

Evidenciação dos fatores contingenciais nas empresas do setor do agronegócio, segundo os preceitos da Teoria Contingencial

Recebimento dos originais: 07/11/2014
Aceitação para publicação: 16/05/2016

Karine Gonzaga de Oliveira

Mestre em Controladoria

Instituição: Universidade Federal de Uberlândia

Endereço: Faculdade de Ciências Contábeis, Av. João Naves de Ávila, 2121 - Bloco 1F, Santa Mônica, Uberlândia/MG. CEP 38400-902

E-mail: karinegonzaga@ymail.com

Ilirio José Rech

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP

Instituição: Universidade Federal de Goiás

Endereço: Faculdade de Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Campus Samambaia, Itatiaia, Goiânia/GO. CEP 74001-970

E-mail: ilirio@terra.com.br

Moisés Ferreira da Cunha

Doutor em Controladoria e Contabilidade Pela USP

Instituição: Universidade Federal de Goiás

Faculdade de Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Campus Samambaia, Itatiaia, Goiânia/GO. CEP 74001-970

E-mail: mfccunha@ig.com.br

Clesia Camilo Pereira

Doutora em Contabilidade pela UnB

Instituição: Universidade de Brasília

Endereço: Campus Darci Ribeiro, Prédio da FACE, sala AT-17/4, Asa Norte, Brasília/DF. CEP 70910-900

E-mail: clesia@unb.br

Resumo

A Teoria da Contingência defende a visão de que não existe uma única estrutura organizacional que pode ser aplicada a todas as organizações da mesma forma, pois as empresas, os ambientes e os fatores contingenciais são diferentes. Essa teoria se fortalece com uma abordagem referente a incertezas e eventualidades no ambiente em que a organização está inserida. Nesse contexto, o objetivo do trabalho foi verificar a evidenciação dos principais fatores relacionados com a Teoria da Contingência presentes nos Relatórios de Administração, divulgados pelas empresas do agronegócio listadas na BM&FBOVESPA. Por meio de uma pesquisa descritiva, qualitativa e documental, baseada na análise de conteúdo, foram verificados os Relatórios da Administração de 21 empresas referentes ao período de 2013. Com base nos dados da pesquisa, verificou-se que pelo menos um aspecto relacionado aos fatores contingenciais estava presente em todas as empresas analisadas. Os fatores contingenciais mais evidenciados pelas empresas foram aqueles relacionados ao Ambiente e à

Estratégia. Em contrapartida, o fator contingencial com menor índice de evidenciação foi aquele relacionado com a Tecnologia. Com base em uma média geral verificou-se que 33,2% dos aspectos observados dos fatores contingenciais foram divulgados pelas empresas objeto da pesquisa.

Palavras-chave: Evidenciação. Agronegócios. Teoria da Contingência

1. Introdução

A competitividade e a modernização do setor agrícola provocaram relevantes mudanças na atividade rural. A modernização fez com que a exploração dessa atividade, antigamente familiar e de subsistência, se transformasse em objeto de produção em escala, conduzida por grandes grupos empresariais. O que antes era administrado de forma precária e incipiente passou a ser item de aplicação de técnicas gerenciais avançadas e de elevada sofisticação tecnológica.

Essa sofisticação tecnológica não alcançou apenas o campo da gestão e da produção que envolve o processo da “porteira para dentro”, mas também a aplicação dos produtos agropecuários para a produção de energia. A utilização dos produtos agrícolas para a geração de energia, por meio da utilização dos biocombustíveis, tende a ampliar ainda mais a importância deste setor para a economia.

Tal aprimoramento também é perceptível nas formas de organização e origem dos recursos usados para financiar tal atividade. De uma prática subsidiada, basicamente, com recursos governamentais ou recursos próprios, transformou-se em grandes conglomerados empresariais que captam recursos no mercado de capitais, através da abertura de capital ou emissão de títulos de dívidas. Essa mudança também exigiu que a contabilidade passasse a se preocupar com eventos e fatores que, outrora, eram pouco percebidos ou desenvolvidos nesse setor.

O ingresso no mercado de capitais exige que as empresas aumentem o volume de informações apresentadas aos investidores relacionadas a eventos passados e futuros. É neste aspecto que a lógica da transparência demandada para as demonstrações financeiras se depara com a Teoria da Contingência (TC). No campo da administração como ciência, a TC tem despontado como fonte de análise dos fatores que impactam as organizações.

Na área de contabilidade gerencial, estudos voltados para a análise da TC destacam a importância da participação da contabilidade e dos profissionais da área. *Cadez e Guilding* (2008) verificaram que a atuação dos contadores no processo de decisão estratégica está,

positivamente, associada à *performance* da empresa e ao uso de sistemas gerenciais sofisticados. De acordo com *Abernethy e Bouwens (2005)*, a ação dos contadores resulta em inovações contábeis e aplicação de técnicas mais modernas de gestão e estratégias mais focadas em mercado e no futuro.

Christensen e Demski (2003) e *Christensen e Feltham (2003)* afirmam que a participação dos contadores nas decisões estratégicas induz à maior valorização e justificativa para gastar recursos e desenvolver sistemas de gestão estratégica. *Oliver (1991)* destaca que a presença desses profissionais pode ser vista como fator de motivação e pressão para os contabilistas agregarem valor ao processo de tomada de decisão estratégica.

Morgan (2007) identificou distúrbios organizacionais que geram questões centrais de atuação da TC. Esses distúrbios são: a natureza do ambiente organizacional, tipo de estratégia adotada, tipo de tecnologia utilizada, pessoal contratado e cultura ou costume dominante dentro da organização, estrutura e filosofias administrativas dominantes.

De acordo com *Dalcin et al (2010)*, o ambiente do setor agrícola está cada vez mais dinâmico e turbulento e é diretamente influenciado por riscos e incertezas. O efeito de uma decisão errada ou da não previsão de incertezas ou inseguranças pode comprometer a existência de uma organização. Como nas demais atividades, fatores como ambiente organizacional, estratégia adotada, pessoal contratado e cultura organizacional tornaram-se aspectos relevantes nesse domínio.

Esses fatores contingenciais são de interesse dos investidores uma vez que podem impactar os resultados futuros das empresas, alterando os seus custos e provocando redução ou aumento na distribuição de dividendos. Dessa forma, as empresas estariam interessadas em informar, nas suas demonstrações financeiras, quais fatores contingenciais podem afetar o processo produtivo ou organizacional.

Considerando a relevância de informações sobre fatores contingenciais para os usuários externos da contabilidade e a necessidade/importância dos contadores no processo de gestão estratégica das empresas, espera-se que a evidenciação desses elementos esteja presente nas demonstrações financeiras divulgadas pelas corporações. Além disso, ponderando o ambiente dinâmico e inóspito em que atuam as empresas do agronegócio, o que aumenta a justificativa de preocupação com fatores contingenciais, pode-se chegar à seguinte questão de pesquisa: quais fatores relacionados com a Teoria da Contingência são evidenciados pelas empresas do agronegócio listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA)?

Assim, o objetivo deste trabalho foi verificar os fatores relacionados com a Teoria da Contingência que são evidenciados nos relatórios das empresas do agronegócio listadas na BM&FBOVESPA.

Para alcançar esse objetivo, foi realizado um estudo descritivo, com o intuito de constatar quais elementos destacados pela teoria contingencial são mencionados, de modo compreensível, pelas empresas. Foram selecionadas 21 companhias que possuem ativos biológicos envolvendo diversos setores de atividades voltadas para o agronegócio. A verificação deu-se por meio do levantamento de informações divulgadas no relatório da administração do ano de 2013.

Este trabalho tem sua relevância quanto ao estudo dos fatores da TC aplicados a um setor dinâmico e inóspito. A maior parte das atividades rurais é desenvolvida a céu aberto, sujeita a todo tipo de intempéries da natureza. Segundo *Morgan* (2007), a sensibilidade desses fatores auxilia na capacidade da organização de responder às mudanças do ambiente com tempestividade. Para *Dalcin et al* (2010), as organizações rurais devem interligar os conceitos da teoria contingencial à sua administração, de modo a favorecer uma visão sistêmica de suas propriedades.

As empresas do agronegócio listadas na BM&FBOVESPA são referências para o setor rural na preparação e divulgação das informações financeiras. Além disso, seus dados propagados são relevantes para a tomada de decisão de investidores, fazendo com que seja útil para a ciência contábil um estudo sobre seu comportamento relacionado à TC.

Este artigo está organizado em quatro seções além desta introdução, distribuídas da seguinte forma. A seção 2 revisa os aspectos relacionados à TC e sua relação com as empresas agropecuárias e a evidenciação das informações contábeis. A seção três apresenta a metodologia. Seção quatro faz uma análise dos principais achados na pesquisa. A seção 5 conclui com as considerações finais sobre o problema de investigação.

2. Referencial teórico

2.1. Teoria da Contingência nas organizações agropecuárias

A Teoria da Contingência é uma abordagem para se estudar o comportamento das organizações a qual busca explicações para fatores contingenciais, tais como tecnologia, cultura e ambiente externo e interno que influenciam o desenho e a função das organizações.

A base para a aplicação dessa abordagem é que não há um tipo único de estrutura organizacional aplicável a todas as organizações (HU; ISLAM, 2012).

Segundo Camacho (2010), a TC foi contrária à Teoria Clássica da Administração, ao defender que não existe um modelo único de administração que possa ser utilizado em todas as estruturas organizacionais. Isso resultou em uma mudança de paradigma segundo a qual tudo depende das variáveis do ambiente, pois estas guiarão as decisões a serem tomadas.

Gerdin (2005) e *Gerdin e Greve* (2004) afirmam que a TC postula serem as estruturas e sistemas organizacionais uma função de fatores ambientais e específicos da empresa. A TC defende que os resultados de uma organização são consequências de um ajuste ou combinação entre dois ou mais fatores. A ideia é que a acomodação entre certos componentes de uma companhia e certas contingências melhore o desempenho. *Donaldson* (2001) define que esses fatores são o ambiente, o tamanho da organização e a estratégia. *Çakir* (2012) acrescenta, a esses, o fator tecnologia.

Em se tratando das organizações agropecuárias, da mesma forma como as demais, estas são influenciadas pela estrutura organizacional e pelos elementos destacados pela TC. Adiciona-se, a esses fatores, a questão que a maior parte das atividades rurais depende de fatores próprios da natureza e da transformação biológica inerente a cada atividade. O que destaca a atividade rural, nesse caso, é o fato de o ambiente organizacional, o tamanho da empresa, a cultura e tecnologia estarem voltados para fornecer o ambiente adequado a fim de que a natureza realize, da melhor forma possível, a transformação desejada.

Historicamente, a atividade rural é caracterizada como de médio a alto risco, por estar sujeita aos efeitos edafoclimáticos, perecibilidade, oferta e demanda de mercado. Além disso, a maioria das atividades apresenta baixa liquidez e a necessidade de elevados investimentos em capital “imobilizado” o que, de alguma forma, exige taxas maiores de retorno (*RECH* 2011). Para superar essas peculiaridades, a maioria das organizações apresenta elevado grau de verticalização, agregando todo processo de produção, industrialização e exportação do produto gerado.

Outro aspecto relevante que influencia o ambiente do agronegócio é a modernização. Este fator tornou a atividade agropecuária dependente de recursos produzidos externamente à propriedade rural e da necessidade de consumidores urbanos que buscam variedade e qualidade dos produtos (SOARES; SILVEIRA, 2011).

Enquanto nas demais atividades, a ação da estrutura tem efeito decisivo no processo produtivo, na atividade rural, essa ação é limitada. Conforme *Rech* (2011), na atividade rural,

fatores edafoclimáticos e produtivos dos agentes naturais são de difícil controle pelo homem. Neste caso, cabe à organização apenas proporcionar as condições básicas e ideais para que os agentes naturais sejam bem sucedidos. Isso evidencia a relevância de uma abordagem analítica do ambiente do agronegócio e essa questão pode ser estudada à luz da TC.

Segundo *Dalcin et al* (2010), apesar de vários estudos relacionados à TC, poucos trabalhos são voltados à agricultura. Embora o agronegócio esteja propenso às peculiaridades no processo decisório típico da atividade rural, a TC tem espaço no que se refere à estrutura organizacional e à abordagem das incertezas e eventualidades que ocorrem nesse ambiente, em cuja atuação da organização esteja inserida.

Soares (2009) verificou que a estrutura organizacional de corporações voltadas para a atividade rural se mostra sensível à TC. Para o autor, ficou evidente que as organizações rurais diferem umas das outras em termos de autoridade, poder, relacionamento, estrutura, grau de permanência das unidades administrativas, tecnologia, diversidade ou homogeneidade interna, o que reforça a aplicação da TC nas práticas empresariais dessas atividades.

Soares e Silveira (2011) realizaram um estudo teórico na tentativa de relacionar as dimensões e transformações institucionais e ambientais com efeitos experimentais da cadeia produtiva de leite. Segundo os autores, as variáveis ambientais de desempenho, estratégia e estrutura podem ser percebidas na abordagem da TC no contexto de mudanças institucionais e ambientais da cadeia produtiva leiteira no Brasil.

No mesmo sentido, *Dalcin et al* (2010) buscaram aproximar a TC ao processo decisório das organizações rurais para verificar o comportamento das mesmas com base nos fatores contingenciais. Segundo os autores, nas entidades analisadas, o processo de tomadas de decisões é baseado na intuição, com baixa avaliação de risco, com apoio nas necessidades emergentes. Nesse ambiente, o processo decisório, geralmente, é reflexivo e demorado, rotineiro e fundamentado mais na experiência.

Destaca-se que as pesquisas de *Dalcin et al* (2010), Soares (2009) e Soares e Silveira (2011) foram realizadas com organizações de pequenos e médios produtores rurais. De acordo com *Çarkis* (2001), as pequenas corporações comportam estruturas simples, desburocratizadas, centralizadas e não governadas por regras. Ainda segundo o mesmo autor, em ambientes estáveis, estruturas mecanicistas encaixam-se melhor, já que as hierarquias são mais eficientes para operações de rotina. Em ambientes instáveis, estruturas orgânicas são mais adequadas, uma vez que o conhecimento e a informação são necessários a partir dos níveis mais baixos para inovação.

Durante a pesquisa bibliográfica, constatou-se a ausência de estudos realizados em grandes corporações do agronegócio, cujas estruturas organizacionais mais se aproximam das demais atividades, exceto pela peculiaridade produtiva. Neste sentido, justifica-se a análise dos fatores contingenciais divulgados pelas empresas do agronegócio listadas na BM&FBOVESPA. Como característica principal, destaca-se o grande volume de operações realizadas por essas empresas o que abona uma estrutura organizacional mais hierarquizada e menos flexível. Contudo, antes de proceder à análise, faz-se necessário estudar os principais fatores contingenciais.

2.2. Fatores Contingenciais

Os principais fatores contingenciais relacionados com a estrutura da organização, identificados na bibliografia são: ambiente, tamanho da organização, estratégia e tecnologia (ÇAKIR, 2012; HU; ISLAM 2012; CADEZ; GUILDING, 2008; CAMACHO, 2011). A TC assume que cada uma dessas contingências requer a existência de certas características da estrutura organizacional. Quando a estrutura de uma organização possui determinadas características em conjunto, significa que há um ajuste entre dois ou mais fatores contingenciais.

Morgan (2007) identificou fatores organizacionais que são objeto de atuação da TC. Segundo o autor, podem ser assim definidos: natureza do ambiente organizacional, tipo de estratégia adotada, tipo de tecnologia utilizada, pessoal contratado e cultura ou costume dominante dentro da organização, estrutura e filosofias administrativas dominantes.

A partir desses fatores, pode-se determinar a composição da organização: o humano, o tecnológico, o estrutural e o administrativo. Com isso, têm-se os fatores ou variáveis contingenciais. Os principais fatores relacionados à TC (ÇAKIR, 2012; HU; ISLAM 2012; CADEZ; GUILDING, 2008; CAMACHO, 2011) podem ser definidos e explicados como destacado a seguir.

Ambiente: Os principais aspectos pautados ao fator ambiente são: análise do ambiente no qual a empresa está inserida, interconexões entre os vários elementos do ambiente, impacto das mudanças do mercado e concorrência. De acordo com Çakir (2012), a taxa de mudança tecnológica e de mercado no ambiente da organização é um fator importante para saber se a estrutura da organização é mecanicista (hierárquica) ou orgânica (participativa).

Estratégia: Destacam-se, neste fator contingencial, os principais aspectos relacionados, cuja preocupação diz respeito à: análise da estratégia que está sendo adotada pela empresa, defesa do nicho de mercado, análise de novas ameaças e oportunidades e postura diante de um ambiente competitivo. *Miles e Snow (1978)* identificaram três estratégias organizacionais ideais (prospectores, analisadores e defensores) nas quais a efetividade de cada uma é determinada pela configuração contextual, estrutural e fatores estratégicos.

Para os autores, os prospectores são vistos como continuamente à procura de oportunidades de produtos e de mercado e como criadores de inovação em um mercado. Já os defensores são menos dinâmicos e a chave para o seu sucesso é o foco em eficiência. Os analisadores são notados como uma forma híbrida de estratégia que se manifesta tanto no defensor quanto no prospector.

Tecnologia: No fator tecnologia, destacam-se os aspectos relacionados à: análise da tecnologia ou mecanismos utilizados por outros e as escolhas tecnológicas da empresa. De acordo com *Çakir (2012)*, a estrutura mecanicista (hierárquico) encaixa processos de rotinas tecnológicas, enquanto que uma estrutura orgânica (participativa) acomoda processos tecnológicos não rotineiros. Segundo *Miles e Snow (1978)*, para as empresas que possuem estratégia de prospector, tendo em vista o ritmo acelerado de desenvolvimento de produtos, tecnologias flexíveis e não rotineiras são, caracteristicamente, utilizadas. Essas tecnologias são tipicamente associadas com baixos níveis de especialização e níveis moderados a elevados de interdependência.

Gestão: Os principais aspectos relacionados ao fator gestão são: análise das orientações que as pessoas trazem para seu ambiente de trabalho, incentivo dos colaboradores e tipo de relação entre os colaboradores e gestores (autoritário, democrático etc.). *Rowe et al (2008)* afirmam que, no contexto de mercados cada vez mais competitivos e incertos, a criação de equipes interdepartamentais pode melhorar a velocidade e a qualidade da reação de uma organização no desenvolvimento ambiental, favorecendo, assim, o desempenho. Segundo os autores, presume-se que o aumento da participação facilite decisões gerenciais mais eficientes que, por sua vez, favorecem o desempenho organizacional.

Estrutura: Neste fator contingencial, os principais aspectos relacionados dizem respeito à: análise de qual é a estrutura da organização, aos objetivos que definem a estrutura, porte da empresa e incertezas que impactam na forma como a organização está estruturada. *Çakir (2012)* afirma que, em grandes corporações, operações e administração são repetitivas.

Um procedimento de tomada de decisão baseado em regras traz eficiência e rentabilidade. Já as pequenas organizações precisam de estruturas simples e desburocratizadas.

A relação entre a estrutura organizacional, principalmente relacionada à participação e desempenho, tem sido objeto de investigação na contabilidade. *Wooldridge e Floyd (1990)* oferecem evidências de que a participação da média gerência na estratégia está associada a um melhor desempenho. Em direção oposta, *Chenhall e Langfield-Smith (2003)* destacam que as iniciativas de participação da base da equipe não melhoraram o desempenho.

Souza et al (2013) buscaram investigar as implicações da TC para a estratégia das organizações. Com base em um questionário estruturado, fundamentado nas cinco variáveis contingenciais: ambiente, estratégia, tecnologia, gestão e estrutura, procuraram verificar a influência exercida pelas variáveis. Os autores evidenciam que a influência da concorrência foi um fator principal. A tecnologia foi uma variável determinante para a sobrevivência do negócio. A conjuntura estratégica foi considerada significativa, pois houve forte interação entre a variável ambiente e a variável tecnológica.

Verifica-se que a maioria dos estudos destaca a influência dos fatores contingenciais no desempenho das entidades. Neste sentido, se tais fatores afetam o desempenho, a sua divulgação torna-se relevante para os usuários externos da informação contábil. Contudo, em se tratando da discussão e divulgação desses fatores e em um ambiente em que o usuário não é a gestão, não foram identificados estudos com essa conotação. Neste caso, é importante estabelecer uma relação entre os fatores contingenciais e a evidenciação contábil para os usuários externos.

2.3. Evidenciação contábil e sua relação com a TC

A evidenciação contábil consiste no ato de comunicar, aos usuários das informações, fatos referentes à entidade, ocorridos em um determinado período de tempo. A contabilidade busca, continuamente, atender às necessidades dos usuários por meio de informações que se consideram relevantes para a maioria deles. Segundo Lima et al (2011, p. 3), “existe, então, um esforço de proporções globais acerca da divulgação de informações que sejam úteis aos usuários da contabilidade (sobretudo investidores) componentes de diversas nacionalidades e culturas, e, portanto, com diferentes necessidades”.

A partir dessas necessidades, órgãos reguladores orientam para a evidenciação de informações básicas sócio-financeiras, criando um arcabouço teórico e regulatório para essas

entidades. Algumas empresas buscam evidenciar, além das informações regularmente exigidas, subsídios voluntários adicionais que julgam ser proeminentes para as necessidades dos usuários de suas informações (PONTE et al, 2007).

Segundo *Denker et al* (2014), as divulgações voluntárias devem ser tão verdadeiras e eficazes quanto as obrigatórias. De acordo com os autores, o papel da evidenciação voluntária consiste na maior transparência e na redução da desconfiança sobre informações relativas à situação sócio-financeira da entidade. A evidenciação dos aspectos relacionados à TC pode ser classificada como voluntária, pois traz, aos usuários, informações adicionais e imprescindíveis para o entendimento da estrutura organizacional das empresas.

Além das informações que se consideram voluntárias e relacionadas às demonstrações financeiras propriamente ditas, destaca-se, também, o relatório da administração como importante meio para as empresas divulgarem informações adicionais, baseadas na opinião de seus administradores. Segundo a CVM (1987), os subsídios contidos no Relatório da Administração devem ser úteis, fidedignos, detalhados e devem proporcionar o conhecimento acerca da empresa, de seus objetivos e políticas.

Outro fator relevante que se pode destacar do processo de evidenciação por meio do Relatório da Administração e recomendado pela CVM é que este não contenha somente o destaque de percentuais facilmente obtidos por qualquer interessado nas demonstrações contábeis. Aquele órgão destaca, em seu parecer, que o importante no relatório da administração são os comentários ou apreciação de fatores endógenos e exógenos que influenciaram as mudanças nos valores apresentados.

O CPC 26 aponta que itens relacionados aos fatores e influências determinantes do desempenho econômico financeiro, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, não estão no âmbito da norma. Contudo, a própria norma reconhece que muitas entidades o fazem fora das demonstrações contábeis no Relatório da Administração.

Esse reconhecimento está em sintonia com a necessidade de a administração levar ao usuário informações relacionadas à sua estrutura organizacional, estratégia da empresa, ambiente de operação, tecnologia usada para alcançar os resultados propostos, bem como aos fatores que impulsionaram ou dificultaram o seu desempenho. Verifica-se, nesse aspecto, a relação entre o processo de evidenciação propalado pela evolução contábil e a teoria contingencial. A primeira diz respeito à necessidade de informar aos usuários todos os fatores relevantes que afetam a empresa. A segunda está preocupada com a identificação e gestão desses fatores e seus efeitos no desempenho das organizações.

Essa relação pode ser ampliada se considerar a participação dos contadores tanto no processo de preparação das informações financeiras e divulgação bem como no estudo e gestão dos fatores relacionados à teoria contingencial. Conforme já destacado, essa participação no processo de gestão e tomada de decisão tem influência na *performance* das empresas. Estes, por sua vez, apresentarão maior empenho em mostrar a sua importância para a empresa e interessados, divulgando volume maior de informações. Assim, é de se esperar que, nos relatórios das empresas do agronegócio brasileiro, os fatores contingenciais sejam divulgados em detalhes suficientes para se compreender o ambiente e estrutura organizacional da empresa.

3. Metodologia

O presente trabalho tem o objetivo de verificar a evidenciação de fatores relacionados à Teoria da Contingência. Para isso, por meio de uma pesquisa descritiva, qualitativa e documental, analisou-se o conteúdo dos relatórios da administração das empresas do agronegócio presentes nas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), divulgadas no sítio da BM&FBOVESPA, referentes ao exercício de 2013. Os dados da pesquisa foram coletados, tendo por base um questionário previamente elaborado com alicerce nos estudos de Souza et al (2013) e *Dalcin* et al (2010). Para identificar os aspectos relacionados aos fatores contingenciais, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, destacando os aspectos divulgados pelas empresas que possam ser enquadrar na TC.

Para delimitação do setor do agronegócio, foram selecionadas as empresas classificadas pela BMF&FBOVESPA como corporações do subsetor da Agropecuária (Agricultura) e Alimentos processados (Açúcar e Alcool; Alimentos Diversos; Café; Carnes e Derivados; Laticínios). Entre as companhias da amostra, verificou-se que havia corporações *holdings* que controlavam outras empresas da amostra, como a *Cosan Limited* que domina a *Cosan S.A*, cujos relatórios continham as mesmas informações. Neste caso, essa empresa foi excluída da amostra. Já as empresas Café Solúvel Brasília, *Clarion S.A* Agroindustrial e a Laep Investimentos LTDA foram excluídas por ainda não terem apresentado os relatórios referentes ao exercício de 2013. Assim, a amostra final foi composta por 21 empresas.

A Raizen Energias S.A. é uma *join venture* da *Cosan S.A* e a *Shell*, sendo que as duas primeiras fazem parte da amostra deste estudo. No Relatório da Administração da *Cosan*, havia informações sobre os resultados e ações da Raizen. Essa parte não foi considerada como

ações administrativas da *Cosan* na análise dos resultados do artigo, pois estão contidos na análise da Raizen. Apenas ações que impactavam diretamente a *Cosan* foram relacionadas para ela.

Para a análise dos fatores pautados à TC, adaptou-se a estrutura do estudo de Souza et al (2013) e *Dalcin* et al (2010), já citado anteriormente. Os aspectos estudados estão dispostos no Quadro 1, a seguir.

Quadro 1: Fatores Contingenciais e aspectos observados no estudo.

Fatores Contingenciais	Aspectos observados
Gestão	Análise de avaliação de risco.
	Base para tomada de decisão.
	Busca de novos desafios.
	Existência de valores e crenças empresariais.
Ambiente	Apresentação das características do ambiente.
	Análise da concorrência.
	Influência da concorrência para tomada de decisão.
	Observação de novas oportunidades e desafios do ambiente para a empresa.
Estratégia	Análise de ameaças e oportunidades estratégicas.
	Tentativas de defender o nicho particular que tenha criado no ambiente.
	Postura inovadora e proativa.
	Postura competitiva.
Tecnologia	Processos usados para transformar recursos em resultados padronizados e roteirizados.
	Procura de atualização e de recursos tecnológicos.
	Substituição de sistemas rígidos por formas flexíveis.
Estrutura	Os objetivos da Organização que define a estrutura da organização.
	Análise de incertezas que impactam na estrutura da organização.

Fonte: Adaptado de Souza et al. (2013) e *Dalcin* et al. (2010)

Os Fatores Contingenciais foram relacionados de acordo com as ações das empresas apresentadas no relatório analisado. Uma mesma ação da empresa pode ter sido classificada em mais de um fator contingencial. Cabe ressaltar que foram consideradas apenas as ações divulgadas pelas empresas no Relatório da Administração. As práticas que não ofereceram explicações suficientes para entender a ação realizada não foram ponderadas para fins desta análise. Por exemplo: quanto ao fator contingencial “Estratégia - Postura inovadora e proativa”, se a empresa mencionou que é proativa, mas não evidenciou nenhuma ação que correspondesse a tal fator, esta não foi considerada.

4. Descrição e análise dos resultados

Com base nos critérios estabelecidos, foram avaliados os relatórios de todas as empresas selecionadas na amostra. O Apêndice 1 relaciona os Fatores Contingenciais que foram evidenciados pelas empresas em seus Relatórios da Administração. As ações que, na opinião dos pesquisadores, merecem destaque são apresentadas a seguir, de acordo com o fator contingencial em análise.

No diagnóstico realizado do conteúdo, verificou-se que todos os aspectos relacionados aos fatores contingenciais foram evidenciados por, pelo menos, uma empresa. No Fator Contingencial, pertinente à Gestão associada à “análise de avaliação de risco”, foram observados os seguintes aspectos: o estudo do impacto dos mercados internacionais na economia local pela empresa BRF e pela *Oderich*; avaliação em relação ao risco de preço quanto ao risco cambial pela Iguazu; evidenciação de uma matriz de riscos pela Marfrig, identificando os riscos a que a empresa está exposta; utilização de instrumentos de gestão de risco pela Minerva; e análise dos riscos referentes à volatilidade dos preços por meio de estudo de estratégias de *hedge* pela SLC.

Quanto à “base para a tomada de decisão”, poucas foram as empresas que apresentaram algum tipo de informação sobre esse aspecto. Entre elas, destaca-se a BRF que indicou ser a área de Inteligência de Mercado responsável pela coleta de informações e conhecimento que são base em tomada de decisão. Segundo a JBS, sua tomada de decisão baseia-se em “garantir o respeito a todos os seus *stakeholders*; ela adota as melhores práticas de governança corporativa”. De acordo com a Marfrig, suas decisões são fundamentadas em um modelo de gestão que avalia diversidade regional, cultural e de *portfólio*.

Quanto aos aspectos contingenciais relacionados à “Busca de novos desafios”, houve diferentes apresentações pelas empresas. Todavia, a maior parte delas relacionou desafios como a busca de novos produtos e novos mercados. A maioria das empresas evidenciou suas crenças e valores abalizados em compromissos éticos, sociais, sustentáveis e com seus clientes. Um exemplo disso pode ser observado no relatório da JBS:

“Sustentabilidade é um valor fundamental para a JBS, presente em todos os negócios e em sua cadeia de fornecedores. Busca o equilíbrio entre os três pilares da sustentabilidade – negócios economicamente viáveis, socialmente justos e ambientalmente corretos.”

Várias empresas indicaram a atuação da Responsabilidade Social em seus negócios, mas apenas aquelas que indicaram este fator como um aspecto relevante para seus valores empresariais é que foram consideradas nessa categoria contingencial.

Quanto ao Fator Contingencial, relativo ao Ambiente, as empresas destacaram um volume maior de aspectos contingenciais ligados à “Apresentação das características do ambiente”. Esses aspectos relacionavam-se, principalmente, a informações quanto à economia, consumo/demanda, produtividade e clima do ambiente.

Neste aspecto, foram consideradas as informações referidas ao ambiente em que a empresa está inserida; já o aspecto contingencial, referente à “Observação de novas oportunidades e desafios do ambiente”, englobou as que observaram, no ambiente, alguma oportunidade ou desafio para a corporação.

Alguns exemplos de evidenciação desse aspecto foram: “É importante ressaltar que em julho/13 aconteceu o primeiro embarque de suíno *in natura* ao Japão, maior mercado consumidor de carne suína no mundo, oferecendo grande potencial para nossas exportações” (BFR, 2013); “A crise na Argentina, a menor oferta de energia e o fato de 2014 ser um ano eleitoral, o que cria incertezas e reduz investimentos públicos, são as preocupações no horizonte” (Iguaçu, 2013); “Adicionalmente aproveitando-se das boas condições de exportação do Uruguai, a Marfrig *Beef* buscará maior conectividade com os outros segmentos de negócios do Grupo ampliando o fornecimento de carne a partir da América do Sul” (Marfrig, 2013).

A evidenciação dos aspectos contingenciais “Análise da Concorrência” e “Influência da concorrência para tomada de decisão”, relacionados ao fator Ambiente, foram pouco explorados pelas empresas. A BRF demonstrou alguns pontos ligados à análise dos seus concorrentes, principalmente, quanto à preferência dos consumidores e quanto à atuação no mercado regional. A *Oderich* indicou um plano de investimentos focado na redução de custos, visando à competitividade no mercado.

Observou-se o destaque de diversos aspectos relacionados com o Fator Contingencial de Estratégia pelas empresas. As análises de ameaças e oportunidades estratégicas foram diversificadas e muitas delas estavam relacionadas a estratégias da empresa, firmadas a partir de oportunidades e ameaças do ambiente.

Quanto às estratégias voltadas para “Tentativas de defender o nicho particular que tenha criado no ambiente”, alguns aspectos foram observados: voltados para defesa de um nicho regional (Biosev), baseados no bem estar dos consumidores (BRF), inovação de produtos (J. Macedo, Marfrig e JBS) e estratégias voltadas para manutenção da produtividade (SLC). Segundo a Minerva, “A revenda de produtos de terceiros continuou apresentando significativo incremento na receita bruta”. Já para a Renar Maças, a oportunidade estratégica

deu-se quando foi observado que a venda, no segundo semestre do ano, traz maior faturamento para a empresa.

A evidenciação da postura estratégica também foi analisada (“Postura inovadora e proativa” e “Postura competitiva”). A maioria das empresas mostrou, em seus Relatórios da Administração, aspectos que puderam ser classificados como uma estratégia com postura inovadora e proativa.

De acordo com *Dalcin et al (2010)*, a análise da estratégia é necessária para o estudo da alocação de recursos a fim de atender às demandas do ambiente. Assim, percebe-se a relevância de se analisarem as possibilidades estratégicas que o ambiente proporciona para que a empresa possa direcionar, de forma eficiente, seus recursos.

A evidenciação do Fator Contingencial referente à Tecnologia também foi pouco explorada pelas empresas, principalmente, quanto à exibição de “Processos usados para transformar recursos em resultados padronizados e roteirizados”. Muitas empresas apresentaram números referentes a investimentos realizados no exercício de 2013, mas poucas expuseram detalhes desses investimentos. A maioria das que evidenciou aspectos relacionados à Tecnologia expôs investimentos que buscavam a atualização de seus recursos tecnológicos já existentes, como foi apontado pela M. Dias, na qual uma parte de seus recursos foi destinada à “atualização tecnológica e ampliação de servidores na área de tecnologia da informação”.

Apenas quatro empresas demonstraram aspectos relacionados à “Substituição de sistemas rígidos por formas flexíveis. Segundo a BRF, “a operação ganhou produtividade graças à tecnologia e, desde julho de 2013, os equipamentos *smartphones* utilizados pelos vendedores passaram a ter aplicativos com melhores recursos que possibilitam maior suporte e gerenciamento das vendas”. Para a Cacique, a substituição deu-se por meio de investimentos em queimadores de gás natural que deixaram os equipamentos mais eficientes. A JBS indicou a utilização de um Sistema de Controle de Emissão de Gases e Odores e a Biosev flexibilizou sua produção, buscando investimentos para se tornar autossuficiente em energia.

Lidar com as diversidades tecnológicas ligadas à organização é essencial para a sobrevivência do negócio, segundo Souza et al. (2013). Este fator está relacionado diretamente com a estratégia da empresa. De acordo com o autor, buscar soluções padronizadas, flexíveis, com ciclo de vida longo, atualizadas e com forte apelo ao mercado, forma um ambiente ideal para a continuidade empresarial.

Quanto à Estrutura, último Fator Contingencial, observou-se que algumas empresas revelaram a definição desse item, de acordo com antigos e novos objetivos da organização. As principais modificações nas estruturas das empresas deram-se, de acordo com a evidenciação, na estrutura de gestão.

Aspectos contingenciais referentes à “Análise de incertezas que impactam na estrutura da organização” foram pouco explorados na evidenciação dos relatórios das empresas. Apenas a Biosev informou que a venda da Usina de São Carlos (unidade relacionada à empresa) poderá impactar nas suas outras unidades e, assim, modificando a organização como um todo, tendo, talvez, que investir nas unidades que mediavam a unidade de São Carlos.

Segundo Souza et al (2013), a análise de incertezas que podem impactar a estrutura é necessária em uma organização, pois solidifica as decisões da empresa por ela estar preparada para eventuais acontecimentos que é capaz de comprometer seu negócio. As empresas analisadas não divulgam, em geral, tais informações.

A tabela, a seguir, apresenta um resumo de cada aspecto destacado pela empresa, bem como a sua contribuição na evidenciação dos fatores contingenciais.

Tabela 1: Quantidade de empresas por aspecto contingencial

Fatores Contingenciais	Aspectos observados	% de empresas que evidenciaram	% de empresas que evidenciaram cada Fator
Gestão	Análise de avaliação de risco.	29%	32%
	Base para tomada de decisão	14%	
	Busca de novos desafios.	33%	
	Existência de valores e crenças empresariais.	52%	
Ambiente	Apresentação das características do ambiente.	81%	43%
	Análise da concorrência.	19%	
	Influência da concorrência para tomada de decisão.	5%	
	Observação de novas oportunidades e desafios do ambiente para a empresa.	67%	
Estratégia	Análise de ameaças e oportunidades estratégicas.	57%	37%
	Tentativas de defender o nicho particular que tenha criado no ambiente.	29%	
	Postura inovadora e proativa.	33%	
	Postura competitiva.	29%	
Tecnologia	Processos usados para transformar recursos em resultados padronizados e roteirizados.	14%	25%
	Procura de atualização e de recursos tecnológicos.	43%	
	Substituição de sistemas rígidos por formas flexíveis.	19%	

Estrutura	Os objetivos da Organização que define a estrutura da corporação.	52%	29%
	Análise de incertezas que impactam na estrutura da organização.	5%	
Média geral			32,2%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 1, pode-se verificar que o fator contingencial mais apresentado pelas empresas foi o relacionado ao ambiente, com declaração de 43% das empresas. Nesse quesito, nota-se que as companhias expõem muitas informações em relação à caracterização do ambiente, mas poucos dados sobre os aspectos concorrenciais (5%). Conforme se pode observar no apêndice, esse tópico foi exposto somente por uma empresa (*Oderich*).

Considerando que as informações publicadas se destinam a usuários externos, essa dicotomia pode prejudicar o processo de decisão do investidor. A caracterização do ambiente é importante para o usuário externo. Contudo a informação de como a concorrência influencia o processo de decisão também é um aspecto que contribui para o processo de alocação dos recursos pelo investidor.

O fator contingencial “Estrutura” também expôs certa dicotomia entre os aspectos observados. Enquanto a questão “objetivos da organização que define a estrutura da organização” foi apresentada por 52% das empresas, o aspecto “análise de incertezas que impactam na estrutura da organização” foi exposto por apenas 5% (uma empresa). Destaca-se que, no ambiente rural, são muitas as incertezas relacionadas a essa atividade. Como mostrado no referencial “fatores da natureza”, alto risco, efeitos edafoclimáticos e perecibilidade são incertezas que afetam essas atividades e que não foram evidenciados pelas empresas.

Nota-se, também, que o fator “tecnologia” foi o que recebeu a menor atenção das empresas. Na soma da exposição de todos os aspectos, esse fator teve exibição média de 25% das corporações. Além disso, os aspectos divulgados pelas empresas estão relacionados à tecnologia da informação e controle de danos ambientais. Em uma atividade responsável por gerar energia em que se discute e aplicam os conceitos da nanotecnologia e da micro aplicação de insumos, um maior volume de informações sobre esse fator contribuiria para melhor informar o usuário externo.

Com base na média geral, verifica-se que apenas 33,2% dos aspectos observados dos fatores contingenciais foram evidenciados. Esse resultado pode ser um alerta para os profissionais que atuam nesse mercado. De acordo com Arruda (2009), quanto maior o volume de informações maior será a facilidade de atrair investidores e, conseqüentemente, mais recursos para o setor ampliar o volume de produção de alimentos e energia. Por se tratar

de um setor essencial para uma nação, verifica-se que a evidenciação dos fatores contingenciais é baixa, o que pode aumentar a insegurança e diminuir a disposição do investidor em aplicar seus recursos nesse setor.

5. Considerações Finais

O presente trabalho buscou verificar a evidenciação dos principais fatores relacionados com a TC nos relatórios divulgados pelas empresas do agronegócio, listadas na BM&FBOVESPA. Para alcançar o objetivo, foram analisados os relatórios da administração presente nas demonstrações financeiras das empresas do setor no ano de 2013. No total, foram analisadas 21 empresas.

Constatou-se que, pelo menos, um dos Fatores Contingenciais reportados na literatura da TC estava presente em alguma das empresas analisadas. No entanto, os resultados obtidos indicam que a evidenciação dos fatores contingenciais nos relatórios divulgados pelas corporações do agronegócio ainda é baixa uma vez que apenas 33,2%, com base na média geral dos aspectos observados, foram revelados.

O aspecto contingencial mais evidenciado foi o pertinente ao Ambiente, sendo que 43% das empresas analisadas revelam esse fator. Verifica-se que 81% das empresas consideradas divulgam muitas informações relacionadas à caracterização do ambiente e apenas 5% fornecem poucos dados sobre os aspectos concorrenciais.

Embora esse setor seja caracterizado por sua produção de *commodities*, a divulgação de informações da concorrência, até mesmo a sua inexistência, auxilia o investidor à tomada de decisão. Outro fator que pode motivar a pouca divulgação dos aspectos relacionados à concorrência é a questão de as empresas da amostra figurarem entre os maiores *players* do setor, fato que pode diminuir a preocupação das mesmas, levando à baixa evidenciação. No entanto essa característica merece análises mais aprofundadas que excedem o escopo da presente pesquisa.

O Fator Contingencial com menor índice de evidenciação foi o relacionado à Tecnologia, sendo que esse fator teve exibição média, apresentada por apenas 25% das empresas analisadas. Observa-se que os aspectos divulgados pelas empresas estão ligados à tecnologia da informação e controle de danos ambientais.

Por se tratar de um setor que, nos últimos tempos, tem se deparado com fortes avanços tecnológicos, tais como os biocombustíveis, nanotecnologia, mudanças genéticas, entre

outros, a baixa divulgação dos aspectos relacionados à tecnologia pode aumentar a incerteza dos investidores sobre o posicionamento das empresas nesse quesito. Este fator está diretamente relacionado com a estratégia competitiva que essas empresas estão adotando dentro do setor. A baixa evidência desses aspectos pode sinalizar aos investidores que os avanços tecnológicos ainda não sensibilizam os gestores das empresas do setor, podendo isso levar, no futuro, à necessidade de maior consumo de recursos para acompanhar a evolução, prejudicando o retorno sobre os investimentos.

No contexto geral, os aspectos ligados à “Apresentação das características do ambiente” e “Observação de novas oportunidades e desafios do ambiente” foram muito evidenciados nos relatórios das empresas analisadas. Já as ações que referenciassem a “Análise de incertezas que impactam na estrutura da organização” e a “Influência da concorrência para tomada de decisão” foram pouco expostas.

Os resultados obtidos demonstram que as empresas, apesar dos indicativos de gestão sofisticada, tendo em vista que algumas delas possuem operações em diversos países e elevado volume de operações, ainda fornecem, de forma incipiente, a divulgação dos fatores contingenciais destacados pela TC nos relatórios da administração. Essa situação dificulta a análise dos usuários externos da informação contábil, uma vez que pode omitir ou negligenciar fatores indispensáveis para o processo de tomada de decisão destes usuários.

É necessário destacar que a ausência da evidência não implica que a empresa não analise tal fator contingencial; apenas que ela não apresentou tal fator em seus relatórios. A pesquisa não pretendeu verificar se a empresa opera analisando os Fatores Contingenciais, mas, sim, se elas evidenciam tais fatores. Outro aspecto relevante a informar é que o trabalho não pretendeu analisar a qualidade das informações evidenciadas e, sim, constatar a evidência de ações que pudessem ser relacionadas com a TC e seus fatores.

Uma limitação e uma delimitação do trabalho devem ser observadas. A limitação está no fato da subjetividade da análise. Os aspectos contingenciais foram verificados nos relatórios da empresa por meio da observação dos autores o que pode caracterizar viés de análise. A delimitação refere-se à análise apenas do Relatório da Administração da empresa e das informações apresentadas nas notas explicativas às demonstrações financeiras. A análise de outros relatórios poderia ser utilizada para melhorar o alcance dos objetivos.

Quanto à delimitação indicada, é possível apresentar uma sugestão para estudos futuros, que seria a análise de outros relatórios quanto à verificação da evidência de fatores

relacionados à TC. Outros setores, além do Agronegócio, também poderiam ser explorados e comparados.

6. Referências

ABERNETHY, M. A.; BOUWENS, J. Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus*, v. 41, n. 3, out. 2005.

ARRUDA, B. B. H. Evidenciação de elementos do capital intelectual nos Relatórios da Administração de companhias brasileiras pertencentes ao nível 2 de Governança Corporativa. *Reflexão Contábil*, v. 28, n. 3, p. 69-80, set./dez. 2009.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 7-8, p. 836-863, 2008.

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

CAMACHO, R. R. *Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Inter organizacionais na Cadeia de Valores de Hospitais Privados no Brasil: uma abordagem à luz da TC*. 2010. 216 f. Tese (doutorado)- Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Performance measurement and reward systems, trust, and strategic change. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, n. 1, p. 117-143, dez. 2003.

CHRISTENSEN, J. A.; DEMSKI, J. S. *Accounting theory: an information content perspective*. Boston: McGraw-Hill, 2003.

CHRISTENSEN, P. O.; FELTHAM, G. A. *Economics of accounting: Volume I – Information in markets*. Boston: Kluwer Academic publishers, 2003.

CVM. Consulta ao Parecer de Orientação CVM nº 15/1987. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>> Acesso em 23/06/2013.

DALCIN; OLIVEIRA, S. V.; TROIAN, A.; LUCENA, L. P. O processo de tomada de decisão e a TC no setor agrícola: um estudo de caso para o município de Boa Vista das Missões (RS). In: ENCONTRO DE ECONOMIA GAÚCHA, n. 5, 2010, Porto Alegre. *Anais...*Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2010.

DENKER, U.; SCHWARTZ, S.; WARD, C.; YOUNG, R. Voluntary disclosure in a bargaining setting: a research note. *Management Accounting Research*, v. 25, n. 3, p. 223-229, 2014.

DONALDSON, L. *The contingency theory of organizations*. SAGE, 2001. Reimpressão.

GERDIN, J. Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 30, n. 2, p. 99-126, fev. 2005.

GERDIN, J.; GREVE, J. Forms of contingency fit in management accounting research – A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, p. 303–326. abr./mai. 2004.

HU, H.; ISLAM, J. A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African Journal of Business Management*. v. 6, n. 15, p. 5159-5164, abr. 2012.

LIMA, I. G.; PETLIORINI, E.; RICCIO, E. L. Evidenciação contábil: um estudo acerca da conformidade da evidenciação nas empresas de transporte aéreo. *Revista Eletrônica Gestão em Foco*, v. 4, set. 2011. Disponível em: <http://www.unifia.edu.br/projetorevista/edicoesanteriores/Setembro11/artigos/gestao/gestao20112/tranp_aereo.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2014.

MORGAN, G. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 2007.

MILES, R. W.; SNOW, C. C. *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw Hill, 1978.

OLIVER, L. Accountants as business partners. *Management Accounting*, v. 72, p. 40–42, 1991.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

PONTE, V. M. R.; MOURA, H.; OLIVEIRA, M. C.; CARMO, R. C. A. Análise das práticas de evidenciação de informações obrigatórias, não-obrigatórias e avançadas nas demonstrações contábeis das sociedades anônimas no Brasil: um estudo comparativo dos exercícios de 2002 e 2005. *Revista de Contabilidade Financeira*, v. 18, n. 45, p. 50-62, set./dez. 2007.

RECH, I. J. *Formação do valor justo dos Ativos Biológicos sem mercado ativo: uma análise baseada no valor presente*. 2011, 180f. Tese (doutorado) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

ROWE, C.; BIRNBERG, J. G.; SHIELDS, M. D. Effects of organizational process change on responsibility accounting and manager's revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 2-3, p. 164-198, fev./abr. 2008.

SOARES, J. C. V. A cadeia produtiva brasileira do leite e efeitos de alterações na conjuntura ambiental e institucional: possíveis correlações à luz da TC estrutural. In: SEMEAD. n. 12, 2009, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2009.

SOARES, J. C. V.; SILVEIRA, V. C. P. Efeitos de alterações na conjuntura ambiental e institucional sobre a cadeia produtiva brasileira do leite: análises à luz da TC estrutural. *Revista em Agronegócios e Meio Ambiente*, v. 4, n. 1, p. 79-98, jan./abr. 2011.

SOUZA, A. C. A. A.; MOURA, A. A. F.; CABRAL, A. C. A.; SANTOS, S. M. A TC e suas implicações para a estratégia em empresas inovadoras incubadas. In: ENEGEP. n. 33, 2013, Salvador. *Anais...* Salvador, 2013.

WOOLDRIDGE, B.; FLOYD, S. W. The strategy process, middle management involvement and organizational performance. *Strategic Management Journal*, v. 11, n. 3, p. 231–241, mar./abr. 1990.

APÊNDICE 1

Fatores Contingenciais evidenciados pelas empresas:

Fatores Conting.	Aspectos observados	Renar	SLC	V-agro	Biosev	Cosan	Raizen	S Marinho	Oderich	J. Macedo	Josapar	M. Dias	Tereos	Cacique	Iguaçu	BRF	Excelsior	JBS	Marfrig	Minerva	Minupar	Vigor	TOTAL
Gestão	Análise de avaliação de risco.	-	X	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	X	X	-	-	X	X	-	-	6
	Base para tomada de decisão	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	X	X	-	-	-	3
	Busca de novos desafios.	X	-	-	-	-	-	-	X	-	-	X	-	X	X	X	-	-	X	-	-	-	7
	Existência de valores e crenças empresariais.	-	X	-	-	X	-	X	-	X	-	X	X	X	X	X	-	X	X	-	-	-	11
Ambiente	Apresentação das características do ambiente.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	-	X	X	X	-	X	X	X	-	X	17
	Análise da concorrência.	-	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	X	-	X	-	-	-	-	-	-	4
	Influência da concorrência para tomada de decisão.	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
	Observação de novas oportunidades e desafios do ambiente para a empresa.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	X	-	X	X	-	-	X	X	-	-	14
Estratégia	Análise de ameaças e oportunidades estratégicas.	X	X	-	X	X	-	-	-	-	X	X	X	X	-	X	-	X	X	X	-	-	12
	Tentativas de defender o nicho particular que tenha criado no ambiente.	-	X	-	X	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	X	-	X	X	-	-	-	6
	Postura inovadora e proativa.	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	X	X	-	-	X	-	X	X	-	-	X	7
	Postura competitiva.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	-	X	-	X	-	-	-	X	6
Tecnologia	Processos usados para transformar recursos em resultados padronizados e roteirizados.	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	X	-	-	-	-	3
	Procura de atualização e de recursos tecnológicos.	-	-	X	X	-	-	X	X	-	X	X	-	X	-	X	-	X	-	-	-	-	9
	Substituição de sistemas rígidos por formas flexíveis.	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	X	-	X	-	-	-	-	4
Estrutura	Os objetivos da Organização que define a estrutura da organização.	X	-	X	X	X	-	X	-	X	-	X	-	X	-	X	-	-	X	-	X	-	11
	Análise de incertezas que impactam na estrutura da organização.	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
TOTAL		5	7	4	9	5	3	5	6	6	2	8	5	9	5	15	0	10	10	4	1	3	122

Fonte: Dados da pesquisa