



XVIII Congresso Internacional de Custos
XXX Congresso Brasileiro de Custos

15 a 17 de novembro de 2023
Natal / RN / Brasil



RELAÇÃO ENTRE ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DESEMPENHO: mito ou realidade em empresas do agronegócio brasileiras?

Caroline Maria da Silva (UFMS) - caroline.maria.silva@outlook.com

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo (UFMS) - marciabortolucci@gmail.com

Matheus Wemerson Gomes Pereira (UFMS) - matheuswgp@yahoo.com.br

Katia Abbas (UEM) - katia_abbas@yahoo.com.br

Resumo:

O estudo tem como objetivo testar empiricamente a sequência dos estágios de evolução da contabilidade gerencial e sua relação com o desempenho nas principais empresas do agronegócio. Foram coletados dados quantitativos e descritivos através de um questionário respondido por 165 grandes empresas do setor. A análise utilizou estatística descritiva e o método Multinomial Logit (MNL). Os resultados confirmam que existe uma sequência nos estágios de evolução da contabilidade gerencial, conforme previsto pela teoria. Embora a maioria das empresas esteja no quarto estágio evolutivo, aquelas no segundo estágio apresentaram os melhores desempenhos. Isso destaca que, apesar do bom desempenho geral do setor, as empresas em estágios mais avançados não se destacaram. Práticas como Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento, associadas ao segundo estágio, foram mais comuns nas empresas de melhor desempenho. O estudo empiricamente testa a evolução dos estágios da contabilidade gerencial nas empresas do agronegócio no Brasil, destacando fatores distintivos de desempenho e as particularidades entre os estágios evolutivos. Além disso, identifica práticas de contabilidade gerencial relacionadas a um melhor desempenho no setor.

Palavras-chave: *Estágios Evolutivos, Práticas de Contabilidade Gerencial, Agronegócio.*

Área temática: *Sistemas de controle gerencial e custos*

RELAÇÃO ENTRE ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DESEMPENHO: mito ou realidade em empresas do agronegócio brasileiras?

RESUMO

O estudo tem como objetivo testar empiricamente a sequência dos estágios de evolução da contabilidade gerencial e sua relação com o desempenho nas principais empresas do agronegócio. Foram coletados dados quantitativos e descritivos através de um questionário respondido por 165 grandes empresas do setor. A análise utilizou estatística descritiva e o método *Multinomial Logit* (MNL). Os resultados confirmam que existe uma sequência nos estágios de evolução da contabilidade gerencial, conforme previsto pela teoria. Embora a maioria das empresas esteja no quarto estágio evolutivo, aquelas no segundo estágio apresentaram os melhores desempenhos. Isso destaca que, apesar do bom desempenho geral do setor, as empresas em estágios mais avançados não se destacaram. Práticas como Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento, associadas ao segundo estágio, foram mais comuns nas empresas de melhor desempenho. O estudo empiricamente testa a evolução dos estágios da contabilidade gerencial nas empresas do agronegócio no Brasil, destacando fatores distintivos de desempenho e as particularidades entre os estágios evolutivos. Além disso, identifica práticas de contabilidade gerencial relacionadas a um melhor desempenho no setor.

Palavras-chave: Estágios Evolutivos. Práticas de Contabilidade Gerencial. Agronegócio.

Área Temática: Sistemas de controle gerencial e custos.

1 INTRODUÇÃO

A evolução da Contabilidade Gerencial ao longo do tempo demandou adaptações aos modelos de gestão para fornecer informações relevantes (Macohon & Beuren, 2016). Seu propósito é oferecer ferramentas que efetivamente alcancem metas gerenciais e otimizem o uso de recursos organizacionais (Anthony & Govindarajan, 2008; Rodrigues & Milan, 2017). Dada sua influência na tomada de decisões e no desempenho organizacional, as práticas de Contabilidade Gerencial visam melhorar a utilização dos recursos e guiar atividades como formação de preços e investimentos (Ahrens, 2018; Russo & Guerreiro, 2017; Souza, Espejo & Queiroz, 2020).

Dado o papel fundamental da Contabilidade Gerencial, essa pesquisa se concentra em analisar sua aplicação no setor do agronegócio, crucial para a economia brasileira. O setor agrícola tem alcançado recordes de PIB de forma contínua (CEPEA, 2022). Nesse contexto, a questão central da pesquisa é: Os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial nas maiores empresas do agronegócio no Brasil contribuem para um melhor desempenho contábil? Para investigar isso, o estudo examina práticas adotadas, estágios evolutivos, desempenho das empresas e a relação entre esses estágios e o desempenho.

Estudos como os de Sulaiman et al. (2004), Soutes (2008), Andrade et al. (2009), Gonzaga et al. (2010), Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e Barreto (2019) desenvolveram pesquisas sobre PCGs relacionando-se a organizações de diversos setores econômicos, esta pesquisa se distingue ao focar o agronegócio, setor competitivo internacionalmente (CEPEA, 2022). A intenção é entender se empresas em estágios evolutivos mais avançados em termos de PCGs se destacam em desempenho, contribuindo com informações relevantes para a gestão do setor e testando empiricamente a sequência teórica dos estágios evolutivos.

2 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: TEORIA E ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE O TEMA

Devido às transformações no ambiente organizacional, a Contabilidade Gerencial (CG) teve que evoluir para atender às novas demandas, incorporando práticas mais precisas, informações atualizadas e mudanças nos sistemas operacionais para melhorar a tomada de decisões (Grande & Beuren, 2011). Em 1988, o Institute of Management Accountants (IMA) lançou o relatório "International Accounting Management Practice 1" (IMAP 1), representando uma mudança gradual e significativa nos processos de gestão das empresas (Isidoro et al., 2012).

As Práticas de Contabilidade Gerencial (PCGs) podem ser agrupadas em tradicionais e contemporâneas, diferenciando-se pela abrangência e natureza das informações utilizadas ao longo do tempo. As práticas tradicionais concentram-se em informações financeiras para controle operacional, enquanto as contemporâneas incorporam informações financeiras e não financeiras visando melhorar o desempenho e o valor organizacional (Ittner & Larcker, 1995; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Bortoluzzi, 2018). Nos estágios 3 e 4, a CG é vista como um sistema completo de gerenciamento, onde o fornecimento de informações é combinado com a gestão de recursos e valor (Abdel-kader & Luther, 2006; Klein & Almeida, 2014; Bortoluzzi, 2018; Barreto, 2019).

Estudos anteriores encontraram correlações positivas entre a adoção de práticas de CG e melhorias no desempenho (Mizumoto et al., 2010; Raifur, 2013; Maziriri & Mapuranga, 2017; Peake & Marshall, 2017; Souza, Espejo & Queiroz, 2020). Algumas pesquisas indicaram que empresas adotando práticas de estágios mais avançados têm desempenho superior (Reis & Teixeira, 2013; Soutes & Guerreiro, 2007).

No entanto, a relação entre práticas e desempenho varia entre empresas, setores e países (Ittner & Larcker, 1995; Guerra, 2007). Alguns autores argumentam que o desempenho não é apenas influenciado pelas práticas, mas também por outros processos organizacionais (Garg et al., 2004). Há também barreiras externas que podem afetar os resultados (Guerreiro & Soutes, 2013; Morais, Coelho & Holanda, 2014).

Na pesquisa recente no setor do agronegócio, foram abordados diversos aspectos relacionados à Contabilidade Gerencial (CG) e suas práticas. Estudos examinaram métodos de custeio (Becker et al., 2020; Nass et al., 2020; Stasova, 2020; Viana et al., 2020; Zanin et al., 2020), evidenciando o papel da CG no suporte à gestão e à obtenção de melhores resultados (Gutsalenko et al., 2020; Zdyrko et al., 2020; Kryszak et al., 2021; Ilban et al., 2021; Panatto et al., 2021; Prochnow et al., 2021). Também se observou o uso de dados biofísicos em conjunto com informações contábeis para a tomada de decisões (Tingey-Holyoak et al., 2021) e a comunicação contábil na relação fornecedor-comprador entre produtores e supermercados (Koch &

Gasparetto, 2021). Além disso, a influência cultural, política e econômica da CG em um contexto rural no Egito foi investigada (Diab, 2021).

Diversos campos empíricos foram abordados, incluindo comunidades agrícolas de subsistência (Diab, 2021), cooperativas agroindustriais (Prochnow et al., 2021), pequenas empresas familiares (Stasova, 2020; Tingey-Holyoak et al., 2021), fazendas produtoras de leite (Gottlieb et al., 2021; Ilban et al., 2021) e diferentes tipos de cultivos como tabaco (Becker et al., 2020) e batata (Tingey-Holyoak et al., 2021). Novos campos de pesquisa emergiram, abordando avicultura (Viana et al., 2020; Zanin et al., 2020; Panatto et al., 2021), piscicultura (Nass et al., 2020; Zdyrko et al., 2020), produção de frutas e hortaliças (Koch & Gasparetto, 2021) e indústria vinícola (Gutsalenko et al., 2020).

Uma das principais lacunas identificadas é a necessidade de identificar adaptações específicas das práticas de CG para o agronegócio e como implementá-las. Apesar do reconhecido potencial competitivo das práticas mais modernas, constatou-se uma predominância das práticas tradicionais (Queiroz & Espejo, 2021).

Dado o cenário, considerando a falta de uma relação definitiva entre práticas e desempenho, especialmente no agronegócio, as seguintes hipóteses são propostas:

H1: Existe uma sequência lógica entre os estágios evolutivos das práticas de Contabilidade Gerencial.

H2: Há uma relação positiva entre estágios evolutivos mais avançados e o desempenho das empresas no setor do agronegócio.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De caráter quantitativo e descritivo, a pesquisa possui como população-alvo as empresas do setor do agronegócio no Brasil. As organizações foram classificadas pela Revista Exame (2021) como as 400 maiores e melhores no setor em 2020, divididas entre os segmentos conforme a Tabela 1.

Tabela 1

Quantitativo das empresas por segmento

Segmento	Quantidade de empresas (população)
Açúcar e álcool	72
Aubos, defensivos e sementes	51
Algodão e grãos	52
Aves e suínos	32
Café	16
Carne bovina, leite e derivados	27
Couro e têxtil	16
Madeira e celulose	27
Máquinas e equipamentos	21
Óleos, farinhas e conservas	39
Outros e diversos	47
Total	400

Fonte: elaborado pelos autores

A amostra foi determinada com base em um erro aceitável de 5%, resultando em um mínimo de 163 elementos (Barbetta et al., 2004, p. 193). A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário online na plataforma Google Forms, utilizando

uma abordagem de survey (Babbie, 1999), resultando em 165 respostas válidas entre 22 de novembro de 2022 a 29 de novembro de 2022.

O questionário foi adaptado a partir de instrumentos de pesquisa previamente utilizados por outros estudos (Imlau, 2015; Barreto, 2019). Ele foi dividido em quatro blocos: o primeiro abordou características da empresa, o segundo tratou das informações do profissional respondente, o terceiro continha questões sobre as práticas de contabilidade gerencial adotadas em diferentes estágios evolutivos, e o quarto explorou o desempenho percebido, comparando o primeiro semestre de 2022 com o mesmo período de 2021.

As respostas coletadas foram analisadas usando estatística descritiva e o método Multinomial Logit (MNL). Além da estatística descritiva, os resultados obtidos por meio do método de máxima verossimilhança também foram apresentados, seguindo abordagens semelhantes a estudos anteriores (Pereira, Teixeira e Lima, 2010). Modelos de análise, baseados em Johnston e Dinardo (2001) e Greene (2003), foram desenvolvidos de forma semelhante ao estudo de Pereira, Teixeira e Lima (2010), que abordava tecnologia pós-colheita na cafeicultura.

Na análise estatística descritiva, as medianas das respostas atribuídas a cada uma das 25 práticas de contabilidade gerencial no questionário foram consideradas. Para os modelos estimados pelo método MNL, a ênfase foi dada à análise dos efeitos marginais.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Caracterização das Empresas da Amostra e do Perfil do Profissional Responsável pela Elaboração de Informações de Contabilidade Gerencial

A amostra do estudo é predominantemente composta por organizações da região Sudeste do país, representando 47,88% do total. Essas organizações operam em diversos setores, sendo os principais ramos de atividade o algodão e grãos (15,15%), açúcar e álcool (13,94%), óleos, farinhas e conservas (9,70%), e aves e suínos (9,09%), totalizando 47,88% das respostas. A maioria das empresas (20%) possui um tempo de atuação de 51 a 60 anos, ou seja, foram fundadas a partir de 1971. Além disso, a grande maioria (96,97%) possui um departamento ou área responsável pelas informações de contabilidade gerencial.

No que diz respeito ao perfil dos respondentes, pouco mais da metade (51%) é do gênero masculino, com idades na faixa de 31 a 40 anos (52%), formação de nível superior (52%), e ocupam cargos de analistas (45%) e gerentes (27%) dentro dessas organizações. Quanto ao período de atuação desses profissionais em suas funções nas empresas investigadas, a maioria (19%) atua entre 7 e 10 anos. Em organizações diferentes, a maior parte (23%) possui experiência de 0 a 1 ano na função.

4.2 Estágios Evolutivos de Contabilidade Gerencial nas Empresas do Agronegócio

Com o intuito de investigar os estágios evolutivos em que as empresas analisadas do setor do agronegócio estão inseridas, identificou-se as PCGs adotadas e com isso, seus respectivos estágios. A figura 1 indica a árvore de decisão para adoção de práticas de contabilidade gerencial e, conseqüentemente caracterização do estágio evolutivo, conforme IFAC (1998).

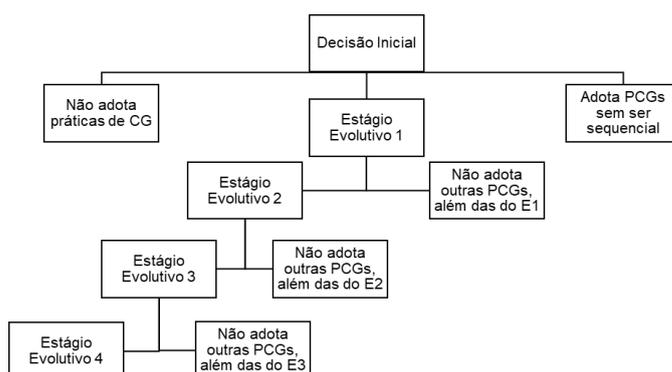


Figura 1. Árvore de decisão para adoção de PCGs e caracterização dos Estágios Evolutivos
Fonte: elaborado pelos autores.

Com base na Figura 1, a partir da decisão inicial, considera-se que uma empresa será categorizada no Estágio Evolutivo 1 se adotar pelo menos duas das três práticas de contabilidade gerencial disponíveis. Se não adotar essas práticas, será classificada como parte do grupo aleatório, indicando a possível utilização de práticas não sequenciais. Além disso, as empresas que utilizarem no mínimo cinco das nove práticas disponíveis serão consideradas tanto no Estágio Evolutivo 1 quanto no Estágio 2. Similarmente, se utilizarem pelo menos seis das dez práticas, estarão nos Estágios Evolutivos 2 e 3. Finalmente, as empresas que adotarem pelo menos duas das três práticas disponíveis também serão incluídas no Estágio Evolutivo 4, caso contrário, permanecerão no Estágio 3.

A análise resultante dessa classificação revela que apenas 1% das empresas estão classificadas no Estágio Evolutivo 1, 2% no Estágio Evolutivo 2, 6% no Estágio Evolutivo 3 e 77% no Estágio Evolutivo 4. Isso pode ser explicado pelo tamanho das empresas em estudo. Conforme observado por Barreto (2019), empresas de médio e grande porte no setor agroindustrial tendem a adotar práticas de terceiro e quarto estágio, possivelmente associadas ao seu porte. No entanto, algumas empresas utilizam práticas não sequenciais e não se enquadram em nenhum estágio específico (14%).

4.3 Práticas de CG adotadas nas Empresas do Agronegócio

4.3.1 Percepção do uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial

A Tabela 2 apresenta a percepção dos respondentes acerca da adoção de cada uma das práticas do primeiro e segundo estágio nas organizações da amostra.

No que diz respeito às práticas de contabilidade gerencial do primeiro estágio, a adoção mais significativa é do método de Custeio por Absorção. Notavelmente, a adoção do Custeio Variável é menor do que o Custeio por Absorção, o que contrasta com pesquisas anteriores, como as de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Teixeira et al. (2011), Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e Barreto (2019). Por outro lado, a adoção do Custo Padrão é ainda menor do que as outras duas práticas mencionadas acima, alinhando-se com pesquisas anteriores, como as de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Teixeira et al. (2011), Isidoro et al. (2012), Reis e Teixeira (2013) e Imlau (2015). Barreto (2019) também destacou que o Custeio por Absorção é o método de custeio mais prevalente em grandes agroindústrias. A

literatura sugere várias razões para essa tendência, como sua antiguidade e aceitação fiscal (Martins & Miranda, 2020).

Tabela 2

Práticas de contabilidade gerencial de primeiro e segundo estágio

ESTÁGIO	PRÁTICAS	MEDIANA					
		Aleatório	E1	E2	E3	E4	Geral
Práticas do 1º Estágio	Custeio Variável	3,0	5,0	5,0	3,5	4,0	4,0
	Custeio por Absorção	4,0	5,0	5,0	4,5	5,0	5,0
	Custo Padrão	4,0	2,0	4,5	4,0	4,0	4,0
Práticas do 2º Estágio	Análise de Lucratividade do Produto	4,0	2,0	5,0	4,5	5,0	5,0
	Ponto de Equilíbrio	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
	Margem de Contribuição	5,0	3,0	5,0	4,5	5,0	5,0
	Fluxo de Caixa	4,0	2,0	5,0	5,0	5,0	5,0
	Orçamento	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
	Análise de Lucratividade do Cliente	4,0	1,0	5,0	4,0	4,0	4,0
	Preço de Transferência	2,0	1,0	4,5	4,0	4,0	4,0
	Orçamento de Capital	4,0	2,0	1,0	4,0	5,0	4,0
	Moeda Constante	3,0	4,0	4,0	5,0	5,0	4,0

Fonte: elaborado pelos autores

Em relação às práticas de contabilidade gerencial do segundo estágio, as mais amplamente adotadas incluem Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento. As descobertas sobre a adoção do Ponto de Equilíbrio, Orçamento e Fluxo de Caixa estão alinhadas com a pesquisa de Barreto (2019). A prevalência da Análise de Lucratividade do Produto em relação à Análise de Lucratividade do Cliente também foi constatada por outros estudos, como Abdel-Kader e Luther (2006), Pavlatos e Paggios (2009) e Imlau (2015). Além disso, o Ponto de Equilíbrio tem uma adoção mais alta do que a Margem de Contribuição, corroborando com Braga, Braga e Souza (2010), Imlau (2015) e Barreto (2019), mas contrastando com Souza, Lisboa e Rocha (2003). A Moeda Constante também é adotada consideravelmente, semelhante a Reis e Teixeira (2013), embora divergindo de Imlau (2015) e Barreto (2019). No entanto, práticas com menor adoção incluem o Orçamento de Capital, corroborando com Imlau (2015), e o Preço de Transferência, concordando com Imlau (2015) e Barreto (2019).

Imlau (2015) também constatou que práticas como Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento são mais adotadas à medida que o porte da organização aumenta. Barreto (2019) observou um padrão semelhante nas práticas de Análise de Lucratividade do Produto e Ponto de Equilíbrio.

4.3.2 Percepção do uso de práticas modernas de contabilidade gerencial

A Tabela 3 apresenta a percepção dos respondentes acerca da adoção de cada uma das práticas do terceiro e quarto estágio nas organizações da amostra.

Tabela 3

Práticas de contabilidade gerencial de terceiro e quarto estágio

ESTÁGIO	PRÁTICAS	MEDIANA					
		Aleatório	E1	E2	E3	E4	Geral
Práticas do 3º Estágio	Planejamento Estratégico (Elabora)	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
	Planejamento Estratégico (Implementa)	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
	Benchmarking	4,0	3,0	5,0	4,0	4,0	4,0
	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,0	3,0	2,5	4,5	4,0	4,0
	Custos da Qualidade	4,0	2,0	5,0	5,0	5,0	5,0
	ABM (Gestão Baseada em Atividades)	4,0	3,0	1,0	4,0	4,0	4,0
	Teoria das Restrições	3,0	1,0	1,0	4,0	4,0	4,0
	Custo Meta	3,0	1,0	1,0	4,0	4,0	4,0
	Kaizen	4,0	5,0	1,0	4,0	4,0	4,0
	Just in Time	4,0	3,0	1,0	5,0	5,0	5,0
Práticas do 4º Estágio	Simulações	4,0	2,0	5,0	3,0	5,0	5,0
	Balanced Scorecard	4,0	1,0	1,0	3,0	4,0	4,0
	Economic Value Added (EVA)	3,0	5,0	1,0	3,0	4,0	4,0

Fonte: elaborado pelos autores

No contexto das práticas de terceiro estágio, as mais amplamente adotadas incluem Planejamento Estratégico, Custos da Qualidade e Just in Time. O destaque vai para o Planejamento Estratégico, que é a prática mais adotada, em linha com descobertas anteriores de Morgan e Benedicto (2009), Gonzaga et al. (2010), Teixeira et al. (2011), Imlau (2015) e Barreto (2019). Custos da Qualidade e Benchmarking também têm níveis consideráveis de adoção, similar a Imlau (2015) e Barreto (2019). O Just in Time também se destaca, em concordância com Isidoro et al. (2012). Surpreendentemente, o Custo Meta é uma prática notável, divergindo de Imlau (2015) e concordando com Barreto (2019). Por outro lado, as práticas com menor adoção são Gestão Baseada em Atividades (ABM), Kaizen, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Teoria das Restrições. Os resultados para ABM e Teoria das Restrições corroboram com Imlau (2015) e Barreto (2019). Além disso, o ABC, em comparação ao Custeio por Absorção, apresenta menor adoção, como evidenciado em pesquisas de Joshi (2001), Abdel-Kader e Luther (2006), Pavlatos e Paggios (2009), Careno et al. (2011), Abdel e MacLellan (2011). O Kaizen também registra baixos níveis de adoção, refletindo descobertas anteriores (Imlau, 2015).

No que concerne às práticas de quarto estágio, a mais adotada é Simulações, em consonância com Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e Barreto (2019). O Balanced Scorecard também se destaca, apesar de ter sido pouco adotado no estudo de Imlau (2015), mostrou um índice significativo em grandes empresas. Por outro lado, a prática de Economic Value Added (EVA) apresenta a menor adoção, o

que também foi observado em pesquisas como Pavlatos e Paggios (2009), Ilias, Razak e Yasoa (2010), Joshi et al. (2011) e Yalcin (2012). Imlau (2015) e Barreto (2019) também constataram que Simulações são mais adotadas por empresas de médio a grande porte, alinhando-se com os resultados deste estudo.

4.4 Modelo Logit Estágios Evolutivos De CG X Desempenho nas Empresas do Agronegócio

4.4.1 Teste da razão de verossimilhança para adoção sequencial

A Tabela 4 apresenta o teste da razão de verossimilhança, em que se realiza o teste da hipótese de a adoção dos estágios evolutivos empregados nas organizações do agronegócio ser sequencial.

Tabela 4

Teste da razão de verossimilhança para adoção sequencial

<i>Log L</i> *= -85,54	<i>Qui</i> ² =11,34
<i>Log L</i> **= -115,76	<i>Para o Qui</i> ² <i>M</i> =3 restrições e ao nível de 1%
<i>LR</i> = 92,01	<i>LR</i> > <i>Qui</i> ² <i>Rejeita Ho</i> ao nível de 1% de significância

Fonte: elaborado pelos autores.

O resultado do teste rejeitou a hipótese de igualdade entre os modelos, ou seja, constata-se que não se pode rejeitar a Hipótese 1, ou seja, indica que a adoção dos estágios é realizada de forma sequencial. Desta forma, para adotar práticas do estágio quatro, as empresas necessitam anteriormente, utilizar também práticas do terceiro, segundo e primeiro estágio. Há um sequenciamento entre os estágios evolutivos.

4.4.2 Efeitos marginais e probabilidades da adoção de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio

A Tabela 5 apresenta os efeitos marginais e probabilidades da adoção de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio.

Tabela 5

Efeitos marginais e probabilidades da adoção de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio

Variáveis Explicativas	Aleatório	E1	E2	E3	E4
Região	-0,0864* (0,03241)	7,12E-24 ^{ns}	-0,012 ^{ns} (0,01101)	0,006 ^{ns} (0,01612)	0,093* (0,0357)
Segmento	-0,0135*** (0,00782)	0	-0,002 ^{ns} (0,00285)	0,002 ^{ns} (0,00583)	0,014 ^{ns} (0,00964)
Idade	-0,0013 ^{ns} (0,00089)	0	0,000 ^{ns} (0,00021)	0,000 ^{ns} (0,00064)	0,002 ^{ns} (0,00106)

Setor de CG	0,0863** (0,02848)	-7.63e-30 ^{ns}	-0,066 ^{ns} (0,11258)	-0,269 ^{ns} (0,16852)	0,249 ^{ns} (0,16593)
Probabilidade	0,1143	2,83E-30	0,015	0,061	0,809

Fonte: elaborado pelos autores

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

^{ns} não-significativo

Ao analisar os efeitos marginais significativos, é notável que a mudança na região da empresa resulta em uma diminuição de 8,64 pontos percentuais na probabilidade de não estar em nenhum estágio evolutivo. Para a adoção do quarto estágio evolutivo, uma mudança na região aumenta essa probabilidade em 9,31 pontos percentuais. Similarmente, uma alteração no segmento reduz em 1,35 pontos percentuais essa probabilidade. Se a empresa possui um departamento de Contabilidade Gerencial (CG) definido, isso aumenta a chance de não estar classificada em nenhum dos quatro estágios evolutivos em 8,62 pontos percentuais. A probabilidade de adoção do último estágio é de 80,92%.

A análise dos resultados apresentados na Tabela 5 indica que a variável "Região" tem a maior influência na adoção dos quatro estágios evolutivos nessas empresas, especialmente para o quarto estágio. Isso pode ser explicado pelo fato de que, dependendo da localização da organização, pode haver maior exposição e acesso dos gestores ao potencial das práticas de Contabilidade Gerencial, especialmente aquelas consideradas mais avançadas. A mudança no segmento também pode impactar a adoção dos estágios, embora em menor grau que a região. Cada segmento provavelmente apresenta necessidades gerenciais distintas, levando os gestores a adotar práticas de diferentes estágios para atender a essas demandas. No caso da existência de um departamento de CG definido, os resultados sugerem que essa configuração não promove uma adoção sequencial dos estágios. A expertise da equipe de CG acelera o aprendizado organizacional, levando a empresa a adotar práticas de estágios mais avançados sem seguir necessariamente uma sequência.

4.4.3 Efeitos marginais e probabilidades do desempenho percebido superior de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio

A Tabela 6 apresenta os efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nas vendas em empresas brasileiras do agronegócio.

Tabela 6

Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nas vendas em empresas brasileiras do agronegócio

Variáveis Explicativas	D1=1	D1=2	D1=3	D1=4	D1=5
E1	0,000 ^{ns}	-0,005 ^{ns} (0,00729)	-0,073 ^{ns} (0,08711)	-0,061 ^{ns} (0,04979)	0,138 ^{ns} (0,14079)
E2	0,000 ^{ns}	-0,203 ^{ns} (0,17927)	-0,533* (0,11878)	0,195** (0,09607)	0,542* (0,05314)
E3	0,000 ^{ns}	0,004 ^{ns} (0,00432)	0,075 ^{ns} (0,05007)	0,118 ^{ns} (0,10104)	-0,198 ^{ns} (0,15105)

E4	0,000 ^{ns}	0,002 ^{ns} (0,00332)	0,041 ^{ns} (0,04807)	0,055 ^{ns} (0,07531)	-0,098 ^{ns} (0,12525)
Probabilidade	0,000	0,007	0,131	0,330	0,532

Fonte: elaborado pelos autores

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

ns não-significativo.

Com relação ao aumento nas vendas durante o período analisado, segundo a percepção dos entrevistados, observa-se que, entre as empresas que concordaram parcialmente, aquelas que estão no segundo estágio evolutivo têm uma probabilidade aumentada de 19,46 pontos percentuais. No caso das empresas que concordaram totalmente, pertencer ao segundo estágio aumenta a probabilidade em 54,17 pontos percentuais. A Tabela 7 exibe os efeitos marginais e as probabilidades associadas ao aumento percebido nos lucros em empresas do setor de agronegócio no Brasil.

Tabela 7

Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nos lucros em empresas brasileiras do agronegócio

Variáveis Explicativas	D2=1	D2=2	D2=3	D2=4	D2=5
E1	-0,010 ^{ns} (0,01116)	-0,035 ^{ns} (0,0339)	-0,113 ^{ns} (0,08527)	-0,015 ^{ns} (0,02745)	0,173 ^{ns} (0,10551)
E2	-0,140 ^{ns} (0,13495)	-0,296** (0,14386)	-0,217*** (0,11759)	0,262* (0,09985)	0,391* (0,05138)
E3	0,006 ^{ns} (0,00527)	0,025*** (0,01403)	0,107** (0,05281)	0,122 ^{ns} (0,09591)	-0,260*** (0,15697)
E4	0,001 ^{ns} (0,00378)	0,005 ^{ns} (0,01437)	0,019 ^{ns} (0,05779)	0,012 ^{ns} (0,0423)	-0,038 ^{ns} (0,11779)
Probabilidade	0,009	0,034	0,169	0,398	0,390

Fonte: elaborado pelos autores

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

ns não-significativo.

No que se refere ao aumento dos lucros durante o período analisado, de acordo com a percepção dos participantes, observa-se que entre as empresas que concordaram parcialmente, pertencer ao segundo estágio evolutivo aumenta a probabilidade de escolher essa resposta em 26,19 pontos percentuais. Para as empresas que concordaram totalmente, estar no segundo estágio aumenta a probabilidade em 39,14 pontos percentuais, enquanto estar no terceiro estágio diminui a probabilidade em 26,03 pontos percentuais de escolher essa opção. A Tabela 8 fornece os efeitos marginais e as probabilidades associadas ao aumento percebido no número de funcionários em empresas do setor de agronegócio no Brasil.

Tabela 8

Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido do número de funcionários em empresas brasileiras do agronegócio

Variáveis Explicativas	D3=1	D3=2	D3=3	D3=4	D3=5
E1	-0,030 ^{ns} .0797	-0,022 ^{ns} .05313	-0,012 ^{ns} .02503	0,012 ^{ns} .03661	0,052 ^{ns} .12096
E2	-0,688** .20181	0,015 ^{ns} .09509	0,117** .05558	0,242* .04824	0,314* .0427
E3	0,022 ^{ns} .05886	0,018 ^{ns} .04985	0,013 ^{ns} .03862	-0,005 ^{ns} .00923	-0,047 ^{ns} .13869
E4	-0,058 ^{ns} .0692	-0,039 ^{ns} .04156	-0,020 ^{ns} .01569	0,025 ^{ns} .03548	0,092 ^{ns} .08913
Probabilidade	0,123	0,134	0,172	0,268	0,302

Fonte: elaborado pelos autores

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

^{ns} não-significativo.

No que concerne ao aumento do número de funcionários durante o período analisado, de acordo com a percepção dos participantes, observa-se que entre as empresas que concordaram parcialmente, a inclusão da organização no segundo estágio evolutivo aumenta a probabilidade de selecionar essa opção em 24,19 pontos percentuais. Para aquelas que escolheram concordar totalmente, estar no segundo estágio aumenta a probabilidade de resposta com essa opção em 31,43 pontos percentuais. A Tabela 9 apresenta os efeitos marginais e as probabilidades associadas ao aumento percebido na satisfação dos clientes em empresas do setor de agronegócio no Brasil.

Tabela 9

Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido na satisfação dos clientes em empresas brasileiras do agronegócio

Variáveis Explicativas	D4=1	D4=2	D4=3	D4=4	D4=5
E1	0,000 ^{ns}	0,000 ^{ns}	-0,158 ^{ns} (0,09955)	-0,183* (0,04765)	0,341* (0,11946)
E2	0,000 ^{ns}	0,000 ^{ns}	-0,667* (0,251)	0,104 ^{ns} (0,20766)	0,564* (0,06021)
E3	0,000 ^{ns}	0,000 ^{ns}	0,008 ^{ns} (0,04041)	0,024 ^{ns} (0,12312)	-0,032 ^{ns} (0,16344)
E4	0,000 ^{ns}	0,000 ^{ns}	-0,032 ^{ns} (0,04471)	-0,074 ^{ns} (0,08645)	0,105 ^{ns} (0,12992)
Probabilidade	0,000	0,000	0,070	0,370	0,560

Fonte: elaborado pelos autores

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

^{ns} não-significativo

No que diz respeito ao aumento da satisfação dos clientes durante o período de análise, de acordo com a percepção dos entrevistados, é possível observar que, entre as empresas que concordaram parcialmente, a presença da organização no primeiro estágio evolutivo resultou em uma redução de 18,33 pontos percentuais na probabilidade de selecionar essa opção. Quanto àqueles que escolheram concordar totalmente, notou-se que estar no primeiro estágio aumenta a probabilidade de resposta com essa opção em 34,14 pontos percentuais, enquanto fazer parte do segundo estágio aumenta essa probabilidade em 56,38 pontos percentuais.

Após a análise dos resultados apresentados nas Tabelas 6, 7, 8 e 9, fica evidente que todas as variáveis obtiveram um desempenho percebido que varia entre bom e ótimo, especialmente no que diz respeito ao aumento da satisfação dos clientes, crescimento das vendas e aumento nos lucros, com probabilidades de concordância respectivas de 94%, 86,20% e 78,80%.

No contexto dos efeitos marginais significativos, a pertinência de uma empresa ao segundo estágio se traduz em um aumento nas chances de a organização declarar um desempenho percebido como bom ou ótimo no aumento das vendas, nos lucros e no crescimento do número de funcionários, com uma maior probabilidade de desempenho percebido ótimo em comparação com bom. No entanto, em relação ao aumento percebido nos lucros, as empresas do terceiro estágio demonstraram uma diminuição nas chances de um desempenho ótimo nessa variável. No que diz respeito ao aumento da satisfação dos clientes, as empresas do segundo estágio revelaram um desempenho ótimo nessa variável, enquanto as empresas do primeiro estágio apresentaram uma discrepância: para um desempenho bom, houve uma redução nas chances; por outro lado, para um desempenho ótimo, houve um aumento na concordância. Em suma, em quase todas as variáveis, as empresas no segundo estágio evolutivo apresentaram resultados de desempenho percebido superiores.

A análise indica que a hipótese 2, que sugeria uma relação positiva entre estágios evolutivos mais avançados e o desempenho das empresas do setor do agronegócio, foi rejeitada. Isso ocorre porque a maioria das empresas foi classificada como pertencente ao quarto estágio, e as melhores performances foram observadas nas organizações inseridas no segundo estágio.

No entanto, essa discrepância pode ser explicada pelo fato de que as empresas amostradas neste estudo eram de grande porte. Isso está em consonância com a literatura que sugere que empresas maiores estão mais familiarizadas com práticas de todos os níveis, o que leva à classificação predominante das empresas como pertencentes ao quarto estágio. Dado que essas empresas também são as maiores e melhores do período, isso justifica o bom desempenho global em todas as variáveis.

No entanto, os resultados mais favoráveis das empresas do segundo estágio podem ser justificados pelo maior uso de práticas como Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento, ressaltando a importância dessas práticas para as empresas do setor de agronegócio.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FUTURAS

A pesquisa analisou os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em grandes empresas do agronegócio e sua relação com o desempenho. Foram coletados dados de 165 empresas por meio de questionários. Os resultados mostraram que a maioria das empresas (77%) estava no estágio evolutivo 4, adotando práticas de todos os estágios. Práticas como Custeio por Absorção, Análise de

Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa, Orçamento, entre outras, tiveram destaque.

Os modelos de análise indicaram que empresas no segundo estágio apresentaram melhor desempenho em áreas como aumento de vendas, lucros e número de funcionários. Contrariando a expectativa teórica, as empresas do quarto estágio não demonstraram resultados significativamente superiores. A hipótese de que práticas de estágios avançados se relacionam diretamente com um melhor desempenho foi rejeitada.

As limitações incluíram o uso de questionários e escalas Likert, que podem ter afetado a interpretação das respostas. Recomenda-se explorar métodos qualitativos e diversidade de empresas em futuras pesquisas sobre contabilidade gerencial e desempenho. Em resumo, a pesquisa indicou que os estágios evolutivos da contabilidade gerencial não têm uma relação direta com um melhor desempenho nas empresas do agronegócio estudadas.

O presente trabalho foi realizado com apoio Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (Capes) – Código de Financiamento 001.

REFERÊNCIAS

- Abdel, S. F. A., & McLellan, J. D. (2011). Management accounting practices in Egypt- a transitional economy country. *Management Accounting Practices in Egypt-A Transitional Economy Country* (May 2,2011).<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1828762>.
- Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2006), "IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note", Epstein, M.J. and Lee, J.Y. (Ed.) *Advances in Management Accounting* (Advances in Management Accounting, Vol. 15), *Emerald Group Publishing Limited*, Bingley, pp. 229-247.
- Ahrens, H. (2018). *Accountability no âmbito da governança das organizações públicas não estatais: o caso do Instituto de Matemática Pura e Aplicada*. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/33179>.
- Andrade, L. C. M., Teixeira, A. J., & Fortunato, G. X. (2009). *Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico em entidades sem fins lucrativos*. Luís Cláudio Magnago Andrade. Vitória: FUCAPE.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Babbie, E. (1999). *Métodos de pesquisas de survey* (Vol. 1). Belo Horizonte: Ed. da UFMG.
- Barbetta, P. A., Reis, M. M., & Bornia, A. C. (2004). *Estatística: para cursos de engenharia e informática* (Vol. 3). São Paulo: Atlas.
- Barreto, K. A. (2019). *Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em Agroindústrias Paraibanas*. 2019 (Mestrado) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019. Disponível em: <http://www.ccsa.ufpb.br/ppgcc/contents/documentos/dissertacoes/praticas-de-contabilidadesgerencial-e-fatores-contingenciais-em-agronindustrias-paraibanas.pdf/view>.
- Becker, M., Monteiro, J. J., Castanha, E. T., & Cittadin, A. (2020). Custos no cultivo do tabaco: um estudo em uma pequena propriedade rural do sul catarinense. *Navus: Revista de Gestão e Tecnologia*, (10), 62.
- Bortoluzzi, L. (2018). *Estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina*. Recuperado de <http://repositorio.unesc.net/handle/1/6200>.
- Braga, D. P. G., Braga, A. X. V., & Souza, M. A. (2010). Gestão de Custos, Preços e Resultados: um Estudo em Indústrias Conserveiras do Rio Grande do Sul. *Contabilidade Gestão e Governança*, 13(2). Recuperado de <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/226>.

- Carenzo, P., Broccardo, L., Truant, E., & Vola, P. (2011). Influence of Internationalization on Management Accounting Tools: evidences from Italian Firms. *Economia Aziendale Online*, 2(2), 157-173. Recuperado de <http://193.204.40.129/index.php/ea/article/download/478/971>.
- Cepea. (2022). *Alta dos custos pressiona PIB do agronegócio no primeiro semestre recuo de 2,48%*. Disponível em: [dtec.pib_jun_2022.20set2022_vf \(usp.br\)](http://dtec.pib_jun_2022.20set2022_vf.usp.br). Acesso em: 06 nov. 2022.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, organizations and society*, 23(3), 243-264. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X).
- Diab, A. A. (2021). The appearance of community logics in management accounting and control: Evidence from an Egyptian sugar beet village. *Critical Perspectives on Accounting*, 79, 102084. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.04.005>.
- Garg, A. K., Joubert, R. J. O., & Pellissier, R. (2004). Measuring business performance: A case study. *Southern African Business Review*, 8(1), 7-21. Recuperado de <https://hdl.handle.net/10520/EJC91239>.
- Gonzaga, R. P., Da Luz, A. T. M., Guimarães, T. N., & Valerio Jr, V. B. (2010). Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. In *IV Congresso ANPCONT* (pp. 1-16). Recuperado de <https://anpcont.org.br/pdf/2010/CCG178.pdf>.
- Gottlieb, U., Hansson, H., & Johed, G. (2021). Institutionalised management accounting and control in farm businesses. *Scandinavian Journal of Management*, 37(2), 101153. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2021.101153>.
- Grande, J. F., & Beuren, I. M. (2011). Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. *Revista de Administração FACES Journal*, 10(3), 84-104. <https://www.redalyc.org/pdf/1940/194021594006.pdf>.
- Greene, W. H. (2003). *Econometric analysis*. Pearson Education India.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Guerreiro, R., & Soutes, D. O. (2013). Time-based management practices: a study of Brazilian companies. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24, 181-194. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300002>.
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, E. B., & Soutes, D. O. (2011). 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, 88-113. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000100006>.

- Gutsalenko, L., Marchuk, U., Hutsalenko, O., & Tsaruk, N. (2020). Wine industry: economic and environmental factors which influence development and accounting. *Economic Annals-XXI*, 181.
- Iiban, B., Terin, M., & Yıldırım, İ. (2021). Assessment of profitability of subsistence dairy cattle farms from size perspective: a case study in Eastern part of Turkey. *Revista Custos e Agronegócio*, 17(4), 239-255.
- Ilias, A., Razak, M. Z., & Yaso, M. R. (2010). The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in small business. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 2(1), 79-88.
- Imlau, J. M. (2015). *Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do Estado do Rio Grande do Sul*. (Dissertação de mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis).
- International Federation of Accountants - IFAC. (1998). *International management accounting practice statement: Management accounting concepts*. New York.
- Isidoro, C., Facci, N., Espejo, M. M. D. S. B., & Garcias, P. M. (2012). A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 39-55. <https://doi.org/10.9771/rcufba.v6i2.5948>.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1995). Total quality management and the choice of information and reward systems. *Journal of accounting research*, 33, 1-34. <https://doi.org/10.2307/2491371>.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1997). The performance effects of process management techniques. *Management science*, 43(4), 522-534. <https://doi.org/10.1287/mnsc.43.4.522>.
- Johnston, J., & Dinardo, J. (2001). *Métodos de econometria* (No 330.18/J72eE/2001).
- Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85-109. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(01\)00037-4](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(01)00037-4).
- Klein, L., & Almeida, L. B. (2014). *A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses*. Recuperado de <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/221.pdf>.
- Koch, A. M., & Gasparetto, V. (2021). Relação fornecedor-comprador entre produtores de hortifrúti e uma rede de supermercados. *Navus: Revista de Gestão e Tecnologia*, (11), 1-15.
- Kryszak, L., Guth, M., & Czyzewski, B. (2021). Determinants of farm profitability in the EU regions. Does farm size matter? *Agricultural Economics*, 67(3), 90-100. <https://doi.org/10.17221/415/2020-AGRICECON>.

- Macohon, E. R., & Beuren, I. M. (2016). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(45), 09-22. <https://doi.org/10.1590/S1984-92302010000400007>.
- Martins, F. P., & de Miranda, A. M. (2020). A contabilidade de custos para determinação do custo de produção do pão francês, pão de queijo e rosca na empresa pão real, baseado no custeio por absorção. *QUALIA: a ciência em movimento*, 6(1), 50-67.
- Maziriri, E. T., Mapuranga, M., & Madinga, N. W. (2018). Self-service banking and financial literacy as prognosticators of business performance among rural small and medium-sized enterprises in Zimbabwe. *The Southern African Journal of Entrepreneurship and Small Business Management*, 10(1), 1-10.
- Mizumoto, F. M., Artes, R., Lazzarini, S. G., Hashimoto, M., & Bedê, M. A. (2010). A sobrevivência de empresas nascentes no estado de São Paulo: um estudo sobre capital humano, capital social e práticas gerenciais. *Revista de Administração*, 45(4), 343-355. [https://doi.org/10.1016/S0080-2107\(16\)30466-6](https://doi.org/10.1016/S0080-2107(16)30466-6).
- Morais, O., Coelho Oliveira, A. C. D., & Holanda, A. P. (2014). Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 6(2).
- Morgan, L. M., & de Benedicto, G. C. (2009). Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração Unimep*, 7(3), 111-133.
- Nass, R. A. R., Povh, J. A., Fornari, D. C., Ribeiro, R. P., & Brumatti, R. C. (2020). Economic analysis of fish productions that use aerators in tanks: a case study in the Center-West region of Brazil. *Revista Custos e Agronegócio*, 16, 358-387.
- Panatto, G. D., Cittadin, A., de Oliveira Ritta, C., & Menegali, M. V. Cost analysis in cutting poultry farming in a small rural property in the south of Santa Catarina. *Revista Custos e Agronegócio*. Recuperado de <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v17/OK%2021%20avicola%20english.pdf>.
- Pavlatos, O. and Paggios, I. (2009), "Management accounting practices in the Greek hospitality industry", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 1, pp. 81-98. <https://doi.org/10.1108/02686900910919910>.
- Peake, W. and Marshall, M.I. (2017), "Women's management practices and performance in rural female-owned family businesses", *Journal of Family Business Management*, Vol. 7 No. 2, pp. 134-150. <https://doi.org/10.1108/JFBM-06-2016-0012>.
- Pereira, M. W. G., Teixeira, E. C., & Lima, J. E. D. (2010). Adoção sequencial de tecnologia pós-colheita aplicada à cafeicultura em Viçosa (MG). *Revista de Economia e Sociologia Rural*, 48, 381-404. <https://doi.org/10.1590/S0103-20032010000200006>.

- Prochnow, D. A., Thesing, N. J., Cervi, C., & Valandro, R. R. (2021). Práticas de Administração Financeira em Agroindústrias Familiares: Um estudo na região Noroeste do Rio Grande do Sul. *Navus: Revista de Gestão e Tecnologia*, (11), 1-12.
- Queiroz, A. F., & Espejo, M. M. D. S. B. (2021). Management control practices in agribusiness: state of the art and research possibilities. *Revista Custos e Agronegócio*. Recuperado de <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v17/OK%203%20arte%20english.pdf>.
- Raifur, L. (2013). *Fatores determinantes do desempenho de pequenas e médias empresas da região centro-sul do estado do Paraná* (Tese de doutorado, Universidade de São Paulo).
- Reis, A. M., & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(4).
- Rodrigues, A. A., & Milan, W. W. (2017). A importância da contabilidade gerencial na administração. *Revista Eletrônica Organizações e Sociedade*, 5(4), 93-103.
- Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *Revista de Administração de Empresas*, 57, 567- 584. <https://doi.org/10.1590/S0034-759020170605>.
- Soutes, D. O. (2008). Artefatos de Contabilidade Gerencial e a Discriminação de seu uso Através de Indicadores Contábeis. *In Anais do Congresso Brasileiro de Custos- ABC*. Recuperado de <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1321>.
- Soutes, D. O., & Guerreiro, R. (2007). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *Anais do XXXI Encontro da Associação Nacional de Pós- Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Souza, M. A. D., Lisboa, L. P., & Rocha, W. (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14, 40-57. <https://doi.org/10.1590/S151970772003000200003>.
- Souza, R. D. F. M., Espejo, M. M. D. S. B., & Queiroz, A. F. (2020). O efeito mediador das proxies de controle gerencial na relação características do empreendedor e desempenho organizacional. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)*, 14(3).
- Stasová, H. L. (2020). Statistical analysis of suitability of the activity based costing method in agricultural enterprises. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 6(1868-2021-147), 20-42. [10.22004/ag.econ.308584](https://doi.org/10.22004/ag.econ.308584).

- Sulaiman, M.b., Nazli Nik Ahmad, N. and Alwi, N. (2004), "Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 4, pp. 493-508.
<https://doi.org/10.1108/02686900410530501>.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. D. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *BBR-Brazilian Business Review*, 8(3), 108-127.
- Tingey-Holyoak, J., Pisaniello, J., Buss, P., & Mayer, W. (2021). The importance of accounting-integrated information systems for realising productivity and sustainability in the agricultural sector. *International Journal of Accounting Information Systems*, 41, 100512. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100512>.
- Tingey-Holyoak, J.L., Pisaniello, J.D. and Buss, P. (2021), "Embedding smart technologies in accounting to meet global irrigation challenges", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 29 No. 5, pp. 1146-1178.
<https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2020-0835>.
- Viana, F. L., Cardoso Feitosa, A. K., Napoleao Neto, J. J., & de Vasconcelos, A. C. (2020). Production costs of a grandparent chicken farm in Ceará. *Revista Custos e Agronegócio*, 16(3), 159-188.
- Yalcin, S. (2012). Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. *Accounting in Europe*, 9(1), 95-110.
<https://doi.org/10.1080/17449480.2012.664394>.
- Zanin, A., Biesek, T. T., Tres, N., & Moterle, S. (2020). Cost x volume x profit analysis of poultry activity: case study on a rural property. *Revista Custos e Agronegócio*, 16, 313-334.
- Zdyrko, N., & Ya, I. (2020). Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries. *Economic Annals-XXI*. 2000. Vol. 181, Issue 1-2. P. 137-150.