainda, a política de atores da organização como influente na estrutura da entidade, uma vez que, a partir das escolhas estratégicas realizadas, buscar-se-ia ajustar a estrutura corporativa de acordo com esta escolha, tal pressuposto ficou conhecido como funcionalismo estrutural ou postulado das escolhas estratégicas.

Na visão teórica postulada pelo funcionalismo estrutural a influência dos fatores contingenciais sobre a estrutura ocorre em um conjunto de processos mais demorados. Conforme Mckinley e Mone (2003) o funcionalismo estrutural em uma organização pode ser descrito como uma sequência na qual uma ou mais mudanças nos fatores contingenciais levaria ao desequilíbrio organizacional, o que ocasionaria um declínio no desempenho da entidade, que causa pressão por mudanças e como consequência demandaria uma adaptação estrutural, restaurando a eficácia ou o desempenho corporativo.

Baseado no arcabouço teórico do funcionalismo estrutural e da associação de diversos estudos sobre a teoria da contingência Donaldson apresentou em 1987 uma nova abordagem para a teoria contingencial, essa nova visão ficou conhecida como nova teoria da contingência (MCKINLEY; MONE, 2003; JUNQUEIRA *et al.*, 2016). Conforme a visão da nova abordagem contingencial o sistema organizacional para ser eficiente deve estar alinhado ao contexto organizacional, ou seja, uma entidade alinhada gera performance excepcional em relação às organizações que encontram-se em situação de disfunção entre seus sistemas e as variáveis contingentes (HAMMAN, 2017).

O modelo proposto por Donaldson (1987) apresenta três pressupostos comuns existentes nas diferentes abordagens contingenciais:

- (a) há uma relação entre um valor contingencial e a estrutura organizacional;
- (b) uma alteração em uma variável contingencial acarreta mudanças no sistema organizacional; e

(c) um ajuste (*fit*) entre o(s) fator(es) contingencial(ais) e a estrutura organizacional afeta(m) positivamente o desempenho organizacional.

Diante desta premissa, Donaldson, elaborou um modelo baseado na análise conjunta dos fatores contingenciais e dos impactos provocados pelos mesmos na estrutura e desempenho da corporação, o modelo ficou conhecido como teoria da adaptação estrutural para readquirir adaptação (*Structural Adjustment to Regain Fit - SARFIT*) (JUNQUEIRA et al., 2016; HAMMAN, 2017).

A teoria da adaptação estrutural para readquirir adaptação (SARFIT), pressupõe que uma organização inicialmente apresenta uma estrutura (*fit*) as variáveis contingenciais, o que reflete de forma positiva no desempenho corporativo. No entanto, conforme vão ocorrendo mudanças nos fatores contingenciais, sem que a estrutura corporativa acompanhe tais ocorrências, a entidade tende a apresentar desajuste (*misfit*) o que impactará de forma negativa o desempenho organizacional (DONALDSON, 1987, 1999; JUNQUEIRA et al., 2019).

Assim, diante do desajuste (*misfit*) a organização tende a declinar seu desempenho, gerando insatisfação o que leva a corporação a alterações estruturais em busca de se adaptar às novas contingências, após o ajuste da nova estrutura ou sistema a entidade volta ao nível de desempenho esperado (DONALDSON, 1987, 1999; JUNQUEIRA et al., 2019).

Com o objetivo de validar a SARFIT, Donaldson aplicou o modelo desenvolvido por ele em empresas de cinco diferentes países (Estados Unidos da América, França, Alemanha, Reino Unido e Japão). Os achados do estudo desenvolvido por Donaldson apontam que o nível de fatores contingenciais afeta as entidades, ocasionando uma mudança do estado adequado para o estado inadequado quando comparado às contingências, o que leva a entidade a realizar os ajustes necessários em sua estrutura de acordo com as contingências existentes, voltando ao estado ajustado (*fit*) da estrutura, comprovando o esquema estrutural da SARFIT (DONALDSON, 1987, 1999).

A partir do exposto pode-se identificar que alterações nos fatores contingentes a organização provoca alterações na estrutura da entidade, dessa forma as organizações tendem a alinhar suas estruturas às variáveis contingenciais existentes em seu ambiente de atuação, na busca por um modo eficiente de desempenho ou na tentativa de manter o nível já alcançado.

Estudos mais recentes que têm por base a perspectiva da teoria da contingência apresentaram novas evidências a partir da exploração de outros fatores contingentes. Como Jennings e Seaman (1994) que desenvolveram estudos onde analisaram a adequação

organizacional em relação às mudanças ambientais e suas ligações com a estratégia, estrutura e desempenho corporativo.

Nos achados da pesquisa desenvolvida Jennings e Seaman (1994) evidenciaram que as empresas que apresentaram níveis característicos de adaptação tendem a ter arranjos específicos de estrutura e estratégia, ao mesmo passo que empresas com combinações equilibradas entre estratégia e estrutura tendem a apresentar desempenho superior.

Verwaal, Commandeur e Verbeke (2009) verificaram em seus estudos a geração de valor em estratégias de terceirização, e seus achados evidenciam que os custos com transação e o valor dos recursos empregados são analisados conjuntamente para a decisão de terceirização, demonstrando a aplicação das bases teóricas da teoria contingencial no processo de terceirização.

Qiu e Donaldson (2010) com base em visão ampliada propuseram o modelo contingencial tridimensional ou cúbico (*The Cubic Contingency Model*) com o objetivo de demonstrar o ajuste entre estratégia e estrutura em corporações multinacionais. Stopford e Wells Jr. (1972) foram os primeiros a apresentarem um modelo contingencial para associação entre estratégia e estrutura em empresas multinacionais, os autores destacaram três formas de ocorrência do alinhamento entre estrutura e estratégia em uma corporação:

- i. Pela adaptação entre a estrutura de divisões internacionais com baixo nível de diversificação geográfica e de produtos estrangeiros;
- ii. Pelo ajuste entre a estrutura de divisão de produtos com a alta diversificação de produtos estrangeiros e com a baixa diversificação geográfica; e
- iii. Pelo ajuste entre a estrutura de divisões geográficas com a baixa diversificação de produtos estrangeiros e com a alta diversificação de áreas.

Com relação ao modelo apresentado por de Sotpor e Wells Jr., Qiu e Donaldson (2010) destacam algumas limitações, sendo a principal limitação, não levar em consideração o grau de integração entre filiais estrangeiras e o controle geral exercido pela matriz, o que não ocorre no modelo tridimensional.

O modelo contingencial tridimensional proposto por Qiu e Donaldson (2010) permite uma amplitude nas opções de ajustes entre estratégia e estrutura de corporações multinacionais uma vez que permite a integração entre matriz e filiais estrangeiras, pois possibilita adequar os ajustes as contingências existentes na busca pela obtenção do melhor resultado a partir de uma abordagem conjunta.

A partir de uma nova perspectiva O'Brien e Sasson (2017) desenvolveram estudos onde analisaram com pequenos empreendedores que buscavam captar recursos junto a

instituições financeiras a partir da perspectiva da teoria da contingência. Nos achados da pesquisa os autores evidenciaram um alinhamento entre a natureza da relação empresa, instituição financeira e suas características de negociação são dependentes de alguns fatores (especificidade dos ativos, incerteza e frequência das operações e práticas de governança adotadas).

Neste sentido, nota-se que, até mesmo em operações para captação de recursos, as empresas precisam ajustar seus mecanismos de gestão de acordo com as características e natureza da operação, na busca por reduzir as incertezas inerentes à transação.

Diante do exposto percebe-se que os estudos iniciais sobre a teoria da contingência tinham por objetivo definir qual o padrão de estrutura organizacional mais eficaz para os vários tipos de organizações (MARQUES *et al.*, 2015). No entanto, a partir de sua evolução e amadurecimento a teoria passou a ter um foco na melhor forma de organizar a estrutura diante das diversas contingências apresentadas, considerando que diferentes contextos requerem diferentes práticas (GORLA; LAVARDA, 2012).

Por fim, considerando as bases da teoria contingencial exposta, observa-se que esta teoria não se aplica tão somente para avaliar a relação e ajustes entre a estrutura e a estratégia das entidades, mas poderá ser aplicada para identificar e ajustar as práticas de gestão, de sistemas de controle e informações, na terceirização de serviços, na diversificação de produtos, estrutura da cadeia de suprimentos, políticas de captação de recursos, assim como, do impacto das práticas e políticas no desempenho organizacional, possibilitando a correção das distorções quando necessárias e de forma mais assertiva.

## **2.2 Fatores contingenciais**

Os fatores contingenciais podem ser definidos como quaisquer variáveis presentes no contexto empresarial ou que se relacionem com o ambiente da entidade (ambiente interno ou externo), que interferem na forma como as organizações moldam sua estrutura de atividades, influenciam a gestão e impactam o desempenho organizacional (MCKINLEY; MONE, 2003; CHENHALL, 2003; GANESCU, 2012; BURKET *et al.*, 2014; JUNQUEIRA *et al.*, 2016; OTLEY, 2016).

**Quadro 1** - Principais fatores contingenciais de Otley.

Descrição	Fatores contingenciais
Fatores Contingenciais Externos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tecnologia;</li> <li>• Competição ou hostilidade de mercado;</li> <li>• Incerteza ambiental;</li> <li>• Cultura nacional.</li> </ul>
Fatores Contingenciais Internos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tamanho;</li> <li>• Estrutura;</li> <li>• Estratégia;</li> <li>• Sistema de compensação;</li> <li>• Sistema de informação;</li> <li>• Ciclo de vida dos produtos ou organizacional;</li> <li>• Variáveis psicológicas;</li> <li>• Participação de empregados em sistemas de controle;</li> <li>• Posição no mercado;</li> <li>• Mudanças nos sistemas</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Otley (2016).

Os fatores contingenciais externos mais abordados em estudos sobre a temática abrangem a tecnologia, a competitividade ou hostilidade de mercado, a incerteza do ambiente e a cultura nacional, pode-se observar entre as variáveis contingenciais citadas, características comuns, uma vez que englobam arranjos organizacionais e demandam o estabelecimento de medidas que possam atenuar os efeitos exercidos sobre a estrutura da entidade (OTLEY, 2016).

A literatura apresenta divergências quando trata do fator tecnologia, pois ele também é apontado como fator interno, uma vez que, apresenta diferentes significados no contexto interno, Otley (1980) apontou a tecnologia empregada na produção como fator contingencial que gera impacto sobre as informações gerenciais, uma vez que demandam diferentes práticas para a mensuração de custos para os diversos produtos. Neste estudo o fator contingencial tecnologia será tratado ora como fator inerente ao ambiente externo e hora como fator inerente ao ambiente interno a depender do ângulo de análise.

A tecnologia retrata como os processos operacionais são conduzidos pela organização (o processo de transformação dos *inputs* em *outputs*) é composto por bens tangíveis (máquinas, ferramentas e etc), *software* e conhecimento (CHENHALL, 2003). A literatura aponta três tipos genéricos de tecnologia: complexidade, incerteza das tarefas e interdependência (WOODWARD, 1965; CHENHALL, 2003; DONALDSON, 1999).

A literatura organizacional apresenta evidências de que o tipo de tecnologia adotado pela organização exerce influência sobre a estrutura, o sistema de controle gerencial, o sistema de informação corporativo e contábil, entre outros (XIAO; DYSON, POWELL, 1999; CHENHALL, 2003). Neste sentido medida que a tecnologia empregada na organização avança, seja ela de informação ou produção, faz necessário que a organização realize alterações em suas práticas, no sentido de lidar com a mudança nos processos operacionais, buscando otimizar as informações geradas (ERN, ABDULLAH; YAU, 2016; GHASEMI, *et al.*, 2019).

A competição ou hostilidade de mercado cuja característica principal é representada pela intensa competição entre as organizações no que se refere à qualidade, variedade, promoção e distribuição, entre outros aspectos voltados à logística da empresa (produção e comercialização dos produtos) (OTLEY, 2016). Os vários níveis de competitividade enfrentados pelas organizações afetam o composto de marketing da empresa (preço, praça, prazo e promoção) e influenciam o desempenho organizacional (KHANDALLA, 1972; CHENHALL, 2003).

Por sua vez, a incerteza pode ser configurada de acordo com o ambiente, em incerteza ambiental interna e externa. A incerteza ambiental externa refere-se à variação do contexto ambiente externo que é composto principalmente pelas figuras de clientes, concorrentes, regulações de governo e sindicais (TUNG, 1979; CHENHALL, 2003, HABIB; HOSSAIN; JIANG, 2011). Já a incerteza ambiental interna, é composta por todas as forças atuantes na própria organização, tais como: objetivos e metas, natureza dos produtos e serviços, processos de comunicação e histórico educacional dos empregados (HABIB; HOSSAIN; JIANG, 2011).

A incerteza ambiental conforme demonstra a literatura é uma variável que interfere no modelo de estruturação da organização, dos sistemas e processos, com o objetivo de ajustar a estrutura e auxiliar o desempenho da empresa.

O ambiente externo das organizações tem apresentado significativas mudanças, Baines; Langfield-Smith (2003) destacam a globalização da economia como ponto central dessas mudanças, dado que as empresas competem em um único mercado. Assim, as

organizações ficam mais expostas aos concorrentes, a implementação de novas tecnologias, e a clientes mais exigentes.

Neste contexto, o fator contingencial ambiente tem ganho maior atenção nos estudos relacionados à prática de contabilidade gerencial (OTLEY, 2016). Para Teixeira (2011) o ambiente organizacional é representado pela soma de forças, ou variáveis externas que de algum modo afetam o seu desempenho.

Os aspectos mais comuns do fator ambiente estão ligados à estrutura organizacional (DONALDSON, 1999), no entanto em sentido mais amplo o fator ambiente pode ser analisado sob outros aspectos: turbulência, hostilidade, diversidade e complexidade conforme Khandwalla (1972); dinamismo, heterogeneidade e hostilidade ambiental de acordo com Gordon e Miller (1976) ou conforme Espejo (2008) baseada nos estudos de Khandwalla classificou em estabilidade, previsibilidade e a rapidez de mudanças.

Pletsch *et al.* (2019) estudou o fator ambiente em cooperativas agropecuárias e seus achados demonstram que fatores como clima, regulamentos governamentais, oscilações de mercado (variação no preço do dólar, acordos bilaterais, crises internacionais) e contratação de pessoal foram as variáveis mais apontadas como influentes em ambientes de cooperativas. Neste sentido os autores classificaram o ambiente de cooperativas como ambiente hostil, turbulento e de incertezas ambientais.

Gul e Chia (1994) destacam que incerteza ambiental baixa, possibilita a gestão a fazer projeções mais precisas sobre o mercado, no entanto, sendo a incerteza alta, a gestão tende a necessitar de um elevado número de informações para lidar com as complexidades apresentadas pelo ambiente. Complementando Teixeira (2009) destaca que ambientes turbulentos e hostis demandam dos gestores das organizações a adoção de sistemas formais, já ambientes incertos, demandam sistemas de controle financeiro mais adaptáveis e baseados em relações interpessoais.

Outro fator contingencial é a cultura, conforme descrita por Chenhall (2003) é o conjunto de tradições padronizadas e inter-relacionadas, sendo repassadas ao longo do tempo por meio do simbolismo, linguística e não linguística cujo desenvolvimento é exclusivo do homem, ou seja, são as características intrínsecas de uma nação, tais como: conhecimento, crença, arte, moral, leis, costumes e hábitos adquiridos pelos membros de uma sociedade.

A literatura apresenta evidências de que a cultura influencia as práticas gerenciais, os processos orçamentários, na avaliação de desempenho, no sistema de controle gerencial e no sistema de remuneração (HOFSTEDE, 1983; HARRISON, 1993; SNODGRASS; GRANT, 1986; CHENHALL, 2003, FILATOTCHEV; ALLCOCK, 2010; OTLEY, 2016).

Ao longo dos anos a cultura vem sendo estudada em diferentes contextos dentro da organização, para Anthony e Govindarajan (2008) a cultura é um fator contingencial que pode influenciar, implícita ou explicitamente as ações gerenciais de uma organização por meio de um conjunto de crenças, valores, normas e atitudes.

Conforme Chenhall (2003) a cultura organizacional engloba as características inerentes aos indivíduos que compõem a organização tais como a moral, conhecimento, crenças, costumes, hábitos, normas e leis. No contexto da contabilidade gerencial, Ahrens e Mollana (2007) apontaram discussões de que os controles gerenciais são uma prática cultural, já Morsing e Oswald (2009) apontaram a cultura organizacional como um pré-requisito na avaliação da sustentabilidade dos sistemas de controle gerenciais.

A cultura organizacional pode refletir em diversos campos da organização (GORLA; LAVARDA, 2012), sendo assim, pesquisadores como, Gray, 1988, Zarzeski, 1996, Cohen *et al.*, 1993, Jarvenpaa, 2007; Maali & Napier, 2010; Oluku e Ojeka, 2011, desenvolveram diversos estudos sobre a influência da cultura nas práticas contábeis (OYEWO; VO; AKINSANMI, 2020).

Tarifa e Almeida (2019) desenvolveram um estudo em busca de tipificar a cultura organizacional na perspectiva da contabilidade gerencial das cooperativas agropecuárias paranaenses como forma de análise das possíveis semelhanças de caracterização cultural. Em seus achados os autores demonstram que apesar da cultura grupal que representa características voltadas à coletividade, não há uma tendência específica de caracterização cultural. A cultura organizacional pode se diferenciar por fatores específicos, às regiões às quais estão inseridas, as políticas internas, além das próprias características de gerenciamento contábil.

Giorgi, Lockwood e Glynn (2015) destacaram em seus estudos os feitos da cultura organizacional nas práticas de gestão, assim como os efeitos das práticas gerenciais na cultura. Oyewo, Vo, Akinsanmi (2020) destaca que a inclusão da cultura como fator contingencial nas pesquisas em contabilidade gerencial como indicativo do reconhecimento do fator humano como influente nas mudanças das práticas organizacionais.

Os estudos desenvolvidos por Poole *et al.*, (2001) destacam a cultura organizacional como fator motivador para a tecnologia e envolvimento das pessoas e gestão, neste sentido, também influencia as práticas gerenciais e de mensuração de desempenho. A cultura foi incluída nos estudos organizacionais como uma variável contingencial interna e externa (SMIRCICH, 1983; SMIRCICH; CALAS, 1987). A cultura é classificada como fator

contingencial interno quando se refere à cultura organizacional e fator contingencial externo no sentido de cultura nacional (OYEWO; VO; AKINSANMI, 2020).

Ahrens e Mollona (2007) em seus estudos analisaram a cultura do líder dentro de uma organização e apontaram que a cultura de líderes pode facilitar ou inibir adoção de inovações como as práticas de contabilidade gerencial.

Conforme os construtos teóricos os fatores contingenciais internos incluem tamanho ou porte organizacional, estrutura, estratégia, sistema de remuneração ou compensação, sistema de informações, estágios do ciclo de vida do produto ou organizacional, entre outros (HOFER, 1975; MCKINLEY; MONE, 2003; CHENHALL, 2003; BURKERT *et al.*, 2014; JUNQUEIRA *et al.*, 2016; OTLEY, 2016).

O crescimento do tamanho organizacional corresponde à possibilidade de as entidades melhorarem sua eficiência, aproveitando as oportunidades de mercado. As empresas de grande porte apresentam maior poder em relação ao controle de suas operações, reduzindo as incertezas das tarefas (CHENHALL, 2003).

A estrutura organizacional conforme Chenhall (2003) é o modelo pelo qual uma organização estabelece as funções dos gerentes nas subunidades (diferenciação) bem como a atuação das subunidades de acordo com os objetivos da entidade (integração), a estrutura adotada pela organização pode influenciar diversos contextos dentro da entidade, tais como: i) eficiência do trabalho, ii) a motivação dos indivíduos, iii) o fluxo de informações e o iv) sistema de controle.

O sistema de remuneração ou compensação é um conjunto de incentivos que podem ser financeiros e não financeiros oferecidos pelas organizações a seus executivos, cujo objetivo é motivá-los a atingir as metas estipuladas pela entidade (BALKIN; GOMEZ-MEJIA, 1987).

A literatura aponta que o sistema de remuneração ou compensação apresenta papel importante no recrutamento, na motivação e na retenção de empregados e executivos. Pode ser adotado de forma estratégica pelas organizações como um meio para obter e reter capital humano necessário ao desenvolvimento organizacional (BOYD; SALAMIN, 2001; COMBS; SKILL, 2003; FILATOTCHEV; ALLCOCK, 2010).

Com relação aos estágios de ciclo de vida de produtos ou organizacional os estudos apontam que possuem estágios de desenvolvimento, no entanto esses estágios não seguem uma ordem cronológica, ou seja, uma organização pode passar do estágio de nascimento para o estágio de declínio sem ter passado pelos ciclos de crescimento, maturidade e renovação (MILLER; FRIESEN, 1984; DICKINSON, 2011; COSTA *et al.*, 2017).

O sistema de informações é um conjunto de informações sobre diversos aspectos organizacionais, que auxilia a entidade no atingimento de seus objetivos. Por sua vez um sistema de informação gerencial permite o reporte de informações internas e externas aos diversos níveis organizacionais (operacional, tático e estratégico), contempla informações de qualidade, flexibilidade e inovação, auxilia também em relação ao controle financeiro (BRIGNALL, 1997; OTLEY, 1980, 2016).

Por fim o fator estratégia, Mintzberg (1978) conceitua como a determinação de objetivos e metas a serem realizados com a aplicação de ações e recursos necessários no processo de sua concretização, o autor conceitua estratégia a partir de cinco ângulos:

- i. Como um plano de ação para o futuro;
- ii. Como um padrão de comportamento da organização ao longo do tempo;
- iii. Como uma manobra utilizada para ludibriar um concorrente;
- iv. Como uma posição, a forma como a entidade se posiciona no mercado; e
- v. Como uma perspectiva, o modo como uma empresa olha para si (exerce suas atividades) e para o ambiente (visão de mercado).

No entanto a literatura apresenta diversas definições para estratégia, no campo organizacional, Chenhall e Langfield-Smith (2007) define estratégia como um padrão de decisões sobre o futuro da empresa, ou seja, a estratégia está voltada para o planejamento e execução de diretrizes orientadas ao atingimento dos objetivos organizacionais.

Conforme Guerra (2007) a ligação entre planejamento estratégico e a abordagem da teoria contingencial ocorre pelo fato da compreensão da organização como um sistema aberto, com interações com o ambiente interno e externo. Espejo (2008) com base em outros estudos destaca a estratégia como fator contingencial interno no qual a empresa pode exercer controle, em seu estudo a autora analisa a estratégia a partir de duas vertentes a de liderança em custo (pode demandar inicialmente investimentos em equipamentos e instalações) e a de diferenciação (voltada a imagem da marca, serviços, tecnologia adotada, qualidade percebida, entre outros).

Um estudo desenvolvido por Pletsch *et al.* (2019) mostrou que empresas cooperativas adotam conjuntamente a estratégia de liderança em custos (controlando custos e despesas, elaborando orçamentos, realizando reuniões para o acompanhamento das métricas orçadas e realizadas) e a estratégia de diferenciação (voltada principalmente para a qualidade de seus produtos).

Estes resultados são verificados em outros estudos, a exemplo de Chenhall (2005) que evidenciou que estratégias de liderança em custo estão ligadas a um maior controle formal e

Espejo (2008) verificou que as indústrias da amostra estudada focam em estratégia ligada à qualidade de seus produtos.

Frezatti (2009) destaca que empresas cuja característica estratégica é classificada como conservadora ou de liderança em custos adotam práticas mais estruturadas do que as empresas, cuja estratégia é de diferenciação. Conforme Klein e Almeida (2017) a estratégia competitiva baseada na diferenciação conduz a uma elevação no uso de práticas robustas de contabilidade gerencial.

### **2.3 Contabilidade gerencial**

A contabilidade gerencial visa auxiliar a organização na tomada de decisão, atendendo os interesses dos usuários internos e contribuindo na elaboração e implementação de estratégias que possibilitem a organização uma melhor visão de seus eventos econômicos, bem como do seu entorno (IMA, 2008; GUERREIRO; CORNACHIO; SOUTES, 2011, ATKINSON *et al.*, 2015).

Russo e Guerreiro (2017) destacam que as organizações se utilizam de diversas técnicas de gestão com o objetivo de alcançar melhores resultados, conforme Imlau e Gasparetto (2017) diferentes termos são usados para designar o conjunto de instrumentos utilizados pela gestão das organizações, na literatura internacional o termo mais empregado é o *management accounting practices* e na literatura nacional são empregados termos como, artefatos, ferramentas, métodos e práticas de contabilidade gerencial que será a designação adotada neste trabalho.

As práticas de contabilidade gerencial ao longo de sua evolução histórica têm sido classificadas em práticas tradicionais e contemporâneas. O documento *International Management Accounting Practice Statements – IMAP 1*, estrutura a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios, no 1º e 2º estágios, classificam-se as práticas tradicionais e 3º e 4º estágios classificam-se as práticas contemporâneas (IMA, 1998).

**Quadro 2-** Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

<b>Estágio</b>	<b>Período</b>	<b>Foco</b>
Estágio 1	Anterior a 1950	Determinação em custos e controle financeiro.
Estágio 2	De 1950 a 1965	Provedor de informações para a gestão (planejamento e controle financeiro).
Estágio 3	De 1965 a 1985	Redução de desperdícios de recursos nos processos.
Estágio 4	De 1985 aos dias atuais	Criação de valor, utilização eficaz dos recursos.

Fonte: adaptado de IMAP 1, IMA (1998)

O primeiro estágio da contabilidade gerencial é abordado como uma atividade voltada para atingir os objetivos organizacionais, empregando técnicas de determinação de custos dos produtos e orçamentos. As práticas utilizadas são: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre o investimento.

No segundo estágio há uma mudança de foco para a relevância da informação para promover subsídios para a gestão e o controle financeiro. Práticas utilizadas são: preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

O terceiro estágio é marcado por um ambiente onde a competição global se intensifica, demandando um escopo maior de informações pela gestão. Práticas empregadas: 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.

Por fim, o quarto estágio, que é marcado pelo avanço tecnológico e dos negócios, que demandam o uso de técnicas que apoiem a gestão na geração de valor para acionistas e clientes, através do uso eficaz dos recursos. Práticas utilizadas: EVA (Economic Value Added), simulação, GECON (Gestão Econômica) e *Balanced Scorecard* (BSC).

As práticas de contabilidade gerencial vêm sendo abordadas em diversos estudos a nível nacional e internacional (FREZATTI; BARROSO; CARTER, 2015). As pesquisas desenvolvidas têm focado no desenvolvimento e funcionalidades dos instrumentos da contabilidade gerencial associado a diferentes aspectos organizacionais (WANDERLEY; CULLEN, 2013).

Assim, é perceptível que as práticas da contabilidade gerencial evoluíram, desde apurar custo e lucratividade das operações, apoio ao planejamento, gerenciamento de recursos e avaliação de desempenho, para torna-se uma importante ferramenta de controle gerencial e de desenvolvimento de estratégias organizacionais (ATKINSON *et al.*, 2015).

## 2.4 Princípios globais de contabilidade gerencial

Conforme dito anteriormente os PGCG, foram elaborados a partir do empenho do AICPA e do CIMA, que realizaram uma consulta pública global, que contou com a participação CEOs (executivos-chefes), CFOs (diretores financeiros), acadêmicos e outros profissionais da área gerencial (CGMA, 2014). Conforme Borker (2016) a publicação dos PGCG representa um avanço importante, no que concerne às recomendações internacionais voltadas para o segmento da prática de contabilidade gerencial.

Segundo Costa (2017) os princípios trazem uma reflexão importante, pois revela o quanto a atuação da contabilidade gerencial é um fator determinante para o sucesso das organizações durante seu tempo de atividade no mercado. Nessa acepção o CGMA oferece uma base robusta para um bom gerenciamento, seja qual for à organização, através de um agrupamento de funções a serem combinadas (CGMA, 2014).

Os princípios apresentados pelo CGMA (2014) abordam quatro perspectivas em torno da contabilidade gerencial aplicada às organizações:

- 1) **Influência:** A contabilidade gerencial começa e termina com diálogos, os princípios foram concebidos para ajudar as organizações a romperem as barreiras entre as unidades e incentivar o pensamento conjunto, proporcionando uma melhor tomada de decisão;
- 2) **Relevância:** A contabilidade gerencial disponibiliza as informações preditivas aos gestores quando eles as necessitam. Os princípios fornecem orientações sobre o passado, presente e futuro da empresa, incluindo dados financeiros e não financeiros. Isto inclui dados sociais, ambientais e econômicos;
- 3) **Valor:** A contabilidade gerencial conecta a estratégia da organização ao modelo de gestão estratégico. Os princípios ajudam a empresa a simular vários cenários de forma a entender seus impactos na geração e preservação de valor;
- 4) **Confiança:** Gerenciamento dos recursos e relações (*Stewardship*) constrói confiança. *Accountability* e a análise detalhada tornam o sistema de tomada de decisão mais objetivo.

Nesse sentido os princípios simbolizam uma nova conduta para a prática da contabilidade gerencial, produzindo um ponto de partida na tentativa de alcançar novas soluções que permitam a ampliação de seu escopo (GMIŃSKA; JAWORSKI, 2015).

Para que as organizações tornem-se eficientes, destaca-se a necessidade da implementação de uma função de contabilidade gerencial eficaz, a partir da combinação de

diversos elementos (1) pessoas competentes; (2) princípios claros; (3) desempenho bem gerido e (4) práticas robustas (ARAÚJO, 2019). Desse modo, no quadro 1 são apontadas resumidamente, a aplicação dos PGCG (CGMA 2014).

**Quadro 3** - Áreas de aplicação dos PGCG na prática de contabilidade gerencial.

Área Prática	Contribuição
1- Custos de transformação e gestão	Identifica e redução dos custos; Projeta metas de custo conjuntamente, envolvendo todos os <i>stakeholders</i> .
2- Relatórios externos	Estimula uma visão integrada da organização; Forma uma base eficaz para avaliar o desempenho organizacional.
3 - Estratégia financeira	Faz uso das fontes financeiras de forma a maximizar o valor; Monitora o capital de giro; Aprimora a estrutura de capital da organização com a implementação e acompanhamento da estratégia escolhida para o atingimento dos objetivos.
4 – Controle interno	Estrutura de políticas, sistemas e processos destinados ao gerenciamento de riscos; Proporciona confiança na proteção dos recursos.
5 – Avaliação dos investimentos	Avalia os riscos dos investimentos a partir da estratégia e objetivos definidos pela organização; Retorno aceitável <i>versus</i> risco inaceitável.
6 – Controle e gestão orçamentária	Monitoramento e emissão de relatórios de desempenho combinando medidas financeiras e não financeiras.
7 – Decisão sobre preço, desconto e produto	Analisa o mercado para alinhar os produtos ou serviços e determinar o preço de venda.
8 – Gestão de projetos	Integra os projetos da organização; Garantir que os resultados esperados sejam produzidos dentro do planejado.
9 – Aderência e conformidade à regulamentação	Monitora o cenário regulatório em busca de compreender os impactos deste na organização.
10 – Gestão de recursos	Alinha os recursos ao desenvolvimento dos objetivos estratégicos e prioridades da organização.
11 – Gestão de risco	Identifica e propõe recomendações adequadas aos riscos.

12 – Gestão tributária estratégica	Gerencia a posição fiscal da organização de forma a cumprir os requisitos legais.
13 – Tesouraria e gestão de caixa	Produz projeções de fluxo de caixa futuros; Trata todas as questões financeiras; Geração de recursos internos e externos da organização.
14 - Auditoria interna	Incentiva a avaliação contínua; Avaliação do sistema de contabilidade dos processos de controle interno e gestão de riscos com independência.

Fonte: CGMA (2014)

Como um guia para as práticas, os princípios podem ser utilizados para estabelecer a eficácia da função da contabilidade gerencial na organização, além do mais o CGMA destaca que na adoção dos princípios, os gestores da organização devem usar as técnicas apropriadas, ressaltando a necessidade do constante aprimoramento à medida que os objetivos organizacionais mudam (CGMA, 2014; BORKER, 2016; SIQUEIRA, 2021).

Assim, os PGCG citam diversas ferramentas e técnicas, porém não indicam especificamente quais as empresas devem adotar. A partir da visão da teoria da contingência, entende-se que as variáveis organizacionais, influenciam na utilização dos princípios, onde os administradores devem escolher as técnicas mais apropriadas às suas necessidades, considerando os objetivos planejados (GUERRA, 2007; GMIŃSKA; JAWORSKI, 2015; BORKER, 2016; COSTA, 2017; SIQUEIRA, 2021).

## 2.5 Cooperativas agropecuárias

No Brasil as primeiras vivências cooperativistas deram-se com os imigrantes europeus entre 1842 e 1845, em Santa Catarina e entre 1847 e 1890, no Paraná (PINHO, 1982). As primeiras cooperativas agropecuárias surgiram em Minas Gerais e posteriormente no Sul do Brasil, nas comunidades de origem alemã e italiana, conhecedoras do cooperativismo Europeu (SESCOOP, 2021).

Conforme Alves (2003) as cooperativas agropecuárias surgiram no Brasil no início do século XX, desde então passam por diversas transformações. Rech (2000) destaca que o cooperativismo apresenta similaridade de características em todo o mundo, combinando traços do capitalismo e do socialismo.

Para Rech (2000) cooperativa é uma associação autônoma, com administração compartilhada que busca atender uma necessidade comum. Salenek Filho (2007) define cooperativa como um conjunto de pessoas, associadas espontaneamente e que buscam uma atividade econômica comum que também atinge benefícios sociais.

A regulamentação do cooperativismo no Brasil ocorreu em 1971, por meio da Lei nº 5.764, cujo objetivo era disciplinar a criação de novas cooperativas por meio da instituição de um regime jurídico, no entanto, ocasionou em um primeiro momento, algumas restrições quanto à autonomia dos associados. Essa situação foi corrigida com a Constituição de 1988, que interferiu nas limitações impostas pelo Estado nas cooperativas, iniciando a partir daí a autogestão nas cooperativas (OCB, 2019).

Conforme a OCB (2021) para que à dinâmica social se mantivesse, em um congresso coordenado pela Aliança Cooperativa Internacional – ACI em 1995 foram definidas sete diretrizes fundamentais as cooperativas de todo o mundo:

- 1) Adesão livre e voluntária: cooperativas são organizações voluntárias, abertas a todas as pessoas, aptas a utilizar os serviços e assumir responsabilidades como membros;
- 2) Gestão democrática: as cooperativas são organizações democráticas, controladas pelos seus membros;
- 3) Participação econômica: os membros equitativamente contribuem para o capital de suas cooperativas.
- 4) Autonomia e independência: as cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua;
- 5) Educação, formação e informação: as cooperativas promovem a educação e a formação dos seus membros, dos representantes eleitos e dos trabalhadores;
- 6) Intercooperação: as cooperativas servem de forma eficaz aos seus membros e dão mais força ao movimento cooperativo;
- 7) Interesse pela comunidade: as cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades por meio de políticas aprovadas pelos membros.

Hanel (2014) destaca que a mobilização de pessoas em forma de cooperativa formalmente constituída é a possibilidade de auferir ganhos superiores, os quais não seriam alcançados caso optassem por atuação independente no mercado. Conforme Bialoskorski (2007) as organizações cooperativas devem apresentar benefícios e serviços perceptíveis aos cooperados de forma a manter o interesse do mesmo em transacionar com a cooperativa, neste sentido Silva *et al.* (2011) destaca que o cooperativismo representa mais que uma ideologia.

A dualidade das cooperativas entre satisfazer às necessidades de seus cooperados e ser dotada de capacidade de competir de forma eficiente no mercado é o que faz destas organizações únicas (PUUSA; MÖNKKÖNEN; VARIS, 2013). Assim, a gestão das cooperativas deve priorizar o equilíbrio entre a doutrina cooperativista e o retorno financeiro, Fernandes *et al.* (2018) ressalta a dificuldade desse equilíbrio dada a característica coletiva desse tipo de organização.

Para Bialoskorski (2000) as cooperativas não devem abandonar seus princípios doutrinários, uma vez que sem cooperados não há cooperativa, no entanto se quiserem se manter competitivas devem operar como organizações orientadas ao mercado, Reisdorfer (2014) destaca que diante deste cenário para garantir a sobrevivência é primordial garantir um modelo de gestão articulado que promova a profissionalização das cooperativas.

Assim, as cooperativas agropecuárias vêm ocupando posição de destaque no cenário nacional, com a produção, comercialização e exportação de produtos, inclusive industrializados (OCB, 2019). Considerando os dados do Censo das cooperativas brasileiras da OCB, existem 1.223 cooperativas agropecuárias em todo o território nacional, com mais de 992 mil cooperados e gerando mais de 200 mil empregos.

Conforme cálculos do Cepea (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada), em 2020 o agronegócio brasileiro alcançou uma participação de 26,6% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, contra 20,5% em 2019. Em valores monetários o PIB brasileiro totalizou em 2020 R\$ 7,45 trilhões, sendo que o agronegócio representou quase R\$ 2 trilhões desse valor e as cooperativas agropecuárias são responsáveis por uma parcela desses números.

O agronegócio foi um dos poucos setores que conseguiu manter o ritmo de produção em um ano turbulento causado pela pandemia do Coronavírus, a safra de grãos bateu recorde de 257,8 milhões de toneladas, segundo a Companhia Nacional de Abastecimento (Conab). Anualmente a Forbes publica uma lista com as empresas brasileiras do agronegócio que mais se destacam – as 100 maiores empresas do setor e dentre elas 20 são empresas cooperativas agropecuárias, mostrando a evolução das cooperativas agropecuárias em relação à atuação no mercado competitivo.

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia apresenta a estruturação das fases a serem percorridas para alcançar os objetivos propostos e responder a problemática de pesquisa levantada, desse modo,

abordaremos neste capítulo a tipologia da pesquisa, o universo da pesquisa e o cronograma de desenvolvimento.

Conforme define Marconi e Lakatos (2010) metodologia científica é um conjunto de atividades executadas de forma sistemática, objetivando alcançar uma verdade, por meio de um trajeto a ser seguido que possibilite minimizar erros e direcionar decisões.

### **3.1 Natureza do estudo**

Conforme Gil (2018) a classificação da pesquisa é de suma importância, pois desse modo o pesquisador passa a dispor de elementos que auxiliam na resolução do problema proposto para estudo. Para Silva (2001) as pesquisas podem ser classificadas quanto a sua natureza, quanto à abordagem do problema, objetivos e procedimentos metodológicos.

Neste sentido, este estudo pode ser classificado como, descritivo, explicativo e quantitativo, com adoção de técnicas estatísticas ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto aos objetivos à pesquisa classifica-se como sendo de natureza descritiva e explicativa, para Gil (2018) a pesquisa descritiva tem por objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis.

Conforme Vergara (2003) uma pesquisa explicativa busca compreender as causas e efeitos de determinado fenômeno, neste sentido este estudo busca analisar a influência dos fatores contingenciais “ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional” nas práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG.

A pesquisa quantitativa de acordo com Marconi e Lakatos (2010) está associada a dois benefícios, o primeiro é possibilitar a transformação da realidade em números e o segundo benefício é a possibilidade de lidar com grandes escalas de trabalhos.

Inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica em livros, artigos, periódicos e sites, buscando-se subsídios para embasar o estudo. Após esta etapa, realizou-se um levantamento do tipo *Survey* que se caracteriza como sendo a interrogação das pessoas cujo comportamento, opinião ou características se deseja conhecer (GIL, 2018).

### **3.2 População e amostra**

A população de uma pesquisa é o conjunto total de casos sobre os quais se pretende retirar conclusões (HILL; HILL, 2002). Portanto, a população pesquisada neste trabalho

corresponde às cooperativas agropecuárias brasileiras associadas à OCB até junho de 2021. No período consultado havia 1.173 cooperativas com cadastros ativos na OCB, constituindo, portanto, a população da pesquisa.

Foram excluídas da pesquisa 425 cooperativas que apresentaram informações incorretas/desatualizadas (de forma que os e-mails enviados para estas empresas apresentaram mensagens de erro). Deste modo, a população do estudo foi constituída por 748 cooperativas.

**Tabela 1-** População e amostra

<b>População e amostra da pesquisa</b>	<b>Nº de cooperativas</b>
Cooperativas ativas na OCB até junho de 2021	1.173
Cooperativas excluídas por apresentarem informações incorretas/desatualizadas	(425)
Total das cooperativas no universo da pesquisa	748

Fonte: OCB (2021)

A amostra da pesquisa é não probabilística e foi definida pelo critério de acessibilidade, sendo composta pelas cooperativas que aceitaram participar do estudo, conforme detalhamento que será descrito no procedimento de coleta de dados. Portanto, a amostra consiste em 67 cooperativas, das quais se obteve retorno do questionário de pesquisa.

### **3.3 Variáveis, mensuração e instrumento de coleta de dados**

As variáveis do modelo da pesquisa são as variáveis independentes representadas pelos fatores contingentes inerentes às cooperativas a serem investigadas. Portanto, as variáveis independentes são: ambiente (estável e hostil); estratégia (liderança de custo e diferenciação); tecnologia (tecnologia da informação e tecnologia da produção) e cultura organizacional (orientação a regras, orientação à inovação e orientação para os objetivos).

Quanto às variáveis dependentes, serão as próprias práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG (CGMA, 2014).

**Quadro 4 - Detalhamento das variáveis independentes e dependentes**

<b>Constructo</b>	<b>Variáveis Independentes</b>	<b>Operacionalização</b>	<b>Referências</b>
Ambiente	Atitudes da concorrência; Competição por mão-de-obra; Competição por compra de insumos/componentes; Restrições legais, políticas e econômicas do setor.	Identificar a estabilidade e complexidade do ambiente; Diversidade de mercado; Hostilidade.	Gordon e Miller (1976); Khandwalla (1972); Espejo (2008); Plestch et. al. (2019)
Estratégia	Busca de alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que o da concorrência; Investimento em pesquisas e desenvolvimento muito mais do que a concorrência; Preço de venda menor que a concorrência	Diferenciação; Liderança de custo	Porter (1986); Hansen e Van der Stede (2004); Espejo (2008)
Tecnologia	Tecnologia da informação: 1. CRM (gerenciamento da relação com o cliente); 2. Gerenciamento da cadeia de suprimentos; 3. Armazenamento de dados; 4. Troca de dados de formas eletrônicas.  Tecnologia de produção: 1. Tecnologia aplicada na produção	Tecnologia da informação;  Tecnologia da produção	Hyvönen (2007); Hansen; Van der Stede (2004)
Cultura organizacional	Frequência com as práticas de gestão permitem liberdade no local de trabalho; Frequência por busca de novos produtos/serviços; Frequência com que as orientações são escritas; Recompensas por desempenho; Frequência dos objetivos serem claramente comunicados.	Medir a dimensão cultural da organização: Orientação a Regras; Orientação à inovação; Orientação para os objetivos.	Van Muijen et al., 1999 Tarifa; Almeida (2019)
<b>Constructo</b>	<b>Variáveis Dependentes</b>	<b>Operacionalização</b>	<b>Referências</b>
Práticas da função de contabilidade gerencial	1. Custo de transformação e gestão; 2. Elaboração e acompanhamento de indicadores de desempenho; 3. Estratégia financeira; Avaliação de investimentos; 4. Controle de gestão orçamentária; 5. Decisão sobre preço, desconto e produto; Gestão de projetos; Aderência e conformidade à regulamentação; 6. Gestão de recursos; Gestão de risco; 7. Gestão tributária estratégica; 8. Tesouraria e gestão de caixa; 9. Controle interno.	Identificar quais práticas mais empregadas de acordo com os fatores contingenciais enfrentados.	CGMA (2014)

Fonte: Elaboração própria (2021)

O instrumento de pesquisa utilizado para a coleta de dados foi um questionário estruturado (constante no Apêndice C), elaborado a partir de estudos anteriores (KHANDWALLA, 1972; GORDON; MILLER, 1976; PORTER, 1986; VAN MUIJEN et al., 1999; DEKKER; GROOT; SCHOUTE, 2007; HYVÖNEN, 2007; ESPEJO, 2008; PLESTCH et al., 2019). Richardson (1999) aponta que este tipo de instrumento apresenta vantagens tais como, facilidade de preenchimento por parte dos respondentes, além de apresentar uma maior facilidade de codificação e um maior percentual de retorno dos questionários.

O questionário se utiliza da teoria contingencial como pilar teórico e foi aplicado junto a diretores e/ou gerentes responsáveis pela controladoria/contabilidade gerencial das cooperativas agropecuárias estudadas. O instrumento de pesquisa foi estruturado em 4 blocos composto por 22 questões, onde foi solicitado ao respondente selecionar as assertivas a que melhor atende a sua percepção acerca da temática abordada. As escalas variam de 1 a 5, exceto nas questões referentes às informações da cooperativa e do profissional respondente das informações.

Os blocos do instrumento de pesquisa estão estruturados conforme segue:

- I. Qualificação da cooperativa e do respondente, onde busca-se obter o perfil das cooperativas e do responsável pela contabilidade gerencial;
- II. Práticas da contabilidade gerencial baseadas nos PGCG empregadas pela cooperativa, onde busca-se identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas cooperativas agropecuárias brasileiras;
- III. Informações sobre os fatores contingenciais associados às cooperativas, onde busca-se compreender o impacto dos fatores contingenciais (ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional) nas práticas gerenciais das cooperativas agropecuárias brasileiras.
- IV. Fatores motivadores e restritivos de adoção de práticas de contabilidade gerencial baseadas em PGCG.

### **3.4 Pré-teste, coleta e tratamento de dados**

O pré-teste, cujo objetivo é testar o instrumento de coleta de dados diante de condições reais de pesquisa, certificando deste modo que o entrevistado compreenda aquilo que o entrevistador deseja. Lakatos e Marcone (1991, p. 227) destacam que o pré-teste auxilia o pesquisador a identificar tendências de o entrevistado não responder certas questões que aos seus olhos lhe parecerem invasivas.

É por meio do pré-teste que se torna possível verificar as dificuldades no entendimento das questões, sendo necessário por diversas vezes, evidenciar mais claramente alguns conceitos. Neste sentido, o questionário de pesquisa foi submetido a dois pré-testes. O primeiro foi à análise por dois especialistas com nível de doutorado na área de contabilidade gerencial. Posteriormente a análise dos especialistas, o questionário foi aplicado com um responsável pela contabilidade gerencial de uma cooperativa agropecuária, que foi descartado posteriormente para efeito de análise dos dados.

Os testes realizados tiveram por objetivo assegurar maior segurança quanto à validade dos dados a serem coletados, ou seja, garantir que as questões formuladas estejam suficientemente claras, possibilitando uma melhor operacionalização da pesquisa.

O levantamento dos dados é caracterizado como do tipo *survey*, e se desenvolveu a partir da aplicação de um questionário de pesquisa com o responsável pela contabilidade gerencial ou gestão das cooperativas agropecuárias participantes da pesquisa.

Após a etapa de pré-teste, foi enviado por e-mail um questionário para todas as cooperativas agropecuárias que compõem o universo da pesquisa, conforme os passos a seguir: inicialmente as cooperativas agropecuárias foram contatadas por e-mail e as que não se conseguiu contato por e-mail, tentou-se o contato por telefone.

Via e-mail foi informativo contendo uma carta de apresentação com informações sobre a pesquisadora, instituição de vinculação e finalidade da pesquisa a ser desenvolvida, bem como, com um link para acesso ao questionário eletrônico, elaborado com a utilização da plataforma do *google forms*, destacando-se a observação que o respondente do questionário deverá ser o responsável pela contabilidade gerencial ou pela gestão da cooperativa agropecuária.

A realização da coleta de dados da pesquisa iniciou em 29/11/2021 e foi até 20/03/2022. Em um segundo momento após a coleta dos dados, é importante destacar que os dados da pesquisa foram analisados por meio de análise descritiva e teste não paramétrico, exigindo que os dados estivessem organizados e sumarizados, com as informações relativas ao perfil das cooperativas agropecuárias e dos respondentes, as práticas gerenciais abordadas, assim como as variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional), sendo utilizada a planilha eletrônica MS-Excel®.

A descrição das amostras foi evidenciada por meio da estatística descritiva dos dados que conforme Costa Neto (2002) possibilita descrever os dados de uma pesquisa por meio de gráficos, distribuição de frequência ou medidas relacionadas a essas distribuições.

No que diz respeito à análise estatística das variáveis foi realizada pelo teste de correlação de *Spearman*, que conforme Martins e Theóphilo (2016) tem a finalidade de medir a força da associação entre as variáveis de forma que as observações ou indivíduos em estudo possam dispor-se por postos. Julgou-se necessário realizar o teste de confiabilidade do instrumento de pesquisa, o *Alfa de Crombach*. Landis e Koch (1977) apontam que o resultado desse coeficiente entre 0 e 0,21 representa pequena confiabilidade, entre 0,21 e 0,40 razoável confiabilidade, entre 0,41 e 0,60 como moderada confiabilidade e entre 0,61 e 0,80 como substancial confiabilidade e entre 0,81 e 0,99 como quase perfeita, e 1 como perfeita.

Como ferramenta de processamento das técnicas estatísticas supracitadas utilizou-se o software de estatística SPSS versão 20.

### **3.5 Aspectos éticos**

Buscando atender as determinações das pesquisas que envolvem participação de seres humanos, todas as etapas deste estudo foram realizadas seguindo os devidos padrões éticos. Ressalta-se que o instrumento utilizado para a coleta de dados, foi submetido à apreciação do Comitê de Ética da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, com o intuito de garantir aos participantes da pesquisa total sigilo sobre a sua identificação em todas as divulgações dos resultados provenientes desta pesquisa, atendendo ao preceituado nas Resoluções n. 466/2012 e n. 510/2016, ambos do Conselho Nacional de Saúde.

Além do que, firmou-se o compromisso de não infringir qualquer constrangimento durante o envio e tratamento do questionário. Todos os participantes foram informados preliminarmente sobre os objetivos da pesquisa, buscando o sigilo e manteve-se o direito dos sujeitos da pesquisa em recusar a participação ou interrompê-la a qualquer momento. Sendo este aceite formalizado por meio do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (APÊNDICE B).

Ressalta-se que o questionário cumpriu todos os requisitos solicitados pelo Comitê de Ética em Pesquisa e foi aceito. Outrossim, pode ser consultado por meio do Certificado de Apresentação para Apreciação Ética (CAAE), sob o número: 52661221.3.0000.8069 ou pelo parecer número: 5.127.880.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Este tópico destina-se a apresentar, interpretar e analisar os dados da pesquisa, por meio da estatística descritiva, buscando alcançar o objetivo geral, bem como os objetivos específicos deste estudo.

### 4.1 Estatística descritiva

Sabendo que o objetivo geral deste estudo é analisar a influência dos fatores contingenciais “ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional” no nível de adoção de práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras e para alcançarmos esse objetivo, foram delimitados objetivos específicos, estes foram alcançados por meio da aplicação da estatística descritiva.

A caracterização do perfil das cooperativas agropecuárias e dos respondentes, a identificação das práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG adotadas pelas cooperativas, bem como a verificação da relação dos fatores ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional com as de práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG nas cooperativas agropecuárias, foram os focos de análise dessa seção.

#### 4.1.1 Objetivo específico 1 – Caracterizar o perfil das cooperativas agropecuárias e dos respondentes.

Faz-se importante lembrar que a população deste estudo foi composta por 748 cooperativas agropecuárias brasileiras associadas à OCB (OCB, 2021). A Tabela 2 evidencia o ano de início das atividades das cooperativas estudadas na amostra.

**Tabela 2-** Início de atividades da cooperativa

<b>Característica das cooperativas</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Início das atividades</b>		
1932	1	1,5
1951	5	7,5
1959	2	3,0
1960	2	3,0

1963	4	6,0
1964	1	1,5
1967	2	3,0
1969	3	4,5
1970	4	6,0
1973	1	1,5
1976	3	4,5
1977	1	1,5
1982	1	1,5
1985	4	6,0
1987	1	1,5
1988	1	1,5
1989	4	6,0
1990	1	1,5
1993	4	6,0
1995	4	6,0
2000	3	4,5
2001	2	3,0
2002	2	3,0
2005	2	3,0
2007	1	1,5
2009	2	3,0
2010	4	6,0
2012	1	1,5
2014	1	1,5
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Percebe-se por meio da tabela supracitada, que das cooperativas estudadas um total de 67 cooperativas agropecuárias, 41 cooperativas, tiveram início de suas atividades até 1990, demonstrando assim, que dentre a amostra de cooperativas 61,20% apresentam mais de 30 anos de atividades, denotando a consolidação desse tipo de atividade. Dentro da amostra de estudo 26 cooperativas apresentaram início de atividade entre 1993 e 2014 o que corresponde a 38,8% da amostra.

Percebe-se pelos dados da Tabela 2 que as amostras deste estudo são constituídas majoritariamente por empresas já consolidadas no mercado, ao passo que apenas uma empresa da amostra possui menos de 10 anos de atuação no mercado.

Ao se analisar a localidade sede das cooperativas que compõem a amostra de estudo, pode-se identificar que dos 26 estados brasileiros, 12 estados aparecem na composição da amostra, sendo o Paraná representado por 15 cooperativas, Pernambuco com 11 cooperativas e Paraíba com 10 cooperativas, sendo que os três estados juntos representam (53,7%) da população estudada.

Santa Catarina está representada por 7 cooperativas (10,4%) do total, seguida por São Paulo e Rio Grande do Norte representados com 6 cooperativas cada um, o que corresponde (9%) da amostra. Já os estados do Amazonas, Bahia, Goiás, Minas Gerais, Mato Grosso e Pará figuram com 2 cooperativas cada e representam (3%) da amostra do estudo.

**Tabela 3-** Estado sede da cooperativa

<b>Característica das cooperativas</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Estado sede da cooperativa</b>		
AM	2	3,0
BA	2	3,0
GO	2	3,0
MG	2	3,0
MT	2	3,0
PA	2	3,0
PB	10	14,9
PE	11	16,4
PR	15	22,4
RN	6	9,0
SC	7	10,4
SP	6	9,0
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>

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

Ao se analisar o campo de atuação das cooperativas observadas, conforme Tabela 4 pode-se identificar que, as cooperativas atuam mesclando suas áreas de atuação, dessa forma conseguem atuar e oferecer a seus clientes uma quantidade maior de produtos, unido

principalmente os produtos não industrializados de origem vegetal, 47 cooperativas e animal com 44 cooperativas com a industrialização de produtos vegetais e animais. Existem ainda as cooperativas que se especializaram na oferta de insumos e bens, o que representa 13 cooperativas da amostra estudada.

**Tabela 4-** Área de atuação da cooperativa

<b>Característica das cooperativas</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Área de atuação da cooperativa</b>		
Insumos e bens de fornecimento	13	19,40
Produtos não industrializados de origem vegetal	47	70,14
Produtos não industrializados de origem animal	44	65,67
Produtos industrializados de origem vegetal	32	47,76
Produtos industrializados de origem animal	24	35,82

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

Na Tabela 5 apresenta-se a quantidade de cooperados que compõem as cooperativas estudadas os números mais representativos foram 28 cooperativas (41,8%) que apresentam acima de 1000 associados, 21 cooperativas (31,3%) apresentam até 200 associados e 12 cooperativas (17,9%) apresentam entre 200 e 400 associados.

Para os intervalos correspondentes a, acima de 400 até 600 associados, acima de 600 até 800 associados e acima de 800 até 1000 associados, cada um apresentou 2 cooperativas o que corresponde a (3%) do total da amostra.

**Tabela 5-** Número de associados

<b>Característica das cooperativas</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Número de associados</b>		
Até 200 associados	21	31,3
Acima de 200 até 400 associados	12	17,9
Acima de 400 até 600 associados	2	3,0
Acima de 600 até 800 associados	2	3,0
Acima de 800 até 1000 associados	2	3,0
Acima de 1000 associados	28	41,8
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>

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

Outro dado analisado foi à quantidade de funcionários nas cooperativas, 35 cooperativas (52,2%) da amostra apresenta até 100 empregados, 16 cooperativas (23,9%) da amostra apresentam acima de 500 empregados e 10 cooperativas (14,9%) possuem acima de 300 até 400 empregados. Entre 400 e 500 empregados, figuram 4 cooperativas (6%) e 02 cooperativas (3%) apresentam entre 200 e 300 empregados.

**Tabela 6-** Número de empregados

<b>Característica das cooperativas</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Número de empregados</b>		
Até 100 empregados	35	52,2
Acima de 200 até 300 empregados	02	3,0
Acima de 300 até 400 empregados	10	14,9
Acima de 400 até 500 empregados	04	6,0
Acima de 500 empregados	16	23,9
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Questionou-se também com relação à existência de um setor gerencial específico responsável pela geração de informações gerenciais, controle e monitoramento, é possível verificar na Tabela 7 que das 67 cooperativas que compõem a amostra do estudo 46 cooperativas (68,7%) afirmaram que possuem tal setor específico e 21 (31,3%) das cooperativas estudadas afirmaram que não possuem tal setor especificamente, demonstrando que boa parte desse segmento já consegue enxergar a importância de se ter um setor com pessoas especializadas para um bom gerenciamento da organização, talvez, isso seja explicado pela maturidade das empresas estudadas como ficou demonstrado na Tabela 2 um percentual significativo da amostra possui mais de 30 anos de atuação no mercado.

Quanto ao faturamento das cooperativas da amostra, ainda conforme pode ser visto na Tabela 7 do total de 67 cooperativas estudadas, (50,7%), ou seja, 34 apresentam um faturamento acima de 300 milhões, 19 cooperativas (27,4%) apresentam faturamento até 360 mil, 12 cooperativas (17,9%) apresentam faturamento entre 360 mil e 4,8 milhões e 02 cooperativas (3%) da amostra estudada apresenta faturamento entre 4,8 milhões e 300 milhões.

**Tabela 7-** Setor gerencial e Receita bruta

<b>Característica das cooperativas</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Setor Gerencial</b>		
Sim	46	68,7
Não	21	31,3
<b>Receita Bruta</b>		
Até R\$ 360 mil	19	28,4
Superior a R\$ 360 mil e inferior ou igual a R\$ 4,8 milhões	12	17,9
Superior a R\$ 4,8 milhões e inferior ou igual a 300 milhões	02	3,0
Superior a R\$ 300 milhões	34	50,7
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Para melhor descrever a amostra da pesquisa, foi desenvolvida a Tabela 8 com a finalidade de detalhar o perfil dos respondentes quanto aos seguintes grupos: a) tempo de atuação na cooperativa, b) titulação concluída, c) curso de formação e d) idade.

**Tabela 8-** Perfil socioeconômico dos profissionais

<b>Características dos Respondentes</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
<b>Tempo de atuação na cooperativa</b>		
Até 05 anos	17	25,4
Acima de 05 anos até 10 anos	32	47,8
Acima de 10 anos até 15 anos	09	13,4
Acima de 15 anos até 20 anos	09	13,4
<b>Titulação concluída</b>		
Graduação	15	22,4
Pós-graduação – especialização	36	53,7
Pós-graduação – mestrado	11	16,4
Pós-graduação – doutorado	05	7,5
<b>Curso de formação</b>		
Ciências Contábeis	22	32,8

Economia	04	6,0
Administração	16	23,9
Engenharia de Produção	14	20,9
Outro	11	16,4
<b>Idade</b>		
De 31 a 40 anos	28	41,8
De 41 a 50 anos	33	49,3
Acima de 51 anos	06	9,0
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

No tocante a variável tempo de atuação na cooperativa, observou-se uma predominância de tempo acima de 5 anos até 10 anos entre os participantes, correspondendo a 47,8% dos respondentes das cooperativas agropecuárias deste estudo. Com tempo de atuação de até 5 anos com uma representatividade de 25,4%, para os períodos compreendidos em acima de 10 até 15 anos e acima de 15 anos até 20 anos apresentaram uma frequência de 13,4% cada um. A opção acima de 20 anos de atuação na cooperativa não obteve pontuação, em virtude disto foi suprimida dos resultados apresentados.

Com relação à titulação concluída dos respondentes deste estudo, observou-se que a maioria, 36 respondentes, o que corresponde a 53,7% da amostra possui especialização, 22,4% apresenta curso de graduação, com pós-graduação do tipo mestrado/doutorado (23,9%) correspondendo a 16 participantes da pesquisa. A opção de curso técnico não obteve marcação, por isto foi suprimida dos resultados apresentados.

Adentrando, no grupo curso de formação, percebeu-se que 32,8% possuem curso em Ciências Contábeis, 23,9% apresenta curso de Administração, seguido por Engenharia de Produção com 20,9%, Economia com 6% e outros cursos com 16,4%. O elevado nível de escolaridade apresentado por meio dos dados coletados nas cooperativas agropecuárias pode ser justificado pelos cargos ocupados pelos respondentes, visto que a pesquisa foi destinada diretamente às pessoas relacionadas ao nível de gestão/gerencial da organização.

Quanto à idade dos respondentes, constatou-se que os participantes com 41 até 50 anos, representam 49,3% da amostra, conforme pode-se observar na Tabela 8, 28 participantes (41,8%) apresentam idade entre 31 até 40 anos e 06 participantes (9%) apresentam idade acima de 50 anos. A faixa etária de até 30 anos não apresentou resposta e por isto foi suprimida da apresentação dos resultados.

Quanto ao gênero dos respondentes, percebe-se que 28 respondentes (41,79%) são mulheres e 39 (58,21%) são homens. Observa-se que o sexo feminino ainda tem uma representatividade menor com relação ao masculino. Pesquisas apontam que oportunidades em cargos gerenciais ainda são inferiores para mulheres, além do que os salários ofertados apresentam-se inferiores para mulheres, quando comparados aos homens (OXFAM, 2018). A Tabela 9 apresenta os respondentes classificados quanto ao gênero e ao cargo que ocupam nas cooperativas que compõem a amostra de pesquisa.

**Tabela 9-** Cargo x Gênero

Cargo	Gênero		
	Masculino	Feminino	Total
<i>Controller</i>	10	7	17
Diretor	12	15	27
Gerente	14	4	18
Presidente	3	0	3
Contador Gerencial	0	2	2
Outros	0	0	0
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>28</b>	<b>67</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Com relação à carga horária de trabalho desenvolvida pelos participantes da pesquisa nas cooperativas que compõem a amostra deste estudo é possível observar que, sua grande maioria trabalha mais de 30 horas semanal, quando se avalia a forma de remuneração das horas trabalhadas com a carga horária, pode-se observar que o maior quantitativo de respondente é remunerado.

Dos respondentes da pesquisa 11 afirmaram receber remuneração apenas com ajuda de custo pelas horas dedicadas ao trabalho na cooperativa e quando se compara essa informação às horas de dedicação ao trabalho percebe-se que nessa modalidade de remuneração as horas dedicadas ao trabalho diminuem consideravelmente, conforme podemos observar na Tabela 10.

**Tabela 10-** Carga horária x Forma de remuneração

Forma de remuneração	Carga horária			
	01 a 10	11 a 20	21 a 30	Mais de 30
	horas semanais	horas semanais	horas semanais	horas semanais
Remunerada	-	0	3	53
Remunerada apenas com ajuda de custo	-	3	8	-
Não remunerada	-	-	-	-
Outro	-	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

#### 4.1.2 Objetivo específico 2 – Identificação das práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG adotados pelas cooperativas agropecuárias.

Adentrando, agora, a análise descritiva das práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG presentes nas cooperativas agropecuárias brasileiras, apresenta-se por meio de tabelas e estatística as apreciações a seguir.

As práticas de contabilidade gerencial analisadas estão baseadas nas preconizações apresentadas nos PGCG, a Tabela 11 detalha as frequências absolutas, frequências relativas, mediana e moda dos dados coletados. Importante destacar que, a escala tipo Likert utilizada nessa variável é composta por 5 pontos de medida: 1) nunca utiliza; 2) raramente utiliza; 3) ocasionalmente utiliza; 4) utiliza frequentemente e 5) utiliza muito frequentemente.

**Tabela 11-** Práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG

Práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG	Frequência					%					Mediana	Moda
	Baixa utilização			Alta utilização		Baixa utilização			Alta utilização			
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5		
1. Controle de custos	04	11	06	27	19	6,0%	16,4%	9,0%	40,3%	28,4%	4,00	4,00
2. Indicadores de desempenho (financeiro e não financeiro)	-	04	23	06	34	-	6,0%	34,3%	9,0%	50,7%	5,00	5,00
3. Controle interno	-	6	4	32	25	-	9,0%	6,0%	47,8%	37,3%	4,00	4,00

4. Avaliação de investimentos	-	10	17	27	13	-	14,9%	25,4%	40,3%	19,4%	4,00	4,00
5. Controle de gestão orçamentária	-	25	02	15	25	-	37,3%	3,0%	22,4%	37,3%	4,00	2,00
6. Definição sobre preço, descontos e produtos	-	06	19	02	40	-	9,0%	28,4%	3,0%	59,7%	5,00	5,00
7. Gestão de projetos	04	17	06	21	19	6,0%	25,4%	9,0%	31,3%	28,4%	4,00	4,00
8. Gestão de recursos	06	08	13	-	40	9,0%	11,9%	19,4%	-	59,7%	5,00	5,00
9. Aderência e Conformidade regulatória	-	21	04	23	19	-	31,3%	6,0%	34,3%	28,4%	4,00	4,00
10. Gestão de risco	-	10	06	32	19	-	14,9%	9,0%	47,8%	28,4%	4,00	4,00
11. Gestão tributária	-	04	32	12	19	-	6,0%	47,8%	17,9%	28,4%	3,00	3,00
12. Gestão de caixa/tesouraria	-	25	-	17	25	-	37,3%	-	25,4%	37,3%	4,00	2,00
13. Mapeamento de processos	-	04	23	21	19	-	6,0%	34,3%	31,3%	28,4%	4,00	3,00
<b>Observações</b>		<b>67</b>					<b>100,0%</b>					

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Por meio da Tabela 11 é possível verificar que à luz das práticas gerenciais preconizada pelos PGCG as cooperativas agropecuárias brasileiras apresentam alta utilização de tais práticas, visto que a mediana variou entre 4 e 5 para praticamente todas as práticas que compõem o rol apresentado, apenas a gestão tributária apresentou mediana 3.

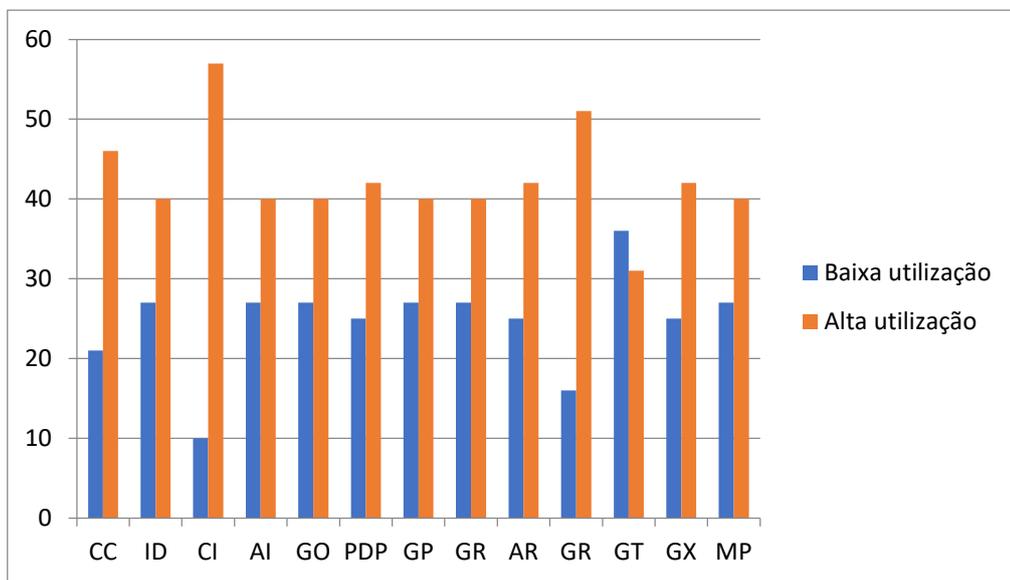
Assim, é possível observar que as práticas gerenciais mais adotadas pelas cooperativas agropecuárias foram indicadores de desempenho (financeiro e não financeiro) onde 50,7% dos respondentes afirmaram que utiliza muito frequentemente, definição sobre preço, desconto e produtos e gestão de recursos respectivamente com 59,7% de utilização muito frequente.

Dando sequência a análise, a gestão tributária é a prática com menos aderência nas cooperativas estudadas, contrapondo os resultados achados por Siqueira (2021) em sua pesquisa com indústrias paraibanas, isso chama a atenção. Considerando que a literatura mostra que por vezes gestores de empresas de pequeno porte percebem de formas distorcidas a apuração de tributos como realização de gestão tributária (KOS; ESPEJO; RAIFUR; ANJOS, 2013; MOREIRA *et al.*, 2013), e considerando a Tabela 7 que mostra que a amostra é composta em sua maioria por empresas classificadas como de grande porte, além do elevado

nível de maturidade dessas organizações conforme Tabela 2, talvez isto explique a diferença encontrada neste resultado.

Pode-se observar de forma mais detalhada por meio do Gráfico 1 apresentado a seguir, onde é possível enxergar graficamente o comparativo de utilização de cada prática de contabilidade gerencial, as cooperativas cujas respostas na escala foi de 1 a 3 foram enquadradas na categoria baixa utilização e as cooperativas que responderam na escala 4 e 5 foram classificadas em alta utilização.

**Gráfico 1-** Frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

#### **4.1.3 Objetivo específico 3 – Verificar a relação dos fatores ambiente, estratégia, tecnologia, e cultura organizacional com as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG nas cooperativas agropecuárias.**

Para alcançar o terceiro objetivo específico deste estudo, o qual busca verificar a relação dos fatores ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional com as de práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG nas cooperativas agropecuárias brasileiras, optou-se inicialmente por construí a Tabela 12 que evidencia as frequências absolutas e relativas da variável estudada, além da mediana e moda.

A Tabela 12 mostra as características descritivas do construto ambiente, avaliando a percepção dos respondentes a partir de uma escala tipo Likert de 5 pontos, onde classificou-se: 1) muito estável, com mudanças lentas e previsíveis; 2) estável, não há mudanças; 3)

razoavelmente estável; 4) pouco estável e 5) muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.

**Tabela 12-** Fator contingencial ambiente

Variável ambiente	Frequência					%					Mediana	Moda
	Estável			Hostil		Estável			Hostil			
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5		
1. Competição por compra de insumos	-	6	25	19	17	-	8,95%	37,31%	28,36%	25,37%	4,00	3,00
2. Tecnologia aplicada ao processo de produção	6	12	38	0	11	8,95%	17,91%	56,72%	-	16,42%	3,00	3,00
3. Restrições legais, políticas e econômicas do setor	6	4	31	26	-	8,95%	5,97%	46,27%	38,81%	-	3,00	3,00
4. O ambiente está saturado em virtude da quantidade de concorrentes para o tamanho do mercado	-	56	11	-	-	-	83,58%	16,42%	-	-	2,00	2,00
5. O ambiente é dominado por poucas empresas que impõem as regras para o mercado	-	12	55	-	-	-	17,91%	82,09%	-	-	3,00	3,00
6. Definição sobre preço, descontos e produtos	-	38	6	23	-	-	56,72%	8,95%	34,33%	-	2,00	2,00
7. Competição por mão-de-obra	-	6	25	19	17	-	8,95%	37,31%	28,36%	25,37%	4,00	3,00
<b>Observações</b>	<b>67</b>					<b>100,0%</b>						

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

É possível observar, por meio das frequências e da mediana constantes na Tabela 12 que, o ambiente apresenta tendência para a estabilidade (mediana  $\leq 3$ ), os pontos que apresentaram maior nível de incerteza do ambiente se referem à competição por compras de insumos e a mão de obra. Esses achados contrapõem os encontrados por outros estudos que evidenciam que o dinamismo está mais presente do que a estabilidade na variável ambiente (ESPEJO, 2008; SIQUEIRA, 2021; AIRES, 2022).

Dando continuidade às análises, a Tabela 13, retrata o fator contingencial estratégia. A escala tipo Likert desse constructo representada por 5 pontos onde: 1 representa sem importância, 2 pouco importante, 3 razoavelmente importante, 4 importante e 5 muito importante.

**Tabela 13-** Fator contingencial estratégia

Variável estratégia	Frequência					%					Mediana	Moda
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5		
1. Busca de qualidade dos produtos ofertados maior que a concorrência	-	-	13	41	13	-	-	19,4%	61,2%	19,4%	4,00	4,00
2. Investimento em pesquisa e desenvolvimento maior que a concorrência	-	6	21	8	32	-	9,0%	31,3%	11,9%	47,8%	4,00	5,00
3. Ter um preço de venda menor que o da concorrência	-	13	10	27	17	-	19,4%	14,9%	40,3%	25,4%	4,00	4,00
4. Utilizar alternativas de redução de custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade	13	6	23	25	-	19,4%	9,0%	34,3%	37,3%	-	3,00	4,00
5. Oferecer ampla variedade de produtos	-	19	15	27	6	-	28,4%	22,4%	40,3%	9,0%	3,00	4,00
<b>Observações</b>	<b>67</b>					<b>100,0%</b>						

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A partir dos resultados obtidos é possível verificar que o posicionamento estratégico adotado por grande parte das cooperativas agropecuárias brasileiras é o de diferenciação, visto que as cooperativas parecem priorizar produtos de qualidade, investimento em pesquisa e desenvolvimento maior que a concorrência.

Na Tabela 13 é possível verificar também a importância dada à estratégia de liderança em custos, no entanto a importância dada a esta estratégia é menor quando comparada a diferenciação, visto que, utilizar alternativas de redução de custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade apresenta um nível menor de importância.

O fator contingencial tecnologia foi avaliado conforme dados constantes na Tabela 14, a escala de classificação empregada foi: 1) nunca usa; 2) raramente usa; 3) ocasionalmente usa; 4) usa frequentemente e 5) usa muito frequentemente.

Dando seguimento a análise por meio da Tabela 14 constata-se que da variável tecnologia a mais empregada é o gerenciamento da cadeia de suprimentos, talvez esse resultado se justifique pelo resultado apontado na Tabela 12 que tratou do fator contingencial ambiente e apontou a competição por compras de insumos como uma das características marcantes no ambiente cooperativista. Ainda com relação a variável tecnologia, o armazenamento de dados foi a variável mais apontada por usos ocasionais.

A partir dos dados analisados é possível identificar que as cooperativas agropecuárias empregam bastante tanto tecnologia da informação, quanto a tecnologia da produção, demonstrando que o fator tecnologia é uma variável contingencial muito presente e utilizada neste segmento de empresa.

**Tabela 14-** Fator contingencial tecnologia

Variável tecnologia	Frequência					%					Mediana	Moda
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5		
1. CRM (gerenciamento de relação com o cliente)	-	4	10	42	11	-	6,0%	14,9%	62,7%	16,4%	4,00	4,00
2. Gerenciamento da cadeia de suprimentos	-	10	4	19	34	-	14,9%	6,0%	28,4%	50,7%	5,00	5,00
3. Armazenamento de dados	-	8	27	15	17	-	11,9%	40,3%	22,4%	25,4%	3,00	3,00
4. Troca de dados de forma eletrônica	4	6	19	19	19	6,0%	9,0%	28,4%	28,4%	28,4%	4,00	3,00 <sup>a</sup>
5. Sistema integrado (ERP)	-	4	10	34	19	-	6,0%	14,9%	50,7%	28,4%	4,00	4,00
6. A tecnologia empregada na produção	-	6	21	21	19	-	9,0%	31,3%	31,3%	28,4%	4,00	3,00 <sup>a</sup>
<b>Observações</b>	<b>67</b>					<b>100,0%</b>						

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

A partir de agora, serão apresentados os resultados referentes à cultura organizacional das cooperativas agropecuárias brasileiras participantes da pesquisa. Na escala tipo Likert

desse constructo, 1) representa nunca, 2) raramente, 3) ocasionalmente, 4) frequentemente e 5) muito frequentemente.

Conforme a Tabela 15, as variáveis que tratam das instruções de forma escrita e a comunicação objetiva e clara são as mais empregadas nas cooperativas agropecuárias do estudo. Neste sentido, a cultura organizacional predominante nas cooperativas agropecuárias brasileiras está mais orientada às regras, no entanto, as demais características culturais de orientação à inovação e orientação para os objetivos se fazem presentes nas cooperativas, mesmo em grau menor.

Esses achados assemelham-se aos achados de Tarifa e Almeida (2019) que identificaram diferentes tipificações culturais nas cooperativas agropecuárias paranaenses pesquisadas. Diante dos achados da pesquisa é possível perceber que mesmo tendo uma cultura predominante as características das demais culturas fazem-se presentes e influenciam mesmo que seja em um grau menor.

**Tabela 15-** Fator contingencial cultura organizacional

Variável Cultura	Frequência					%					Mediana	Moda
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5		
1. Com que frequência às práticas de gestão permite liberdade no local de trabalho	4	12	51	-	-	6,0%	17,9%	76,1%	-	-	3,00	3,00
2. Com que frequência à organização busca novos produtos/serviços	-	16	25	26	-	-	23,9%	37,3%	38,8%	-	3,00	4,00
3. Com que frequência às instruções são escritas	-	8	19	21	19	-	11,9%	28,4%	31,3%	28,4%	4,00	4,00
4. Com que frequência a recompensa depende do desempenho	4	16	30	6	11	6,0%	23,9%	44,8%	9,0%	16,4%	3,00	3,00
5. Com que frequência os objetivos são claramente comunicados	-	14	6	28	19	-	20,9%	9,0%	41,8%	28,4%	4,00	4,00

<b>Observações</b>	<b>67</b>	<b>100,0%</b>	
--------------------	-----------	---------------	--

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

A Tabela 16 apresenta os fatores motivadores à adoção de práticas gerenciais por parte das cooperativas agropecuárias brasileiras, na escala tipo Likert desse construto foram apresentados 5 pontos para avaliação da cultura organizacional com relação a motivação das práticas gerenciais conforme segue: 1) nunca influencia na adoção das práticas; 2) influencia raramente na adoção das práticas; 3) influencia ocasionalmente na adoção das práticas; 4) influencia frequentemente na adoção das práticas e 5) influencia intensamente na adoção das práticas.

**Tabela 16-** Fatores motivadores a adoção de práticas gerenciais

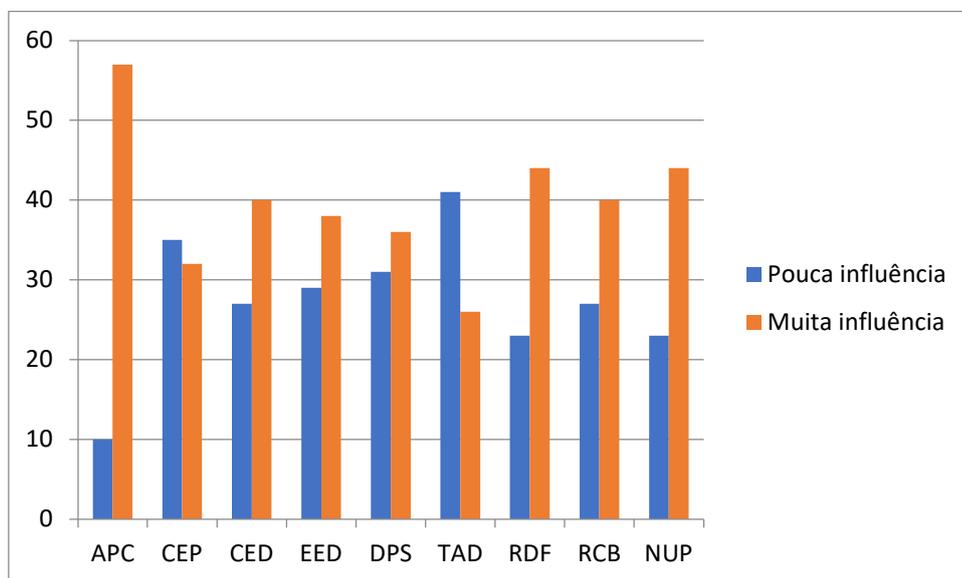
Fatores motivadores	Frequência					%					Mediana	Moda
	Não influencia	Pouca influência		Muita influência		Não influencia	Pouca influência		Muita influência			
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5		
1. Adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes	-	-	10	29	28	-	-	14,9%	43,3%	41,8%	4,00	4,00
2. Comprometimento dos envolvidos no processo	-	10	25	17	15	-	14,9%	37,3%	25,4%	22,4%	3,00	3,00
3. Conhecimento da equipe interna disponível	-	13	14	29	11	-	19,4%	20,9%	43,3%	16,4%	4,00	4,00
4. Experiência da equipe interna disponível	-	19	10	27	11	-	28,4%	14,9%	40,3%	16,4%	4,00	4,00
5. Disponibilidade de tais práticas no software ERP utilizado (Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE)	-	-	31	25	11	-	-	46,3%	37,3%	16,4%	4,00	3,00
6. Tecnologia	-	12	29	15	11	-	17,9%	43,3%	22,4%	16,4%	3,00	3,00

adequada disponível												
7. Recursos disponíveis (financeiros e humanos)	-	-	23	31	13	-	-	34,3%	46,3%	19,4%	4,00	4,00
8. Relação custo versus benefício	-	10	17	6	34	-	14,9%	25,4%	9,0%	50,7%	5,00	5,00
9. Necessidade de utilização dessas práticas	-	13	10	23	21	-	19,4%	14,9%	34,3%	31,3%	4,00	4,00
<b>Observações</b>	<b>67</b>					<b>100,0%</b>						

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Dando seguimento a análise da Tabela 16, pode-se observar que os principais motivadores a adoção de práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG foram, a adoção de tais práticas pelos concorrentes, apontada por (85,1%), seguida por relação custos versus benefícios, apontada por (59,7%) dos respondentes e necessidade de utilização dessas práticas que foi indicada por (65,6%) dos respondentes do estudo. Essas informações podem ser mais bem visualizadas no Gráfico 2 a seguir:

**Gráfico 2-** Fatores motivadores a adoção de práticas



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

No que tange aos fatores restritivos a adoção de práticas gerenciais, foi utilizada os mesmos valores da escala *Likert* dos fatores motivadores, conforme Tabela 17 a falta de recursos (financeiros e/ ou humanos) foi apontada por 61 (91%) dos respondentes, o fato de

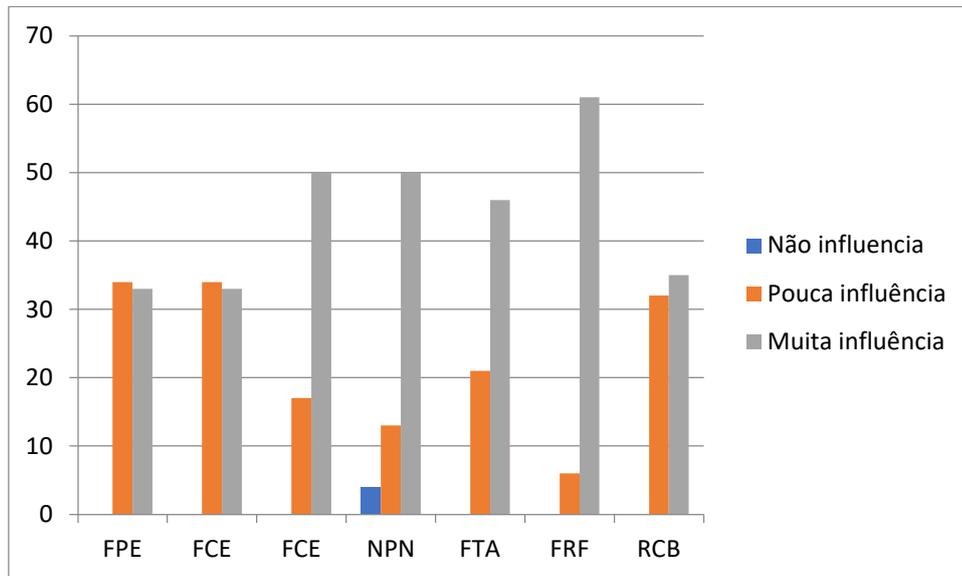
não perceber a necessidade de utilização das práticas e não perceber a necessidade de utilização das práticas foram apontadas por 50 respondentes o que equivale a 74,6% da amostra de pesquisa, seguido de por falta de tecnologia adequada com 68,6% que representa 46 respondentes da amostra pesquisa.

**Tabela 17-** Fatores restritivos a adoção de práticas gerenciais

Fatores motivadores	Frequência					%					Mediana	Moda
	Não influenciana	Pouca influência		Muita influência		Não influenciana	Pouca influência		Muita influência			
		1	2	3	4		5	1	2	3		
1. Falta de participação dos envolvidos	-	13	21	15	18	-	19,4%	31,3%	22,4%	26,9%	3,00	3,00
2. Falta de comprometimento dos envolvidos	-	-	34	15	18	-	-	50,7%	22,4%	26,9%	3,00	3,00
3. Falta de conhecimento da equipe com a utilização das práticas	-	6	11	27	23	-	9,0%	16,4%	40,3%	34,3%	4,00	4,00
4. Não perceber a necessidade de utilização das práticas	4	-	13	8	42	6,0%	-	19,4%	11,9%	62,7%	5,00	5,00
5. Falta de tecnologia adequada	-	13	8	36	10	-	19,4%	11,9%	53,7%	14,9%	4,00	4,00
6. Falta de recursos (financeiros e/ ou humanos)	-	-	6	36	25	-	-	9,0%	53,7%	37,3%	4,00	4,00
7. Relação custos versus benefício	-	-	32	23	12	-	-	47,8%	34,3%	17,9%	4,00	3,00
<b>Observações</b>	<b>67</b>					<b>100,0%</b>						

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

Dando seguimento a análise dos fatores restritivos a adoção das práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG ilustrou-se o Gráfico 3 para melhor visualização das informações apresentadas na Tabela 17.

**Gráfico 3-** Fatores restritivos a adoção das práticas

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

#### 4.2 Análise de correlação

De acordo com as informações constantes nos processos metodológicos o uso da correlação de *Spearman* teve por finalidade medir a direção e a força da associação entre as variáveis analisadas, objetivando responder o terceiro objetivo específico que visa verificar a relação dos fatores ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional com o nível de adoção de práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG nas cooperativas agropecuárias brasileiras.

Por meio da Tabela 18 será apresentada a correlação entre o fator ambiente com as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG.

**Tabela 18-** Correlação entre incerteza ambiental e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG

Práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG	Fator contingencial ambiente					
	CCI	TPP	RPS	ASM	ADM	CMO
1. Controle de custos	,469** ,000	,376** ,002	,407** ,000	,578** ,000	-0,25 ,839	,637** ,000
2. Indicadores de desempenho (financeiro e não financeiro)	,344** ,004	,470** ,000	,806** ,000	,416** ,000	,285* ,019	,429** ,000

3. Controle interno	,822** ,000	,409** ,001	,441** ,000	,526** ,000	,125 ,312	,885** ,000
4. Avaliação de investimentos	,627** ,000	,568** ,000	,790** ,000	,649** ,000	,273* ,023	,655** ,000
5. Controle de gestão orçamentária	,642** ,000	,370** ,002	,523** ,000	,512** ,000	0,000 1,000	,804** ,000
6. Definição sobre preço, descontos e produtos	,410** ,001	,455** ,000	,765** ,000	,354** ,003	,235 ,056	,536** ,000
7. Gestão de projetos	,501** ,000	,558** ,000	,575** ,000	,571** ,000	,213 ,084	,660** ,000
8. Gestão de recursos	,488** ,000	,479** ,000	,778** ,000	,351** ,004	,233 ,058	,506** ,000
9. Aderência e Conformidade regulatória	,462** ,000	,551** ,000	,578** ,000	,578** ,000	,254* ,038	,694** ,000
10. Gestão de risco	,865** ,000	,455** ,000	,595** ,000	,592** ,000	,058 ,638	,673** ,000
11. Gestão tributária	,718** ,000	,173 ,162	,132 ,288	,592** ,000	-,221 ,072	,811** ,000
12. Gestão de caixa/tesouraria	,634** ,000	,371** ,002	,505** ,000	,513** ,000	0,000 1,000	,806** ,000
13. Mapeamento de processos	,575** ,000	,536** ,000	,591** ,000	,578** ,000	,178 ,150	,669** ,000

**Nota:** \*\* A correlação é significativa no nível 0,001 (2 extremidades).

\* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

**Legenda:** CCI= Competição por compra de insumos; TPP= Tecnologia aplicada ao processo de produção; RPS= Restrições legais, políticas e econômicas do setor; ASM= Ambiente está saturado em virtude de concorrentes; ADM= Ambiente dominado por poucas empresas; CMO= Competição por mão de obra.

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

Quando analisada a Tabela 18 que correlaciona as dimensões da incerteza ambiente às práticas da contabilidade gerencial baseadas nos PGCG apresentam uma associação positiva, ou seja, quando uma variável aumenta a outra tende a aumentar também, os resultados apresentaram significância estatística entre a maioria das dimensões que representam estas variáveis, com um nível de significância alto para  $p < 0,001$ .

As dimensões competição por compra de insumo (CCI), competição por mão de obra (CMO) e ambiente está saturado em virtude de concorrentes (ASM), apresentaram forte associação com todas as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG relacionadas. Dentre as dimensões tecnologia aplicada ao processo de produção (TPP) e ambiente dominado por poucas empresas (ADM) é possível observar que também apresentaram associação com a maioria das práticas relacionadas.

A respeito dessa análise, não foram identificados valores negativos de correlação. Estes achados sugerem que à medida que a incerteza do ambiente varia, a necessidade de as organizações adotarem práticas de contabilidade gerencial também vai variar na mesma proporcionalidade, de modo que as práticas adotadas auxiliem na gestão para que estas possam se adequar às incertezas. Por fim, este resultado está em linha ao apresentado em outras pesquisas como nos estudos de Haldma e Lääts (2002), Shahzadi *et al.* (2018), Siqueira (2021) e Aires (2022).

A Tabela 19 analisa a correlação entre estratégia e práticas de contabilidade gerencial com base nos PPGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras:

**Tabela 19-** Correlação entre estratégia e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG

Práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG	Fator contingencial estratégia				
	BQP	IPD	PMC	URC	OVP
1. Controle de custos	,790** ,000	,692** ,000	,584** ,000	-,534** ,000	,009 ,941
2. Indicadores de desempenho (financeiro e não financeiro)	,611** ,000	,940** ,000	,509** ,000	-,133 ,284	,154 ,215
3. Controle interno	,501** ,000	,628** ,000	,473** ,000	-,403** ,001	-,165 ,182
4. Avaliação de investimentos	,710** ,000	,860** ,000	,644* ,000	-,307* ,012	,083 ,506
5. Controle de gestão orçamentária	,683** ,000	,777** ,000	,644** ,000	-,314** 0,10	,035 ,779
6. Definição sobre preço, descontos e produtos	,551** ,000	,934** ,000	,540** ,000	-0,15 ,904	,128 ,301

7. Gestão de projetos	,722** ,000	,844** ,000	,516** ,000	-,462** ,000	-,087 ,481
8. Gestão de recursos	,484** ,000	,925** ,000	,492** ,000	-0,40 ,748	,502 ,675
9. Aderência e Conformidade regulatória	,728** ,000	,835** ,000	,516** ,000	-,454** ,000	-,065 ,600
10. Gestão de risco	,492** ,000	,608** ,000	,585** ,000	-,290* ,017	-,054 ,667
11. Gestão tributária	,650** ,000	,364** ,000	,535** ,000	-,657** ,000	-,082 ,512
12. Gestão de caixa/tesouraria	,666** ,000	,756** ,000	,625** ,000	-,331** ,006	,009 ,940
13. Mapeamento de processos	,711** ,000	,844** ,000	,529** ,000	-,468** ,000	-,084 ,500

**Nota:** \*\* A correlação é significativa no nível 0,001 (2 extremidades).

\* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

**Legenda:** **BQP**= Busca da qualidade dos produtos ofertados; **IPD**= Investimento em pesquisa e desenvolvimento maior que a concorrência; **PMC**= Ter um preço de venda menor que o da concorrência; **URC**= Utilizar alternativas de redução de custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade; **OVP**= Oferecer ampla variedade de produtos.

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

Por meio da Tabela 19 constatou-se uma correlação considerável entre a estratégia e as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG, a respeito da análise de correção podem-se identificar correlações positivas e negativas. As variáveis, busca da qualidade dos produtos ofertados (BQP), investimento em pesquisa e desenvolvimento maior que a concorrência (IPD) e ter um preço de venda menor que o da concorrência (PMC) apresentou forte correlação positiva e um nível de significância alto para  $p < 0,001$ .

As variáveis utilizar alternativas de redução dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade (URC) e oferecer ampla variedade de produtos (OVP) mostram algumas dimensões que não apresentam correlação entre si e algumas apresentaram correlação negativa, ou seja, as relações tendem a ser inversas, quando uma aumenta a outra tende a diminuir. Entretanto de forma geral é possível observar que diferentes estratégias exigem uma determinada prática

de contabilidade gerencial, este resultado apresenta alinhamento com os achados de Chenhall (2007), Otley (2016) e Aires (2022).

De forma semelhante à Tabela 20 apresenta a análise da correlação entre tecnologia e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras.

**Tabela 20-** Correlação entre tecnologia e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG

Práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG	Fator contingencial tecnologia					
	GRC	GCS	ARD	TDE	SIT	TEP
1. Controle de custos	,612** ,000	,683** ,000	,824** ,000	,705** ,000	,754** ,000	,835** ,000
2. Indicadores de desempenho (financeiro e não financeiro)	,674** ,000	,956** ,000	,878** ,000	,855** ,000	,760** ,000	,874** ,000
3. Controle interno	,733** ,000	,627** ,000	,603** ,000	,747** ,000	,865** ,000	,871** ,000
4. Avaliação de investimentos	,837** ,000	,874** ,000	,783** ,000	,865** ,000	,858** ,000	,942** ,000
5. Controle de gestão orçamentária	,705** ,000	,731** ,000	,734** ,000	,743** ,000	,814** ,000	,932** ,000
6. Definição sobre preço, descontos e produtos	,684** ,000	,881** ,000	,732** ,000	,747** ,000	,721** ,000	,904** ,000
7. Gestão de projetos	,739** ,000	,819** ,000	,836** ,000	,786** ,000	,844** ,000	,959** ,000
8. Gestão de recursos	,746** ,000	,905** ,000	,763** ,000	,738** ,000	,770** ,000	,986** ,000
9. Aderência e Conformidade regulatória	,714** ,000	,807** ,000	,710** ,000	,821** ,000	,838** ,000	,959** ,000

10. Gestão de risco	,850** ,000	,638** ,000	,559** ,000	,608** ,000	,790** ,000	,776** ,000
11. Gestão tributária	,534** ,000	,408** ,001	,632** ,000	,625** ,000	,740** ,000	,666** ,000
12. Gestão de caixa/tesouraria	,707** ,000	,715** ,000	,722** ,000	,732** ,000	,817** ,000	,921** ,000
13. Mapeamento de processos	,769** ,000	,843** ,000	,873** ,000	,812** ,000	,882** ,000	,961** ,000

**Nota:** \*\* A correlação é significativa no nível 0,001 (2 extremidades).

**Legenda:** **GRC**= CRM (gerenciamento de relação com o cliente); **GCS**= Gerenciamento da cadeia de suprimentos; **ARD**= Armazenamento de dados; **TDE**= Troca de dados de forma eletrônica; **SIT**= Sistema integrado (ERP); **TEP**= A tecnologia empregada na produção.

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

A respeito da variável tecnologia conforme a Tabela 20 apresenta anteriormente, pode-se observar que todas as dimensões analisadas apresentaram uma magnitude de correlação positiva forte e significância estatística para o nível de  $p < 0,001$ , quando analisada em comparação com as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG.

Dessa forma é possível inferir que quanto maior a utilização de tecnologia para os processos de informação, quanto para os processos de produção, maior tende a ser a utilização das práticas de contabilidade gerencial preconizadas pelos PGCG nessas entidades. Estes achados reforçam os achados da pesquisa de Ghasemi *et al.* (2019) e Oyewo *et al.* (2020) que estabelece influência positiva da tecnologia com o uso de práticas modernas de contabilidade gerencial.

A tabela 21 evidencia a correlação encontrada neste estudo entre o construto cultura organizacional e as práticas de contabilidade gerencial preconizadas pelos PGCG na amostra das cooperativas agropecuárias brasileiras.

**Tabela 21-** Correlação entre cultura organizacional e práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG

Práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG	Fator contingencial cultura organizacional				
	FPG	FBP	FIE	FRD	FOC
1. Controle de custos	,266* ,030	-,003 ,983	,925** ,000	,661** ,000	,688** ,000

2. Indicadores de desempenho (financeiro e não financeiro)	,405** ,001	,054 ,661	,902** ,000	,689** ,000	,741** ,000
3. Controle interno	-,019 ,881	,291* ,017	,818** ,000	,602** ,000	,725** ,000
4. Avaliação de investimentos	,190 ,124	,351** ,004	,916** ,000	,718** ,000	,790** ,000
5. Controle de gestão orçamentária	,038 ,758	,109 ,379	,930** ,000	,588** ,000	,680** ,000
6. Definição sobre preço, descontos e produtos	,105 ,398	,127 ,304	,850** ,000	,569** ,000	,651** ,000
7. Gestão de projetos	,178 ,149	,168 ,175	,954** ,000	,744** ,000	,794** ,000
8. Gestão de recursos	,199 ,106	,202 ,101	,870** ,000	,623** ,000	,702** ,000
9. Aderência e Conformidade regulatória	,140 ,260	,153 ,216	,930** ,000	,726** ,000	,787** ,000
10. Gestão de risco	,060 ,630	,544** ,000	,769** ,000	,581** ,000	,662** ,000
11. Gestão tributária	,260 ,095	,027 ,828	,789** ,000	,543** ,000	,606** ,000
12. Gestão de caixa/tesouraria	,038 ,757	,127 ,306	,919** ,000	,590** ,000	,682** ,000
13. Mapeamento de processos	,256* ,036	,172 ,165	,986** ,000	,770** ,000	,823** ,000

**Nota:** \*\* A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

\* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

**Legenda:** **FPG**= Com que frequência às práticas de gestão permitem liberdade no local de trabalho; **FBP**= Com que frequência a organização busca novos produtos/serviços; **FIE**= Com que frequência as instruções são escritas; **FRD**= Com que frequência a recompensa depende do desempenho; **FOC**= Com que frequência os objetivos são claramente comunicados.

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

A variável cultura organizacional apresentou discrepâncias em seus resultados analisados, pois, enquanto para as subvariáveis instruções escritas (FIE), recompensa depende

de desempenho (FRD) e objetivos claramente comunicados (FOC) apresentaram forte relação positiva para  $p < 0,001$ , a frequência em que as práticas de gestão permitem liberdade no local de trabalho (FPG) e frequência com que a organização busca novos produtos/serviços (FBP) não apresentaram correlação estatisticamente significativa quando analisadas em relação às práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG.

A cultura organizacional se mostrou o fator contingencial que mais apresentou discrepâncias das variáveis analisadas, neste estudo, este resultado possa se justificar pelo fato de que por mais que se tenha uma cultura predominante, como no caso da amostra estudada, há predominância da cultura voltada a regras, as demais culturas se fazem presente em alguns aspectos, este resultado alinha-se com os achados da pesquisa desenvolvida com cooperativas agropecuárias paranaenses de Tarifa e Almeida (2019).

### 4.3 Teste de confiabilidade

Para avaliar a confiabilidade do instrumento de pesquisa, faz-se necessário identificar o Alfa de *Cronbach*. Hair *et al.* (2005, p. 90) relatam que tal medida “varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior de aceitabilidade”. Neste sentido optou-se por construir a Tabela 24, com o objetivo de demonstrar o coeficiente de confiabilidade Alfa de *Cronbach* da pesquisa:

**Tabela 22-** Alfa de Cronbach dos construtos pesquisados

Alfa de <i>Cronbach</i>	Alfa de <i>Cronbach</i> com base em itens padronizados	N de itens
0,971	0,971	51

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme o resultado apresentado na Tabela 24 há consistência interna das assertivas do instrumento de coleta de dados, ou seja, está livre de vieses, tendo em vista o resultado do coeficiente Alfa de *Cronbach*, em 0,971, o que significa um elevado grau de confiabilidade para os resultados obtidos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES FUTURAS

O objetivo deste estudo consistiu em analisar a influência das variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, tecnologia e cultura) nas práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras. Neste sentido, o desenvolvimento da pesquisa foi elaborado com base na teoria da contingência e nas práticas preconizadas pelo PGCG, em uma amostra constituída por 67 cooperativas agropecuárias brasileiras.

Complementarmente ao objetivo geral deste estudo, a pesquisa buscou atingir os seguintes objetivos específicos: i) caracterizar o perfil das cooperativas e dos respondentes da pesquisa; ii) identificar as práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG adotados pelas cooperativas agropecuárias; iii) verificar a relação dos fatores ambiente, estratégia e cultura organizacional com as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG nas cooperativas agropecuárias.

Com relação ao primeiro objetivo específico, pode-se observar que a amostra é constituída por empresas sólidas com tempo de atuação no mercado de mais de 30 anos (61,20%), das cooperativas estudadas (41,8%) apresentam acima de 1 mil associados, sua receita bruta é superior a R\$ 300 milhões para (50,7%) das cooperativas que compõem a amostra e os ramos de atuação são principalmente com produtos não industrializados e industrializados de origem vegetal e animal.

No que diz respeito aos respondentes da pesquisa, apresentam nível elevado de escolaridade, onde todos têm no mínimo nível superior completo (47,8%) dos respondentes, atuam na cooperativa entre 05 e 10 anos, são do sexo masculino 39 participantes e apresentam idade entre 41 e 50 anos 49,3% do total de participantes do estudo.

No tocante ao segundo objetivo específico observou-se que 46 cooperativas afirmaram ter um setor gerencial específico para geração e controle das informações gerenciais necessárias à gestão da cooperativa, constatou-se ainda que as práticas de contabilidade gerencial preconizadas pelos PGCG são largamente empregadas nas cooperativas da amostra, com destaque para controle interno, apontada por 57 cooperativas como de utilização alta e gestão de risco, onde 51 cooperativas afirmaram uma alta utilização.

Apenas a prática de gestão tributária foi apontada com menor utilização onde 36 cooperativas apontaram menor utilização dessa prática, contrapondo alguns estudos como o de Moreira (2013) e Siqueira (2019). Neste sentido, um dos motivos apontados para este resultado foi que, em muitas empresas se considera o cumprimento de obrigações fiscais como gestão tributária, característica marcante em micro e pequenas empresas, como estamos

tratando de empresas com um grau de especialização elevado, essa associação se mostra desvinculada.

Quanto ao terceiro objetivo específico, constatou-se que há forte correlação positiva entre o fator contingencial ambiente e as práticas de contabilidade gerencial, mesmo a amostra analisada caracterizando-se como empresas que atuam em um ambiente estável, isso sinaliza no contexto estudado que embora as cooperativas estejam em um ambiente estável faz necessário uma alta utilização de práticas de contabilidade gerencial baseadas no PGCG.

No tocante ao fator estratégia, identificou-se que predomina no contexto da amostra analisada a estratégia de diferenciação, com destaque para a busca de qualidade dos produtos ofertados maior que a concorrência e investimento em pesquisas e desenvolvimento maior que a concorrência, sinalizando que no contexto estudado as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG são utilizadas para o alcance dos objetivos estratégicos. Vale destacar que algumas das variáveis analisadas no fator estratégia não apresentaram correlação ou apresentaram correlação negativa com as práticas de contabilidade gerencial baseadas no PGCG.

Do mesmo modo os resultados relacionados à tecnologia apontam correlação positiva e estatisticamente significativa sobre as práticas de contabilidade gerencial com base nos PGCG, no contexto analisado as cooperativas apontaram o uso frequente tanto de tecnologia de informação, quanto de produção, neste sentido corroborando com a literatura na área que estabelece que a tecnologia tende a influenciar o uso de práticas de contabilidade gerencial.

Por fim o fator contingencial cultura foi o que apresentou mais discrepâncias entre as variáveis observadas, algumas variáveis não apresentaram correlações estatisticamente significativas, no entanto algumas variáveis apresentaram forte correlação e com alta significância estatística, ou seja, determinadas práticas gerenciais sofrem influência da cultura organizacional predominante na organização. A característica cultura predominante no contexto analisado foi à cultura voltada às regras, no entanto é possível perceber que a cultura voltada à inovação e a cultura voltada a objetivos fazem-se presente corroborando com o estudo desenvolvido por Tarifa e Almeida (2019) com cooperativas agropecuárias do Paraná, demonstrando que a presença forte de uma cultura não exclui traços marcantes das demais culturas.

Como qualquer outra investigação científica, este estudo apresenta contribuições e limitações. A primeira contribuição é com a literatura ao analisar a influência dos fatores contingenciais (ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional) nas práticas de contabilidade gerencial sobre a perspectiva dos PGCG, fornecendo uma visão mais

abrangente entre as variáveis de causa e efeito dentro do contexto observado. Outrossim, os resultados contribuem de forma prática com os gestores de cooperativas agropecuárias fornecendo uma visão das variáveis predominantes no seu ecossistema de atuação e das principais práticas de contabilidade gerencial que estão sendo empregadas.

Por fim, os resultados apesar de apresentarem uma significância estatística, possuem limitações que devem ser ponderadas na interpretação. A primeira limitação é com relação à amostra que envolve uma parcela consideravelmente pequena em relação à população das cooperativas agropecuárias brasileiras, definida pelo critério de acessibilidade. Além do mais, o tempo de observação, trata-se de um estudo que relata apenas um dado momento específico da organização, bem como do respondente e de sua subjetividade na interpretação de cada item do questionário de pesquisa.

Neste contexto, apesar dos resultados obtidos apresentarem significância estatística, eles não podem ser generalizados para todas as cooperativas agropecuárias brasileiras. Estudos mais aprofundados poderão gerar mais informações sobre a influência das variáveis contingenciais sobre as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG, como um estudo de caso que permite observar de forma detalhada o contexto onde a organização está inserida, possibilitando identificar os diversos cenários relacionados à implantação ou não de determinada prática de contabilidade gerencial com base nos PGCG.

## REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. G. The Impacto of Firm Characteristics on Management Accounting Pratices: a UK-based empirical analysis. **British Accounting Review**, 40 (1), p. 2-27, 2008.
- ABEDNAZARI, M.; ROODPOSHTI, R. F.; NIKOUMARAM, H.; POURZAMANI, Z. A. Critical view of Global Management Accounting Principles. **International Journal of Finance & Managerial Accounting**, v. 3, n. 9, p. 17-27, 2018.
- AHRENS, T.; MOLLONA, M. Organisational control as cultural practice: a shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p. 305–331, 2007.
- AIRES, Matheus de Farias. Variáveis contingenciais e sistemas de controle gerencial: uma investigação nos supermercados paraibanos. **Dissertação** (mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba, 2022.
- ALVES, A. G. M. P. **As cooperativas agropecuárias e o BRDE Histórico**, Situação Atual e Perspectivas. Diretoria de Planejamento, BRDE. Novembro/2003.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- ARAÚJO, E. T.; MOREIRA, M. A.; ANDREASSI, T. Fatores contingenciais que influenciam o desempenho de empresas franquizadas de *fast food* quanto ao dilema padronizar *versus* flexibilizar a gestão no negócio. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 40, p. 62-90, jul/set, 2019.
- ATKINSON, A. et. al. **Contabilidade Gerencial: informações para a tomada de decisão e execução da estratégia**. São Paulo: Atlas, 2015.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SHITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, organizations and Society**, v. 28, n. 7-8, p. 675-698, 2003.
- BARRETO, Kamilla Alves. Práticas de Contabilidade Gerencial e Fatores Contingenciais em Agroindústrias Paraibanas. 2019. **Dissertação** (mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba.
- BEUREN, Ilse Maria; FIORENTIN, Marlene. Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, 2014.
- BIALOSKORSKI, N. S. **Agribusiness Cooperativo**. In: Zylbersztanj, D. e Neves, M. F. Economia e gestão dos negócios agroalimentares: indústria de alimentos, indústria de insumos, produção agropecuária, distribuição. São Paulo: Pioneira, pp. 235-253, 2000.

BIALOSKORSKI, N, S. Um ensaio sobre desempenho econômico e participação em cooperativas agropecuárias. **RER Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, RJ. Brasil, 45(1), 119-138, 2007.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Classificação de porte dos clientes**, 2021.

BORKER, D. R. Guaging the impact of country-specific values on the acceptability of Global Management Accounting Principles. **European Research Studies**, v. XIX, n. 1, p. 149-164, 2016.

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.

CEPEA. **Série histórica dos preços de soja**. Disponível em [www.cepea.esalq.usp.br](http://www.cepea.esalq.usp.br). acessado em 2021.

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, pp. 395-422, 2005.

CHENHALL, R. H.; LAGFIELD-SMITH, K. Multiple perspectives of performance measures. **European management journal**, 2007, 25.4:266-282.

CHENHALL, R. H. (org. CHAPMAN, C.; HOPWOOD; SHIELDS). Theorizing Contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, v. 1, p. 163-205, 2007.

CORREIA, T. S.; LUCENA, W. G. L. Governança Corporativa e Princípios Globais de Contabilidade Gerencial de Empresas Brasileiras de Capital Aberto. **Anais do Congresso ANPCONT**, João Pessoa, PB, Brasil, 7. 2018.

COSTA, I. L. S. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: relação de práticas com a reputação corporativa e com o desempenho das companhias abertas brasileiras. 2017. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba.

COSTA, I. L. S.; LUCENA, W. G. L. Relação das Práticas Gerenciais com a Reputação Corporativa das Organizações Brasileiras. **Anais do congresso USP International Conference in Accounting**, São Paulo, SP, Brasil, 18, 2018.

COSTA NETO, P. L. O. **Estatística**. São Paulo: Edgard Blucher, 2002.

CGMA, CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT. **Princípios globais de contabilidade gerencial: contabilidade eficaz: melhorando as decisões e construindo organizações de sucesso**. Tradução de Luiz Roberval Vieira Goes. Nova York: AICPA; CIMA, 2014.

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

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. Trad. Marcos Amatucci. In: Cless, S. R., Hardy, C. & Nord, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**, São Paulo: Atlas, 1999, 1: 105-133.

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

ESPEJO, M. M. S. B.; Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. PhD. Thesis. Universidade de São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. S. B.; FREZATTI, F. A. Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modela por equações estruturais. In: **Encontro da ANPAD**, 32, 2008. Anais, Rio de Janeiro.

FERNANDES, L. T.; MEDEIROS, C. A. F.; ANEZ, M. E. M., DANJOUR, M. F.; MEDEIROS, B. C. A Influência da Estrutura Organizacional sobre o Desempenho: Um Estudo em uma Instituição de Ensino Superior Federal. **Anais do Encontro da ANPAD**, 2016.

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

FREZATTI, F.; BARROSO, M. F. G.; CARTER, D. B. Discursos internos se sustentam sem suporte da contabilidade gerencial? Um estudo de caso no setor de autopeças. **Organizações & Sociedade**, 22(75), pp. 485-503, 2015.

GARCIA, J. F.; JORGE, F. S.; CARRARO, W. B. W. H.; SOUZA, A. R. L. Princípios globais de contabilidade gerencial sob a perspectiva dos custos: uma análise em organizações do Terceiro Setor. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 14, n. 2, p. 51-66, 2020.

GHASEMI, R.; HABIBI, H. R.; GHASEMLO, M; KARAMI, M. The effectiveness of management accounting systems: evidence from financial organizations in Iran. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 2019.

GORDON, L. A.; MILLER, D. A. A contingency framework for the desing of accounting information systems. **Accounting, Organizations and Society**. V.1, n. 1, pp. 59-69, 1976.

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, p. 1-18, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 2º reimpressão. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIORGI, S.; LOCKWOOD, C.; GLYNN, M. A. **The many faces of culture**: making sense of 30 years of research on culture in organization studies. *The Academy of Management Annals*, 2015.

GNIŃSKA, R.; JAWORSKI, J. Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – Structure – Contents. **Rachunek Kosztów, rachunkowość zarzadzca i controlling**, n. 389, p. 119-129, 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. Arranjo entre Fatores Situacionais e Sistemas de Contabilidade Gerencial sobre a Ótica da Teoria da Contingência. 135 f. 2007. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, 2007.

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.

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

GUL, F. A.; CHIA, Y. M. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 4, p. 413-426, 1994.

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

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, v. 13, n. 4, p. 379-400, 2002.

HANEL, A. Dual or Double nature of cooperatives. In DÜLFER, E. International Handbook of Cooperative Organization. (740-745). Germany: Vandenhoeck & Ruprecht in Göttingen, 1994.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. Lisboa: Sílabo, 2002.

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

IMA - Institute of Management Accountants. **Definition of management accounting**. 1998.

IMLAU, J. M.; GASPARETTO, V. Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul. **Custos e Agronegócio on line**, 13(2), pp. 237-264, 2017.

ISIDORO, C. et al. A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.

ISLAM, J.; HU, H. A Review of Literature on Contingency Theory in Managerial Accounting. **African Journal of Business Management**, v. 6, n. 15, p. 51-59, 2019.

JORGE, F. S.; CARRARO, W. B. W. H.; VENDRUSCOLO, M. I. Accountability no Terceiro Setor através da aplicação de práticas recomendadas pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. **Anais do congresso UFSC de Controladoria e Finanças**, Florianópolis, SC, 9, 2019.

KHANDWALLA, P. N. The effect of diferente types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, 1972, 275-285.

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

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Fundamentos de metodologia científica. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

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.

LUCENA, W. G. L.; MARCELINO, G. F. O. uso do modelo de Dixon, VImann e Nanni como fator de práticas gerenciais para o alinhamento estratégico do MCT. Ver. **Bras. de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 11, n. 1, p. 159-181, jan/abr, 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010

MARQUES, K. C. M.; SOUZA, R. P.; SILVA, M. ZANIEVICZ. Análise SWOT da Abordagem da Contingência nos Estudos da Contabilidade Gerencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 117-136, 2015.

MASZTALERZ, M. Why Narratives in Accounting? **Quantitative Methods in Accounting and Finance**, n. 423, p. 99–107, 2016.

MOLINARI, S. K.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2004.

MORSING, M.; OSWALD, D. Sustainable leadership: management control systems and organizational culture in Novo Nordisk A/S. **Corporate Governance: The international journal of business in Society**, v. 9, n. 1, p. 83-99, 2009.

NUNES, D. F. C.; CAMACHO, R. R. Práticas Fundamentais de Contabilidade Gerencial e o Princípio da Confiança: um estudo em empresas brasileiras de grande porte. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos**, Curitiba, PR, Brasil, 26. 2019.

OCB, **Organização das Cooperativas Brasileiras. História do Cooperativismo**. Disponível em, acessado em 2021.

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

OLIVEIRA, D. P. R. **Teoria Geral da Administração: uma abordagem prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, K. G.; RECH, I. J.; CUNHA, M. F.; PEREIRA, C. C. Evidenciação dos fatores contingenciais nas empresas do setor do agronegócio, segundo os conceitos da Teoria Contingencial. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil, 2014. **Anais...**, 2014.

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

OXFAM Brasil. 2018. País estagnado: retrato das desigualdades brasileiras 2018. Disponível em: <https://oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdadesbrasileiras/pais-estagnado/>. Acesso em 27 out. 2021.

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

OYEWO, B. M. Outcomes of interaction between organizational characteristics and management accounting practice on corporate sustainability: the global management accounting principles (GMAP) approach. **Journal of Sustainable Finance & Investment**, p. 1-35, 2020.

PINHO, D. B. **O pensamento cooperativo e o cooperativismo brasileiro** São Paulo: CNPq, 1982.

PLETSCH, C. S.; LAVARDA, C. E. F.; DALLABONA, L. F.; OLIVEIRA, G. R. Influência dos fatores contingenciais ambiente e estratégia nos sistemas de controle gerencial de uma cooperativa agropecuária. **Custos e agronegócio on line**, 2019, 15.1: 229-253.

PORTER, M. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, M. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PUUSA, A.; MÖNKKÖNEN, K.; VARIS, A. Mission lost? Dilemmatic dual nature of cooperatives. **Journal of Co-operative Organization and Management**, v. 1, n. 1, p. 6-14, 2013.

RECH, D. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: DP&A Editora, 190p. 2000.

REISDORFER, V. K. **Introdução ao cooperativismo**. Santa Maria: Universidade Federal de Santa Maria, Colégio Politécnico, Rede e-Tec. 2014.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999

RUSSO, P. T.; GUERREIRO, R. Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, 57(6), pp. 567-584, 2017.

SALANEK Filho, P. Capital social e cooperativismo agropecuário no processo de desenvolvimento sustentável local: uma avaliação da região de atuação da cooperativa Copacol. Curitiba: UNIFAE, **dissertação de mestrado em Organizações e Desenvolvimento**, 2007.

SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 153-186, 2016.

SESCOOP. **Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo**. Histórico de cooperativas. disponível em, acessado em 2021.

SILVA, M. Z.; SCARPIN, J. E.; ROCHA, W.; DI DOMENICO, D. Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: um estudo de caso em indústria moageira. **Revista de Administração**, v. 49, n. 2, p. 267-179, abr/jun, 2014.

SILVA, S. S.; SOUSA, A. R.; LEITE, E. T. Conflito de agência em organizações cooperativas: um ensaio teórico. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, Lavras, 13(1), 63-76, 2011.

SIQUEIRA, D. D. A influência dos fatores contingenciais nas práticas do sistema de controle gerencial sob a perspectiva dos princípios globais de contabilidade gerencial: um estudo empírico no setor industrial. **Dissertação** (mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba, 2021.

SMIRCICH, L. Studying organisations as cultures. In G. Morgan (Ed.), *Beyond method: Strategies for Social Research* (pp. 160–172). Sage, 1983.

SMIRCICH, L.; CALAS, M. B. Organisational culture: A critical assessment. In F. M. Jablin, L. L. Putnam, K. H. Roberts, & L. W. Porter (Eds.), **Handbook of organisational communication** (pp. 228–263). Sage, 1987.

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.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WANDERLEY, C.; CULLEN, J. Management accounting change: A review. **BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, 10(4), pp. 294-307, 2013.

## APÊNDICE A – Carta de apresentação do questionário

Prezados(as) Senhores(as),

Inicialmente, agradecemos vossa colaboração ao se dispor a acessar este questionário. Sua participação é muito importante. Meu nome é Marcilene Pereira da Silva, sou Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. Estou realizando a coleta de dados da minha pesquisa de Dissertação, sob orientação da professora Dr<sup>a</sup>. Renata Paes de Barros Câmara. Esta pesquisa está sendo realizada junto as Cooperativas Agropecuárias brasileiras cadastradas no sistema OCB (Organização das Cooperativas do Brasil), com o objetivo de entender como as práticas gerenciais se ajustam ao contexto organizacional.

Assim sendo, solicitamos a valiosíssima colaboração de V.Sa. ou de algum outro encarregado da controladoria/contabilidade gerencial, para que responda a um questionário.

O questionário levará aproximadamente 10 minutos para sua finalização. Cabe ressaltar que os dados serão tratados de forma agregada e com total sigilo, em nenhum momento será identificado quem são os respondentes.

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

Eventuais dúvidas poderão ser sanadas com a pesquisadora Marcilene Pereira da Silva, pelo e-mail [marcilenepsilva10@gmail.com](mailto:marcilenepsilva10@gmail.com).

Obrigada pela participação!

## APÊNDICE B – Termo de consentimento livre e esclarecido - TCLE

Você está sendo convidado(a) a participar de uma pesquisa que tem por objetivo geral, analisar a influência dos fatores contingenciais “ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional” no nível de adoção de práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG em cooperativas agropecuárias brasileiras.

Esta pesquisa está associada ao projeto de pesquisa para desenvolvimento da Dissertação de mestrado da mestranda Marcilene Pereira da Silva do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC UFP), sob orientação da Prof. Dra. Renata Paes de Barros Câmara. Durante a pesquisa você irá responder a um questionário com questões sobre o seu perfil e da cooperativa agropecuária, sobre as práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG adotadas e sobre as variáveis contingenciais “ambiente, estratégia, tecnologia e cultura organizacional”.

Durante a resposta do questionário, aspectos desagradáveis de seu conhecimento e comportamento podem ser evocados, bem como gerar desconforto, aborrecimento ou cansaço. Em quaisquer dessas ou outras situações desconfortáveis, você poderá deixar de responder ao questionário, sem qualquer prejuízo ou constrangimento, para isso, bastará não dar continuidade ao preenchimento que corresponde ao não envio de qualquer resposta. Caso tenha alguma dúvida sobre os procedimentos ou sobre o projeto você poderá entrar em contato com o pesquisador a qualquer momento para receber acompanhamento e assistência.

Além dos questionários não possuem campo para identificação dos respondentes, somente o pesquisador nomeado terá acesso aos dados, tomando todas as providências necessárias para manter o sigilo e a confidencialidade. A garantia do livre acesso às informações depositadas na base de respostas é garantida aos participantes quando passível de identificação de forma indireta visto que não há atribuição de identificação do respondente.

Os resultados agregados desta pesquisa poderão ser publicados em eventos ou revistas científicas, indicando apenas os resultados obtidos como um todo, sem revelar seu nome, instituição ou qualquer informação relacionada à sua privacidade. Após cinco anos do encerramento formal da pesquisa, os dados serão destruídos por meio de formatação das mídias.

Este documento está assinado pelo pesquisador nomeado para sua guarda, pois é um documento que traz importantes informações de contato e garante os seus direitos como participante da pesquisa, cuja impressão da sua via, assinatura e arquivamento é incentivada.

Ao clicar em ‘aceitar’, você assina a concordância com o presente termo e somente assim poderá participar da pesquisa.

A legislação brasileira não permite que você tenha qualquer compensação financeira pela sua participação em pesquisa. As despesas necessárias para realização desta pesquisa são de responsabilidade do pesquisador e, por isso, o participante não terá nenhum ônus e nem receberá nenhum valor pela participação. Contudo, caso haja ocorrência de despesas extraordinárias e/ou imprevistas, o participante será indenizado e ressarcido pelo pesquisador no valor integral mediante comprovação. O pesquisador responsável que assina este documento, compromete-se a conduzir a pesquisa de acordo com o que preconiza a Resolução CNS 510/16, que trata dos preceitos éticos e da proteção aos participantes da pesquisa.

Você poderá entrar em contato com a pesquisadora Marcilene Pereira da Silva e sua orientadora Renata Paes de Barros Câmara pelo telefone (83) 98849-3052, e e-mails [marcileneperasilva10@gmail.com](mailto:marcileneperasilva10@gmail.com) e [rpbcamara@gmail.com](mailto:rpbcamara@gmail.com).

Você também poderá entrar em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da UFPB pelo e-mail [comitedeetica@ccm.ufpb.br](mailto:comitedeetica@ccm.ufpb.br), pelo telefone (83) 3216-7308 ou pessoalmente na UFPB, Centro de Ciências Médicas, 3º andar, sala 14, Campus I, Cidade

Jardim Universitária, Bairro Castelo Branco, CEP: 58.059-900, João Pessoa/PB, assim que retornarem as atividades presenciais. O CEP é um órgão colegiado interdisciplinar, deliberativo, consultivo e educativo, vinculado à Universidade Federal da Paraíba, mas independente na tomada de decisões, criado para defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos.

Em 30 de outubro de 2021.

---

Marcilene Pereira da Silva  
Pesquisadora

Eu li este e obtive da pesquisadora todas as informações que julguei necessárias para me sentir esclarecido e optar por livre e espontânea vontade participar da pesquisa.

- Aceito participar da pesquisa
- Não aceito participar da pesquisa

## APÊNDICE C – Questionário de pesquisa

### Bloco I - Qualificação da cooperativa e do respondente

**Questão 1** - Em que ano a cooperativa iniciou a desenvolver suas atividades? \_\_\_\_\_

**Questão 2** – Qual o estado sede da cooperativa? \_\_\_\_\_

**Questão 3** – Áreas de atuação da cooperativa:

**Questão 4** – Número de associados:

**Questão 5** – Número de empregados/colaboradores:

**Questão 6** – A cooperativa possui, um departamento/área, formalmente constituído, responsável pelas informações contábil/gerencial?

- a) Sim
- b) Não

**Questão 7** - Qual o seu cargo/função na cooperativa?

- a) *Controller*
- b) Diretor
- c) Gerente
- d) Presidente
- e) Contador gerencial
- f) Outro. Qual? \_\_\_\_\_

**Questão 8** - Qual o seu tempo de atuação na cooperativa? \_\_\_\_\_

**Questão 9** - Qual sua formação?

- a) Ensino superior incompleto
- b) Ensino superior completo
- c) Pós-graduação – especialização
- d) Pós-graduação – mestrado
- e) Pós-graduação – doutorado
- f) Outra. Qual?

**Questão 10** - Caso tenha formação (ou esteja em andamento) em nível superior, qual o curso específico em que é formado (a)/está se formando?

- a) Ciências Contábeis
- b) Economia
- c) Administração
- d) Engenharia de Produção
- e) Outra. Qual? \_\_\_\_\_

**Questão 11** – Gênero

- a) Feminino
- b) Masculino
- c) Outro/Prefiro não responder

**Questão 12** - Qual sua idade?

- a) Até 30 anos
- b) De 31 a 40 anos
- c) De 41 a 50 anos
- d) Acima de 51 anos

**Questão 14** – Sua atividade na cooperativa é:

- a) Remunerada
- b) Remunerada apenas com ajuda de custo
- c) Não remunerada
- d) Outra. Qual?

**Questão 15** – Carga horária exercida nas atividades da cooperativa:

- a) 01 a 10 horas (semanal)
- b) 11 a 20 horas (semanal)
- c) 21 a 30 horas (semanal)
- d) Mais de 30 horas (semanal)

**Bloco II - Práticas de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG**

(Adaptado do checklist das funções de contabilidade gerencial do CGMA, 2014)

**Questão 16** - Em que nível a cooperativa utiliza os seguintes instrumentos ou práticas gerenciais? Utilizando uma escala de 1 a 5 indique o nível de adoção de cada prática.

Escala: 1 para nunca utiliza; 2 para raramente utilizada; 3 para ocasionalmente utiliza; 4 para utiliza frequentemente e 5 para utiliza muito frequentemente

<b>Práticas da função de contabilidade gerencial baseadas nos PGCG</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1- Controle de custos entre o projetado e o realizado.					
2- Elabora relatórios financeiros e não financeiros de acompanhamento das metas estabelecidas (Indicadores de desempenho).					
3- Utiliza fontes de financiamento de forma eficiente, controla o capital de giro e avalia investimentos.					
4- Gerencia e supervisiona os processos que proporcionam confiança que os recursos da organização estão sendo bem administrados.					
5- Emite relatórios de desempenho econômico/financeiro monitorando os resultados obtidos com os planejados.					
6- Monitora o mercado para definir o preço adequado e metas de custos que lhes permitam uma maior margem de lucro.					
7- Realiza análise financeira de projetos por meio de orçamentos, garantindo que serão devidamente financiados.					
8- Realiza controle dos recursos empregados em cada setor da cooperativa, bem como do retorno de cada alocação.					
9- Acompanha as mudanças regulatórias do segmento, controlando os custos e de conformidade e não conformidade.					
10- Identifica riscos e avalia o impacto caso estes riscos venham a ocorrer.					
11- Calcula os impactos dos tributos sobre as decisões de investimentos e realiza planejamento tributário.					
12- Realiza controle dos recursos financeiros, assegurando que a organização possua recursos suficientes para cumprir as obrigações e financiar oportunidades.					
13- Incentiva e realiza avaliação contínua em seus processos, em busca de melhores práticas e adaptação dos processos existentes.					

### Bloco III – Fatores Contingenciais

#### Variável ambiente

(Baseado de Gordon e Miller, 1976; Khandwalla, 1972; Espejo, 2008; Pletsch et. al., 2019)

**Questão 17** - Para cada item a seguir, atribua uma nota, na escala de 1 a 5 de acordo com as características de previsibilidade e dinamismo do ambiente de atuação da cooperativa:

Escala:

- 1 – Muito estável, com mudanças lentas e previsíveis
- 2 – Estável, não há mudanças
- 3 – Razoavelmente estável
- 4 – Pouco estável
- 5 – Muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis

Características – variável ambiente	1	2	3	4	5
a) Competição por compra de insumos					
b) Tecnologia aplicada ao processo de produção					
c) Restrições legais, políticas e econômicas do setor					
d) O ambiente está saturado em virtude da quantidade de concorrentes para o tamanho do mercado					
e) O ambiente é dominado por poucas empresas que impõem as regras para o mercado					
f) Competição por mão-de-obra					

### Variável estratégia

(Adaptado de Porter, 1986; Espejo, 2008; Pletsch et. al., 2019)

**Questão 18** - Para cada item a seguir, atribua uma nota, na escala de 1 a 5 de acordo com a importância estratégica dada pela sua organização nos últimos 5 anos de atividades.

Escala:

1 – Sem importância; 2 – Pouco importante; 3 – Razoavelmente importante; 4- Importante e 5 - Muito importante

<b>Itens – Variável estratégica</b>	1	2	3	4	5
a) Busca de qualidade dos produtos ofertados maior que a concorrência					
b) Investimento em pesquisa e desenvolvimento maior que a concorrência					
c) Ter um preço de venda menor que o da concorrência					
d) Utilizar alternativas de redução de custo dos produtos, mesmo que comprometa a qualidade					
e) Oferecer ampla variedade de produtos					

### Variável tecnologia

(Adaptado de Hyvönen, 2007; Dekker, Groot e Schoute, 2007, Espejo, 2008)

**Questão 19** - Para cada item a seguir, atribua uma nota, na escala de 1 a 5 de acordo com a intensidade de uso na cooperativa.

Escala: 1 - nunca usa; 2 – Raramente usa; 3 – Ocasionalmente usa; 4 – Usa frequentemente e 5 usa muito frequentemente

<b>Itens – Variável tecnologia</b>	1	2	3	4	5
a) CRM (gerenciamento de relação com o cliente)					
b) Gerenciamento da cadeia de suprimentos					
c) Armazenamento de dados					
d) Troca de dados de forma eletrônica					
e) Sistema integrado (ERP)					
f) A tecnologia empregada na produção					

**Variável cultura organizacional**

(Adaptado de Van Muijen et al., 1999)

**Questão 20** - Para cada item a seguir, atribua uma nota, na escala de 1 a 5, indique até que ponto concordam com as seguintes afirmações no que diz respeito ao seu valor organizacional:

Escala: 1 – Nunca; 2 – Raramente; 3 – Ocasionalmente; 4 – Frequentemente e 5 – Muito frequentemente.

<b>Itens – Variável cultura organizacional</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
a) Com que frequência as práticas de gestão permitem liberdade no local de trabalho					
b) Com que frequência a organização busca novos produtos/serviços					
c) Com que frequência as instruções são escritas					
d) Com que frequência a recompensa depende do desempenho					
e) Com que frequência os objetivos são claramente comunicados					

**Bloco IV – Fatores motivadores e restritivos de adoção de práticas de contabilidade gerencial baseadas em PGCG**

(Adaptado de Teixeira et al., 2011; Reis e Teixeira, 2013 e Imlau, 2017)

**Questão 21** - De acordo com as práticas adotadas em sua cooperativa, atribua uma nota na escala de 1 a 5, acerca da influência de cada item **em motivar** a adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua cooperativa:

Escala: 1 – Nunca influencia na adoção das práticas; 2 – Influencia raramente na adoção das práticas; 3 – Influencia ocasionalmente na adoção das práticas; 4 – Influencia frequentemente na adoção das práticas e 5 – Influencia intensamente na adoção das práticas.

<b>Fatores que motivam a adoção das práticas</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
a) Adoção de tais práticas de contabilidade gerencial pelos concorrentes					
b) Comprometimento dos envolvidos no processo					

c) Conhecimento da equipe interna disponível					
d) Experiência da equipe interna disponível					
e) Disponibilidade de tais práticas no <i>software</i> ERP utilizado (Sistema Integrado de Gestão Empresarial – SIGE)					
f) Tecnologia adequada disponível					
g) Recursos disponíveis (financeiro e humanos)					
h) Relação custo <i>versus</i> benefício					
i) Necessidade de utilização dessas práticas					

**Questão 22** – De acordo com as práticas não adotadas em sua cooperativa, atribua uma nota de 1 a 10, acerca da influência de cada item em restringir adoção das práticas de contabilidade gerencial em sua cooperativa:

Escala: 1 – Nunca influencia na adoção das práticas; 2 – Influencia raramente na adoção das práticas; 3 – Influencia ocasionalmente na adoção das práticas; 4 – Influencia frequentemente na adoção das práticas e 5 – Influencia intensamente na adoção das práticas.

<b>Fatores que restringem a adoção das práticas</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
a) Falta de participação dos envolvidos					
b) Falta de comprometimento dos envolvidos					
c) Falta de conhecimento da equipe com a utilização das práticas					
d) Não perceber a necessidade de utilização das práticas					
e) Falta de tecnologia adequada					
f) Falta de recursos (financeiros e/ ou humanos)					
g) Relação custos <i>versus</i> benefício					

Fique à vontade para deixar seu comentário, crítica ou sugestão:

Chegamos ao final do questionário. Muito obrigada! Caso queira receber a devolutiva da pesquisa, deixe seu e-mail: