

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL - UFMS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS - ESAN
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - PPGAD

CAROLINE MARIA DA SILVA

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DESEMPENHO:
Estudo em empresas brasileiras do agronegócio

Campo Grande – MS
2023

CAROLINE MARIA DA SILVA

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DESEMPENHO:

Estudo em empresas do agronegócio brasileiras

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação stricto sensu em Administração - Mestrado em Administração, da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul(PPGAD/UFMS), para a linha de pesquisa Competitividade no Agronegócio, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo.

Campo Grande - MS

2023

CAROLINE MARIA DA SILVA

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DESEMPENHO:

Estudo em empresas do agronegócio brasileiras

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Grau de Mestre em Administração na área de concentração em Competitividade no Agronegócio do Programa de Pós-Graduação *strictu sensu* em Administração da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul e aprovada, em sua forma final, em 23 de Janeiro de 2023.

Prof. Dr. Élcio Gustavo Benini

Coordenador do Curso

Campo Grande, MS, 23 de Janeiro de 2023.

Apresentada à Comissão Examinadora composta pelos professores:

Profa. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo

Universidade Federal do Mato Grosso do Sul - UFMS

Prof. Dr. Matheus Wemerson Gomes Pereira

Universidade Federal do Mato Grosso do Sul - UFMS

Profa. Dra. Katia Abbas

Universidade Estadual de Maringá - UEM

Campo Grande - MS

2023

Dedico este trabalho à memória de Avelina Limeira da Silva, Benedito Gomes da Silva e Luiz Vieira da Silva.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus e Maria por terem me guiado, sustentado e iluminado até aqui. E abençoados tanto durante toda a minha jornada. Agradeço aos meus pais Ana e Aparecido por serem meus verdadeiros mestres, por acreditarem sempre em mim e me apoiarem incondicionalmente. Aos meus irmãos, André, Gislaine e Luiz Paulo e minha Vó Terezinha, que sempre incentivaram minha carreira acadêmica e me ajudaram em vários momentos para que eu pudesse me dedicar a este projeto. E aos demais familiares, amigos e pessoas que contribuíram para o êxito deste projeto.

À minha querida orientanda e professora Dra. Márcia Bortolocci Espejo, por ter me dado a oportunidade de realizar esta pesquisa ao seu lado, pelo apoio, paciência e suporte em todos os momentos. Fonte de inspiração em todos os âmbitos, como orientadora, professora, pesquisadora, mãe e mulher.

Ao professor Dr. Matheus Wemerson Gomes Pereira por todo o auxílio e suporte dado na parte metodológica, na análise e processamento de dados. Agradeço também pelas valiosas contribuições em minha dissertação e por fazer parte da minha banca.

À professora Dra. Katia Abbas por todo o apoio oferecido, pelas sugestões e pelas valiosas contribuições em minha dissertação e por fazer parte da minha banca.

Agradeço ao grupo de pesquisa NUPECON/ESAN, por me proporcionarem maior desenvolvimento e evolução acadêmica. Agradeço a todos os docentes do PPGAD/UFMS e da ESAN/UFMS que contribuíram para minha formação. Agradeço as secretárias acadêmicas, Cibelle e Cibelly, por sempre sanarem minhas dúvidas. Agradeço aos meus colegas de turma por todas as experiências, união e parceria durante os últimos dois anos. Agradeço também a CAPES.

Por fim, gostaria de agradecer a disponibilidade e tempo dos gestores das empresas utilizadas como objeto deste estudo, as quais foram imprescindíveis para a realização desta dissertação.

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

Ainda que eu andasse pelo vale da sombra da morte, não temeria mal algum, porque tu estás comigo; a tua vara e o teu cajado me consolam.

Salmos 23:4

RESUMO

SILVA, C. M. Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial e Desempenho: estudo em empresas do agronegócio brasileiras. 71f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2023.

O objetivo deste estudo é testar, empiricamente, o sequenciamento entre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial e a relação entre estágios evolutivos mais avançados e o desempenho nas maiores empresas do ramo do agronegócio. Os dados do estudo, de caráter quantitativo e descritivo, foram coletados via survey com 165 respostas válidas de grandes empresas do agronegócio. Para o tratamento e análise dos dados, foram utilizados estatística descritiva e o método Multinomial Logit (MNL). Os achados apontam que, de fato, há um sequenciamento nos estágios evolutivos de contabilidade gerencial conforme aponta a teoria e que, apesar da maioria das organizações serem classificadas como pertencentes ao quarto estágio evolutivo de Contabilidade Gerencial, os melhores desempenhos percebidos foram vistos por organizações de segundo estágio. Assim é relevante destacar que, a despeito do bom desempenho geral do setor, empresas categorizadas em estágios evolutivos superiores em termos de práticas de contabilidade gerencial não se sobressaíram com relação às demais. Importante observar as práticas de segundo estágio, Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento, como práticas mais evidenciadas nas empresas do agronegócio de melhor desempenho. A pesquisa testa, empiricamente, a evolução em estágios das práticas de contabilidade gerencial nas empresas do agronegócio brasileiras, evidenciando fatores que diferenciam-nas em relação ao desempenho, demonstrando as particularidades dentre os estágios evolutivos em que estão inseridas. Para além disso, destaca práticas de contabilidade gerencial que estariam relacionadas a uma melhor performance no setor.

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

ABSTRACT

SILVA, C. M. Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial e Desempenho: estudo em empresas do agronegócio brasileiras. 71f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2023.

The objective of this study is to empirically test the sequencing between the evolutionary stages of management accounting and the relationship between more advanced evolutionary stages and performance in the largest agribusiness companies. The study data, quantitative and descriptive in nature, were collected via survey with 165 valid responses from large agribusiness companies. For data treatment and analysis, descriptive statistics and the Multinomial Logit (MNL) method were used. The findings point out that, in fact, there is a sequencing in the evolutionary stages of management accounting as pointed out by the theory and that, although most organizations are classified as belonging to the fourth evolutionary stage of Management Accounting, the best perceived performances were seen by second-stage organizations. Thus, it is relevant to highlight that, despite the good overall performance of the sector, companies categorized in higher evolutionary stages in terms of management accounting practices did not stand out in relation to the others. It is important to note the second stage practices, Product Profitability Analysis, Break-even Point, Contribution Margin, Cash Flow, and Budget, as practices more evident in the best performing agribusiness companies. The research empirically tests the evolution in stages of management accounting practices in Brazilian agribusiness companies, highlighting factors that differentiate them in relation to performance, demonstrating the particularities among the evolutionary stages in which they are inserted. Furthermore, it highlights management accounting practices that would be related to better performance in the sector.

Keywords: *Evolutionary Stages. Management Accounting Practices. Agribusiness.*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custo Baseado em Atividade

ABM – Gestão Baseada em Atividades

CEPEA – Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada

CG – Contabilidade Gerencial

CNA – Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil

EVA – *Economic Value Added*

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC – *International Federation of Accountants*

IMAP 1 – *International Management Accounting Practices 1*

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

MNL – Multinomial Logit

NUPECON – Núcleo de Pesquisas e Estudos em Controle Gerencial

PCG – Práticas de Contabilidade Gerencial

PIB – Produto Interno Bruto

SCG – Sistema de Controle Gerencial

SNA – Sociedade Nacional de Agricultura

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial.....	22
Figura 2 - Desenho da pesquisa.....	34
Figura 3 - Árvore de decisão para adoção de PCGs e caracterização dos Estágios Evolutivos	45

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Revisão Sistemática 2010 a 2019	25
Quadro 2 - Revisão Sistemática 2020 a 2021	27
Quadro 3 - Objetos sobre as práticas de controles gerenciais aplicadas ao agronegócio pesquisados nos últimos anos	29
Quadro 4 - Diferentes campos empíricos sobre as práticas de controles gerenciais aplicadas ao agronegócio pesquisados nos últimos anos	30
Quadro 5 - Construtos da pesquisa	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quantitativo das empresas por segmento	35
Tabela 2 - Regiões geográficas das empresas da amostra	39
Tabela 3 - Segmento de atuação das empresas da amostra	40
Tabela 4 - Idade das empresas da amostra	40
Tabela 5 - Existência de departamento ou área responsável pelas informações	41
Tabela 6 - Gênero dos respondentes.....	41
Tabela 7 - Idade dos respondentes.....	42
Tabela 8 - Escolaridade dos respondentes	42
Tabela 9 - Função desempenhada na cooperativa pelos respondentes	43
Tabela 10 - Período de atuação dos respondentes na empresa	43
Tabela 11 - Período de atuação dos respondentes em outras empresas.....	44
Tabela 12 - Quantitativo Estágios Evolutivos	45
Tabela 13 - Práticas de contabilidade gerencial de primeiro e segundo estágio	46
Tabela 14 - Práticas de contabilidade gerencial de terceiro e quarto estágio	48
Tabela 15 - Teste da razão de verossimilhança para adoção sequencial	49
Tabela 16 - Efeitos marginais e probabilidades da adoção de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio	50
Tabela 17 - Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nas vendas em empresas brasileiras do agronegócio	51
Tabela 18 - Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nos lucros em empresas brasileiras do agronegócio	52
Tabela 19 - Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido do número de funcionários em empresas brasileiras do agronegócio	52
Tabela 20 - Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido na satisfação dos clientes em empresas brasileiras do agronegócio	53

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	15
2.	PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: TEORIA E ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE O TEMA	19
2.1	CONTABILIDADE GERENCIAL: FUNDAMENTOS TEÓRICOS	20
2.2	PRÁTICAS E ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	21
2.3	PESQUISAS SOBRE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO AGRONEGÓCIO.....	25
2.4	PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E DESEMPENHO.....	31
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	33
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA	33
3.2	DESENHO DA PESQUISA.....	33
3.2.1	Construtos da pesquisa	34
3.2.2	População e amostra	35
3.3	INSTRUMENTO DE PESQUISA	36
3.4	PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS.....	36
3.5	PROCEDIMENTOS ESTATÍSTICOS E DE ANÁLISE DE DADOS	37
4.	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	39
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS DA AMOSTRA.....	39
4.2	PERFIL DO PROFISSIONAL RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL.....	41
4.3	ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO	44
4.4	PRÁTICAS DE CG ADOTADAS NAS EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO	46
4.4.1	Percepção do uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial	46
4.4.2	Percepção do uso de práticas contemporâneas de contabilidade gerencial	47
4.5	MODELO LOGIT ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DE CG X DESEMPENHO NAS EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO	49
4.5.1	Teste da razão de verossimilhança para adoção sequencial	49
4.5.2	Efeitos marginais e probabilidades da adoção de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio	50
4.5.3	Efeitos marginais e probabilidades do desempenho percebido superior de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio	51

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FUTURAS.....	55
REFERÊNCIAS	57
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	69

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial atravessou diversas modificações ao longo do tempo, por conseguinte, a adaptação aos modelos de gestão de modo que possam fornecer informações atualizadas e adequadas ficou cada vez mais necessária (MACOHON; BEUREN, 2016). Além disso, as empresas também necessitam alcançar as metas gerenciais e adquirir e utilizar os recursos organizacionais de forma eficiente e eficaz (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Assim, o principal objetivo é descrito como auxiliar e ajudar os gestores no processo de tomada de decisão, fornecendo uma lente ampla e concisa para sanar os problemas identificados (RODRIGUES; MILAN, 2017), abastecendo os gestores de informações ágeis, confiáveis e pertinentes (FONSECA; GARCIA, 2007). Em cenários que precisam de dinâmica e eficácia, estas informações são extremamente necessárias (KRUGER; MAZZIONI; BOETTCHER, 2009).

Tendo em vista que a contabilidade gerencial, por meio de suas práticas, propicia uma melhor utilização dos recursos econômicos das empresas e que seu emprego guia o processo de tomada de decisão, demandas gerenciais como formar preços, realizar investimentos, projetar orçamentos, dentre outras devem ser atendidas (AHRENS, 2018). Com base em suas práticas é possível interpretar fatos, mensurar o resultado das organizações e avaliar os impactos econômicos de suas decisões (MACHADO; RAPÉ; SOUZA, 2015). Assim, na busca pela melhoria de desempenho, as organizações se valem da utilização das práticas caracterizadas pela contabilidade gerencial (RUSSO; GUERREIRO, 2017).

Quando uma organização está fragilizada contabilmente, ao confrontar um cenário de alta competitividade, possui uma tendência negativa em relação ao seu desenvolvimento e crescimento financeiro. Uma das justificativas é que muitas organizações ainda possuem a imagem da contabilidade relacionada apenas ao cumprimento fiscal (BORILLI; et al., 2005; MACHADO; RAPÉ; SOUZA, 2015). Apesar de existirem barreiras para a adesão das práticas de contabilidade gerencial, algumas empresas apresentam proprietários ou gestores receptivos para aderência destas ferramentas (BEUREN; BARP; FILIPIN, 2013).

No que tange a evolução e transformações ocorridas na Contabilidade Gerencial, o estudo realizado pela *International Federation of Accountants* (IFAC), a qual publicou o documento intitulado *International Management Accounting Practices 1* (IMAP 1) em 1998, reconhece quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. O documento apresenta o foco, propósito e características evidenciados em cada um deles. As práticas tradicionais são

utilizadas no primeiro e segundo estágios evolutivos e as modernas classificados nos terceiro e quarto estágios evolutivos (SOUTES, 2006; IMLAU, 2015; BARRETO, 2019).

Alguns autores apontam que as mais utilizadas pelas organizações possuem ênfase nos estágios iniciais. Assim, os autores defendem a necessidade de os benefícios da utilização de práticas contábeis gerenciais mais diversificadas serem disseminadas (TARIFA; ALMEIDA, 2018). Diversas pesquisas têm sido efetuadas com o objetivo de investigar o estágio de desenvolvimento conceitual e prático das práticas da Contabilidade Gerencial (GUERREIRO; CORNACCHIONE JUNIOR; SOUTES, 2011; PAULO; CINTRA, 2018), bem como se há relação entre o desempenho do negócio com a efetiva adoção de tais técnicas para um determinado setor (REIS; TARIFA; ALMEIDA, 2017).

Devido à relevância das Práticas de Contabilidade Gerencial, busca-se analisar a aplicação em organizações do setor do agronegócio. O termo, originalmente designado por Davis e Goldberg (1957), define-o como sendo a soma total de todas as operações envolvidas na produção e distribuição de insumos, produção nas unidades agrícolas, armazenagem, processamento e distribuição de commodities, bem como dos produtos derivados a partir dessas. Conforme a Sociedade Nacional de Agricultura (SNA), o agronegócio pode ser entendido como a combinação de diversas atividades que envolvem, diretamente ou indiretamente, as cadeias produtivas agrícolas ou pecuárias. Assim, compreende o antes, dentro e fora da porteira (SNA, 2021).

O agronegócio representa uma peça fundamental para manutenção da economia brasileira. Segundo dados disponibilizados pelo IBGE e pelo CEPEA, no primeiro semestre de 2021 havia mais de 17 milhões de pessoas ocupadas no segmento, o que corresponde a quase 20,33% da população total ocupada em diferentes segmentos no Brasil (CEPEA, 2021). Adicionalmente, dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) revelam que o agronegócio impulsionou a balança comercial em 2020. O agronegócio também é apontado como setor com maior relevância e consolidação do comércio internacional, o que impacta diretamente a balança comercial do país (IPEA, 2021).

Em setembro de 2022 as exportações do agronegócio chegaram a US\$ 13,9 bilhões, um aumento de 38,4% em comparação com o mesmo período do ano anterior. Já o acumulado entre janeiro e setembro de 2022, as exportações brasileiras do agronegócio somaram US\$ 122,07 bilhões, o que representou uma adição de 30,5% na comparação com o mesmo período em 2021 (MAPA, 2022).

De acordo com o CEPEA (2022), o PIB do agronegócio alcançou recordes sucessivos em 2020 e em 2021. Já em 2022, o PIB do setor teve uma queda acumulada nos primeiros seis

meses do ano de 2,48%. A principal explicação para isto é a grande alta dos custos com insumos, tanto na agropecuária quanto nas agroindústrias. Entretanto, o resultado ainda pode ser considerado favorável, apesar de ter ficado um pouco inferior em 2022, é possível verificar que o setor apresentou bons resultados também no período pós-pandemia.

No âmbito dos setores do agronegócio, as práticas de contabilidade gerencial podem auxiliar os gestores em diversos aspectos, como na obtenção da eficácia de tarefas, bem como expandir seus mercados e aumentar seus lucros (QUEIROZ; ESPEJO, 2021). Nesse sentido, o conhecimento e uso de práticas nesse setor é extremamente importante (SOUZA; RUSSO; GUERREIRO, 2020), pois, as empresas do agronegócio também necessitam de uma gestão eficiente para se manterem competitivas. Além disso, os autores apontam a relação com a obtenção de alto desempenho organizacional, bem como com a sustentabilidade e longevidade empresarial (COSTA; LUCENA, 2021).

Além de que, a exploração das práticas de contabilidade gerencial adotadas e os estágios evolutivos em que empresas do agronegócio estão, permite caracterizar o perfil das empresas e dos profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial (LIMA FILHO, 2017). Nogueira, Silva e Hal (2019) ao analisarem estudos similares sobre a utilização das práticas de contabilidade gerencial constataram que não existe uma regularidade em relação aos resultados das pesquisas.

A escolha de práticas em cada organização ou setor é particular, e o estudo das práticas escolhidas pode refletir os estágios evolutivos desse setor (QUEIROZ; ESPEJO, 2021). Ademais, diversas pesquisas relacionaram as práticas de contabilidade gerencial e o desempenho percebido, abordaram uma relação positiva entre a adoção das práticas e o aumento do desempenho percebido na organização (SOUZA et al., 2020).

Diante deste cenário, a questão investigativa desta pesquisa é a seguinte: Os estágios evolutivos de contabilidade gerencial em que as maiores empresas do agronegócio do Brasil estão inseridas contribuem para um melhor desempenho contábil no período pós-covid-19?

A dissertação tem como objetivo geral analisar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em que as maiores empresas do ramo do agronegócio estão inseridas e se contribuem para um melhor desempenho contábil no período pós-covid-19. Para isso, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a. investigar as práticas de contabilidade gerencial adotadas e os estágios evolutivos em que as empresas analisadas do setor do agronegócio estão inseridas;
- b. verificar o desempenho das organizações examinadas do setor do agronegócio (2021/2022);

- c. testar se os estágios evolutivos de contabilidade gerencial são sequenciais e;
- d. identificar a relação entre os estágios evolutivos e o desempenho nas empresas verificadas do setor do agronegócio.

Estudos realizados nos últimos anos sobre a temática em questão, como os de Sulaiman et al. (2004), Soutes (2008), Teixeira et al. (2009), Gonzaga et al. (2010), Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e Barreto (2019) desenvolveram pesquisas sobre estágios evolutivos relacionando-se a organizações de diversos setores econômicos. No entanto, a presente investigação diferencia-se das demais por enfatizar o segmento específico do agronegócio e testar, empiricamente, o sequenciamento entre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial e a relação entre estágios evolutivos mais avançados e o desempenho nas maiores empresas do ramo do agronegócio, que se manteve competitivo internacionalmente mesmo no período pós-covid 19 (MACHADO; MALAGOLLI, 2021; CEPEA, 2022). Portanto, é relevante compreender se, apesar do desempenho geral do setor, empresas categorizadas em estágios evolutivos superiores em termos de práticas de controle gerencial destacam-se com relação às demais.

Sendo assim, tem-se como intenção também corroborar com as pesquisas direcionadas a contabilidade gerencial e suas práticas, em especial no cenário do agronegócio brasileiro, gerando informações sobre quais são as práticas mais adotadas nas empresas, podendo contribuir com a gestão de empresas do setor. Outrossim, é contribuir com conhecimento em relação a uniformidade das práticas utilizadas e quais estágios as empresas estão inseridas.

No âmbito social, como contribuição pretende-se promover informações a respeito das empresas dos segmentos do agronegócio que possam ser úteis para alertar e ressaltar a importância da contabilidade gerencial como elemento para prolongar a vida empresarial, melhorar a tomada de decisão e aumentar o desempenho percebido, visto que o segmento é gerador de empregos e renda para a população, bem como fonte da sustentabilidade alimentícia e de outros elementos essenciais.

Sendo assim, tem-se como intenção contribuir com informações sobre quais são as práticas mais adotadas nas empresas do setor, podendo colaborar com a sua gestão, além de testar, empiricamente, se os estágios evolutivos apresentados na teoria são, de fato, sequenciais e, se contribuem para um melhor desempenho percebido.

A escolha do estudo justifica-se também pela importância do tema para a linha de pesquisa Competitividade no Agronegócio do Mestrado em Administração da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e para o Núcleo de Pesquisas e Estudos em Controle Gerencial - NUPECON/ESAN, pois busca compreensão e análise das práticas de controle e condução das

organizações por parte dos gestores, como avaliar fatores relacionados a competitividade e desempenho.

Em relação as delimitações do estudo, foram escolhidas para a pesquisa, de acordo com a classificação da Revista Exame (2021), as 400 maiores e melhores empresas de 2020. Juntas, somaram cerca de 226 bilhões de dólares em receita e lucraram 5,7 bilhões de dólares (REVISTA EXAME, 2021).

No que se refere a evolução das práticas de contabilidade gerencial, serão utilizados para a análise os estágios evolutivos definidos e descritos IFAC em 1998, no documento IMAP 1. Dentre as práticas de contabilidade gerencial existentes, foram escolhidas para a análise as descritas no IMAP 1 em consonância com as que foram utilizadas por Imlau (2015) e Barreto (2019).

Em relação a estrutura da dissertação, o trabalho será dividido em capítulos com o objetivo de facilitar sua compreensão. Na primeira seção, a contextualização temática, o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e a organização do trabalho propriamente dita foram estabelecidos. Logo após, a fundamentação teórica do trabalho é realizada, evidenciando a Contabilidade Gerencial, as Práticas e Estágios Evolutivos de Contabilidade Gerencial, uma revisão da literatura sobre estudos relacionados as temáticas e a relação das práticas com o desempenho. Em seguida, a metodologia é especificada, abordando o delineamento da pesquisa, a população e a amostra, a instrumentação das variáveis, a coleta de dados e os métodos de análise. Após, a apresentação e análise dos dados é apresentada, evidenciando a caracterização das empresas da amostra e o perfil dos respondentes, os estágios evolutivos em que as empresas estão, as práticas de contabilidade gerencial adotadas, os modelos de adoção das PCGs e do aumento do desempenho percebido em confronto com o estágio de CG em que a empresa está, também são demonstrados. Por fim, as conclusões e recomendações futuras são apresentadas.

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

O referencial teórico foi subdividido em quatro divisões. Na primeira parte são apresentados alguns fundamentos teóricos da Contabilidade Gerencial, seguidos das práticas e os estágios evolutivos. Por fim, são mostradas as pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial e desempenho. As hipóteses de pesquisa também são delimitadas e finalizam esta seção.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL: FUNDAMENTOS TEÓRICOS

O principal foco da Contabilidade Gerencial é auxiliar o processo de tomada de decisão e atender toda a necessidade e demanda de informação contábil dentro da empresa, guiando as decisões dos usuários internos em suas determinadas esferas. Outro aspecto importante, é que a Contabilidade Gerencial se diferencia da Contabilidade Financeira, pois é mais analítica, mais detalhada, apesar da Contabilidade Gerencial partir da Contabilidade Financeira, ela adiciona e integraliza as informações (PADOVEZE, 2010).

Além da Contabilidade Gerencial fornecer a gestores e colaboradores de uma organização informações relevantes, financeiras e não financeiras para orientar o processo de tomada de decisões, ela também auxilia em outros processos importantes, como alocar recursos, monitorar, avaliar e recompensar por desempenho. A informação oriunda da Contabilidade Gerencial provoca efeitos nas diversas áreas da organização, como nos controles operacional, administrativo e estratégico, e nos custos do produto e cliente, ao reportar dados financeiros e gerando indicadores de desempenho, contribuindo para uma possível amenização dos riscos no processo decisório (ATKINSON et al., 2015).

Dentre as funções da Contabilidade Gerencial, três principais se destacam: a operacional, gerencial e estratégica (MARION; RIBEIRO, 2017). As informações contábeis gerenciais devem possuir determinadas qualidades e características fundamentais, são elas: relevância, confiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade (ATRILL; MCLANEY, 2017).

O Controle Gerencial pode ser definido como o processo em que gestores influenciam os membros da organização para garantir que as estratégias sejam adotadas. Ou seja, é utilizado para assegurar que os colaboradores tenham condutas que se direcionem aos objetivos buscados pelos membros da empresa, sendo um instrumento para que esses membros desenvolvam ações relacionadas com os interesses das outras partes interessadas, reforçando o comportamento e corrigindo os rumos da organização (GOMES; SALAS, 2001; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Entre os elementos utilizados no Controle Gerencial, há as chamadas práticas, que ajudam no desempenho de tarefas, e que podem se subdividir em conceitos, ferramentas, modelos e sistemas (AGUIAR et al., 2009). As práticas compõem um conjunto de técnicas utilizadas conjuntamente no desenho do Sistema de Controle Gerencial (SCG) e são necessários

para o planejamento e controle, para avaliar o desempenho, para o custeio e para fornecer informações para o processo decisório (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), os SCG utilizados dentro de organizações são procedimentos estipulados com a finalidade de executar atividades de planejamento e controle. Horngren, Sundem e Stratton (2004) ressaltam que os SCG são técnicas integradas que objetivam unir e utilizar informações para a tomada de decisões de planejamento e controle, motivar os trabalhadores e avaliar o desempenho.

Chenhall (2003) explica que o foco do SCG é o de prover gestores com informações formais e financeiras a fim de auxiliá-los na tomada de decisão e que este é um termo que abarca tanto o SCG quanto outros controles, como o pessoal. Flamholtz (1996) ressalta que a literatura trata o contexto humano, cultural e social em que a empresa opera, ao citar que o SCG visa criar uma identidade entre as metas dos membros da empresa e os objetivos de toda a organização. Para finalizar, Ferreira e Otley (2006) tratam o SCG como técnicas de controle gerencial aplicadas conjuntamente.

O objetivo do SCG é abastecer a organização de informações financeiras e não financeiras que auxiliam o diagnóstico, planejamento e alinhamento dos objetivos empresariais, assim como auxiliar na longevidade e sobrevivência da organização (ATKINSON; et al., 2000; CHENHALL, 2006). Por meio do SCG e da medição e avaliação do desempenho organizacional é possível alterar as metas existentes e corrigir as falhas (MARTIN-RIOS, 2016). O arranjo base dos SCGs é constituído pela estimativa das atividades ou processos e os tratamentos de dados (BISBE; MALAGUEÑO, 2015). Existem duas funcionalidades essenciais para os SCGs: controle estratégico e controle gerencial (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; VAN DER STEDE, 2015).

Simons (1995) propôs um grande avanço nas pesquisas de SCGs, com o sistema de quatro alavancas de controle gerencial: sistemas de crenças, sistemas de restrições, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo. Em suma, os SCG têm sido pesquisados tipicamente sob duas óticas: o desenho, que concerne a estrutura ou formatação do sistema, e o uso, que corresponde aos objetivos principais quanto às informações geradas pelo sistema (SIMONS, 1995; CHENHALL, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2006). Diante disso, neste estudo considerou-se a dimensão desenho e como definição da estrutura do SCG, as Práticas de Contabilidade Gerencial – PCGs.

2.2 PRÁTICAS E ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Para que a Contabilidade Gerencial consiga alcançar seus propósitos e objetivos, necessita empregar “filosofias” de gestão, chamadas de práticas, que são as peças fundamentais na orientação do conhecimento teórico para a prática organizacional, ou seja, é a fusão de conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos utilizados pela empresa na obtenção de seus objetivos (BORINELLI, 2006). Estes são cruciais para o alcance das metas e objetivos empresariais, possibilitando a melhoria dos recursos, num horizonte de resultados de longo prazo (ESPEJO, 2008; BOGUCHESKI; ALTOÉ, 2021). Além disso, o entendimento das práticas de contabilidade gerencial que são adotadas por um determinado grupo de empresas ou setor pode demonstrar características do seu controle gerencial (OTLEY, 2001).

A Contabilidade Gerencial passou por mudanças e evoluções ao longo do tempo, transformando principalmente seu foco e objetivo, assim como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisão nas organizações (KLEIN, 2017). Em 1988, o Institute of Management Accountants (IMA) enunciou, um relatório denominado “International Accounting Management Practice 1” (IMAP 1) (Internacional Federation of Accountants, 1998). No documento, a contabilidade gerencial foi qualificada em quatro estágios evolutivos e, conforme sua evolução, ficou cada vez mais evidente suas transformações, passou de uma atividade de cunho técnico para uma atividade criadora de valor, elemento complementar da gestão (BARRETO, 2019). A figura 1 ilustra os quatro estágios definidos pelo IMAP.

Figura 1 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial



Fonte: Adaptada do IMAP 1 (1998)

Devido as diferentes transições que ocorreram no ambiente organizacional, a Contabilidade Gerencial teve a necessidade de evoluir conjuntamente, criando novas ferramentas mais precisas, com informações atualizadas e alterações nos sistemas operacionais

para dar apoio ao processo decisório (GRANDE; BEUREN, 2011). A categorização feita pelo estudo do IFAC (1998) representa uma alteração significativa e gradual, mas não superficial, nos processos operacionais e de gestão das empresas (ISIDORO; et al., 2012).

De acordo com Bortoluzzi (2018), Barreto (2019) e Bogucheski e Altoé (2021), os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial podem ser descritos da seguinte forma:

- Estágio evolutivo 1: comprehende o período anterior a 1950, o foco principal nesse estágio é a definição de custos e o controle financeiro, recorrendo do uso da tecnologia orçamentária e contabilização de custos. A tecnologia utilizada na produção era simples, predominantemente manual, e os custos com mão de obra e matéria prima podiam ser identificados com facilidade. Neste período, a contabilidade gerencial simbolizava uma técnica essencial para que a organização pudesse atingir seus objetivos. As práticas utilizadas são: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre o investimento.
- Estágio evolutivo 2: comprehende o período de 1950 a 1965, onde o foco foi transferido para o abastecimento de informações que amparassem o planejamento e o controle gerencial, com o uso de tecnologias. Os responsáveis pela gestão buscavam práticas que pudessem aperfeiçoar e refinar as informações gerenciais. Neste período, era utilizada como um suporte aos gestores no processo de tomada de decisão. As práticas utilizadas são: preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.
- Estágio evolutivo 3: comprehende o período de 1965 a 1985, o cuidado estava especialmente na diminuição de desperdícios dos recursos usufruídos nos processos produtivos das organizações, por intermédio de tecnologias como análise de processos e gestão de custos. Os aspectos que influenciaram a evolução da contabilidade gerencial foram o acréscimo nos preços do petróleo e da concorrência mundial, nas décadas de 1970 e 1980, além da ascensão da tecnologia computadorizada no setor industrial. As práticas utilizadas são: Custo Baseado em Atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *Kaizen*, *just-in-time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico e gestão baseada em atividades (ABM).
- Estágio evolutivo 4: comprehende o período a partir de 1985 até os dias atuais, o foco estava direcionado em criar valor, atendendo ao uso eficaz dos recursos, mediante a tecnologias de estipulação dos sinalizadores de valor ao cliente, ao acionista e da inovação empresarial. Neste período, a contabilidade gerencial já é considerada evoluída, resultante do processo de mudanças à que esteve submetida, uma vez que se direciona para a criação de valor organizacional diante da utilização eficiente de recursos e de práticas de avaliação de desempenho. As práticas utilizadas são: *Economic Value Added* (EVA), *Balanced Scorecard*, GECON (Gestão Econômica), simulação e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Desse modo, a gestão estava intimamente relacionada com assuntos internos no primeiro estágio, especialmente em relação a capacidade produtiva. No segundo estágio, o eixo base eram as informações para o planejamento e controle gerencial. No terceiro, a redução do desperdício de recursos ficou evidente. No quarto, as organizações implementaram métodos de contabilidade gerencial que avaliam o valor econômico. Assim, a diferença do segundo para os últimos estágios é que além do fornecimento de informações, a gestão de recursos e valor se tornam peças fundamentais (KLEIN, 2017; BARRETO, 2019).

As mudanças do foco propostas no estágio 2, foram aprimoradas nos estágios 3 e 4. Informações refinadas, com maior qualidade, aliadas a outros artifícios organizacionais, corroboram com a redução de perdas e em alavancas para a criação de valor. Dessa maneira, para o autor, a Contabilidade Gerencial é visualizada, nos estágios 3 e 4, como um sistema de gerenciamento completo (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; BOGUCHESKI; ALTOÉ, 2021). Pois, o foco em fornecer informações continuou existindo, porém reformulado e combinado com os focos e adaptações dos novos estágios (KLEIN, 2017; BORTOLUZZI, 2018; BARRETO, 2019).

As PCGs são distinguidas em dois principais grupos, a saber: tradicionais e contemporâneas, conforme sua evolução ao longo do tempo. As práticas pertencentes ao grupo das tradicionais consideram informações principalmente de natureza financeira, para demarcar custos, controle e planejamento operacional. As contemporâneas relacionam informações financeiras e não financeiras, direcionadas à adoção de medidas de desempenho, os quais visam a diminuição de desperdícios de recursos e a gerar valor organizacional (ITTNER; LARCKER, 1995; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; BORTOLUZZI, 2018).

As PCGs tradicionais estão mais relacionadas a visão e aspectos internos da empresa, já as práticas contemporâneas estão ligadas a uma visão mais ampla, que podem compreender a perspectiva exterior a organização e informações financeiras e não financeiras (MARQUES; et al., 2016; IMLAU, 2015; BARRETO; 2019). Pertencem ao grupo das práticas tradicionais, cuja essência está direcionada na definição e controle de custos, assim como de informações para planejamento como orçamento, planejamento, medidas de desempenho financeiras, relatórios de resultados por divisão, práticas de controle de custos (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; IMLAU, 2015; BARRETO; 2019).

Já entre o grupo das práticas contemporâneas estão custeio baseado em atividades, gestão baseada em atividades, gestão da qualidade total, *kaizen*, *just in time*, valor econômico adicionado, modelo de gestão econômica, gestão baseada em valor, *balanced scorecard*, custeio meta, medidas de desempenho baseadas em empregados e planejamento estratégico, ligadas a

diminuição de desperdícios e otimização dos recursos (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; IMLAU, 2015; BARRETO; 2019).

2.3 PESQUISAS SOBRE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO AGRONEGÓCIO

Queiroz e Espejo (2021) realizaram uma revisão sistemática com o objetivo de examinar a literatura existente, a abordagem e aplicação das práticas de contabilidade gerencial no agronegócio, unificando os resultados de pesquisas anteriores e evidenciando as para estudos futuros. Os autores analisaram artigos publicados nos anos de 2010 a 2019, dispostos nos repositórios de busca Web of Science e Science Direct. Como corpus da pesquisa, foram aceitos 26 artigos conforme disposto no Quadro 1.

Quadro 1 - Revisão Sistemática 2010 a 2019

TÍTULO	AUTORES	ANO	PERIÓDICO
The cost-volume-profit analysis amid management of sericulture in the production process: a case study	Nascimento, Espejo e Panucci-Filho.	2010	Custos e Agronegócio online
Variable production costs of soybeans and its relationship to Gross revenue	Duarte, Pereira, Tavares e Reis.	2011	Custos e Agronegócio online
Americanism and financial accounting theory – Part 1: Was America born capitalist?	Bryer.	2012	Critical Perspectives on Accounting
Americanism and financial accounting theory – Part 2: The ‘modern business enterprise’, America’s transition to capitalism, and the genesis of management accounting	Bryer.	2012	Critical Perspectives on Accounting
Strategy, Interactive Control System and National Culture: A Case Study of Batik Industry in Indonesia	Ismail, Wiyantoro, Meutia e Muchlis.	2012	Procedia - Social and Behavioral Sciences
The mediator and moderator effects of internationalization on the relationship between management control systems and commitment to innovation	Gomez-Conde, Lopez Valeiras, Feliú e Gonzalez-Sanchez.	2013	Spanish accounting review
Analysis of contingency factors in swine value chain: a study in agribusiness	Toigo, L.; Wrubel, F.; Diel, F.; Lavarda, C.	2014	Custos e Agronegócio online
Increasing the usefulness of farm financial information and management: A qualitative study from the accountant’s perspective	Halabi e Carroll.	2015	Qualitative Research in Organizations and Management: An

			International Journal
The use of technology-structured management controls: changes in senior management's decision-making behaviours	Liew.	2015	International Journal of Accounting Information Systems
Future making in farm management accounting: The Australian "Blue Book"	Jack.	2015	Accounting History
Target costing: exploring the concept and its relation to competitiveness in agribusiness	Lima, Silveira, Silva e Ching.	2016	Custos e Agronegócio online
Exploring the integration of corporate sustainability into strategic management: a literature review	Engert, Rauter e Baumgartner.	2016	Journal of Cleaner Production
Diversification in Spanish Dairy Farms: Key Drivers of Performance	Alvarez, Cornejo, Méndez e Roibás.	2016	International Food and Agribusiness Management Review
Globalisation, accounting and developing countries	Hopper, Lassou e Soobaroyen.	2017	Critical Perspectives on Accounting
Water management accounting: A framework for corporate practice	Christ e Burritt.	2017	Journal of Cleaner Production
The use of the budget as a management toll to strategy formulation and control: a case study in the company of Paraíba agroindustrial sector	Melo, Silva, Nicolau e Lima.	2017	Revista Ambiente Contábil
Women's management practices and performance in rural female-owned family businesses	Peake e Marshall.	2017	Journal of Family Business Management
LCA data quality: A management science perspective	Bicalho, Sauer, Rambaud e Altukhova.	2017	Journal of Cleaner Production
Cost of quality and process model: Improving accounting tools for attaining higher environmental efficiency	Barouch e Bey.	2018	Journal of Cleaner Production
A systematic review of technologies involving eco innovation for enterprises moving towards sustainability	Kuo e Smith.	2018	Journal of Cleaner Production
Accounting, performance measurement and fairness in UK fresh produce supply networks	Jack, Florez-Lopez e Ramon-Jeronimo.	2018	Accounting, Organizations and Society
Levels of management accounting practices in agribusiness cooperativism	Tarifa, Reis e Almeida.	2019	Custos e Agronegócio online

Fonte: Queiroz e Espejo (2021).

Com o intuito de atualizar e dar prosseguimento na revisão sistemática feita por Queiroz e Espejo (2021), foi realizada a busca de artigos publicados nos anos de 2020 a 2021, dispostos

nos mesmos repositórios de busca utilizados, Web of Science e Science Direct, seguindo o mesmo protocolo de pesquisa, utilizando dos mesmos filtros. Os achados são acrescentados ao texto com a intenção de contrapor os resultados e mapear os estudos recentes sobre a temática, verificando se as abordagens e gaps permanecem os mesmos. Como corpus da pesquisa, foram aceitos 17 artigos conforme disposto no Quadro 2.

Quadro 2 - Revisão Sistemática 2020 a 2021

TÍTULO	AUTORES	ANO	PERIÓDICO
Cost x volume x profit analysis of poultry activity: case study on arural property	Zanin, Biesek, Tres e Moterle.	2020	Custos e Agronegócio online
Costs in tobacco cultivation: a study in a small rural property in the South of Santa Catarina	Becker, Monteiro, Castanha e Cittadin.	2020	Navus - Revista de Gestão e Tecnologia
Economic analysis of fish productions that use aerators in tanks: a casestudy in the Center-West region of Brazil	Nass, Povh, Fornari, Ribeiro e Brumatti.	2020	Custos e Agronegócio online
Economic development of fishery and accounting support of coalmanagement for biological conversion in fish farming of Ukrainecomparing to the other CEE countries	Zdyrko, Ishchenko e Melnyk.	2020	Economic Annals - XXI
Production costs of a grandparent chicken farm in Ceará	Viana, Cardoso, Napoleao e Vasconcelos.	2020	Custos e Agronegócio online
Statistical analysis of suitability of the activity based costing methodin agricultural enterprises	Stasova.	2020	Agricultural and Resource Economics- international Scientific E-journal
Wine industry: economic and environmental factors which influenceddevelopment and accounting	Gutsalenko, Marchuk, Hutsalenko e Tsaruk.	2020	Economic Annals - XXI
Assessment of profitability of subsistence dairy cattle farms from sizeperspective: a case study in Eastern part of Turkey	Ilban, Terin e Yildirim.	2021	Custos e Agronegócio online
Cost analysis in the poultry industry of a small rural property in thesouth of Santa Catarina	Panatto, Cittadin, Oliveira e Menegali.	2021	Custos e Agronegócio online
Determinants of farm profitability in the EU regions. Does farm sizematter?	Kryszak, Guth e Czyzewski.	2021	Agricultural Economics - Zemedelska Ekonomika

Embedding smart technologies in accounting to meet global irrigation challenges	Tingey-Holyoak, Pisaniello e Buss.	2021	Meditari Accountancy Research
Financial Management Practices in Family Agroindustries: A study in the Northwest region of Rio Grande do Sul	Prochnow, Thesing, Cervi e Valandro.	2021	Navus - Revista de Gestão e Tecnologia
Institutionalised management accounting and control in farm businesses	Gottlieb, Hansson e Johed.	2021	Scandinavian Journal of Management
Management control practices in agribusiness: state of the art and research possibilities	Queiroz e Espejo.	2021	Custos e Agronegócio online
Supplier-buyer relation between fruit and vegetable growers and a supermarket chain	Koch e Gasparetto.	2021	Navus - Revista de Gestão e Tecnologia
The appearance of community logics in management accounting and control: Evidence from an Egyptian sugar beet village	Diab.	2021	Critical Perspectives on Accounting
The importance of accounting-integrated information systems for realising productivity and sustainability in the agricultural sector	Tingey-Holyoak, Pisaniello, Buss e Mayer.	2021	International Journal of Accounting Information Systems

Fonte: elaborado pela autora.

Os achados de Queiroz e Espejo (2021) evidenciam que as práticas de contabilidade gerencial estão sendo utilizadas em diversos objetos de estudo. Nos últimos dois anos, apenas um dos objetos se manteve presente nas pesquisas, a saber: os métodos de apuração de custos (BECKER et al., 2020; NASS et al., 2020; STASOVA, 2020; VIANA et al., 2020; ZANIN et al., 2020). Uma outra temática se repetiu, a influência institucional, entretanto, sob outro enfoque, para moldar a contabilidade gerencial e as práticas de CG em fazendas leiteiras (GOTTLIEB; HANSSON; JOHED, 2021). Em relação a dados fornecidos pela Contabilidade Gerencial e suas práticas, alguns dos estudos se propuseram a evidenciar a CG suporte a gestão e a melhores resultados (GUTSALENKO et al., 2020; ZDYRKO; ISHCHECHENKO; MELNYK, 2020; KRYSZAK; GUTH; CZYZEWSKI, 2021; ILBAN; TERIN; YILDIRIM, 2021; PANATTO et al., 2021; PROCHNOW et al., 2021) e que atrelados a dados biofísicos servem como principal estrutura para a tomada de decisão (TINGEY- HOLYOAK; PISANIELLO; BUSS, 2021; TINGEY-HOLYOAK et al., 2021), bem como se dá a comunicação de informações contábeis e a relação fornecedor-comprador entre produtores e uma rede de supermercados (KOCH; GASparetto, 2021). Outro objeto pesquisado refere-se a como se dá a influência cultural, política e econômica da CG e suas práticas em um ambiente rural do Egito (DIAB, 2021).

Os objetos sobre as Práticas de Contabilidade Gerencial aplicadas ao agronegócio pesquisados nos últimos anos estão categorizados no Quadro 3.

Quadro 3 - Objetos sobre as práticas de controles gerenciais aplicadas ao agronegócio pesquisados nos últimos anos

Objetos	Autores
A influência institucional para moldar a contabilidade gerencial e as práticas de CG em fazendas leiteiras.	(GOTTLIEB; HANSSON; JOHED, 2021).
A influência institucional sobre a performance de empresas situadas em ambientes complexos.	(DIAB; ABOUD, 2019).
Comunicação de informações contábeis e a relação fornecedor-comprador entre produtores e uma rede de supermercados.	(KOCH; GASPERETTO, 2021).
Contabilidade Gerencial como suporte a gestão e melhores resultados.	(GUTSALENKO et al., 2020; ZDÝRKOVÁ; ISHCHENKO; MELNYK, 2020; KRYSZAK; GUTH; CZYZEWSKI, 2021; ILBAN; TERİN; YILDIRIM, 2021; PANATTO et al., 2021; PROCHNOW et al., 2021).
Fusão de dados biofísicos e de CG como estrutura para a tomada de decisão.	(TINGEY-HOLYOAK; PISANELLO; BUSS, 2021; TINGEY-HOLYOAK et al., 2021).
Influência cultural, política e econômica da contabilidade gerencial e práticas de CG em um ambiente rural do Egito.	(DIAB, 2021).
Mecanismos de CG para gerenciamento de incerteza	(THAMBAR et al, 2019).
O compromisso das organizações do agronegócio com a sustentabilidade e as práticas de CG como auxiliadoras desse compromisso.	(ENGERT et al., 2016; CHRIST; BURRIT, 2017; BAROUCH; BEY, 2018; HUO; SMITH, 2018).
O impacto das tecnologias na adoção de CG para tomada de decisão.	(LIEW, 2015).
O viés da formulação de práticas contábeis em países situados ao norte do globo.	(ISMAIL et al., 2012; HOPPER et al., 2017).
Práticas sobre formas de custeio.	(NASCIMENTO et al., 2010; DUARTE et al., 2011; LIMA et al. 2016; BECKER et al., 2020; NASS et al., 2020; STASOVA, 2020; VIANA et al., 2020; ZANIN et al., 2020).
Relação de empresas familiares do agronegócio com a escolha das práticas de CG.	PEAKE; MARSHALL, 2007).
Relação entre CG e inovação.	(GOMEZ-CONDE, 2013).
Relação entre crenças e adoção de práticas de CG.	(TASHAKOUR et al., 2019).
Relação histórica entre a evolução da contabilidade e o capitalismo.	(BRYER, 2012; JACK, 2015; HOPPER et al., 2017).
Revisão sistemática sobre a aplicação das práticas de CG no agronegócio nos anos de 2009 a 2019.	(QUEIROZ; ESPEJO, 2021).

Fonte: elaborado pela autora.

Em relação aos campos empíricos, alguns permaneceram os mesmos, a citar: comunidades que utilizam agricultura como forma de subsistência (DIAB, 2021); cooperativas agroindustriais (PROCHNOW et al., 2021); empresas agrícolas, familiares, de pequeno porte (STASOVA, 2020; TINGEY-HOLYOAK; PISANIELLO; BUSS, 2021); e fazendas produtoras de leite e derivados (GOTTLIEB; HANSSON; JOHED, 2021; ILBAN; TERIN; YILDIRIM, 2021). O campo empírico fazenda foi pesquisado por alguns autores com algumas diferenças, a saber: produtoras de tabaco (BECKER et al., 2020); produtoras de batata (TINGEY-HOLYOAK et al., 2021); e de variadas produções e portes (KRYSZAK; GUTH; CZYZEWSKI, 2021). Campos de pesquisa novos apareceram, a conhecer: avicultura (VIANA et al., 2020; ZANIN et al., 2020; PANATTO et al., 2021); piscicultura (NASS et al., 2020; ZDÝRKO; ISHCHENKO; MELNYK, 2020); produtores de frutas e hortaliças (KOCH; GASPERETTO, 2021); e indústria vinícola (GUTSALENKO et al., 2020).

Os diferentes campos empíricos utilizados em pesquisas sobre as práticas de controles gerenciais aplicadas ao agronegócio nos últimos anos estão categorizados no Quadro 4.

Quadro 4 - Diferentes campos empíricos sobre as práticas de controles gerenciais aplicadas ao agronegócio pesquisados nos últimos anos

Campo Empírico	Autores
Avicultura	(VIANA et al., 2020; ZANIN et al., 2020; PANATTO et al., 2021).
Fazenda produtora de tabaco	(BECKER et al., 2020)
Piscicultura	(NASS et al., 2020; ZDÝRKO; ISHCHENKO; MELNYK, 2020).
Indústria vinícola	(GUTSALENKO et al., 2020).
Fazendas e produtores de leite	(GOTTLIEB; HANSSON; JOHED, 2021; ILBAN; TERIN; YILDIRIM, 2021).
Empresas agrícolas	(STASOVA, 2020; TINGEY-HOLYOAK; PISANIELLO; BUSS, 2021).
Agroindústrias familiares	(PROCHNOW et al., 2021).
Produtores de frutas e hortaliças	(KOCH; GASPERETTO, 2021).
Fazendas variadas e de tamanhos diferentes	(KRYSZAK; GUTH; CZYZEWSKI, 2021).
Indústria de cultivo e processamento de beterraba	(DIAB, 2021).
Fazenda produtora de batata	(TINGEY-HOLYOAK et al., 2021).

Fonte: elaborado pela autora.

Como um dos principais gaps levantado, os autores citam ser necessário identificar quais adequações nas práticas de contabilidade gerencial para que se tornem específicas para o

agronegócio e de que forma deverão ser efetuadas. Uma vez que foi constatado a predominância da utilização de práticas tradicionais em detrimento das contemporâneas, mesmo com constatações acerca do potencial competitivo das práticas de contabilidade gerencial consideradas mais modernas (QUEIROZ; ESPEJO, 2021).

Os gaps citados pelos autores continuam sendo citados frequentemente em trabalhos nos últimos dois anos, além disso, a constatação sobre a permanência da utilização de práticas tradicionais, de primeiro e segundo estágio no setor do agronegócio continua válida. Entretanto, alguns autores citam a necessidade de comunicação e divulgação do potencial competitivo que estas práticas podem trazer como uma das principais causas disto, além da necessidade de adequações e adaptações para viabilizar o uso pelo setor (QUEIROZ; ESPEJO, 2021).

Também são temas de interesse dos pesquisadores, a motivação das escolhas sobre quais práticas são adotadas por organizações ligadas ao agronegócio, se estão mais relacionados a questões psicológicas, de crenças e aspectos interpretativistas ou a fatores racionais e positivistas sobre a eficiência de seu uso. Os problemas de pesquisa relacionados ligados aos cunhos institucionais, de incerteza, ambientais e tecnológicas demonstram que a Teoria Contingencial vem sendo utilizada para solucionar as perguntas feitas em pesquisas de controle gerencial relacionadas ao agronegócio nos últimos tempos (QUEIROZ; ESPEJO, 2021).

Nos últimos dois anos, algumas temáticas diferentes também estão surgindo e despertando predileções, como por exemplo, as comparações de organizações que utilizam a CG e suas práticas, evidenciando a relação de suporte a gestão e melhores resultados exercidos pela CG. Além da integração e junção de dados biofísicos e de CG e como podem servir de estrutura para a melhor tomada de decisão. E a influência de questões culturais, políticas e econômicas da contabilidade gerencial e suas práticas em um ambiente rural.

2.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E DESEMPENHO

Estudos pioneiros que relacionaram o controle gerencial com o desempenho, trataram em maior parte de entender a relação dos sistemas de controles gerenciais com a avaliação de desempenho dos subordinados, como os de Hopwood (1972), Otley (1978) e (1984). Outro estudo, feito posteriormente, como o de Reid e Smith (2002), verificou que a qualidade da informação gerada pela contabilidade gerencial tem relação direta com o seu desempenho (OYADOMARI, 2008).

Em relação a utilização de práticas de contabilidade gerencial mais modernas nas empresas e o impacto sobre o desempenho, os autores evidenciaram que não é possível

relacionar o uso de práticas da contabilidade a um melhor desempenho em relação aos seus concorrentes, ou seja, que não se pode criar uma ideia de vantagem competitiva a partir disso. Isso porque os autores destacam que o desempenho adquirido por meio das práticas varia de empresa para empresa, setor para setor e de país para país (ITTNER; LARCKER, 1995; ITTNER; LARCKER, 1997; GUERRA, 2007).

Em consonância, Garg, Joubert e Pellissier (2004) e Lima et al. (2011) defendem que o alcance de um melhor desempenho possui relação não somente com as práticas de contabilidade gerencial, mas sim com os processos de gestão sistematizados, em que maximizar o retorno constitui um dos principais objetivos do negócio, combinados a soluções criativas e flexíveis por parte das organizações.

Estudos brasileiros como os de Soutes e Guerreiro (2007) apontaram que empresas que utilizavam práticas contemporâneas demonstravam índices de desempenho diferentes. Já Guerreiro e Soutes (2013), não constataram uma relação positiva entre o uso dessas técnicas mais complexas e o desempenho organizacional. Tal contraste revela que, apesar da adoção de tais práticas, existem barreiras fora do âmbito organizacional, assim como características da empresa que podem influenciar em um resultado superior ou não.

Gonzaga et al. (2010) identificaram em seu estudo uma conexão favorável entre a utilização das práticas e o desempenho. Reis e Teixeira (2013) examinaram que empresas que utilizavam práticas contemporâneas, as de terceiro e quarto estágio, demonstraram resultados algumas vezes maior do que aquelas que utilizavam apenas de práticas mais tradicionais, as de primeiro e segundo estágio. Entretanto, Morais, Coelho e Holanda (2014) ilustram que as práticas adotadas não contribuem para a potencialização do desempenho, mas, sim, para seu progresso contínuo.

Diversas pesquisas atestam que a implementação de práticas de contabilidade gerencial é capaz de influenciar o desempenho. Estudos como os de Mizumoto et al. (2010), Raifur (2013) e Espejo e Leite (2016), Maziriri e Mapuranga (2017), Peake e Marshall (2017), encontraram uma ligação benéfica entre a adoção das práticas e o aumento do desempenho (SOUZA et al., 2020). Já Macinati e Anessi-Pessina (2014) verificaram uma fraca conexão proveitosa entre a contabilidade gerencial e o desempenho.

Diante do exposto, considerando que ainda não se pode firmar uma relação definitiva entre o uso das práticas e desempenho, o que corrobora com a necessidade de averiguações, essencialmente no ramo do agronegócio, propõem-se as seguintes hipóteses:

H1: Há um sequenciamento lógico entre estágios evolutivos de práticas de contabilidade gerencial.

H2: Há uma relação positiva entre estágios evolutivos mais avançados e o desempenho das empresas do setor do agronegócio.

A H1 transmite uma relação de sequenciamento evidenciada nos estudos sobre a evolução da contabilidade gerencial, entretanto a H2 alça luz sob uma diferenciação entre os estágios, visto que esta relação também é identificada nas pesquisas, em menos casos, o que justifica a opção de trabalhar com as duas hipóteses, investigando mais a fundo o assunto.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia foi subdividida em sete divisões, sendo que na primeira é apresentada a tipologia da pesquisa, seguida do desenho da pesquisa, dos construtos, da população e da amostra, apresentados na segunda seção. Em seguida, o instrumento de coleta da pesquisa é apresentado. Após, é apresentado o procedimento de coleta de dados. Depois, o procedimento de análise e interpretação de dados que serão realizados na pesquisa são apresentados e finalizam a parte metodológica.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

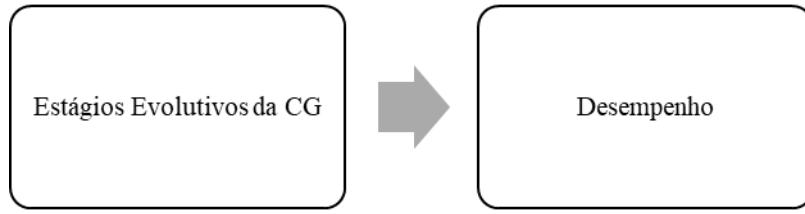
Com a finalidade de atingir os objetivos propostos, será realizada uma pesquisa adotando a abordagem quantitativa, que é um meio de testar teorias objetivas, examinando a relação entre as variáveis (CRESWELL; CRESWELL, 2021). Adotar essa perspectiva significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las analisá-las, uma vez que os dados coletados se tornam fonte permanente de informação (BABBIE, 1999).

Quanto aos fins, a pesquisa poderá ser entendida como descritiva, a qual, segundo Malhotra (2012), possui como principal objetivo descrever as características de grupos, organizações ou áreas de mercado para expor determinadas características de uma população ou um determinado fenômeno. Richardson (2017) destaca que uma pesquisa descritiva busca descrever uma situação, problema, fenômeno ou programa afim de revelar informações.

3.2 DESENHO DA PESQUISA

O desenho da pesquisa é apresentado a seguir, conforme mostra a Figura 2.

Figura 2 - Desenho da pesquisa



Fonte: elaborado pela autora.

3.2.1 Construtos da pesquisa

Os construtos da pesquisa são expostos a seguir, conforme mostra o Quadro 5.

Quadro 5 - Construtos da pesquisa

Construto	Variável	Referências
Estágios Evolutivos e Práticas de CG	1º Estágio: Custo Variável; Custo Por Absorção; e Custo Padrão.	Soutes (2006), Reis e Teixeira (2009), Guerreiro e Soutes (2010), Guerreiro et al., (2011), Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e Barreto (2019).
	2º Estágio: Fluxo de Caixa; Ponto de Equilíbrio; Análise da Lucratividade do Produto; Lucratividade do Segmento; Margem de Contribuição; Análise da Rentabilidade; Preço de Transferência; Moeda Constante; e Orçamento.	
	3º Estágio: Custo Meta (Target Costing); Custos da Qualidade; Custo Baseado em Atividade (ABC); Benchmarking; Planejamento Estratégico (Elaboração); Planejamento Estratégico (Implementação); Kaizen; Gestão Baseada em Atividades (ABM); Teoria das Restrições; e Just in Time.	
	4º Estágio: Economic Value Added (EVA); Simulações; e Balanced Scorecard.	
Desempenho	Crescimento das vendas	Chandler e Hanks (1993); Wiklund (1999); Haber e Reichel (2005); Blackburn, Hart e Wainwright (2013); Espejo e Leite (2016); Daciê et. al. (2017); Souza et al., (2020).
	Crescimento dos lucros	
	Aumento do número de funcionários	
	Aumento da satisfação dos clientes	

Fonte: elaborado pela autora.

3.2.2 População e amostra

As empresas pesquisadas fazem parte do setor do agronegócio e são atuantes no Brasil. As empresas foram classificadas pela Revista Exame (2021) como as 400 maiores e melhores no setor em 2020. No total foram selecionadas as 400 empresas, que compreende a população total desta pesquisa, divididas entre os segmentos conforme a Tabela 1.

Tabela 1 - Quantitativo das empresas por segmento

Segmento	Quantidade de empresas (população)
Açúcar e álcool	72
Adubos, defensivos e sementes	51
Algodão e grãos	52
Aves e suíños	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 pela autora

A amostra necessária para esta pesquisa foi calculada de acordo com a equação abaixo (BARBETTA; REIS; BORNIA, 2004, p. 193), considerando erro tolerável de 5%. Assim, constatou-se que o número de elementos da amostra que deverá ser obtida é de 163.

$$n = \frac{N}{1 + \frac{N * d^2}{Z^2 * p * q}} = 163$$

Onde:

n: número de elementos da amostra;

N: número de elementos da população;

Z: valor da abscissa da curva normal associada ao nível de confiança;

d: erro tolerável da amostra, em porcentagem; e

p e q: a probabilidade de escolha de um dado elemento, aleatoriamente.

3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa (APÊNDICE A) foi uma adaptação do questionário utilizado por Imlau (2015) e Barreto (2019). Algumas questões empregaram escala Likert de cinco pontos. O questionário possui 4 blocos, nos quais foi solicitado aos respondentes que atribuíssem dentre as assertivas a que melhor atende a sua percepção acerca do tema, sendo: bloco 1: características da empresa; bloco 2: informações básicas sobre o profissional respondente; bloco 3: composto por questões que identificam as práticas de contabilidade gerencial adotadas (1º Estágio: Custo Variável; Custo Por Absorção; e Custo Padrão; 2º Estágio: Fluxo de Caixa; Ponto de Equilíbrio; Análise da Lucratividade do Produto; Lucratividade do Segmento; Margem de Contribuição; Análise da Rentabilidade; Preço de Transferência; Moeda Constante; e Orçamento; 3º Estágio: Custo Meta (Target Costing); Custos da Qualidade; Custo Baseado em Atividade (ABC); Benchmarking; Planejamento Estratégico (Elaboração); Planejamento Estratégico (Implementação); Kaizen; Gestão Baseada em Atividades (ABM); Teoria das Restrições; e Just in Time; e 4º Estágio: Economic Value Added (EVA); Simulações; e Balanced Scorecard); e bloco 4: questões que investigam o desempenho percebido, considerando o primeiro semestre de 2022 em comparação ao primeiro semestre de 2021, a saber: Crescimento das vendas; Crescimento dos lucros; Aumento do número de funcionários; e Aumento da satisfação dos clientes.

3.4 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

Os dados necessários para a realização das análises foram obtidos por meio da técnica de coleta de dados *survey*. Autores destacam *surveys* como procedimentos de levantar dados que possuem a função de descrever relações entre variáveis de interesse, se baseando em evidências encontradas a partir de uma determinada amostra originada de uma população (BABBIE, 1999; CRESWELL; CRESWELL, 2021; FOWLER JR, 2009).

A técnica foi escolhida devido as inúmeras vantagens: facilmente administrada; possui baixo custo e amplo alcance; rápida captação e análise de dados (MALHOTRA, 2012). Outros autores corroboram com esta informação, de que a forma de distribuição *on-line* promove inúmeras vantagens: agilidade na execução, fácil acesso pelos participantes e facilidade de organizar e postular os dados (COUPER; MILLER, 2009).

Assim, a coleta de dados foi realizada utilizando um questionário on-line, feito por meio da plataforma *Google Forms*, que foi acessado utilizando um navegador da *internet*. O convite

para contribuir com a pesquisa foi realizado a partir de um primeiro contato telefônico e a partir daí a coleta foi iniciada. Algumas organizações responderam de imediato e outras agendaram o melhor dia para resposta. A coleta foi realizada entre 22 de novembro de 2022 a 29 de novembro de 2022, obtendo-se 165 respostas válidas.

3.5 PROCEDIMENTOS ESTATÍSTICOS E DE ANÁLISE DE DADOS

Os dados coletados por meio de *surveys* foram analisados mediante uso de estatística descritiva e do método Multinomial Logit (MNL). A análise descritiva é considerada a etapa inicial de qualquer estudo e pode ser considerada a mais importante, pois é na fase inicial que é definida como e qual análise será utilizada e até mesmo encontrar alguns erros. O objetivo básico da estatística descritiva é resumir uma série de valores de mesma natureza por meio de um conjunto de ferramentas e técnicas, como tabelas, gráficos, medidas (estatísticas) de variabilidade e de tendência central, que irão auxiliar no entendimento e proporcionar uma visão global dos dados (MANCUSO et al., 2018).

Além da estatística descritiva, metodologicamente foram apresentados os resultados provenientes do método de máxima verossimilhança, utilizado também por Pereira, Teixeira e Lima (2010), com base em Johnston e Dinardo (2001) e Greene (2003):

$$\lambda = \frac{L^*}{L}$$

A fórmula é estatisticamente equivalente a:

$$LR = 2 (InL - InL^*) \sim X_m^2$$

Para o modelo, a hipótese nula a ser testada é a de que o modelo sequencial é igual ao modelo estimado não-sequencial, portanto:

$$H_0 = \text{Modelo sequencial} = \text{Modelo não-sequencial.}$$

$$H_1 = \text{Modelo sequencial} \neq \text{Modelo não-sequencial.}$$

Caso a hipótese nula seja rejeitada, o modelo sequencial será escolhido com cinco possibilidades de escolha de adoção dos estágios evolutivos ($j=0, j=1, j=2, j=3$ e $j=4$).

No caso de a adoção sequencial ser escolhida é utilizado o método MNL, utilizado em estudos como os de Dorfman (1996), Ersado et al. (2004) e Pereira, Teixeira e Lima (2010).

No MNL, utilizam-se as seguintes fórmulas:

$$\text{Prob}(Y_i = j) = \frac{e^{\beta_j X_i}}{\sum_{k=0}^3 e^{\beta_k X_i}}$$

$$\text{Prob}(Y_i = j) = \frac{e^{\beta'_j X_i}}{1 + \sum_{k=1}^j e^{\beta'_k X_i}}, \text{ para } j = 0, 1, 2, 3 \text{ e } 4.$$

O modelo MNL apresenta algumas formas de análise, como a análise do efeito marginal, expresso pelas equações:

$$\begin{aligned} \frac{\partial P_j}{\partial X_i} &= \frac{\beta_j e^{\beta'_j X_i} \cdot [1 + \sum_{k=1}^j e^{\beta'_k X_i}] - \beta_j e^{\beta'_j X_i} \cdot \sum_{k=1}^j \beta_k e^{\beta'_k X_i}}{[1 + \sum_{k=1}^j e^{\beta'_k X_i}]^2} \\ &= \frac{e^{\beta'_j X_i}}{[1 + \sum_{k=1}^j e^{\beta'_k X_i}] \cdot [1 + \sum_{k=1}^j e^{\beta'_k X_i}]} \cdot \left[\beta_j - \sum_{k=1}^j \frac{e^{\beta'_k X_i}}{[1 + \sum_{k=1}^j e^{\beta'_k X_i}] \cdot \beta_k} \right] \\ &= P_j [\beta_j - \sum_{k=0}^j P_k \beta_k] = P_j [\beta_j - \bar{\beta}_j]. \end{aligned}$$

As equações estimadas pelo método MNL resultam em um conjunto de probabilidades para a ocorrência de uma determinada resposta que possibilitam as formas de análise citadas anteriormente. Além disso, de acordo com Greene (2003), o modelo decorre de um conjunto de regressores, que permite identificar as características que podem influenciar o modelo, como escolaridade e rentabilidade, dentre outros (PEREIRA; TEIXEIRA; LIMA, 2010).

Portanto, os modelos de análise estimados pelo método de máxima verossimilhança e método MNL foram desenvolvidos de forma similar ao realizado no estudo de Pereira, Teixeira e Lima (2010), pois na pesquisa dos autores citados também havia uma problemática envolvendo questões relacionadas a adoção sequencial, entretanto, sobre os níveis da tecnologia pós-colheita na cafeicultura em Viçosa (MG).

Nesta pesquisa, para a estatística descritiva, foram utilizadas prioritariamente análise das medianas da concordância atribuída a cada uma das 25 práticas de contabilidade gerencial disponíveis no questionário. E para os modelos estimados método MNL, foram utilizadas prioritariamente a análise dos efeitos marginais.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

A apresentação e análise dos dados foi subdividida em cinco divisões, sendo na primeira parte apresentada a caracterização das empresas da amostra. Já o perfil dos respondentes está situado na segunda parte. Em seguida, os estágios evolutivos em que as empresas do agronegócio estão inseridas são apresentados. Após, são apresentadas as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas. Depois, são apresentados os modelos com base no método MNL, de adoção das PCGs e do aumento do desempenho percebido em confronto com o estágio de CG em que a empresa está, que finaliza a parte metodológica.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS DA AMOSTRA

Com a intenção de identificar e classificar a amostra deste estudo, foram identificadas as cidades e estados sede das empresas, segmento de atuação, ano de início das atividades, e se as organizações possuem ou não um departamento ou área responsável pelas informações contábil-gerenciais.

As 165 empresas pertencentes à amostra do estudo foram segregadas quanto ao estado e região em que pertencem suas sedes. A Tabela 2 apresenta um panorama geral sobre a localização das organizações objeto do estudo de acordo com as regiões geográficas do Brasil.

Tabela 2 - Regiões geográficas das empresas da amostra

Região	Estado	Qtd empresas por estado	%	Qtd empresas por região	%
Centro-Oeste	Distrito Federal	1	0,61%	10	6,06%
	Goiás	5	3,03%		
	Mato Grosso do Sul	1	0,61%		
	Mato Grosso	3	1,82%		
Nordeste	Alagoas	1	0,61%	10	6,06%
	Bahia	2	1,21%		
	Ceará	4	2,42%		
	Maranhão	2	1,21%		
	Paraíba	1	0,61%		
Norte	Amapá	1	0,61%	1	0,61%
Sudeste	Espírito Santo	4	2,42%	79	47,88%
	Minas Gerais	23	13,94%		
	São Paulo	52	31,52%		
Sul	Paraná	24	14,55%	65	39,39%
	Rio Grande do Sul	34	20,61%		

Santa Catarina	7	4,24%	
Total=		165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

As organizações da amostra estão compreendidas em 16 dos 27 estados pertencentes ao território brasileiro. A maioria das empresas localizam-se nas regiões Sudeste e Sul, com cerca de 87% da amostra. Na região Sudeste, destaca-se o estado de São Paulo, com 52 empresas, ou seja, 31,52% do total. Já na região Sul, destaca-se o estado de Rio Grande do Sul, com 34 empresas, ou seja, 20,61% do total.

Quanto ao segmento de atuação das empresas, estas foram agrupadas em onze categorias, conforme a Tabela 3. Destacam-se as de algodão e grãos com 15,15%, açúcar e álcool com 13,94%, óleos, farinhas e conservas com 9,70% e aves e suíños com 9,09%. Os quatro ramos de atuação representam quase metade da amostra total, e, se somados, refletem cerca de 47,88% do setor. Além disso, outros setores diversos representam 11,52%.

Tabela 3 - Segmento de atuação das empresas da amostra

Ramo de atuação	Qtd empresas	%
Açúcar e álcool	23	13,94%
Adubos, defensivos e sementes	12	7,27%
Algodão e grãos	25	15,15%
Aves e suíños	15	9,09%
Café	10	6,06%
Carne bovina, leite e derivados	15	9,09%
Couro e têxtil	7	4,24%
Madeira e celulose	9	5,45%
Máquinas e equipamentos	14	8,48%
Óleos, farinhas e conservas	16	9,70%
Outros diversos	19	11,52%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

A Tabela 4 indica a idade das organizações do agronegócio pesquisadas, considerando o ano de início de atividades e fundação da empresa sede.

Tabela 4 - Idade das empresas da amostra

Idade das empresas	Qtd empresas	%
Até 10 anos	1	0,61%
De 11 a 20 anos	21	12,73%
De 21 a 30 anos	22	13,33%
De 31 a 40 anos	17	10,30%
De 41 a 50 anos	16	9,70%
De 51 a 60 anos	33	20,00%
De 61 a 70 anos	18	10,91%
De 71 a 80 anos	16	9,70%

De 81 a 90 anos	5	3,03%
De 91 a 100 anos	7	4,24%
Acima de 100 anos	9	5,45%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

De acordo com os dados, o maior percentual das empresas, cerca de 20%, possuem entre 51 a 60 anos, ou seja, fundadas a partir de 1971. Já o menor número de empresas da amostra possui até 10 anos, apenas uma, cerca de 0,61%. Entretanto, é possível observar que a distribuição de cerca de 86,67% da amostra apresenta entre 11 até 80 anos, ou seja, são bastante antigas no mercado.

Foi solicitado aos respondentes, informações quanto à existência ou não de um departamento, setor ou área, formalmente constituído e responsável pelas informações de contabilidade gerencial. A Tabela 5 apresenta os resultados do questionamento.

Tabela 5 - Existência de departamento ou área responsável pelas informações

Resposta	Qtd empresas	%
Não	5	3,03%
Sim	160	96,97%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

Os achados demonstram que 96,97% das empresas informaram possuir um departamento responsável pelas informações de contabilidade gerencial. Apenas 5 empresas apontaram a não existência deste setor.

4.2 PERFIL DO PROFISSIONAL RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Esta seção tem por objetivo mapear o perfil dos respondentes e profissionais responsáveis pela contabilidade gerencial dentro destas empresas. O questionário evidenciou questões quanto ao gênero, idade, escolaridade, atuação na empresa e experiências profissionais.

A Tabela 6 apresenta o gênero dos respondentes.

Tabela 6 - Gênero dos respondentes

Gênero	Qtd respondentes	%
Feminino	81	49%

Masculino	84	51%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

Os dados demonstram que pouco mais da metade dos respondentes são do sexo masculino (51%). Deste modo, é visto uma pequena vantagem, de apenas três respondentes a mais, em relação a predominância de gestores do sexo masculino a gestores do sexo feminino em empresas do agronegócio.

A Tabela 7 apresenta idade dos respondentes.

Tabela 7 - Idade dos respondentes

Idade	Qtd respondentes	%
18 a 30 anos	19	12%
31 a 40 anos	86	52%
41 a 50 anos	42	25%
Mais que 50 anos	18	11%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

Os resultados demonstram a predominância de profissionais entre 31 a 40 anos (52% da amostra), ou seja, mais da metade dos respondentes possui esta idade. Vale destacar também que 25% possui entre 41 e 50 anos. Assim, cerca de 78% dos gestores destas empresas possuem idade entre 31 anos e 50 anos.

A Tabela 8 apresenta a escolaridade dos respondentes.

Tabela 8 - Escolaridade dos respondentes

Escolaridade	Qtd respondentes	%
Ensino Fundamental	0	0%
Ensino Médio	0	0%
Ensino Superior	86	52%
Especialização/MBA	60	36%
Mestrado	8	5%
Doutorado	11	7%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

Quanto ao maior grau de instrução recebido pelos respondentes, a resposta com maior incidência foi o ensino superior, respondida por 52% dos profissionais, seguido por especialização e MBA, com 36%. Ainda em relação a formação em nível de pós-graduação stricto sensu, 5% dos gestores possuem mestrado e 7% doutorado.

A Tabela 9 apresenta a função desempenhada pelos respondentes, obtida a partir de sete opções dispostas: analista, contador, *controller*, diretor, gerente, presidente e outro.

Tabela 9 - Função desempenhada na cooperativa pelos respondentes

Função na empresa	Qtd respondentes	%
Analista	75	45%
Contador	19	12%
Controller	4	2%
Diretor	11	7%
Gerente	44	27%
Presidente	0	0%
Outro	12	7%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

O profissional de maior destaque na elaboração das informações é o analista da empresa (45%), seguido pelo gerente (27%), que somam 72% da amostra. Além disso, é possível verificar que nenhum dos presidentes executa tal função dentro das organizações da amostra. Dentre os 7% que assinalaram a opção outro, 5 dos 12 respondentes assinalaram ter a função de coordenador contábil, enquanto 4 afirmaram ser supervisores contábeis, 2 assistentes contábeis e 1 especialista contábil.

A Tabela 10 indica o período de atuação na execução das funções de contabilidade gerencial nas empresas do agronegócio.

Tabela 10 - Período de atuação dos respondentes na empresa

Número de anos de atuação na função nesta empresa	Qtd respondentes	%
0 a 1 ano	10	6%
1 a 3 anos	26	16%
3 a 5 anos	29	18%
5 a 7 anos	20	12%
7 a 10 anos	31	19%
10 a 15 anos	25	15%
15 anos ou mais	24	15%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

A maioria dos respondentes (19%) atua entre sete a dez anos na organização, de três a cinco anos (18%) e de um a três anos (16%). Poucos profissionais (6%) possuem período de atuação menor a 1 ano na organização investigada. Desta forma, evidenciaram ter experiência na função e conhecimento organizacional para responder ao questionário.

Já a Tabela 11 indica o período de atuação na execução das funções de contabilidade gerencial em outras organizações.

Tabela 11 - Período de atuação dos respondentes em outras empresas

Número de anos de atuação na função em outras empresas	Qtd respondentes	%
0 a 1 ano	38	23%
1 a 3 anos	20	12%
3 a 5 anos	21	13%
5 a 7 anos	21	13%
7 a 10 anos	19	12%
10 a 15 anos	19	12%
15 anos ou mais	27	16%
Total=	165	100%

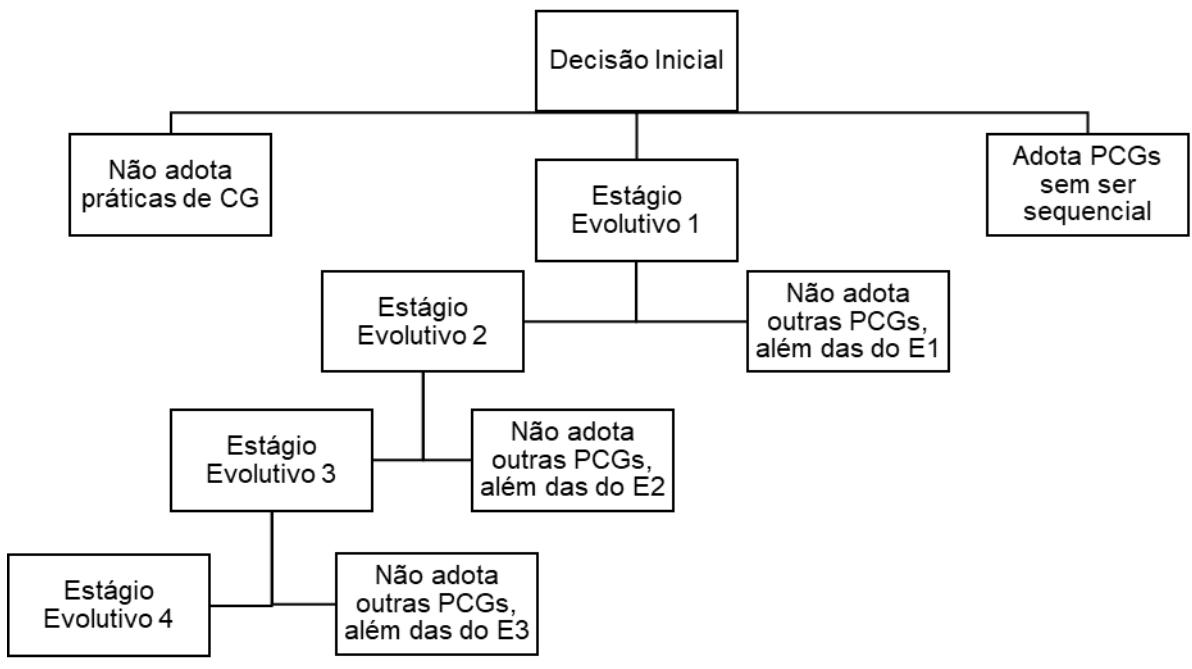
Fonte: elaborado pela autora.

Diferentemente dos resultados anteriores, 23% indicaram ter atuado entre zero a um ano em outras empresas. Outro contraste é que 16% atuou quinze anos ou mais. Deste modo, além do conhecimento a respeito da empresa participante da pesquisa, os respondentes demonstram ter bagagem e vivência adquiridas na função de outras organizações.

4.3 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, foram identificadas as PCGs adotadas e com isso, seus respectivos estágios. A figura 3 indica a árvore de decisão para adoção de práticas de contabilidade gerencial e, consequentemente a caracterização do estágio evolutivo, formulada com base na classificação dos estágios feita pelo IFAC (1998).

Figura 3 - Árvore de decisão para adoção de PCGs e caracterização dos Estágios Evolutivos



Fonte: elaborado pela autora.

Com base na Figura 3, partindo da decisão inicial, admite-se que a empresa será considerada como pertencente ao Estágio Evolutivo 1 caso utilize, pelo menos, duas das três práticas de contabilidade gerencial disponíveis. Caso não utilize, será considerada como parte do grupo aleatório, pois pode utilizar práticas aleatórias, sem a adoção sequencial. Desta forma, além de estarem no Estágio Evolutivo 1, serão também do Estágio 2, as que utilizarem, no mínimo, cinco das nove práticas disponíveis. Caso contrário, continuarão sendo do primeiro. Assim, serão também do Estágio 3, as que utilizarem, pelo menos, seis das dez práticas disponíveis. De outra maneira, serão de segundo. Desta maneira, serão consideradas também do Estágio 4, as que utilizarem, pelo menos, duas das três práticas disponíveis. Caso isto não ocorra, as empresas permanecem classificadas no terceiro estágio. Seguindo da mesma lógica de classificação utilizada por Pereira, Teixeira e Lima (2010).

Assim, é disposto na Tabela 12 o resultado desta classificação.

Tabela 12 - Quantitativo Estágios Evolutivos

Nível de adoção	Qtd de empresas	%
Aleatório	23	14%
Estágio Evolutivo 1	1	1%
Estágio Evolutivo 2	4	2%
Estágio Evolutivo 3	10	6%
Estágio Evolutivo 4	127	77%
Total=	165	100%

Fonte: elaborado pela autora.

Diante disto, o resultado desta classificação é que apenas 1% das empresas estão classificadas no Estágios Evolutivos 1, 2% no Estágio 2, 6% no Estágio Evolutivo 3 o Estágio e 77% no Evolutivo 4. Isto pode ser justificado pelo porte das empresas em questão, Barreto (2019) em seu estudo identificou que em agroindústrias de médio e grande porte, práticas de terceiro e quarto estágio estão mais presentes, constatando a existência de uma associação entre porte e a presença de tais práticas. Entretanto, algumas empresas utilizam práticas de forma não sequencial e não estão classificadas dentro de nenhum estágio (14%).

4.4 PRÁTICAS DE CG ADOTADAS NAS EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO

Com o intuito de investigar as Práticas de Contabilidade Gerencial que as empresas analisadas do setor do agronegócio adotam, esta seção apresenta a média e mediana da percepção dos respondentes acerca da adoção de cada uma das práticas nas organizações da amostra.

4.4.1 Percepção do uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial

A Tabela 13 apresenta a percepção dos respondentes acerca da adoção de cada uma das práticas do primeiro e segundo estágio nas organizações da amostra.

Tabela 13 - 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 pela autora.

Em relação às práticas de primeiro estágio, a prática com maior nível de adoção é Custo por Absorção. A adoção do Custo Variável nas empresas observadas é inferior ao Custo por Absorção, discordando de pesquisas como as de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Teixeira et al. (2011) e Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e Barreto (2019). Já o Custo padrão, corroborando com estudos nacionais como os de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Teixeira et al. (2011), Isidoro et al., (2012), Reis e Teixeira (2013) e Imlau (2015) é adotado em menor proporção do que as outras duas práticas citadas anteriormente.

Barreto (2019) também constatou que o Custo por Absorção é o método de apuração de custos mais utilizado em agroindústrias de grande porte. A literatura apresenta algumas razões para isto, como por exemplo, por ser o método mais antigo e por entender ao fisco (Martins & Miranda, 2020).

Já em relação às práticas de segundo estágio, as com maior nível de adoção são Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento. Os achados acerca da adoção do Ponto de Equilíbrio, Orçamento e Fluxo de Caixa, corroboram com a pesquisa de Barreto (2019). O maior nível de adoção da Análise de Lucratividade do Produto comparado a Análise de Lucratividade do Cliente também foi visto nas pesquisas de Abdel-Kader e Luther (2006), Pavlatos e Paggios (2009) e Imlau (2015). O Ponto de Equilíbrio também dispõe de um nível maior de adoção face à Margem de Contribuição, o que corrobora com os resultados encontrados por Braga, Braga e Souza (2010), Imlau (2015) e Barreto (2019) e contrapõe Souza, Lisboa e Rocha (2003). A Moeda Constante também apresenta um nível de adoção considerável, também visto por Reis e Teixeira (2013), onde a prática foi adotada por mais de 50% das empresas investigadas e divergindo de Imlau (2015) e Barreto (2019). Dentre as práticas com menor nível de adoção, o Orçamento de Capital faz parte dos achados assim como no estudo de Imlau (2015). Outra prática menos adotada é o Preço de Transferência, assim como nos resultados de Imlau (2015) e Barreto (2019).

Imlau (2015) também identificou que as práticas de Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento são mais adotas de acordo com o aumento do porte da organização. Barreto (2019) também identificou um comportamento parecido, nas práticas de Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Ponto de Equilíbrio e Ponto de Equilíbrio.

4.4.2 Percepção do uso de práticas contemporâneas de contabilidade gerencial

A Tabela 14 apresenta a percepção dos respondentes acerca da adoção de cada uma das práticas do terceiro e quarto estágio nas organizações da amostra.

Tabela 14 - 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
Práticas do 4º Estágio	Just in Time	4,0	3,0	1,0	5,0	5,0	5,0
	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 pela autora.

No que tange às práticas de terceiro estágio, as mais adotadas são Planejamento Estratégico, Custos da Qualidade e Just in Time. O Planejamento Estratégico representa a prática com maior nível de adoção, resultado parecido com os de Morgan e Benedicto (2009), Gonzaga et al. (2010) e Teixeira et al. (2011), Imlau (2015) e Barreto (2019). O Custos da Qualidade e Benchmarking também apresentaram bons índices em comparação as demais práticas, semelhante a Imlau (2015) e Barreto (2019). Assim como o Just in Time, corroborando a Isidoro et al. (2012). Outra prática de destaque foi o Custo Meta, diferentemente do citado por Imlau (2015) e de acordo com o estudo de Barreto (2019). As práticas com menores índices de adoção são a Gestão Baseada em Atividades (ABM), Kaizen, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Teoria das Restrições. Os resultados encontrados para a ABM e Teoria das Restrições corroboram com os de Imlau (2015) e Barreto (2019). Além disso, o ABC diante da prática de Custeio por Absorção, também apresentou um menor índice de adoção, também demonstrado nas pesquisas de Joshi (2001), Abdel-Kader e Luther (2006), Pavlatos e Paggios

(2009), Carenzo et al. (2011), Abdel e MacLellan (2011). Já o Kaizen, também apresentou índices de adoção inferiores em diversas pesquisas (Imlau, 2015).

Ao que corresponde às práticas de quarto estágio, a mais adotada é Simulações, assim como nos estudos de Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011) e Reis e Teixeira (2013), Imlau (2015) e Barreto (2019). Outra prática que obteve destaque foi o Balanced Scorecard, no entanto, no estudo de Imlau (2015), apresentou baixo índice de adoção no geral, entretanto, para grandes empresas da amostra obteve índice muito maior. Já a prática de Economic Value Added (EVA) apresentou o menor nível de adoção, nas pesquisas de Pavlatos e Paggios (2009), Ilias, Razak e Yasoa (2010), de Joshi et al. (2011) e Yalcin (2012) também apresentaram índices de adoção baixos.

Imlau (2015) e Barreto (2019) em seus achados verificaram que Simulações é a prática mais adotada por empresas de médio a grande porte, corroborando com os achados desta pesquisa.

4.5 MODELO LOGIT ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DE CG X DESEMPENHO NAS EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO

Com o intuito de verificar o desempenho das organizações examinadas do setor do agronegócio (2021/2022) e identificar a relação entre os estágios evolutivos e o desempenho nas empresas verificadas, esta seção apresenta os modelos gerados a partir da percepção dos respondentes acerca do aumento do desempenho percebido em confronto com o estágio de CG.

4.5.1 Teste da razão de verossimilhança para adoção sequencial

A Tabela 15 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 15 - Teste da razão de verossimilhança para adoção sequencial

Log L* = -85,54	Qui2 = 11,34
Log L** = -115,76	Para o Qui2 M=3 restrições e ao nível de 1%
LR = 92,01	LR > Qui2 Rejeita Ho ao nível de 1% de significância

Fonte: elaborado pela autora.

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.

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

A Tabela 16 apresenta os efeitos marginais e probabilidades da adoção de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio.

Tabela 16 - Efeitos marginais e probabilidades da adoção de cada estágio evolutivo em empresas brasileiras do agronegócio

Variáveis Explanatórias	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 pela autora.

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

ns não-significativo

Em relação aos efeitos marginais significativos, nota-se que conforme a alteração da região da empresa, diminuiu em 8,64 pontos percentuais (p.p.) a probabilidade de a mesma não fazer parte de nenhum estágio evolutivo. Para a adoção do quarto estágio evolutivo, constata-se que a alteração da região, provoca um aumento de 9,31 p.p. na mesma probabilidade. Por sua vez, a alteração do segmento também reduz 1,35 p.p. na mesma probabilidade. Já caso a empresa tenha um setor de CG definido, representa um aumento de 8,62 p.p. na chance de não estar classificado dentro de um dos quatro estágios evolutivos. A chance de uma empresa adotar o último estágio é de 80,92%.

Após a análise dos resultados dispostos na Tabela 16, constata-se que a variável Região é a que mais influência na adoção de um dos quatro estágios evolutivos nestas empresas,

principalmente para adoção do quarto estágio. Isto pode ser explicado pelo fato de que dependendo da região que a organização se encontra, exista maior divulgação e acesso por parte dos gestores acerca do potencial das práticas de contabilidade gerencial, principalmente daquelas consideradas pertencentes aos estágios considerados mais avançados. Já a alteração do segmento, também pode influenciar a adoção de um dos quatro estágios, porém em menor grau do que a região; entretanto, constata-se que cada segmento deve apresentar necessidades gerenciais diferentes, o que pode fazer com que os gestores recorram da utilização de práticas de todos os estágios para suprir as demandas necessárias. Em relação a empresa ter um setor de CG definido, os achados demonstraram que a existência deste setor provoca a não adoção sequencial dos estágios; logo, devido a expertise da equipe de CG, o aprendizado organizacional ocorre de forma mais rápida, e a empresa tende a adotar práticas de estágios considerados mais avançados, sem necessariamente passar pelos primeiros estágios e seguir uma sequencialidade.

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

A Tabela 17 apresenta os efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nas vendas em empresas brasileiras do agronegócio.

Tabela 17 - Efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nas vendas em empresas brasileiras do agronegócio

Variáveis Explanatórias	D1=1	D1=2	D1=3	D1=4	D1=5
E1	0,000 ns (0,00729)	-0,005 ns (0,08711)	-0,073 ns (0,04979)	-0,061 ns (0,14079)	0,138 ns (0,14079)
E2	0,000 ns (0,17927)	-0,203 ns (0,11878)	-0,533* (0,09607)	0,195** (0,05314)	0,542* (0,05314)
E3	0,000 ns (0,00432)	0,004 ns (0,05007)	0,075 ns (0,10104)	0,118 ns (0,15105)	-0,198 ns
E4	0,000 ns (0,00332)	0,002 ns (0,04807)	0,041 ns (0,07531)	0,055 ns (0,12525)	-0,098 ns
Probabilidade	0,000	0,007	0,131	0,330	0,532

Fonte: elaborado pela autora.

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

ns não-significativo

Em relação ao aumento das vendas durante o período analisado, de acordo com a percepção dos respondentes, das empresas que concordaram parcialmente, constata-se que o

fato da empresa estar no segundo estágio, aumenta em 19,46 p.p. a chance e das empresas que concordaram totalmente, se fizerem parte do segundo estágio aumentam a chance em 54,17 p.p..

A Tabela 18 apresenta os efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido nos lucros em empresas brasileiras do agronegócio.

Tabela 18 - 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 pela autora.

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

ns não-significativo

No que corresponde aos lucros terem crescido durante o período analisado, de acordo com a percepção dos respondentes, das empresas que concordaram parcialmente, observa-se que se as empresas fazem parte do segundo estágio, aumentam em 26,19 p.p. a chance de escolha desta resposta. Para aquelas que assinalaram que concordam totalmente, nota-se que o fato da empresa estar no segundo estágio aumenta em 39,14 p.p. e do terceiro estágio diminui em 26,03 p.p. a possibilidade de assinalar a assertiva com esta opção.

A Tabela 19 apresenta os efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido do número de funcionários em empresas brasileiras do agronegócio.

Tabela 19 - 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 pela autora.

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

ns não-significativo

No que diz respeito ao aumento do número de funcionários durante o período analisado, de acordo com a percepção dos respondentes, das empresas que concordaram parcialmente, infere-se que se a organização fizer parte do segundo estágio, aumentam em 24,19 p.p. a chance de assinalar esta opção. Quanto as que optaram por assinalar que concordam totalmente, verifica-se que o fato da empresa estar no segundo estágio, aumenta a chance de responder com esta opção em 31,43 p.p.

A Tabela 20 apresenta os efeitos marginais e probabilidades de aumento percebido na satisfação dos clientes em empresas brasileiras do agronegócio.

Tabela 20 - 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 pela autora.

* significativo a 1%.

** significativo a 5%.

*** significativo a 10%.

ns não-significativo

No que condiz ao aumento da satisfação dos clientes durante o período analisado, de acordo com a percepção dos respondentes, das empresas que concordaram parcialmente, infere-se que se a organização estiver no primeiro estágio diminui em 18,33 p.p. a possibilidade de assinalar esta opção. No tocante as que optaram por assinalar que concordam totalmente, verifica-se que o fato da empresa fazer parte do primeiro estágio, aumenta em 34,14 p.p. a chance e se são parte do segundo estágio, aumentam a possibilidade em 56,38 p.p. de concordar com esta assertiva.

Após a análise dos resultados dispostos nas Tabela 17, 18, 19 e 20, constata-se que todas obtiveram um bom a ótimo desempenho percebido em relação as variáveis utilizadas, especialmente no aumento da satisfação dos clientes, aumento das vendas e aumento nos lucros, pois as probabilidades de concordarem ficaram, respectivamente em, 94%, 86,20% e 78,80%.

Em relação aos efeitos marginais significativos, o fato da empresa estar no segundo estágio representa um aumento nas chances de a organização dizer que teve um bom a ótimo desempenho percebido no aumento das vendas, aumento dos lucros e aumento do número de funcionários, com mais chances de um ótimo desempenho percebido do que bom. Entretanto, além disso, para o aumento percebido nos lucros, empresas do terceiro estágio apresentaram diminuição de chances de terem tido um ótimo desempenho nesta variável. Para o aumento da satisfação dos clientes, empresas do segundo estágio demonstraram terem tido um ótimo desempenho nesta variável, já as empresas do primeiro estágio apresentaram um contraste, em relação ao bom desempenho, apresentaram uma redução nas chances; já para um ótimo desempenho, apresentaram aumento na concordância. Ou seja, em praticamente todas as variáveis, as empresas inseridas no estágio evolutivo 2 apresentaram resultados superiores de desempenho percebido.

Da análise depreende-se que a hipótese 2 foi rejeitada, que versava em ter uma relação positiva entre estágios evolutivos mais avançados e o desempenho das empresas do setor do agronegócio, visto que a maior parte das empresas ficou classificada como de quarto estágio e os melhores desempenhos foram vistos pelas organizações inseridas no segundo estágio.

Entretanto, este contraste pode ser explicado devido ao fato das empresas utilizadas como amostra do estudo serem de grande porte, o que corrobora com a literatura que indica que empresas maiores possuem contato com práticas de todos os níveis, o que resulta na maior parte das empresas estarem classificadas como de quarto estágio e por serem classificadas também como as maiores e melhores do período, justifica o bom desempenho de forma geral em todas as variáveis.

Porém, os melhores resultados obtidos por empresas do segundo estágio, pode ser justificado pela maior utilização das práticas de Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento, demonstrando a importância destas práticas para empresas do agronegócio.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FUTURAS

A presente pesquisa teve por objetivo analisar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em que as maiores empresas do ramo do agronegócio estão inseridas e se contribuem para um melhor desempenho. Para tanto, a amostra de empresas compreendeu em 165 questionários aplicados junto aos profissionais responsáveis pela elaboração de informações de contabilidade gerencial destas empresas.

Foi realizado um balanço dos graus de concordância dos respondentes acerca da utilização de cada uma das 25 práticas de contabilidade gerencial disponíveis no questionário. Desta forma, a partir da adoção das práticas foi possível também estabelecer uma relação com os estágios evolutivos em que as organizações estão. Além disso, através do teste da razão de verossimilhança foi possível confirmar que adoção dos estágios é realizada de forma sequencial, ou seja, que para adotar práticas do estágio quatro, as empresas necessitam anteriormente, utilizar também práticas do terceiro, segundo e primeiro estágio.

Assim, a maioria das empresas (77%) fazem parte do estágio evolutivo 4, ou seja, utilizam mais da metade das práticas de cada estágio a todas. Em um panorama geral no que se refere a adoção das práticas de contabilidade gerencial, as práticas que obtiveram maior intensidade no uso foram, no primeiro estágio (Custeio por Absorção), no segundo estágio (Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento), no terceiro estágio também (Planejamento Estratégico, Custos da Qualidade e Just in Time) e no quarto estágio (Simulações).

Adicionalmente, foram construídos os modelos gerados a partir da percepção dos respondentes acerca do aumento do desempenho em confronto com o estágio de CG, utilizando do método Multinomial Logit (MNL).

Em relação aos efeitos marginais significativos, o fato da empresa estar no segundo estágio representa um aumento nas chances de a organização dizer que teve um bom a ótimo desempenho percebido no aumento das vendas, aumento dos lucros e aumento do número de funcionários, com mais chances de um ótimo desempenho percebido do que bom.

Assim, conclui-se que os efeitos marginais não apresentaram comportamentos esperados, visto que maior parte da amostra se caracterizou como pertencente ao estágio evolutivo 4 e por se tratar de grandes empresas do setor do agronegócio, esperava-se que os modelos trouxessem diferenças significativas entre os resultados das empresas nos estágios iniciais (1 e 2) e estágios mais avançados (3 e 4) e que demonstrassem resultados superiores dos estágios maiores aos menores. Entretanto, o melhor resultado em todas as variáveis foi

observado por organizações do segundo estágio e o quarto estágio teve uma pequena vantagem apenas na variável aumento do número de funcionários, sendo o segundo melhor resultado.

Deste modo, a hipótese 1 não pode ser rejeitada, que versava em ter uma relação positiva entre a utilização de práticas de contabilidade gerencial com o aumento no desempenho das empresas do setor do agronegócio. Já a hipótese 2 foi rejeitada, que versava em ter uma relação positiva entre a utilização de práticas de contabilidade gerencial de estágios evolutivos mais avançados e o desempenho das empresas do setor do agronegócio. E diante do exposto, é possível dizer que os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em que as maiores empresas do ramo do agronegócio estão inseridas não contribuem para um melhor desempenho no período em análise, visto que a maior parte dos empreendimentos estão classificados como de quarto estágio e os melhores resultados foram obtidos pelo segundo estágio.

Isto pode ser explicado pelo fato de que as empresas do agronegócio utilizadas na pesquisa são de grande porte, as maiores e melhores. Assim, os resultados podem ter sido em função do porte das empresas abordadas. Contudo, em que pese o porte, o que se pode destacar são as práticas de contabilidade gerencial relacionadas ao segundo estágio, Análise de Lucratividade do Produto, Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Fluxo de Caixa e Orçamento. Também outro resultado relevante é destacar que tais empresas do setor do agronegócio estão profissionalizadas de tal forma que acessam práticas de estágios mais avançados, relativo a estarem classificadas em maior parte no quarto estágio. Assim como a questão de ter um departamento de contabilidade gerencial específico, aumenta o ganho de aprendizado nos estágios evolutivos de contabilidade gerencial e influencia na preferência pela utilização de práticas dos últimos estágios, de forma direta, sem apresentar uma sequencialidade.

O presente estudo apresenta algumas limitações, como o questionário utilizado no estudo (instrumento de pesquisa), pois o comportamento e interpretação do respondente estão fora do controle do entrevistador. Além disso, outro viés, é o fato de as assertivas terem sido respondidas utilizando da escala Likert cinco pontos, o que pode ter prejudicado a observação dos índices nas respostas. Também a questão do porte e setor das empresas podem ter influenciado o desempenho percebido.

Recomenda-se para futuros estudos, utilizar métodos qualitativos para conseguir descrever melhor questões como o processo de adoção, uso, percepção e obstáculos para implementação das práticas de contabilidade gerencial nas empresas. Além disso, utilizar-se de organizações de características distintas pode contribuir com o avanço em pesquisas sobre Contabilidade Gerencial e Desempenho.

REFERÊNCIAS

- ABDEL, S. F. A.; MCLELLAN, J. D. Management accounting practices in Egypt-A Transitional Economy Country. **Journal of Accounting, Business & Management**, v. 18, n. 2, 2011.
- ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British food journal*, 2006.
- AGUIAR, A. B.; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. **Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial:** um Estudo Piloto. Rac-Eletrônica, v. 3, n. 1, 2009.
- AHRENS, H. **Accountability no Âmbito da Governança das Organizações Públicas Não Estatais: O Caso do Instituto de Matemática Pura e Aplicada.** 2018. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Administração. Universidade de Brasília. Brasília.
- ALVAREZ, A. et al. Diversification in Spanish dairy farms: key drivers of performance. **International Food and Agribusiness Management Review**, v. 19, n. 1030-2016-83111, p. 163-188, 2016.
- ANGELAKIS, G.; THERIOU, N.; FLOROPOULOS, I. Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial.** AMGH Editora, 2008.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial:** informação para tomada de decisão e execução da estratégia. São Paulo: Atlas, 2015.
- ATKINSON, A. A. et al. tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica Rubens Famá. **Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas**, 2000.
- ATRILL, P.; MCLANEY, E. **Contabilidade gerencial para tomada de decisão.** Saraiva Educação SA, 2017.
- BABBIE, E. **Métodos de pesquisas de survey.** Belo Horizonte: Ed. da UFMG, 1999.
- BAROUCH, G.; BEY, C. Cost of quality and process model: Improving accounting tools for attaining higher environmental efficiency. **Journal of Cleaner Production**, v. 181, p. 192-200, 2018.

BARRETO, K. A. Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em Agroindústrias Paraibanas. 2019. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Paraíba.

BECKER, M. et al. Custos no cultivo do tabaco: um estudo em uma pequena propriedade rural do sul catarinense. **Navus: Revista de Gestão e Tecnologia**, n. 10, p. 62, 2020.

BEUREN, I. M.; BARP, A. D.; FILIPIN, R. Barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. **ConTexto**, v. 13, n. 24, p. 79-92, 2013.

BICALHO, T. et al. LCA data quality: A management science perspective. **Journal of Cleaner Production**, v. 156, p. 888-898, 2017.

BISBE, J.; MALAGUEÑO, R. How control systems influence product innovation processes: examining the role of entrepreneurial orientation. **Accounting and Business Research**, v. 45, n. 3, p. 356-386, 2015.

BLACKBURN, R. A.; HART, M.; WAINWRIGHT, T. Small business performance: business, strategy and owner-manager characteristics. **Journal of small business and enterprise development**, v. 20, n. 1, p. 8-27, 2013.

BOGUCHESKI, E. F.; ALTOÉ, S. M. L. Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Listadas no Setor de Papel e Celulose da [B] 3. **18º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, julho de 2021. Disponível em: [3163.pdf \(fipecafi.org\)](#). Acesso em: 02 set. 2021.

BORILLI, S. P. et al. O uso da contabilidade rural como uma ferramenta gerencial: um estudo de caso dos produtores rurais no município de Toledo–PR. **Revista Ciências Empresariais da UNIPAR, Toledo**, v. 6, n. 1, p. 77-95, 2005.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e das práxis**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

BORTOLUZZI, L. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas organizações da região carbonífera de Santa Catarina**. 2018. Trabalho de Conclusão de curso de graduação, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, SC, Brasil.

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

BRESSAN, V. G. F. et al. Análise da alavancagem das empresas de capital aberto do agronegócio brasileiro: uma abordagem usando Logit Multinomial. **Revista de Economia e Agronegócio (REA)**, vol.6, n.1. jan./abr. 2008. p.51-80.

BRYER, R. Americanism and financial accounting theory—Part 1: Was America born capitalist? **Critical perspectives on Accounting**, v. 23, n. 7-8, p. 511-555, 2012.

BRYER, R. Americanism and financial accounting theory—Part 2: The ‘modern business enterprise’, America’s transition to capitalism, and the genesis of management accounting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 4-5, p. 273-318, 2013.

CARENZO, P. et al. Influence of internationalization on management accounting tools: evidences from Italian Firms. **Economia Aziendale Online 2000 Web**, n. 2, 2011.

CARVALHO, M. S.; STRUCHINER, C. J. Análise de correspondência: uma aplicação do método à avaliação de serviços de vacinação. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 8, p. 287-301, 1992.

CEPEA. **Alta dos custos pressiona PIB do agronegócio no primeiro semestre recuo de 2,48%**. Disponível em: dtec.pib_jun_2022.20set2022_vf (usp.br). Acesso em: 06 nov. 2022.

CEPEA. **Impulsionado por ramo agrícola, PIB agro cresce 5,35% no 1º trimestre**. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/releases/pib-agro-cepea-impulsionado-por-ramo-agricola-pib-agro-cresce-5-35-no-1-trimestre.aspx>. Acesso em: 02 set. 2021.

CEPEA. **Impulsionado por ramo agrícola, PIB agro cresce 5,35% no 1º trimestre**. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/releases/pib-agro-cepea-impulsionado-por-ramo-agricola-pib-agro-cresce-5-35-no-1-trimestre.aspx>. Acesso em: 02 set. 2021.

CHANDLER, G. N.; HANKS, S. H. **Measuring the performance of emerging businesses: A validation study**. *Journal of Business venturing*, v. 8, n. 5, p. 391-408, 1993.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of management accounting research**, v. 1, p. 163-205, 2006.

CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management accounting research**, v. 9, n. 1, p. 1-19, 1998.

CHRIST, K. L.; BURRITT, R. L. Water management accounting: A framework for corporate practice. **Journal of Cleaner Production**, v. 152, p. 379-386, 2017.

COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de práticas gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 52, p. 16-25, 2013.

COSTA, I. L. S.; LUCENA, W. G. L. Princípios globais de contabilidade gerencial: a relação entre as práticas gerenciais e o desempenho de empresas brasileiras. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 23, p. 503-518, 2021.

COUPER, M. P.; MILLER, P. V. Web survey methods: Introduction. **Public Opinion Quarterly**, v. 72, n. 5, p. 831-835, 2008.

CRESWELL, J. W.; CRESWELL, J. D. **Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto.** Penso Editora, 2021.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. **Concept of agribusiness,** A. 1957.

DACIÊ, F. P. et al. Are similar ones different? Determinant characteristics of management tool usage within companies sharing the same institutional environment. **Revista de Administração (São Paulo)**, v. 52, p. 341-352, 2017.

DIAB, A. A. The appearance of community logics in management accounting and control: Evidence from an Egyptian sugar beet village. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 79, p. 102084, 2021.

DORFMAN, J. H. Modeling multiple adoption decisions in a joint framework. **American Journal of Agricultural Economics**, v. 78, n. 3, p. 547-557, 1996.

DUARTE, S. L. et al. Variable production costs of soybeans and its relationship to Gross revenue. **Custos e Agronegócio On-line**, v. 38400, p. 902, 2011.

ENGERT, S.; RAUTER, R.; BAUMGARTNER, R. J. Exploring the integration of corporate sustainability into strategic management: A literature review. **Journal of cleaner production**, v. 112, p. 2833-2850, 2016.

ERSADO, L. et al. Productivity and land enhancing technologies in northern Ethiopia: Health, public investments, and sequential adoption. **American Journal of Agricultural Economics**, v. 86, n. 2, p. 321-331, 2004.

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

ESPEJO, M. M. S. B.; LEITE, H. O. Desempenho de micro e pequenas empresas: um estudo a luz das características do empreendedor-gestor e do controle gerencial. In: Ribeirão Preto: X Congresso Anpcont. Recuperado de:< <http://anpcont.org.br/pdf/2016/CCG374.pdf>. 2016.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. **Recuperado de http://ssrn.com/abstract**, v. 896228, 2006.

FLAMHOLTZ, E. Effective management control: Theory and practice. **Springer Science & Business Media**, 1996.

FONSECA, E. F. M.; GARCIA, O. P. G. O sistema de informação gerencial e sua importância no desenvolvimento das empresas. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 6, n. 11, p. 11-25, 2007.

FOWLER JR, F. J.; COSENZA, C. Design and evaluation of survey questions. **The sage handbook of applied social research methods**, v. 2, p. 375-412, 2009.

- GARG, A. K.; JOUBERT, R. J. O.; PELLISSIER, R. Measuring business performance: A case study. **Southern African Business Review**, v. 8, n. 1, p. 7-21, 2004.
- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão**: Uma abordagem Contextual e Organizacional, textos e casos. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2001.
- GOMEZ-CONDE, J. et al. The mediator and moderator effects of internationalization on the relationship between management control systems and commitment to innovation. **Spanish Accounting Review**, v. 16, n. 01, p. 53-65, 2013.
- GONZAGA, R. P. et al. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. In: **IV Congresso ANPCONT**. 2010. p. 1-16.
- GOTTLIEB, U.; HANSSON, H.; JOHED, G. Institutionalised management accounting and control in farm businesses. **Scandinavian Journal of Management**, v. 37, n. 2, p. 101153, 2021.
- GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 3, p. 84-104, 2011.
- GREENE, W. H. **Econometric analysis**. Pearson Education India, 2003.
- GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de práticas modernas de contabilidade gerencial?. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, p. 88-113, 2011.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Encontro da Anpad, **Anais...** 2010.
- GUTSALENKO, L. et al. Wine industry: economic and environmental factors which influence development and accounting. **Economic Annals-XXI**, v. 181, 2020.
- HABER, S.; REICHEL, A. Identifying performance measures of small ventures—the case of the tourism industry. **Journal of small business management**, v. 43, n. 3, p. 257-286, 2005.
- HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Bookman editora, 2009.
- HALABI, A. K.; CARROLL, B. Increasing the usefulness of farm financial information and management: A qualitative study from the accountant's perspective. **Qualitative Research in Organizations and Management: an International Journal**, 2015.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

- HOPPER, T.; LASSOU, P.; SOOBAROYEN, T. Globalisation, accounting and developing countries. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 43, p. 125-148, 2017.
- HOPWOOD, A. G. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of accounting research**, p. 156-182, 1972.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Introduction to Management Accounting**, Chap. 1-14. Pearson Educación, 2004.
- HORZ, V.; FRARE, A. B.; GOMES, D. G. Meta-estudo temático sobre a utilização de ferramentas gerenciais Thematic meta-study on the use of management tools. **Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)-ISSN 2177-4153**, v. 17, n. 2, p. 23-37, 2019.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. (1998). **International management accounting practice statement: Management accounting concepts**. New York.
- ILBAN, B.; TERIN, M.; YILDIRIM, I. Assessment of profitability of subsistence dairy cattle farms from size perspective: a case study in Eastern part of Turkey. **Custos e Agronegócio On-line**, v. 17, n. 4, p. 239-255, 2021.
- IMLAU, J. M.. **Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do rio grande do sul**. 2015. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina.
- IPEA. **Agronegócio impulsionou a balança comercial brasileira em 2020**. Disponível em:https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=37719&catid=3&Itemid=3. Acesso em: 02 set. 2021.
- ISIDORO, C. et al. A utilização de práticas de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 6, n. 2, p. 39-55, 2012.
- ISMAIL, T. et al. Strategy, interactive control system and national culture: a case study of Batik Industry in Indonesia. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 65, p. 33-38, 2012.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. The performance effects of process management techniques. **Management science**, v. 43, n. 4, p. 522-534, 1997.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Total quality management and the choice of information and reward systems. **Journal of accounting research**, v. 33, p. 1-34, 1995.
- JACK, L. Future making in farm management accounting: The Australian “Blue Book”. **Accounting history**, v. 20, n. 2, p. 158-182, 2015.
- JACK, L.; FLOREZ-LOPEZ, R.; RAMON-JERONIMO, J. M. Accounting, performance measurement and fairness in UK fresh produce supply networks. **Accounting, Organizations and Society**, v. 64, p. 17-30, 2018.
- JOHNSTON, J.; DINARDO, J. **Métodos de econometría**. 2001.

JOSHI, P. L. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 10, n. 1, p. 85-109, 2001.

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

KLEIN, S. B.; SOUTES, D. O. Sistemas de controle gerencial e inovação: uma categorização da produção científica de 2009 a 2018 Management control systems and innovation: a categorization of scientific production from 2009 to 2018. **Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)-ISSN 2177-4153**, v. 18, n. 2, p. 32-48, 2020.

KOCH, A. M.; GASPARETTO, V. Relação fornecedor-comprador entre produtores de hortifrútis e uma rede de supermercados. **Navus: Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 11, n. 1, p. 1-15, 2021.

KOECHE, A. S. et al. Desempenho econômico-financeiro de empresas do agronegócio da carne, listadas na B3, antes e após o início da Covid-19. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2021.

KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; BOETTCHER, S. F. A importância da contabilidade para a gestão das propriedades rurais. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2009.

KRYSZAK, L.; GUTH, M.; CZYZEWSKI, B. Determinants of farm profitability in the EU regions. Does farm size matter?. **Agricultural Economics**, v. 67, n. 3, p. 90-100, 2021.

KUO, T.; SMITH, S. A systematic review of technologies involving eco-innovation for enterprises moving towards sustainability. **Journal of Cleaner Production**, v. 192, p. 207-220, 2018.

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

LIEW, A. The use of technology-structured management controls: changes in senior management's decision-making behaviours. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 17, p. 37-64, 2015.

LIMA FILHO, R. N. **Controladaria: Perspectivas Teóricas para Sala de Aula**. Appris Editora e Livraria Eireli-ME, 2017.

LIMA, A. C. et al. Target costing: exploring the concept and its relation to competitiveness in agribusiness. 2016.

LUNKES, R. J. et al. Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras de florianópolis, SC, Brasil. **Revista Turismo em Análise**, v. 29, n. 2, p. 216-235, 2018.

MACEDO, M. A. S.; CORRAR, L. J. Análise comparativa do desempenho contábil-financeiro de empresas com boas práticas de governança corporativa no Brasil. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 1, 2012.

MACHADO, A. P.; MALAGOLLI, G. A. Os impactos da pandemia do covid-19 no agronegócio brasileiro. **Revista Interface Tecnológica**, v. 18, n. 2, p. 500-512, 2021.

MACHADO, J. R.; RAPÉ, S. F. L.; SOUZA, S. R. Contabilidade gerencial e sua importância para a gestão e tomada de decisão das empresas contemporâneas. **Revista Eletrônica de Administração & Ciências Contábeis (Opet)**, v. 11, p. 1-11, 2015.

MACINATI, M. S.; ANESSI-PESSINA, E. Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: Evidence from the Italian National Health Service. **Health Policy**, v. 117, n. 1, p. 98-111, 2014.

MACOHON, E. R.; BEUREN, I. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 45, p. 09-22, 2016.

MALHOTRA, N. K. **Basic marketing research: Integration of social media**. 2012.

MANCUSO, A. C. B. et al. Estatística descritiva: perguntas que você sempre quis fazer, mas nunca teve coragem. **Clinical & Biomedical Research**, v. 38, n. 4, 2018.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. Saraiva Educação SA, 2017.

MARQUES, L. et al. Práticas da Contabilidade Gerencial: um estudo em cursos de graduação de Ciências Contábeis da Região Sul do Brasil. **ConTexto**, v. 16, n. 34, 2016.

MAZIRIRI, E. T.; MAPURANGA, M.; MADINGA, N. W. 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**, v. 10, n. 1, p. 1-10, 2018.

MELO, H. P. A. et al. **The use of the budget as a management tool to strategy formulation and control: a case study in the company of paraiba agroindustrial sector**. 2017.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. **Pearson education**, 2007.

MIA. **Malaysian Institute of Account**. Disponível em <http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_7.htm> 2008.

MICHELS, A. et al. Indicadores de desempenho econômico-financeiro nas empresas do agronegócio listadas na B3 SA. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2018.

MIZUMOTO, F. M. et al. A sobrevivência de empresas nascentes no estado de São Paulo: um estudo sobre capital humano, capital social e práticas gerenciais. **Revista de Administração**, v. 45, n. 4, p. 343-355, 2010.

MORAIS, O. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Práticas de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 2, 2014.

MOREIRA, L. V. M.; FREZATTI, F. O papel do sistema de controle gerencial na transição entre estágios do ciclo de vida organizacional em uma empresa familiar. **Revista Universo Contábil**, v. 15, n. 1, p. 65-84, 2019.

MORGAN, L.; BENEDICTO, G. C. Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na região metropolitana de Campinas. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 7, n. 3, 2009.

NASCIMENTO, C. et al. The cost-volume-profit analysis amid management of sericulture in the production process: a case study. **Custos e Agronegócio On-line**, v. 88048, p. 416, 2010.

NASS, R. A. R. et al. Economic analysis of fish productions that use aerators in tanks: a case study in the Center-West region of Brazil. **Custos e Agronegócio On-line**, v. 16, p. 358-387, 2020.

NOGUEIRA, P. G. C. P.; SILVA, T. B. J.; HAL, R. J. Utilização das práticas gerenciais tradicionais e modernos em organizações do agronegócio na região matopiba. **Revista de Contabilidade Dom Alberto**, v. 8, n. 15, p. 23-41, 2019.

OMAKI, E. T. Recursos Intangíveis e Desempenho em Grandes Empresas Brasileiras: avaliações dos recursos intangíveis como estimadores de medidas de desempenho financeiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. **Anais do XXIX ENANPAD**. Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. **Journal of accounting research**, p. 122-149, 1978.

OTLEY, D. T. Management accounting and organization theory: A review of their interrelationship. **Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting**, p. 96-164, 1984.

OTLEY, D. Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. **The British Accounting Review**, v. 33, n. 3, p. 243-261, 2001.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos)**. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. IESDE BRASIL SA, 2010.

PANATTO, G. D. et al. Cost analysis in cutting poultry farming in a small rural property in the south of Santa Catarina. **Custos e Agronegócio On-line**, v. 88, p. 000.

PAULO, A. S.; CINTRA, Y. C.. O uso de práticas de contabilidade gerencial no ciclo de vida de empresas do setor têxtil: o caso ACR Fashion. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da uerj**, v. 23, n. 1, p. 88-106, 2018.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, 2009.

PEAKE, W.; MARSHALL, M. I. Women's management practices and performance in rural female-owned family businesses. **Journal of Family Business Management**, 2017.

PEREIRA, M. W. G.; TEIXEIRA, E. C.; LIMA, J. E. Adoção sequencial de tecnologia pós-colheita aplicada à cafeicultura em Viçosa (MG). **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 48, p. 381-404, 2010.

PROCHNOW, D. A. et al. Práticas de Administração Financeira em Agroindústrias Familiares: um estudo na região Noroeste do Rio Grande do Sul. **Navus: Revista de Gestão e Tecnologia**, n. 11, p. 1-12, 2021.

QUEIROZ, A. F.; ESPEJO, M. M. S. B. **Management control practices in agribusiness: state of the art and research possibilities**. CEP, v. 79909, p. 000, 2021.

RAIFUR, L. **Fatores determinantes do desempenho de pequenas e médias empresas da região centro-sul do estado do Paraná**. 2013. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

RECH, L. R. et al. Competitividade no agronegócio: uma análise do estado da arte da produção científica veiculada internacionalmente. **Revista Metropolitana de Sustentabilidade (ISSN 2318-3233)**, v. 9, n. 2, p. 102-114, 2019.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de práticas 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)**, v. 7, n. 4, 2013.

REIS, L. G.; TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B. Níveis das Práticas de Contabilidade Gerencial no Cooperativismo Agroindustrial. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

REVISTA EXAME. **Agronegócio**. Disponível em:
<https://mm.exame.com/agronegocio/>. Acesso em: 02 set. 2021.

REVISTA EXAME. **As 400 maiores empresas do agronegócio em 2020**. Disponível em:
<https://exame.com/revista-exame/400-maiores-do-agronegocio-4/>. Acesso em: 02 set. 2021.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

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

RUSSO, P. T.; GUERREIRO, R. Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. **Revista de Administração de Empresas**, v. 57, p. 567-584, 2017.

SANTOS, V. dos et al. Uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de Contabilidade. **Pensar contábil**, v. 20, n. 71, 2018.

SAUERMANN, H.; ROACH, M.. Increasing web survey response rates in innovation research: An experimental study of static and dynamic contact design features. **Research Policy**, v. 42, n. 1, p. 273-286, 2013.

SILVA, W. A. C.; JESUS, D. K. A.; MELO, A. A. O. Ciclo de vida das organizações: sinais de longevidade e mortalidade de micro e pequenas indústrias na região de Contagem-MG. **REGE Revista de Gestão**, v. 17, n. 3, p. 245-263, 2010.

SIMONS, R. **Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Harvard Business Press, 1995.

SNA. **Agronegócio**. Disponível em: <https://www.sna.agr.br/agronegocio/>. Acesso em: 02 set.2021.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de práticas da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. 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. 2007.

SOUZA, R. F. M. de et al. O efeito mediador das proxies de controle gerencial na relação características do empreendedor e desempenho organizacional. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 14, n. 3, 2020.

SOUZA, M. F. A.; MACEDO, M. A. S. Análise de desempenho contábil-financeiro no setor bancário brasileiro por meio da aplicação da análise envoltória de dados (DEA). **Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 6, n. 2, p. 81-100, 2009.

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

SOUZA, R. P.; RUSSO, P. T.; GUERREIRO, R. Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 45, p. 33-49, 2020.

STASOVA, L. H. Statistical analysis of suitability of the activity based costing method in agricultural enterprises. **Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal**, v. 6, n. 1868-2021-147, p. 20-42, 2020.

SULAIMAN, M. et al. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, n.19, v.4, p.493-508, 2004.

TARIFA, M. R. et al. Levels of management accounting practices in agribusiness cooperativism. ***Custos e Agronegócio On-line***, v. 15, n. 1, 2019.

TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B. Cultura organizacional e práticas de contabilidade gerencial no agronegócio cooperativo. ***Revista Universo Contábil***, p. 93-114, 2018.

TEIXEIRA, A. J. C. et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo, III CONGRESSO IAAER-ANPCONT. Anais. São Paulo, 2009.

TINGEY-HOLYOAK, J. L. et al. The importance of accounting-integrated information systems for realising productivity and sustainability in the agricultural sector. ***International Journal of Accounting Information Systems***, v. 41, p. 100512, 2021.

TINGEY-HOLYOAK, J. L.; PISANIELLO, J. D.; BUSS, P. Embedding smart technologies in accounting to meet global irrigation challenges. ***Meditari Accountancy Research***, 2021.

TOIGO, L. A. et al. Analysis of contingency factors in swine value chain: a study in agribusiness. ***CEP***, v. 89, p. 900, 2014.

VAN DER STEDE, W. A. Management accounting: Where from, where now, where to?. ***Journal of Management Accounting Research***, v. 27, n. 1, p. 171-176, 2015.

VIANA, F. L. et al. Production costs of a grandparent chicken farm in Ceará. ***Custos e Agronegócio On-line***, v. 16, n. 3, p. 159-188, 2020.

WIKLUND, J. The sustainability of the entrepreneurial orientation—performance relationship. ***Entrepreneurship theory and practice***, v. 24, n. 1, p. 37-48, 1999.

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

ZANIEVICZ, M. S.; MARQUES, L.; CECON, B. Relação entre os práticas de contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional de empresas do setor de consumo cíclico. ***innovar***, v. 30, n. 76, p. 105-118, 2020.

ZANIN, A. et al. Cost x volume x profit analysis of poultry activity: case study on a rural property. ***Custos e Agronegócio On-line***, v. 16, p. 313-334, 2020.

ZDYRKO, N. et al. 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.***, 2020.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

O presente instrumento de pesquisa destina-se ao levantamento de dados junto aos gestores das empresas do agronegócio com o objetivo de verificar a relação entre a adoção das práticas, os estágios evolutivos e o desempenho nestas organizações.

BLOCO 1 - Informações sobre a empresa

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

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

- 2.1 Idade
 - a) 18 a 30 anos
 - b) 31 a 40 anos
 - c) 41 a 50 anos
 - d) Mais que 50 anos
- 2.2 Sexo:
 - a) Masculino
 - b) Feminino
- 2.3 Escolaridade:
 - a) Escolaridade:
 - b) Ensino Fundamental
 - c) Ensino Médio
 - d) Ensino Superior. Qual área?
 - e) Especialização - MBA. Qual área?
 - f) Mestrado. Qual área?
 - g) Doutorado. Qual área?
- 2.4 Função na empresa:
 - a) Presidente:
 - b) Diretor: Qual
 - c) Gerente. Qual
 - d) Outro. Cargo que ocupa:
- 2.5 Número de anos de atuação na função, nesta empresa:
- 2.6 Número de anos de atuação na função, noutras empresas (exceto está):

BLOCO 3 - Práticas de Contabilidade Gerencial

3.1. Para cada item, atribua um indicador, de acordo com a concordância acerca da adoção das práticas de contabilidade gerencial na sua empresa, durante o período de 01/2022 a 06/2022 em comparação com o ano anterior (01/2021 a 06/2021): (adaptado de *Reis e Teixeira (2009)*, *Guerreiro e Soutes (2010)*, *Guerreiro et al. (2011)* e *Reis e Teixeira (2013)*).

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

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

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

BLOCO 4 – Desempenho

4.1. Para cada item, atribua um indicador, de acordo com a concordância acerca do desempenho na sua empresa, durante o período de 01/2022 a 06/2022 em comparação com o ano anterior (01/2021 a 06/2021): (adaptado de *Chandler e Hanks (1993); Wiklund (1999); Haber e Reichel (2005); Blackburn, Hart e Wainwright (2013); Leite (2016); Daciê et al. (2017); Souza et al. (2020)*).

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

Questões	DT	DP	N	CP	CT
26) As vendas cresceram					
27) Os lucros cresceram					
28) O número de funcionários aumentou					
29) A satisfação dos clientes aumentou					