

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
PROGRAMA DE PÓS - GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

KÁTIA ARPINO RASIA

**PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS ADOTADAS POR
EMPRESAS DE SEGMENTOS DO AGRONEGÓCIO**

SÃO LEOPOLDO

2011

KÁTIA ARPINO RASIA

**PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS ADOTADAS POR
EMPRESAS DE SEGMENTOS DO AGRONEGÓCIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

SÃO LEOPOLDO

2011

KÁTIA ARPINO RASIA

**PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS ADOTADAS POR
EMPRESAS DE SEGMENTOS DO AGRONEGÓCIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 31 / 03 / 2011.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

Prof. Dr. Ernani Ott

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza (Orientador)

Visto e permitida à impressão

São Leopoldo,

Prof^a Dr^a Clea Beatriz Macagnam

Coordenadora Executiva do PPG em Ciências Contábeis

Dedico este trabalho a minha Mãe, Mariedes, em memória, que me ensinou a dar os primeiros passos e cuidou de mim para que eu chegasse até aqui e a Deus, que me abençoou com uma família maravilhosa e amigos que trago no fundo do meu coração.

“Todo aquele que é nascido de Deus vence o mundo e essa é a vitória que vence o mundo: a nossa fé”. (1 João 5:4)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos aqueles que colaboraram, direta ou indiretamente, para que este desafio pudesse ser vencido, em especial:

- ao meu amado esposo, Ivo, pela compreensão e apoio irrestrito para o desenvolvimento deste trabalho;
- aos meus filhos, Thays e Ivo, pela compreensão e apoio nas vezes em que precisei ausentar-me para estudar;
- a meu pai, Laudemar, e meus irmãos, Cristiane e Claudemar, que sempre me incentivaram;
- a valorosa ajuda de meu professor e orientador Dr. Marcos Antonio de Souza, pela amizade, confiança e sábia orientação;
- a todos os Professores do Programa do Mestrado em Contabilidade – UNISINOS, pelos ensinamentos e amizade;
- a todas as funcionárias do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pelo auxílio e apoio dedicados;
- a todos os profissionais das empresas do agronegócio que participaram da pesquisa, que dedicaram parte do seu tempo a este estudo;
- a UNISINOS, sem a qual a concretização deste sonho não seria possível;
- a todos os colegas que tive oportunidade de conhecer e conviver, que compartilharam desta experiência; e
- a Deus, que está presente em todos os momentos de minha vida.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é verificar as práticas de gestão estratégica de custos que são adotadas por empresas do agronegócio brasileiro e a percepção dos gestores sobre os efeitos da sua utilização. O estudo é desenvolvido no contexto da alta competitividade existente entre as empresas do agronegócio, em um ambiente de maiores turbulências, evidenciando a necessidade de práticas de gestão que possibilitem atingir os objetivos estabelecidos pelo planejamento. Nesse contexto, a gestão estratégica de custos gera informações para o controle e planejamento de custos, por meio de uma visão sistêmica, para apoiar o processo de gestão estratégica via subsídios ao processo decisório. Para tanto, práticas de gestão estratégica de custos foram desenvolvidas visando dar suporte a essa gestão estratégica. Como procedimentos metodológicos foi utilizada a pesquisa exploratória cujos dados foram coletados nos meses de outubro à novembro de 2010, por meio do emprego de uma *survey*, cujo questionário foi respondido por gestores de empresas dos segmentos de (a) açúcar e álcool; e de (b) madeira, celulose e papel, do agronegócio. A pesquisa é classificada como quantitativa, porém o aspecto qualitativo também foi considerado nas análises e relações que são estudadas a partir dos dados quantitativos. Os principais achados da pesquisa evidenciam que as práticas de GEC mais utilizadas entre as empresas analisadas referem-se a análise da cadeia de valor e os determinantes de custos, seguidos pelo custo-meta. Foi constatado, no entanto, que este último não é utilizado em conjunto com o custo *kaizen*, de menor utilização, o que pode reduzir os benefícios da gestão. Apesar de bastante utilizada a cadeia de valor, foram identificados baixos índices de utilização do ABC/ABM, o que pode determinar o enfraquecimento do processo de gestão de custos. Constatou-se que as empresas que atuam no mercado internacional utilizam mais intensamente as práticas de GEC. Também foi observado que a escolha pela estratégia pode variar em razão do segmento onde empresa atua, definido pelo produto comercializado. Foram evidenciados baixos índices de análise dos custos ambientais, o que pode comprometer o desempenho das empresas a longo prazo em razão das restrições sanitárias impostas pela competição internacional.

Palavras-chave: Gestão Estratégica, Gestão Estratégica de Custos, Agronegócio, Competitividade.

ABSTRACT

The aim of this study is to assess the practices of strategic cost management that are adopted by Brazilian agribusiness companies and managers perception of the effects of their use. The study is developed in the context of high competition between agribusiness firms in an environment of greater turbulence, emphasizing the need for management practices that allow achieving the goals set by the planning. In this context, the strategic cost management generates information for planning and control costs through a systemic approach to support the strategic management process via subsidy policy making. For both practices, strategic cost management were developed in order to support this strategic management. The methodological procedures we used exploratory data were collected during October and November 2010, through the use of a survey, whose questionnaire was answered by managers of companies in segments (a) sugar and alcohol, and (b) wood, pulp and paper, agribusiness. Research is classified as quantitative, but the qualitative aspect was also considered in the analysis and relationships that are studied from the quantitative data. The main findings of the research evidence that the practices of GEC most used among the companies analyzed refer to value chain analysis and cost determinants, followed by cost-goal. It was noted, however, that the latter is not used in conjunction with the kaizen cost of lower utilization, which may reduce the benefits of management. Although widely used value chain, we identified low levels of use of ABC / ABM, which can determine the weakening of the process of cost management. It was found that companies operating in international markets more intensively use practices GEC. We also observed that the choice of strategy may vary because of the segment where the company operates, defined by product marketing. Were evidenced low levels of analysis of environmental costs, which can compromise the performance of companies in the long term due to sanitary restrictions imposed by international competition.

Keywords: Strategic Management, Strategic Cost Management, Agribusiness Competitiveness.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

- ABC** – Activity Based Costing.
- ABM**- Activity-Based Management.
- AEC** – Análise Externa de Custos
- CA** – Custo Ambiental
- CCV** – Custo do Ciclo de Vida do Produto.
- CEPEA/USP –ESALQ** - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada/
Universidade de São Paulo – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz.
- CI** – Custos Intangíveis
- CK** – Custo *Kaizen*
- CL** – Custos Logísticos
- CLM** - Council of Logistics Management
- CM** – Custeio Meta
- CNA** – Confederação Nacional da Agricultura.
- CONAB** – Companhia Nacional de Abastecimento.
- CP** – Custo Padrão
- CT** – Custos de Transação
- CV** – Análise da Cadeia de Valor
- ADC** – Análise dos Determinantes de Custos
- EDI** – *Electronic Data Interchange*
- EV** – Engenharia de Valor
- GEC** – Gestão Estratégica de Custos
- IBGE** – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.
- INF**- Indicadores e Métricas Não Financeiros
- OBA** – *Open-Book Accounting*
- ONU** – Organização das Nações Unidas
- PAF** – Prevenção, Avaliação e Falhas
- PFOA** – Potencialidades e Fragilidades Relacionadas às Oportunidades e Ameaças no Mercado
- PIB** – Produto Interno Bruto
- RFID** – *Radio-Frequency Identification*
- TCO** - *Total Cost of Ownership*.
- TDABC** – *Time-Driven Activity-Based Costing*

TDFP – Total da Demanda Final de Produtos

TI – Tecnologia da Informação

TIP – Total dos Impostos Líquidos

TMS – *Transportation Management System*

TPI – Total de Produtos Industrializados

VPL – Valor Presente Líquido

WMS – *Warehouse Management System*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Processo de formulação estratégica	26
Figura 2: As cinco forças que moldam a competição.....	26
Figura 3: Práticas e fatores de sucesso da sustentabilidade.....	30
Figura 4: Visão geral do modelo de gestão e da avaliação de desempenho.....	32
Figura 5: Fluxo do sistema de gestão econômica por atividades	36
Figura 6: Particularidades do agronegócio	68
Figura 7 Tendências globais de alimentação.....	70
Figura 8: Processo de Decisão em um Ambiente de Incertezas	78
Figura 9: As práticas e os fatores de GEC.....	92
Figura 10: Estrutura da cadeia do agronegócio	95
Figura 11: Apropriação dos custos no ABC.....	97
Figura 12: Processo do custo-meta.....	101
Figura 13: Diferenças entre o custo meta, padrão e <i>kaizen</i>	103
Figura 14: Percentual de retorno dos questionários.....	126
Figura 15: Origem do capital das empresas do agronegócio da amostra	134
Figura 16: Participação das exportações sobre o faturamento das empresas	135
Figura 17: Comercialização com o mercado externo	135
Figura 18: Distribuição da amostra por segmento.....	136
Figura 19: Data de fundação das empresas	137
Figura 20: Estados de origem das empresas analisadas	137
Figura 21: Gráfico de Declive da extração dos fatores da Análise Fatorial.....	155

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Tendências do agronegócio para o período de 2010 à 2020	30
Quadro 2: Propriedades das métricas de desempenho.....	37
Quadro 3: Fontes de vantagem competitiva -Fator 1: agilidade e atendimento	43
Quadro 4: Fontes de vantagem competitiva – Fator 2: marca, pioneirismo e porte.....	44
Quadro 5: Fontes de vantagem competitiva – Fator 3: Preço.....	44
Quadro 6: Fontes de vantagem competitiva – Fatores 4 e 5: inovação e internet	45
Quadro 7: Estruturas de mercado	55
Quadro 8: Benefícios da integração horizontal e vertical.....	58
Quadro 9: Constituição do agronegócio	65
Quadro 10: Falhas comuns ao processo de planejamento estratégico.....	71
Quadro 11: Características a serem observadas pelo planejamento rural	73
Quadro 12: Opções estratégicas utilizadas no agronegócio	76
Quadro 13: Causas Inerentes a Necessidade de Informações Gerenciais	80
Quadro 14: Princípios do posicionamento estratégico diferenciado	87
Quadro 15: Práticas de contabilidade estratégica	89
Quadro 16: Práticas de contabilidade estratégica focalizadas no custo.....	90
Quadro 17: Categorias das práticas de contabilidade estratégica.....	91
Quadro 18: Práticas de GEC segundo o Fator 1 - concorrentes	93
Quadro 19 Práticas de GEC segundo o Fator 2 - qualidade	93
Quadro 20: Práticas de GEC segundo o Fator 3 (processos) e Fator 4 (Desempenho)	94
Quadro 21: Diferenças entre contabilidade gerencial e a GEC	96
Quadro 22: Direcionadores de recursos ABC	97
Quadro 23: Direcionadores de atividades ABC	98
Quadro 24: Comparação entre as 3 abordagens de determinantes de custos	100
Quadro 25: Categorias de indicadores não financeiros de desempenho	104
Quadro 26: Abordagens do meio ambiente	108
Quadro 27: Classificação dos custos ambientais.....	109
Quadro 28: Impactos do EDI.....	111
Quadro 29: Estudo de práticas de GEC no Brasil 2000/2005	116
Quadro 30: Estudo de práticas de GEC no Brasil 2006/2010	117
Quadro 31: Estudo de práticas de GEC internacionais 2000/2005	118
Quadro 32: Estudo de práticas de GEC internacionais 2006/2010	119
Quadro 33: Classificação das questões do questionário	127
Quadro 34: Faixas do d de Cohen	130
Quadro 35: Segmentos do agronegócio	132
Quadro 36: Classificação das empresas segundo o faturamento	133

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Comparativo da Produção Mundial x Brasileira no Período de 2001/2008.....	53
Tabela 2: Produção agropecuária de 2009 - expectativas de produção para 2010.....	62
Tabela 3: Índices de crescimento dos setores da agroindústria de 2009.....	63
Tabela 4: Produção do agronegócio no período de 2000 à 2008.....	64
Tabela 5: Produção em percentual do agronegócio no período de 2000 à 2008.....	64
Tabela 6: Valores do PIB do agronegócio brasileiro 2000/2008.....	66
Tabela 7: Participação dos setores no PIB do agronegócio brasileiro 2000/2008.....	66
Tabela 8: Distribuição geográfica das empresas de açúcar e álcool.....	123
Tabela 9: Controle acionário das empresas de açúcar e álcool.....	123
Tabela 10: Classificação das empresas de açúcar e álcool – vendas/2006.....	124
Tabela 11: Distribuição geográfica das empresas de madeira, papel e celulose.....	124
Tabela 12: Controle acionário das empresas de madeira, papel e celulose.....	125
Tabela 13: Classificação das empresas de Madeira, papel e celulose - vendas/2006.....	125
Tabela 14: Faixas de faturamento das empresas da amostra.....	133
Tabela 15: Número de funcionários das empresas da amostra.....	134
Tabela 16: Origem do capital das empresas.....	134
Tabela 17: Nível de concorrência percebido pelas empresas.....	138
Tabela 18: Propriedade de capital das Empresas.....	138
Tabela 19: Perfil dos respondentes.....	139
Tabela 20: Teste Qui-Quadrado - segmento e a estratégia adotada.....	140
Tabela 21: Análise do grau de necessidade das informações de custos.....	141
Tabela 22: Correlação de Pearson entre as informações de custos.....	143
Tabela 23: Correlação de Pearson - Custo de Produção Unitário.....	144
Tabela 24: Correlação de Pearson - método de custeio direto e RKW.....	145
Tabela 25: Análise sobre a utilização dos métodos de custeio pelas empresas.....	147
Tabela 26 : Atuação no Mercado Externo.....	148
Tabela 27: Teste T - métodos de custeio versus atuação no mercado externo.....	149
Tabela 28: Análise da utilização das práticas de gestão estratégica de custos.....	151
Tabela 29: Correlação de Pearson - práticas de GEC e o nível de concorrência.....	153
Tabela 30: KMO e teste de esfericidade de Barlett – práticas de GEC.....	154
Tabela 31: Total da variância explicada – Análise Fatorial.....	154
Tabela 32: Fatores extraídos da Análise Fatorial.....	155
Tabela 33: Utilização de Práticas de GEC Internacionais Segundo Percentuais.....	157
Tabela 34: Utilização Internacional de Práticas de GEC Segundo Escalas.....	157
Tabela 35: Fatores da análise x atuação no mercado externo.....	159
Tabela 36: Teste T Fatores 1 e 2 x atuação no mercado externo.....	159
Tabela 37: Fatores versus nível de concorrência das empresas.....	160
Tabela 38: Teste T práticas de GEC versus nível de concorrência das empresas.....	161
Tabela 39: Práticas de GEC em relação ao nível de concorrência.....	161
Tabela 40: Teste T - práticas de GEC x o nível de concorrência.....	162
Tabela 41: Análise dos Benefícios Percebidos pela Utilização das Práticas.....	164
Tabela 42: Teste ANOVA: Benefícios x Percentual de Exportações s/Faturamento.....	167
Tabela 43: Percepção dos benefícios das práticas de GEC e faixas de exportações.....	168
Tabela 44: - Percepção dos gestores sobre as Dificuldades nas Práticas de GEC.....	170
Tabela 45: Correlação de Pearson – dificuldades percebidas - práticas de GEC.....	171
Tabela 46: Práticas de GEC mais Utilizadas para as Decisões de Custos.....	172
Tabela 47: Decisões de Custos e as Práticas de GEC.....	173
Tabela 48: Impactos das práticas de GEC percebidos pelos gestores.....	175
Tabela 49: Impactos das práticas de GEC (Percentual/Média).....	176

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	15
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	18
1.3 OBJETIVOS	18
1.3.1 Objetivo Geral	18
1.3.2 Objetivos Específicos.....	18
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO	19
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA	20
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 GESTÃO EMPRESARIAL.....	23
2.1.1 Estratégia Aplicada a Gestão das Empresas.....	23
2.1.2 Incorporação da Sustentabilidade à Estratégia das Empresas	28
2.1.3 Modelo de Gestão como Diferencial Competitivo	32
2.2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE.....	34
2.2.1 Objetivos e Princípios da Avaliação de Desempenho.....	34
2.2.2 Avaliação de Desempenho das Operações.....	35
2.2.3 Avaliação de Desempenho dos Gestores.....	38
2.3 BUSCA DA VANTAGEM COMPETITIVA	40
2.3.1 Competição e Busca de Vantagem Competitiva	40
2.3.2 Vantagem Competitiva Sustentável	42
2.3.3 Fontes da Vantagem Competitiva	43
2.4 AGRONEGÓCIO BRASILEIRO E MUNDIAL	48
2.4.1 Origem do Agronegócio	48
2.4.2 Dinâmica Mundial do Agronegócio	49
2.4.3 Competitividade do Agronegócio Brasileiro	51
2.5 MERCADO DO AGRONEGÓCIO	55
2.5.1 Estruturação do Mercado do Agronegócio	55
2.5.2 Relações entre Empresas do Agronegócio.....	57
2.5.3 Panorama do Mercado do Agronegócio Nacional.....	59
2.5.4 Produtos e Resultados do Agronegócio no País	61
2.5.5 PIB e Exportações do Agronegócio Brasileiro	65
2.6 EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO	68
2.6.1 Particularidades das Empresas do Agronegócio	68
2.6.2 Novos Padrões Alimentares	69
2.6.3 Planejamento Estratégico nas Empresas do Agronegócio.....	71
2.6.4 Utilização da Estratégia na Gestão das Empresas do Agronegócio.....	75
2.7 RELEVÂNCIA DA ANÁLISE DE CUSTOS PARA A GESTÃO.....	77
2.7.1 Relevância da Informação de Custos no Processo de Tomada de Decisão	77

2.7.2 Sistemas de Custos: Tradicionais x Estratégicos	79
2.8 ANÁLISE DOS CUSTOS NO AGRONEGÓCIO.....	82
2.8.1 Aspectos da Estrutura de Custos	82
2.8.2 Aspectos dos Sistemas de Custos.....	84
2.9 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	86
2.9.1 Conceitos e Princípios da Gestão Estratégica de Custos.....	86
2.9.2 Práticas de Contabilidade Estratégica.....	88
2.9.3 Práticas de Gestão Estratégica de Custos.....	91
2.9.4 Práticas de Gestão Estratégica de Custos Analisadas.....	92
2.9.4.1 Análise de Custos da Cadeia de Valor	94
2.9.4.2 Utilização do ABC/ABM como Prática de GEC.....	96
2.9.4.3 Gestão dos Determinantes de Custos	99
2.9.4.4 Custo-Meta e Custo-Padrão	101
2.9.4.5 Indicadores Não Financeiros Estratégicos	103
2.9.4.6 Custeio do Ciclo de Vida	106
2.9.4.7 Gestão dos Custos Ambientais	107
2.9.4.8 Gestão dos Custos Logísticos.....	110
2.9.4.9 Custos Intangíveis.....	112
2.9.4.10 Custo Total de Uso e Propriedade	113
2.9.4.11 Análise Externa de Custos	115
2.9.5 Estudos sobre Práticas de Gestão Estratégicas de Custos	116
3 MÉTODO DE PESQUISA	120
3.1 CLASIFICAÇÃO DA PESQUISA	120
3.1.1 Quanto ao Método	120
3.1.2 Quanto a Natureza	120
3.1.2 Quanto a Abordagem do Problema	120
3.1.3 Quanto aos Objetivos	121
3.1.4 Quanto aos Procedimentos Técnicos	121
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	122
3.2.1 Informações sobre as Empresas do Segmento de Açúcar e Álcool.....	122
3.2.2 Informações sobre as Empresas do Segmento de Madeira Papel e Celulose	124
3.2.3 Empresas da Amostra	125
3.3 COLETA DE DADOS	126
3.3.1 Descrição da Coleta de Dados	127
3.3.2 Descrição dos Instrumentos da Coleta de Dados.....	128
3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	129
3.4.1 Tratamento e análise das questões.....	129
3.4.2 Tratamento Estatístico dos Dados	130
3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	131
3.5.1 Amplitude dos segmentos do agronegócio.....	131
3.5.2 Retorno do Instrumento de Pesquisa.....	132
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	133

4.1 ANÁLISE DAS EMPRESAS DA AMOSTRA	133
4.1.1 Caracterização das Empresas.....	133
4.1.2 A Relação entre o Segmento e a Opção pela Estratégia Competitiva	139
4.2 ANÁLISES DO GRAU DE INFORMAÇÕES NA PERCEPÇÃO DOS GESTORES	140
4.2.1 Análise Descritiva dos Resultados.....	140
4.2.2 Análise da Relação entre as Informações de Custos	143
4.2.3 Análise a Necessidade de Informações e os Métodos de Custeio Utilizados	145
4.2.4 Análise da Relação entre as Informações e as Práticas de GEC	142
4.3 ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO	146
4.3.1 Análise Descritiva dos Resultados.....	146
4.3.2 Diferenças entre as Empresas com Relação aos Métodos de Custeio.....	148
4.4 ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE GEC UTILIZADAS PELAS EMPRESAS	150
4.4.1 Análise Descritiva dos Resultados.....	150
4.4.2 Relação entre o Uso das Práticas de GEC e o Nível de Concorrência.....	153
4.4.3 Análise Fatorial das Práticas de GEC	154
4.4.4 Análise dos Fatores quanto a Atuação no Mercado Externo	158
4.5 PERCEPÇÃO DOS BENEFÍCIOS DECORRENTES DAS PRÁTICAS DE GEC.....	163
4.5.1 Análise Descritiva dos Resultados.....	163
4.5.2 Benefícios Percebidos em Relação ao Porte das Empresas.....	166
4.6 PERCEPÇÃO DA DIFICULDADE PARA ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE GEC ...	169
4.6.1 Análise Descritiva dos Resultados.....	169
4.6.2 Relação entre as Práticas nas Dificuldades Percebidas pelos Gestores.....	171
4.7 DECISÕES DE CUSTOS E AS PRÁTICAS DE GEC UTILIZADAS	172
4.7.1 Análise Descritiva dos Resultados das Decisões de Custos	172
4.7.2 Impactos Percebidos pela Utilização das Práticas de GEC	174
5 CONCLUSÃO.....	178
5.1 Conclusão	179
5.2 Recomendações para Futuros Estudos	181
REFERÊNCIAS	183
APÊNDICE A - Questionário	202

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Já é de domínio geral a percepção de que o evento da globalização faz com que a concorrência entre as empresas seja cada vez maior. Assim como em outros segmentos de negócio, também no agronegócio este acirramento da concorrência força as empresas, entre outros aspectos, a buscarem por custos menores, capazes de assegurar o retorno dos investimentos e a continuidade dos negócios.

A análise da competitividade das organizações no mercado tem sido fonte de diversas pesquisas na área acadêmica (PORTER, 1989; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). O motivo é o vasto campo de estudo que emerge a partir das variáveis que determinam oscilações no ambiente operacional, tais como novas políticas de impostos ditadas pelos governos, o nível de concorrência e o desequilíbrio ecológico que determina medidas de controle e prevenção por parte das organizações.

O surgimento de novas tecnologias também pode ser considerado dentre estas variáveis, pois afeta os custos e o resultado de várias empresas, trazendo como consequência a substituição de certos produtos e obsolescência de outros. Fatores como a escassez de recursos, novas tecnologias e modificações no hábito alimentar também podem mudar as expectativas do público consumidor, em razão de tornar os produtos mais caros ou pouco atrativos. Esta dinâmica envolve e orienta a competitividade das empresas do agronegócio, as quais necessitam se antecipar às tendências relativas a estas questões para aumentar a demanda de seus produtos e auferir maiores margens de contribuição.

O plano estratégico das organizações, diante deste cenário turbulento, procura situá-las em meio a estas variáveis, focalizando-se no longo prazo, por meio de metas estabelecidas a partir de sua missão, para prevenir os riscos e aproveitar as oportunidades que surgem no decorrer de suas atividades.

A tentativa de tornar a organização mais competitiva tem o objetivo de fazer com que esta se destaque pelos produtos e/ou serviços que oferece, mantendo um controle efetivo do ambiente interno, sem deixar de observar as variáveis externas. Neste contexto, devem ser considerados os relacionamentos mantidos pelas empresas dentro de uma cadeia produtiva, já que uma efetiva coordenação poderá ter como resultado a melhora de processos e uma possível redução nos custos de produção.

As cadeias produtivas do agronegócio, segundo Pereira (2007), são compostas por sistemas produtivos e atividades comerciais, de distribuição, de produtos, matérias-primas e subprodutos em diferentes ecossistemas.

Um aspecto relevante das cadeias produtivas, conforme Callado e Callado (2009), está associado à capacidade de agregar valor. Quanto maior for a capacidade de um determinado agente de agregar valor dentro da cadeia, maior será sua influência de coordenação dos padrões e relações entre os integrantes da cadeia.

Operando em paralelo, existe um conglomerado de organizações de apoio, como instituições de crédito, pesquisa e assistência técnica que exerce forte influência sobre o agronegócio. Este conjunto de processos e instituições, ligados por objetivos comuns, constitui um sistema que engloba outros sistemas menores denominados agronegócios ou *agribusiness*.

O *agribusiness* incorpora em seu conceito uma seqüência de elos, desde a produção de insumos (antes da porteira), passando pelas atividades agrícolas e pecuárias (dentro da porteira), até o processamento e transformação dos produtos na indústria e sua distribuição (depois da porteira).

Para Marion e Segatti (2005), as futuras propriedades rurais tendem a ser verticalizadas e integradas à agroindústria. A incorporação de novas tecnologias aplicadas a equipamentos e maquinários e novas práticas, como plantio direto e rotatividade, ou a utilização de plantas e animais geneticamente modificados propicia a profissionalização do produtor rural. Para acompanhar essas mudanças e reduzir o grau de incerteza da atividade rural é também necessário o planejamento e controle de custos.

As exigências de elevados padrões de qualidade impostas pelo mercado, de acordo com Callado e Callado (2009), implicam em arranjos complexos e interdependência entre os agentes. O surgimento de redes proporciona o atendimento de diversas necessidades que dificilmente seriam atendidas de forma individual pelas empresas. As integrações consistem em compromissos duradouros e consistentes entre os agentes comprometidos com a rede.

Bacic (1994) informa que a simples gestão de custos visando à melhoria é uma condição necessária, porém não suficiente para a competitividade. O autor acrescenta que a estratégia competitiva abrange tanto a definição do espaço econômico onde competir como o modo como a empresa irá competir, no intuito de construir alguma forma de vantagem competitiva sustentável.

A procura por novos mercados e a velocidade das informações pode impulsionar a competitividade das organizações e fazer com que estas busquem modelos de gerenciamento,

que sejam adequados ao processo de tomada de decisão. Neste ambiente, a gestão de custos tem o objetivo de proporcionar uma vantagem competitiva e garantir a sobrevivência das empresas no mercado, por meio de um controle efetivo sobre os gastos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Segundo Gasques *et al.*(2004), o crescimento do agronegócio no Brasil estendeu-se além das fronteiras do país; os produtos brasileiros ganham destaque internacional e concorrem com os produtos de outros países. Suas atividades envolvem uma série de riscos em decorrência dos agentes biológicos que devem ser controlados e das condições climáticas que afetam a produtividade, enquanto que a sazonalidade determina a necessidade de armazenamento da produção excedente para abastecimento de períodos entre safras. A perecibilidade dos produtos é outro fator que merece atenção em decorrência da agilidade logística que deve haver para que os produtos não ultrapassem sua validade antes de chegarem ao consumidor.

Sob um aspecto estratégico, para se ter informações de custos é relevante conhecer as atividades de valor da organização e analisá-las em conjunto com o ambiente externo, o que é denominado por Porter (1989) como análise da cadeia de valor, que é única para cada empresa. Quando se realiza esta análise é possível identificar os pontos fortes, fracos e as possibilidades de aperfeiçoar o desempenho da empresa, já que o conhecimento da cadeia de valor de uma empresa permite que se possa avaliar com maior abrangência os custos inerentes aos processos.

A compreensão da cadeia de valor, segundo Zuin e Queiroz (2006) inicia-se com a desagregação de todas as atividades desenvolvidas pelas companhias. As atividades dos processos em empresas que se dedicam ao cultivo de frutas podem ser a roçagem, a limpeza e preparação do terreno, a marcação, o coveamento, a adubação do terreno, o plantio das mudas e a irrigação. Já no segmento de carnes as atividades contemplam a criação, o abate e a distribuição.

Santos, Marion e Segatti (2002) revelam que a utilização de ferramentas gerenciais, que integrem a gestão administrativa com controles técnicos, são importantes para a competitividade do negócio, pois integram e sincronizam os indicadores de desempenho e os sistemas de custeio, essenciais à garantia do sucesso e à sustentabilidade dos empreendimentos rurais, que constituem a base do conglomerado agroindustrial do país.

Ao reconhecer que a dinâmica do mercado exige dos gestores decisões rápidas e acertadas, Shank e Govindarajan (1997) enfatizam que a gestão de custos utiliza ferramentas para subsidiar as decisões de maneira a reduzir os custos e identificar métodos mais

vantajosos para utilização dos recursos. As informações sobre os custos, além de auxiliarem na tomada de decisões, possibilitam a elaboração do planejamento, que define as bases necessárias ao atendimento da demanda pretendida.

A gestão de custos pode conduzir a um controle efetivo dos gastos e garantir uma vantagem diante da concorrência. Os custos afetam todas as áreas e as atividades e são determinados pelo conjunto de decisões da administração. Alguns custos são determinados mesmo antes do início efetivo das atividades operacionais da empresa em razão das escolhas realizadas durante o projeto de instalação e podem ser definidos como determinantes de custos, classificados em estruturais ou operacionais (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Zuin e Queiroz (2006) observam algumas particularidades das empresas do agronegócio, relativas à dimensão das propriedades, bem como os maquinários e a tecnologia utilizados na produção, que podem determinar uma maior ou menor qualidade dos produtos e interferir nos resultados das empresas rurais. Estas escolhas envolvem os determinantes de custo estruturais, conforme analisam Shank e Govindarajan (1997).

Zuin e Queiroz (2006) destacam as seguintes atividades peculiares às empresas rurais: a adubação do solo, a aplicação de pesticidas para proteção contra pragas, a irrigação das mudas e o coveamento das áreas. Estas atividades dependem da capacidade de execução da empresa e têm relação com o desempenho, o que envolve os determinantes de custos operacionais mencionados por Rocha (1999).

Callado e Moraes (2009) analisam que as intempéries, oscilações climáticas e a fase de estiagem, determinam períodos de baixa produtividade e podem ocasionar restrições ao processo de produção, devendo ser considerados pela gestão das organizações. Zuin e Queiroz (2006) acrescentam sobre as estratégias de inovação necessárias as empresas do agronegócio, que têm como resultado uma maior complexidade dos processos.

As práticas da gestão estratégica de custos (GEC) surgiram em resposta às críticas sobre a utilidade daquelas que eram utilizadas pela contabilidade gerencial tradicional (JOHNSON; KAPLAN, 1987; JOHNSON, 1992; BACIC, 1994). O ponto em comum a estas abordagens, além da discussão sobre as práticas específicas, é a constatação de que a gestão de custos deve considerar os fatores ambientais externos às empresas.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A alta competição de mercado impele às empresas a utilização de gestão de custos, suportada em adequados sistemas de informação e práticas eficazes para orientar o processo

decisório. Entende-se que isso pode agilizar as operações com eficiência e eficácia, possibilitando a conquista e manutenção de um diferencial competitivo.

Diante disso, o problema de pesquisa que este estudo pretendeu responder e que norteou a pesquisa é: **Quais são as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas por empresas dos segmentos de açúcar e álcool, de madeira, celulose e papel do agronegócio no Brasil?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é analisar as práticas utilizadas na gestão estratégica de custos de empresas brasileiras do agronegócio.

1.3.2 Objetivos Específicos

Como forma de alcançar o objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as práticas da gestão de custos destacadas pela literatura;
- b) Identificar possíveis benefícios, limitações e desvantagens decorrentes da adoção dessas práticas;
- c) Identificar causas possíveis da não utilização de práticas de custos por parte das empresas;
- d) Verificar se existe relação entre a utilização das práticas de GEC e o nível de competição dada pela concorrência;
- e) Verificar se existe relação entre a utilização das práticas de GEC e a atuação das empresas no mercado externo;
- f) Avaliar a percepção dos gestores sobre a efetiva importância e utilidade da adoção dessas práticas na gestão dos custos;

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

Diante das exigências do mercado altamente competitivo, é importante que as empresas utilizem técnicas de gestão de custos a fim de tornar mais eficazes seus processos

operacionais, oferecendo produtos e serviços de qualidade a um menor custo para que, desta forma, possam estabelecer uma vantagem competitiva.

A argumentação da presente pesquisa é a de fornecer um estudo empírico para contribuir na compreensão do tema gestão de custos. Portanto, a justificativa relaciona-se a uma contribuição científica em uma área com carência de estudos empíricos, como é o tema custos do agronegócio. Callado e Callado (2006) salientam a escassez de estudos acadêmicos voltados para a gestão de custos nas empresas do agronegócio e a necessidade de análise das técnicas de contabilidade de custos, importantes à tomada de decisão, tendo em vista a atual relevância do agronegócio brasileiro.

A descoberta de novas teorias e conceitos propõem soluções práticas e sistemáticas à realidade das empresas. No entanto, estas novas teorias precisam ser aplicadas e demonstrar seus resultados na prática.

Iudícibus (1996, p.31) corrobora tal entendimento, ao afirmar que

em primeiro lugar é importante deixar claro que o que mais importa na realidade, é a qualidade da prática contábil. A doutrina tem sua grande importância, é bem verdade, quando ajuda a entender melhor e explicar a prática, eventualmente quando consegue projetar estruturas conceituais que se antecipam à prática (mas que devem ser validadas pelos experimentos reais).

A aplicação prática dos conceitos e teorias desenvolvidos na academia tem o potencial de avaliar e testar a eficácia e aplicabilidade dos conhecimentos criados pelos pesquisadores da área. Dessa forma, é possível verificar os reais benefícios e dificuldades decorrentes de sua aplicação ou, ainda, aspectos que necessitem ser ajustados. Assim, a submissão da teoria à prática permite verificar sua adequação a todas as variáveis inerentes aos processos internos das empresas, bem como aos fatores e limitações externas.

Assim, o exame das práticas no mundo real pode ajudar a melhorar os conceitos e seus instrumentos. Um exemplo disso foi a constatação da não implementação do método ABC, segundo Cohen, Vernieris e Kaimenaki (2005), em um grande número de organizações, apesar seus vários benefícios potenciais. Todavia, para resolver tais limitações, Kaplan e Anderson (2004) apresentam uma evolução do ABC: o TDABC - *Time-Driven Activity-Based Costing*. De acordo com Kaplan e Anderson (2007), a principal limitação do ABC é o seu substancial custo de implementação e manutenção, especialmente, em organizações complexas. Para Atkinson (2007), essa nova abordagem é significativamente menos complexa que a anterior, sendo que a redução da capacidade informacional é irrisória. Neste sentido, a contribuição deste estudo consiste em oportunizar a avaliação do grau em que

as teorias sobre gestão de custos são utilizadas na prática pelas empresas do agronegócio e analisar se elas estão adequadas à realidade das empresas.

Em função da sua natureza, o presente estudo está inserido no Núcleo de Pesquisa em Gestão de Custos (NUPEGEC), grupo este registrado no Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) coordenado pelo Professor Dr. Marcos Antonio de Souza, que tem como objetivo geral desenvolver teorias e aplicações das informações de custos no âmbito da formulação, implantação e controle de estratégias que tenham nos custos um dos fatores de obtenção e/ou manutenção de vantagem competitiva.

1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O estudo investigou as práticas de gestão de custos adotadas por empresas do agronegócio. Para tanto, foram considerados os segmentos de: (1) açúcar e álcool; e (2) madeira, papel e celulose, em virtude da significativa quantidade e representatividade econômica das empresas que esses setores do agronegócio detêm.

A pesquisa focalizou os tipos de necessidades de informações que estão relacionadas às práticas de gestão de custos utilizadas pelas empresas, bem como as práticas que estariam vinculadas à determinadas decisões de custos. Foi investigada a percepção dos gestores quanto à necessidade do uso de tais práticas e também os benefícios e dificuldades decorrentes de sua utilização. Foi analisado também o impacto decorrente do uso das práticas na percepção dos gestores.

O questionário de pesquisa considerou um número limitado de práticas de gestão estratégica de custos, em razão do tempo que um número maior de questões implicaria para sua resposta. Neste aspecto, a limitação de tempo dos gestores para as respostas foi determinante na elaboração da *survey*, a fim de se obter um maior retorno.

Além disso, por estarem fora do foco deste estudo, não foram abordados outros aspectos ligados às práticas de gestão estratégica de custos, por mais relevantes que sejam, tais como: os fatores culturais que influenciam a utilização das práticas de GEC em diferentes países ou, ainda, a propriedade e utilidade destas práticas como estratégia competitiva.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O capítulo 1 é composto pela introdução, que apresenta uma abordagem inicial sobre o mercado e a inserção do agronegócio dentro desse contexto competitivo, bem como sobre a

importância do controle dos custos para a garantia da competitividade empresarial. No capítulo 2 é feita a revisão bibliográfica sobre a literatura relativa ao mercado, o agronegócio, a vantagem competitiva e a gestão de custos nas empresas.

O capítulo 3 descreve a metodologia empregada, assim como a classificação da pesquisa, a população e a forma como os dados foram coletados e tratados.

O capítulo 4 retrata o resultado da pesquisa, bem como o diagnóstico realizado com base nas respostas das empresas com relação às práticas de gestão de custos. Por fim, o capítulo 5 apresenta a conclusão sobre o assunto desenvolvido, a partir da análise dos dados e reflexões em torno do estudo realizado. A seguir são apresentadas as referências que serviram de base ao estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GESTÃO EMPRESARIAL

2.1.1 Estratégia Aplicada à Gestão das Empresas

Segundo Mintzberg, Quinn e James (1988), a estratégia possui 5 abordagens diferentes: (a) Estratégia como sinônimo de plano: refere-se ao curso de ação pretendido antes que as ações ocorram, concebido de maneira consciente e proposital. Declarada formalmente ou não, conservada apenas na mente de alguém; (b) Estratégia enquanto plano como sinônimo de estratagema, que significa manobra para atingir um fim, por meio de astúcia e ilusão dos oponentes; (c) Estratégia como modelo ou padrão de comportamento: corresponde a um curso pré-definido, independente de sua execução ter sido intencional ou não (planos podem não ser realizados e atos podem ser realizados sem que tenham sido planejados); (d) Estratégia como sinônimo de posição, isto é, a estratégia de uma empresa será a tática da outra. Tudo depende do plano onde a empresa está inserida; (e) Estratégia como sinônimo de perspectiva: corresponde a personalidade de um indivíduo; na empresa é compartilhada pelos seus membros por meio de suas ações ou intenções.

A abrangência assumida pela escolha e utilização da estratégia das empresas inicia pela definição, em relação as alternativas disponíveis, dos pontos fortes e fracos da organização, considerando os riscos e oportunidades do ambiente para definição dos planos. Na sequência, esse processo vai até a postura da organização em relação ao ambiente externo, isto é, a definição de um padrão de comportamento nas relações da empresa com o mercado.

Miles e Snow (1978) identificaram 4 tipos de estratégia, que se distinguem pelo comportamento corporativo das empresas:

- a) Prospectora: corresponde às empresas que buscam ativamente inovadoras oportunidades de produtos e mercados, de forma pioneira, mesmo que para isso abram mão de uma parte significativa da lucratividade.
- b) Defensiva: são empresas que se preocupam com a estabilidade, estendendo esta estabilidade aos produtos, dirigidos a um estreito segmento de mercado. Protegem seu mercado praticando preços competitivos ou concentrando-se na qualidade, na eficiência tecnológica, e em um rigoroso controle organizacional.

- c) Analítica: nesta estratégia as empresas combinam características de prospectores e defensores, procurando minimizar os riscos e maximizar oportunidades de lucro. Praticam uma estratégia intermediária.
- d) Reativa: as empresas reagem apenas ao ambiente, como se não tivessem estratégia e buscam novos produtos ou mercados somente quando se sente ameaçadas pelos concorrentes.

A classificação dada por Miles e Snow (1978) se restringe a apenas duas formas básicas de estratégia, que são a prospectora e a defensora, já que a estratégia analítica consiste em um meio termo entre as anteriores e a reativa apenas reage como se não tivesse estratégia.

A estratégia escolhida deve ser adequada ao mercado escolhido, com uma configuração particular de tecnologia, estrutura e processo, consistente com sua estratégia de mercado. A estratégia reativa pode oferecer riscos em consequência de reações tardias ou falta de sincronia entre a estratégia e os potenciais de tecnologia, estrutura e processos desenvolvidos na empresa.

Para Porter (1989), existem apenas 3 estratégias bem-sucedidas e internamente coerentes, para a empresa ter um desempenho superior ao das outras empresas. Essas estratégias genéricas são:

- a) Liderança no custo: A empresa torna-se um competidor de baixo custo em sua indústria. Um líder em custos, porém, não pode esquecer as bases de diferenciação, devendo buscar paridade ou proximidade com base na diferenciação de seus concorrentes, ou seja se o produto que oferece não se destaca na preferência pelos compradores, o líder em custo deverá oferecer preços bem abaixo da concorrência para ganhar em vendas. A paridade com base na diferenciação permite ao líder em custo traduzir sua vantagem diretamente em lucros mais altos que a concorrência. De outra parte, a proximidade na diferenciação significa que o desconto no preço necessário para a obtenção de uma aceitável parcela de mercado não compensa a vantagem de custo, fazendo este líder no custo obter retornos acima da média.
- b) Diferenciação: Nesta, a empresa busca ser única em sua indústria observando algumas dimensões valorizadas pelos compradores. Neste sentido, pode haver mais de uma estratégia de diferenciação em uma indústria. A lógica da estratégia de diferenciação exige que uma empresa escolha atributos que sejam diferentes dos seus rivais. Esta estratégia busca aumentar o valor ao cliente,

aumentar o que ele recebe, oferecer algo ao cliente que não é oferecido pela concorrência. Cria vantagens de uso ou consumo do produto ao cliente que os outros produtos não ofereçam, ajustando o produto para que ele seja diferente do comum pela adição de atributos tangíveis ou intangíveis ao produto. Um diferenciador não pode ignorar sua posição em custo, significando que deve procurar formas de diferenciação que o levem a um preço prêmio superior ao custo de diferenciação. Neste aspecto, o diferenciador visa a paridade e proximidade de custos em relação aos seus concorrentes, reduzindo-os em todas as áreas que não afetam a diferenciação.

- c) Enfoque: Baseia-se na escolha de um ambiente competitivo estreito de uma indústria. Seleciona um segmento ou grupo de segmentos na indústria e adapta sua estratégia para atendê-los. Seleciona os mercados e clientes que pareçam mais atraentes, desenvolvendo capacidades para atender esses segmentos-alvo. Se uma empresa alcançar a liderança sustentável no custo (enfoque no custo), ou uma diferenciação (enfoque na diferenciação) em seu segmento, será um concorrente acima da média em sua indústria. A atratividade estrutural do segmento é uma condição necessária, em razão das diferenças de lucratividade entre os segmentos.

O Posicionamento Estratégico será determinado pela escolha dentre estas 3 estratégias genéricas. Segundo Porter (1989), essas são abordagens eminentemente viáveis para lidar com as forças competitivas, porém as empresas devem adotar apenas uma delas. Caso contrário, elas ficariam presas no meio-termo, sem uma estratégia de defesa. No entanto, uma empresa pode ter condições de criar duas unidades empresariais bastante independentes dentro da mesma unidade corporativa, cada qual com uma estratégia genérica diferente.

Para Anthony e Govindarajan (2008), apesar das definições sobre estratégia divergirem, existe uma concordância de que a estratégia define a direção e os planos para o alcance das metas. Uma empresa desenvolve suas estratégias conciliando suas competências centrais com as oportunidades de mercado. Os autores acrescentam ainda que as estratégias podem ser dirigidas a dois níveis: (a) estratégias para a organização toda; (b) estratégias para as unidades de negócio dentro de uma organização, mas que devem ser consistentes com as estratégias corporativas da empresa.

A Figura 1 a seguir, apresenta o processo de formulação da estratégia.

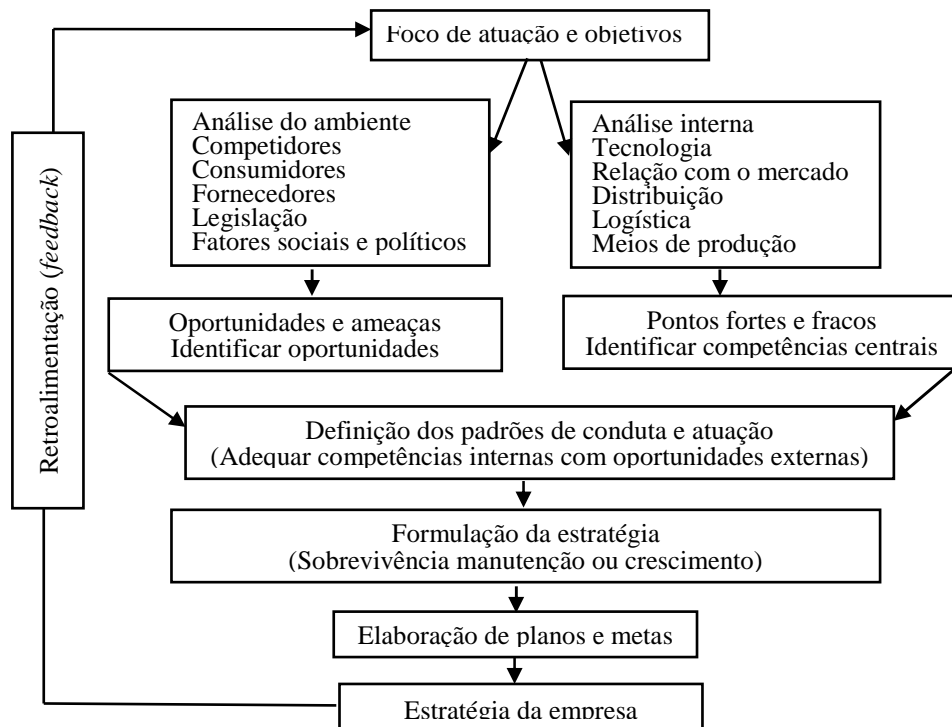


Figura 1: Processo de Formulação Estratégica
 Fonte: Baseado em Anthony e Govindarajan (2008).

De acordo com a Figura 1, a estratégia parte da análise das potencialidades e competências (fatores internos), mediante a análise das oportunidades e riscos (fatores externos), após definidos os objetivos da empresa.

Com relação as análises ambientais, que buscam identificar oportunidades e ameaças, Porter (1986) revela a existência de 5 forças competitivas básicas: o poder de negociação dos fornecedores, dos compradores, a ameaça de novos entrantes, a ameaça de produtos substitutos e a rivalidade entre as empresas concorrentes.

A Figura 2 a seguir apresenta as cinco forças competitivas do mercado.

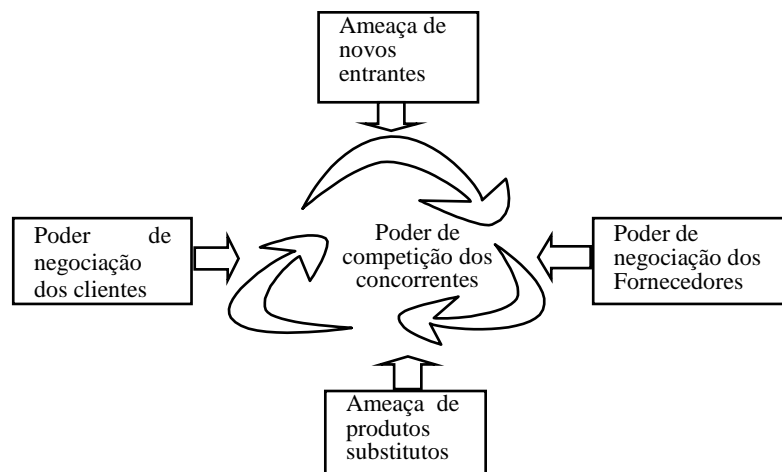


Figura 2: As cinco forças que moldam a competição
 Fonte: Porter (2009, p.4).

Porter (1989), ao analisar o poder de negociação dos compradores, verificou a existência de fatores que podem representar risco ou ameaça para a empresa: o volume de compras dos clientes, à relevância do produto da empresa em seus custos e na qualidade de seus produtos. Há também a taxa de retorno do cliente, pois lucros reduzidos (dos clientes) incentivam demanda por redução de preços, à medida que altos lucros podem significar menor sensibilidade do cliente aos preços. Contudo, é importante considerar a relevância do custo do item fornecido no custo total e na qualidade do produto do cliente.

O comportamento dos custos dos fornecedores, segundo Porter (1989), pode interferir sobre o custo dos insumos e a habilidade das empresas para exploração de ligações com eles. A análise dos fornecedores assemelha-se a dos clientes, segundo Porter (1989), devendo considerar: (a) a relevância do volume de vendas do fornecedor à empresa, em relação às vendas totais do fornecedor; (b) a relevância do custo do insumo adquirido do fornecedor, comparado ao do produto produzido pela empresa; (c) a relevância do insumo adquirido do fornecedor em relação à qualidade do produto produzido pela empresa; (d) a taxa de retorno do fornecedor; (e) a ameaça de integração para frente.

A substituição, segundo Porter (1989, p.251), corresponde “ao processo pelo qual um produto ou serviço suplanta outro ao desempenhar funções particulares para um cliente”. A substituição de um produto em uma organização afeta seus fornecedores, e a substituição de produto de um cliente afeta a empresa. Logo, a estratégia da empresa deve conter o monitoramento da ameaça de substituição nos principais elos da cadeia. As empresas devem estar preparadas para defender-se (no caso de concretização da ameaça) ou lançar-se à ofensiva, promovendo elas as substituições.

Desta forma, para que a empresa desenvolva uma estratégia, deve pesquisar em profundidade as fontes de cada força. Segundo Kotler (1998), as empresas podem enquadrar-se, segundo sua estratégia, como líderes, desafiantes, seguidoras e de nichos de mercado. Uma empresa é líder quando tem participação relevante no mercado do produto e mantém a liderança por meio da mudança de preços, lançamentos de novos produtos, cobertura de distribuição e intensidade promocional. Para o autor, sua posição serve de referência às empresas concorrentes que a desafiam, imitam ou a evitam.

Já empresas desafiantes de mercado, segundo Kotler (1998), são aquelas que ocupam a segunda, terceira ou classificações mais baixas em uma indústria. Podem ser conhecidas como batalhadoras de mercado e podem atacar a líder e outras concorrentes num lance agressivo, visando conquistar maior participação de mercado (desafiantes de mercado) ou podem desejar apenas manter suas participações (seguidoras de mercado). A empresa

seguidora acompanha, copia ou melhora um produto para lançá-lo e pode ter lucros elevados por não incorrer em despesas relacionadas à inovação.

As ocupantes de nicho criam, expandem e protegem nichos, conforme Kotler (1998). Segundo o autor, a empresa Nike cria novos nichos ao desenhar calçados especiais para diferentes esportes e exercícios e desenvolve diferentes versões e marcas. No entanto, ela deve proteger sua posição de liderança à medida que novos concorrentes entram no nicho.

Porter (1999) menciona que embora toda a empresa bem sucedida siga a própria estratégia específica, sua natureza e trajetória são idênticas. As empresas atingem a vantagem competitiva por intermédio das iniciativas de inovação, que de uma forma ampla abrangem novas tecnologias e novas maneiras de fazer as coisas. A inovação pode se manifestar em novo desenho de produto, em um novo processo de produção, em uma nova abordagem de *marketing* ou através de novos métodos de treinamento.

No ambiente atual, a empresa incorpora as mudanças previstas e as mudanças emergentes dentro de suas práticas e planejamento corporativo, segundo Blocher *et al* (2007). Pensar estrategicamente significa prever mudanças; produtos e processos de produção são desenvolvidos para atender às expectativas de mudanças dos clientes. Assim, flexibilidade é importante. A ênfase na estratégia também requer pensamento criativo e integrativo, o que significa a habilidade de identificar e solucionar problemas em uma visão multifuncional. Neste aspecto, as funções operacionais são identificadas como *marketing*, produção, finanças, contabilidade e controladoria, para que os problemas sejam identificados sobre vários enfoques, ao invés de uma única perspectiva.

A análise estratégica de custos observa o ambiente externo para otimizar a utilização de todos os recursos disponíveis, focalizando-se nos fatores que farão a empresa obter sucesso, ao invés de deter-se tão somente nos custos ou em outras medidas financeiras.

2.1.2 A Incorporação de Sustentabilidade à Estratégia das Empresas

Da escala global de informações emergem também questões ecológicas e sociais, decorrentes das atividades das empresas. Rezende e Santos (2006) destacam que a preocupação com o meio ambiente, mediante um desenvolvimento sustentável e práticas relativas a responsabilidade social, está criando uma demanda no mercado financeiro por produtos voltados para esse nicho.

Ribeiro e Gasparino (2006) constatam que as empresas se vêem obrigadas a preocuparem-se em melhor evidenciar as informações referentes às suas ações sociais e

ambientais em decorrência de uma crescente exigência da sociedade, das instituições financeiras e dos investidores.

No setor agropecuário a preocupação com os impactos ambientais oriundos de suas atividades tomou grandes dimensões. Marques *et al.* (2003) informam que esses impactos resultam na redução da biodiversidade biológica, na erosão e contaminação dos solos, na contaminação e assoreamento de mananciais e ocasionam, ainda, possíveis alterações no clima regional. Essa degradação ambiental se traduz em variações na produção e produtividade agrícolas, e no bem-estar socioeconômico de uma comunidade.

Segundo Thorpe e Prakash-Mani (2003), os benefícios sociais oferecidos pelas empresas repercutem positivamente em sua imagem. O reconhecimento da sociedade sobre as práticas ecológicas e socialmente corretas das empresas pode contribuir para o desenvolvimento da marca e da reputação da empresa. Estas ações estão relacionadas à sustentabilidade, já que a empresa tem uma responsabilidade com o meio de onde retira os recursos que consome, sejam eles naturais e/ou mão de obra.

De acordo com Vilckas e Nantes (2006), o valor no agronegócio pode ser definido segundo três perspectivas: preço, comportamento do consumidor e estratégia. Assim, o valor pode ser entendido como o *trade-off* percebido pelos consumidores entre os benefícios recebidos e os investimentos realizados (monetários e não monetários) para compra do produto ou serviço. Do ponto de vista estratégico, o valor está relacionado a quanto os consumidores estão dispostos a pagar pelo produto.

Thorpe e Prakash-Mani (2003) assinalam que a ação das empresas sobre a sustentabilidade pode melhorar seu desempenho financeiro, tanto em mercados desenvolvidos como em mercados emergentes. Neste sentido, devem ser identificadas oportunidades de redução de custos, para o aumento de vendas, para a redução de riscos, desenvolvimento do capital humano, construção da reputação e melhor acesso ao capital a partir da governança corporativa. Os movimentos sociais desencadearam um processo de conscientização global, incutido pelas empresas, que estão cada vez mais preocupadas em analisar seu desempenho de sustentabilidade ao longo da cadeia de valor. Isto abre oportunidades para que as empresas possam obter uma vantagem competitiva através da incorporação da sustentabilidade em suas estratégias de negócios.

A Figura 3 a seguir, apresenta as práticas e os fatores de sustentabilidade.

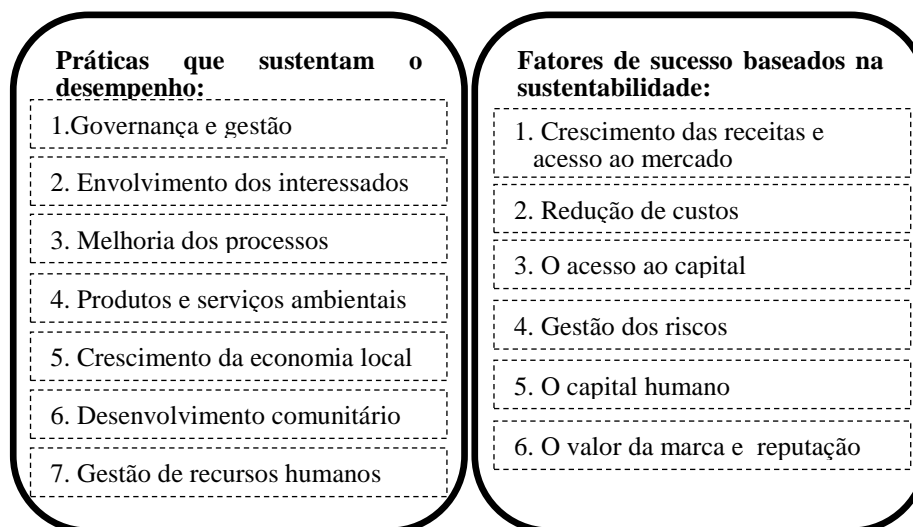


Figura 3: Práticas e fatores de sucesso da sustentabilidade
 Fonte: Baseado em Thorpe e Prakash-Mani (2003).

A cobrança da sociedade por um comportamento ecológico e socialmente correto impele às empresas a utilização de práticas sustentáveis. Este relacionamento entre empresa e sociedade pode trazer benefícios a ambos.

Ao analisar o panorama global do agronegócio, Neves (2010) apresenta 10 tendências para o período de 2010 à 2020, que envolvem a sustentabilidade e são apresentadas no Quadro 1 a seguir:

Tendência	Detalhamento
1. <i>Empowerment</i>	Inclusão de pequenos produtores nas cadeias e redes, responsabilidade social (condições trabalhistas) nas cadeias produtivas e redes, distribuição mais equitativa dos lucros.
2. Integração econômica	Fortalecimento das cadeias de suprimentos (sem tarifas a importação), desenvolvimento de canais comerciais (<i>marketing channels</i>).
3. Distribuição de Renda	Surgimento de consumidores e posicionamento da cadeia/Redes, incentivos à coordenação (associações/cooperativas), novos hábitos de consumo (volume de grãos para gerar proteína da carne).
4. Clima e Preservação do meio ambiente	Menor emissão de gases carbônicos, adaptação às mudanças climáticas, uso de energia renovável, controle e certificação nas cadeias de suprimentos, eficiência no uso de recursos, otimização do uso de resíduos e canais reversos.
5. Tecnologia	Transparência e intercâmbio de informações, consumidores <i>hi-touch</i> , fator Inovação.
6. Convergência de Indústrias	Redes de produtos agri-Cêuticos, agri-cosméticos, agri-turismo, agri-fuel.
7. Riscos	Administração integrada e mitigação do risco para as cadeias e redes e novos riscos de mercado (emissão de carbono).
8. Comunicação	Novos meios de comunicação nas cadeias e redes, comunicação proativa das cadeias e redes com os <i>stakeholders</i> e rastreabilidade.
9. Era da simplicidade	Administração de cadeias e redes, segmentação de mercado, lançamento de novos produtos, foco nos consumidores.
10. Reengenharia da Cadeia de Valor	Reengenharia das cadeias de suprimentos, captura de valor nos canais de comercialização, ações coletivas nas cadeias e redes.

Quadro 1: Tendências do Agronegócio para os Anos de 2010 à 2020
 Fonte: Neves (2010, p. 56).

A Organização das Nações Unidas (ONU), define sustentabilidade sob 3 aspectos: (a) Desenvolvimento Sustentável: corresponde à melhoria da qualidade de vida da humanidade respeitando a capacidade de suporte (sustentabilidade) dos ecossistemas; (b) Economia Sustentável: compreende o produto do desenvolvimento sustentável com a manutenção da base de produção de recursos naturais; e (c) Sociedade Sustentável: é aquela que poderia continuar a se desenvolver adaptando e aumentando conhecimento, organização, eficiência técnica e sabedoria.

Segundo Neves e Castro (2007), estes conceitos são denominados 3P's e correspondem a: *People* (pessoas), *Profit* (lucro), *Planet* (planeta) e significam a preocupação que as empresas devem ter com as pessoas envolvidas direta e indiretamente com o negócio, para garantia de continuidade e atratividade do investimento e a preocupação com o meio ambiente.

Contudo, acrescentam Neves e Castro (2007), se estes 3P's correspondem as bases da sustentabilidade, deve-se pensar em modelos que os atendam. Para construir modelos de negócios nessa linha, segundo os autores, devem estar apoiados em 3T's: Tecnologia (*technology*), Transparência (*transparency*) e Rastreabilidade (*traceability*). Neste aspecto, a tecnologia iria garantir maior produtividade e eficiência na utilização dos recursos naturais, bem como a inovação desejada pelos consumidores. Os riscos sanitários seriam evitados pela rastreabilidade dos produtos a fim de identificar as causas de possíveis problemas e corrigi-las.

É significativa a quantidade de variáveis envolvidas nas atividades do agronegócio. Contudo, a maior parte das respostas para o controle pode estar na cadeia de valor conforme revela Pigatto e Alcântara (2006), em decorrência da troca de informações e parcerias capazes de potencializar a competitividade das empresas que a integram.

Neves e Castro (2007) advertem que são conhecidos modelos de planos de negócios orientados para viabilidade financeira e para o planejamento estratégico. Assim como são conhecidos modelos agrícolas e planos de viabilidade de culturas. No entanto, esses planos separados representam apenas uma pequena parte do que seria o investimento total.

A sustentabilidade do negócio depende do desempenho de todas as atividades, por meio de uma perspectiva estratégica capaz de orientar a tomada de decisão dos gestores, ao mesmo tempo em que oferece informações relacionadas às escolhas dos produtos, métodos de produção, técnicas e canais de *marketing* para o desenvolvimento de uma posição competitiva sustentável. A gestão estratégica de custos, para Blocher *et al.*(2007), desenvolve as

informações de gestão de custos com o objetivo de facilitar a função principal da gestão, a gestão estratégica, para viabilizar a sustentabilidade da organização.

2.1.3 Modelo de Gestão como Diferencial Competitivo

Nesse ambiente competitivo, onde as organizações procuram adaptar-se a todo o momento, os gestores determinam a forma de utilização dos recursos que estão disponíveis na empresa, como a mão de obra, o tempo, os materiais, canais de informação e os controles internos. O modelo de gestão, conforme Nascimento e Reginato (2009), irá estruturar e harmonizar as atividades da empresa para que as metas e os resultados pretendidos sejam alcançados.

A Figura 4 a seguir apresenta a visão geral do modelo de gestão.

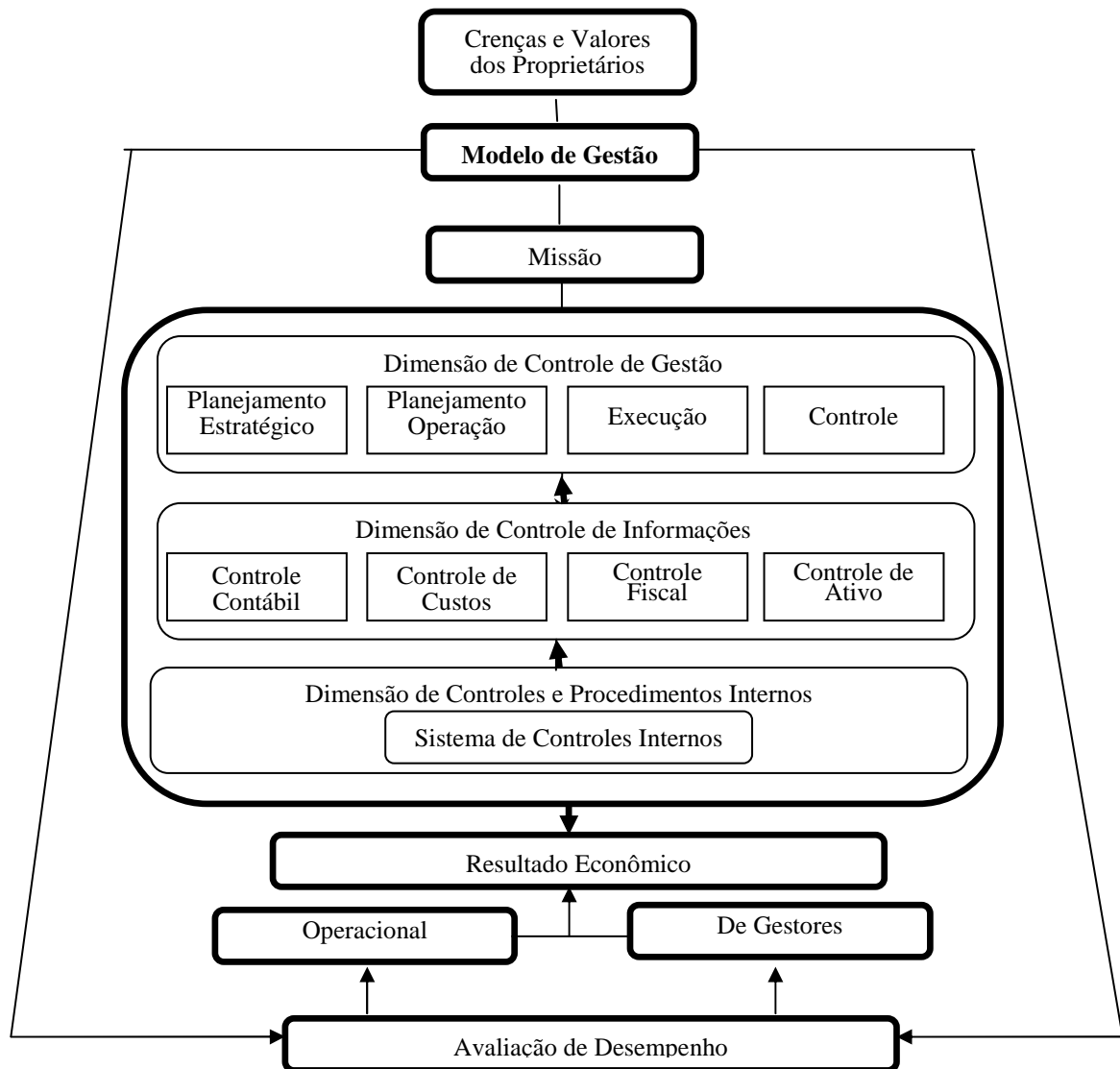


Figura 4: Visão Geral do Modelo de Gestão e da Avaliação de Desempenho
Fonte: Nascimento e Reginato (2009, p.5).

Na Figura 4 é possível analisar que o modelo de gestão, determinado pelas crenças e valores dos proprietários, situa-se no topo da estrutura organizacional e é a partir dele que é definida a missão e também o planejamento estratégico na Dimensão de Controle de Gestão. Existem 3 dimensões de controle organizacional: Dimensão de controle de gestão, Dimensão de controle de informações e a Dimensão de controles e procedimentos internos.

As 3 dimensões de controle organizacional apresentadas na Figura 3, devem funcionar harmonicamente de forma a garantir que os procedimentos e controles internos sejam eficazes no fornecimento de informações rápidas e precisas ao processo de gestão, composto pelas fases de: planejamento, execução e controle. Segundo Nascimento e Reginato (2007), o trabalho das diversas áreas da organização, juntamente com o trabalho dos gestores produzirá um resultado econômico, o qual necessitará ser mensurado e comparado aos padrões de desempenho pré-estabelecidos para avaliar se os resultados foram satisfatórios.

Neste processo o empreendimento, segundo Eisenhardt (1989), deverá ser analisado, segundo a Teoria da Agência, de forma a verificar a possibilidade de existência de objetivos conflitantes entre o principal e o agente. Verificar se o agente está agindo segundo seus interesses poderá ser difícil e oneroso para o principal. Deve-se destacar que o conflito entre principal e agente, aqui apregoado, embora potencial, é iminente e, acima de tudo, oneroso em qualquer circunstância, ou seja, manifestando-se ou não os conflitos, existirão custos.

Segundo Nascimento e Reginato (2007), quando as características de um modelo de gestão atendem as necessidades da empresa, o modelo de gestão passa a ser um diferencial competitivo. A construção de uma estrutura bem definida, organizada e coordenada, que desempenhe harmonicamente suas atividades e que seja orientada por regras e uma conduta pré-estabelecida, poderá representar um diferencial em meio a concorrência.

Nascimento e Reginato (2007) acrescentam ainda que o modelo de gestão irá definir: o modelo de decisão que irá orientar o processo decisório, o modelo de mensuração para avaliar o desempenho e, o modelo da informação que alimentará o processo de gestão. O modelo de gestão irá implementar uma política na organização que norteará todas as ações internas da organização, bem como os relacionamentos da empresa com os fornecedores, clientes e a concorrência. Contudo, para avaliar sua eficácia é necessário que os resultados sejam analisados para que possíveis desvios sejam corrigidos.

O modelo de gestão estrutura e harmoniza as bases da gestão estratégica de custos, relativas a definição das metas estratégicas, das atividades organizacionais, do fluxo de informações, dos canais de comunicação, dos controles internos (onde se dá a avaliação do desempenho) e também determina como ocorrerá o processo de decisão. Assim, o sucesso da

gestão estratégica de custos está relacionado à adequação do modelo de gestão às necessidades da organização.

2.2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE

2.2.1 Objetivos e Princípios da Avaliação de Desempenho

Os executivos necessitam de suporte para o mais alto desempenho. Segundo Frost (1999), há um forte entendimento e compreensão de como esse desempenho pode ser quantificado e comunicado. As demandas do consumidor e a competição cresceram e o tempo ficou comprimido, tudo tendo de ser feito melhor, mais rapidamente e mais barato.

Frost (1999) acrescenta que os sistemas financeiros podem ajudar a administrar por meio de orçamentos e informar a respeito de lucros, no entanto, não informam sobre as atividades que produziram esses lucros. Essas informações são obtidas após o fato consumado, sem mais tempo para uma tomada de posição. Alguns movimentos administrativos, como qualidade total, reengenharia, canais de valor e outros, demonstram que certos indicadores não-financeiros, usados sistematicamente, podem dirigir uma mudança, fortalecer um negócio e ajudar diretamente as atividades que geram as próprias resultantes financeiras.

De acordo com Fischmann e Zilber (2001), os indicadores de desempenho despontam como um dos instrumentos capazes de auxiliar na definição do planejamento estratégico e na conseqüente determinação das estratégias empresariais, possibilitando verificar a propriedade com que as decisões foram tomadas.

A avaliação de desempenho significa julgar alguma atitude ou atividade de forma qualitativa, segundo Lerner (2007), podendo-se transcrever essa percepção com o auxílio de informações quantitativas de ordem física, econômica e financeira.

Um sistema de avaliação deve ser norteado por alguns princípios. Oliveira (2002), Pereira (2007) e Anthony e Govindarajan (2008) destacam os seguintes:

- a) Critérios de avaliação: para saber o que será avaliado, a forma e o que se pretende;
- b) Entendimento dos critérios de avaliação pelos avaliados: as pessoas devem saber o porquê e a forma com que seus desempenhos serão observados;
- c) Medidas justas de mensuração: as formas de mensuração do desempenho devem ser percebidas como justas pelos participantes do processo;

- d) Comportamento dos gestores: estabelecer um padrão de comportamento e motivação na realização de suas tarefas é o que se espera dos gestores.
- e) Prestação de contas (*accountability*): prestar contas e demonstrar como o seu trabalho contribui para o resultado operacional;
- f) Disponibilização de recursos: os recursos devem ser disponibilizados para a consecução das metas e para os responsáveis pela sua realização;
- g) Recompensas e punições: devem ser estabelecidos critérios claros de recompensas e punições para as boas e más atuações;
- h) Interação entre as áreas: devem ser incluídos fatores que estimulem a interação justa entre as áreas e considerados no modelo de mensuração;
- i) Coerência de avaliação: antes da discussão do resultado da avaliação com quem estiver sendo avaliado, a coerência da avaliação deve ser discutida.

Estes princípios apresentados pelos autores sobre a avaliação de desempenho devem ser acompanhados de perto pelos avaliadores e corrigidos quando necessário. O avaliador de desempenho, operacional ou dos gestores, deve ser uma pessoa capacitada e imparcial para exercer esta função, como forma de garantir que o processo funcione.

A avaliação de desempenho analisa o cumprimento das metas em relação ao que foi planejado. Esta avaliação é necessária à gestão estratégica de custos, e tem como objetivo otimizar a utilização de recursos, no intuito de identificar desvios que devam ser corrigidos, ou, se for o caso, verificar a necessidade de alteração dos planos.

A avaliação de desempenho analisa as atividades, segundo Padoveze (2005), do processo de produção, sob várias perspectivas. Ao considerar-se a cadeia de valor, a mensuração de desempenho pode ocorrer no sentido de analisar se o desempenho de uma atividade afeta o custo ou eficácia de outras, considerando, para tanto, a pontualidade na sua execução, a qualidade dos recursos utilizados e a ociosidade.

2.2.2 Avaliação de Desempenho das Operações

Para Padoveze (2005), a empresa seleciona as atividades que ela pretende processar para alcançar a eficácia empresarial, sendo que o resultado final da empresa é obtido pelo somatório do resultado de cada uma destas atividades. Desta forma, para alcançar o melhor resultado da empresa deve-se, primeiramente, monitorar e avaliar o resultado do desempenho de cada atividade.

A Figura 5 a seguir apresenta o fluxo do sistema de gestão por atividades.

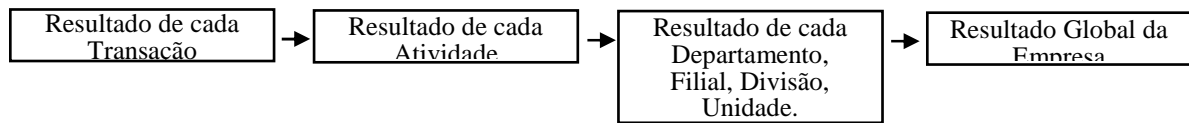


Figura 5: Fluxo do Sistema de Gestão Econômica por Atividades
Fonte: Padoveze (2005, p. 296).

O desempenho, segundo Pereira (2007), está relacionado à capacidade da empresa alcançar seus objetivos relativos às metas estratégicas adotadas em seu processo de planejamento.

É necessário que a empresa traduza sua estratégia em metas e que estas sejam quantificáveis em um sistema de mensuração. A avaliação de desempenho parte das metas que foram traçadas de forma a compará-las com os resultados alcançados.

Avaliar um desempenho, conforme Catelli *et al* (2007), significa julgá-lo e atribuir-lhe um conceito diante de expectativas pré-determinadas. No âmbito organizacional, o desempenho apresenta-se de diversas maneiras, podendo ser evidenciado por áreas, funções, cargos exercidos, aspectos operacionais, econômicos e financeiros das atividades, às atividades planejadas e às realizadas. A avaliação consiste em atribuir valor, que pode ser entendido num sentido qualitativo, relativo ao mérito e a importância, ou em um sentido quantitativo, mensuração.

A avaliação de desempenho consiste na aferição dos resultados, mediante as metas ou padrões que foram estabelecidos, e ocorrerá segundo os critérios e políticas do modelo de gestão. Miranda (2002) menciona as principais razões para que as pessoas invistam em instrumento de avaliação de desempenho:

- a) controlar as atividades operacionais da empresa;
- b) alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários;
- c) controlar o planejamento;
- d) criar, implantar e conduzir estas estratégias competitivas;
- e) identificar problemas que necessitem da intervenção dos gestores;
- f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

De acordo com Catelli *et al.* (2007), o orçamento também poderá ser a base para a avaliação, pois quantifica as metas e limites inerentes a cada área da empresa. O cumprimento destas metas e os resultados alcançados irão evidenciar os resultados obtidos pelos gestores responsáveis por cada área, assim como o comprometimento da equipe sob sua responsabilidade.

Neste sentido, Catelli *et al.* (2007) acrescentam ainda que é necessário diferenciar-se avaliação de desempenhos e avaliação de resultados na gestão econômica. A margem de contribuição de cada produto poderá demonstrar o resultado com um determinado produto, mas não será capaz de demonstrar o seu desempenho, que considera também os custos fixos e os resultados financeiros. Há cinco possíveis objetos de avaliação de desempenho no contexto empresarial: (a) o desempenho de toda empresa; (b) o desempenho das áreas que estão sob a responsabilidade dos gestores; (c) o desempenho associado aos eventos econômicos; (d) o desempenho de atividades relacionadas a produtos/serviços específicos; e (e) o desempenho de atividades relacionadas a funções ou cargos.

Askar, Iman e Prabhaker (2009) identificaram algumas propriedades inerentes as métricas de desempenho:

Propriedades das Métricas de Desempenho	Considerações
Métricas desenvolvidas para fins de responsabilização	As métricas devem ser revistas constantemente, com base em normas que alterem a responsabilidade nas diversas áreas da empresa.
Métricas que medem o progresso de um plano, indo além de ser apenas uma medida	Essa propriedade permite que uma métrica possa ir além de ser apenas uma medida, já que permite a comunicação e o gerenciamento da estratégia.
Métricas que medem o sucesso organizacional a longo prazo e não somente a curto prazo.	Há evidências que os executivos utilizam não uma gama de indicadores, mas os principais apenas para analisar o longo prazo e o sucesso organizacional. Um inquérito entre 420 profissionais demonstrou que os analistas vão bem além dos indicadores financeiros para avaliar o longo prazo, utilizando uma gama de indicadores estratégicos para avaliar a longo prazo o sucesso organizacional.
Não importa quão boa sejam as métricas se analisadas isoladamente podem ocorrer falhas de interpretação.	Todas as métricas devem ser parte de um sistema de medição de desempenho integrado.
As métricas devem estar alinhadas a estratégia da organização. Sempre que as estratégias forem alteradas, as métricas devem ser atualizadas	Não é raro que as organizações refaçam suas estratégias organizacionais, sem rever suas métricas, o que pode levar a desconexão entre estratégia e desempenho.

Quadro 2: Propriedade das Métricas de Desempenho

Fonte: Baseado em Askar, Iman e Prabhaker (2009).

De acordo com Askar, Iman e Prabhaker (2009), o sistema de medição afeta significativamente a organização, no sentido em que afeta o comportamento dos gestores e funcionários e o desenvolvimento das estratégias organizacionais. Estas implicações decorrem de vários fatores, dado que as empresas utilizam diferentes estratégias para as diferentes fases do ciclo de vida dos produtos; além disso, qualquer ajustamento no ciclo de vida deve impor um correspondente na estratégia de negócio. A questão é saber que ajustes devem ser realizados. Se o tempo de colocação do produto no mercado é um fator crítico, as empresas devem monitorar este tempo a fim de ajustar sua estratégia.

Askar, Iman e Prabhaker (2009) acrescentam ainda que o sistema de métricas das organizações deve acompanhar as expectativas do cliente com relação às mudanças, e utilizar estratégias voltadas ao recrutamento de novos clientes. Deve também envolver a análise dos determinantes de custos relacionados à tecnologia e às metas de produção, para mensurar a eficácia do crescimento da produção, bem como os resultados decorrentes da inovação.

A medição de desempenho é uma operação estratégica que pode gerar informações centrais à gestão. De acordo com Callado, Callado e Andrade (2008) através dela os gestores podem obter relatórios e indicadores que demonstram como a empresa está em relação às metas estabelecidas, podendo conhecer e controlar seu desempenho econômico-financeiro e sua eficiência operacional, bem como sua capacidade de otimizar custos e proporcionar satisfação a todos os *stakeholders*.

Conforme enfatizam Callado, Callado e Andrade (2008), a avaliação de desempenho operacional é necessária à gestão estratégica de custos na medida em que avalia a consecução das metas específicas a cada área. Como exemplo tem-se: (a) vendas, relacionadas à retenção de clientes; (b) produção, relacionada ao estabelecimento de metas quantificáveis de produção; (c) metas de qualidade, referentes a redução de defeitos na produção, (d) metas ambientais, referentes ao estabelecimento de métricas de eco-eficiência na utilização dos recursos naturais; (e) metas sobre determinantes de custos, avaliar a necessidade de investimentos em tecnologia. Por fim, a avaliação de desempenho pode ser aplicada ainda sobre as fases do ciclo de vida dos produtos, quando existem fatores críticos relacionados ao tempo de colocação dos produtos no mercado.

2.2.3 Avaliação de Desempenho dos Gestores

Na avaliação de desempenho de subordinados, segundo Lacombe e Heiborn (2003), é indispensável o *feedback* completo ao avaliado, para que este saiba quais seus pontos positivos e quais os negativos. Observa-se que na avaliação também o avaliador é avaliado pelas próprias avaliações que faz, pois as avaliações não serão aceitas sem críticas. No nível superior, a avaliação de desempenho é feita em geral com base nos resultados alcançados pelas áreas ao final de cada exercício.

Os reflexos das ações dos gestores atingem diretamente o resultado da empresa e, por isso, a avaliação contínua de suas decisões deve ter por base o que a empresa espera deste gestor, ou seja, a qualidade da execução das atividades, a capacidade de liderança, a interação

com os colegas e subordinados, o seu comportamento e sua visão de negócios.

O processo de avaliação de desempenho, conforme Robbins (1978), compõe-se de 3 etapas distintas: (a) verificar a medida real do desempenho, (b) comparar o desempenho real com um padrão para apurar diferenças e, (c) corrigir possíveis desvios.

O resultado global, conforme relatam Catelli *et al.* (2007), é formado pelos resultados analíticos das diversas transações que correspondem à materialização das ações dos gestores. O nível de qualidade dessas ações é decisivo para a otimização dos resultados. Contudo, para que as ações sejam desempenhadas com um nível adequado de qualidade e excelência, os gestores devem estar impulsionados ou motivados para melhorar a tomada de decisão. Para tanto devem incorporar o conjunto de crenças, valores e definições da organização, devendo o clima organizacional estar baseado na motivação, na responsabilidade e no envolvimento das pessoas.

A dinâmica do agronegócio, segundo Zuin e Queiroz (2006), deve considerar um número significativo de variáveis que necessitam ser controladas para conferir qualidade e segurança alimentar ao cliente. Isto exige a integração dos processos e um fluxo de informações precisas à tomada de decisão.

Segundo Callado, Callado e Almeida (2008) a utilização de indicadores poderá ser eficiente no controle de uma série de variáveis que envolvem as empresas do agronegócio como participação no mercado, perfil do consumidor, volume de vendas e outros relacionados à marca, a fidelidade de clientes e a qualidade dos produtos. Este controle poderá ocorrer por intermédio de um painel de indicadores que evidencie os índices incorridos em todas as atividades do agronegócio.

Como o desempenho dos gestores necessita ser analisado em relação a padrões de desempenho esperados, a empresa deve saber o que espera dos gestores para poder definir os indicadores adequados que irão analisar sua *performance*.

O processo contínuo de avaliação de desempenho favorece a execução harmônica das atividades e pode contribuir para o estabelecimento de uma estrutura bem definida e organizada que, segundo Nascimento e Reginato (2007), seria uma vantagem competitiva em meio a concorrência.

Pode-se compreender, a partir dos aspectos apresentados, que o sucesso da gestão estratégica de custos depende diretamente da tomada de decisões acertada dos gestores, que precisam estar atentos às oportunidades e riscos do ambiente externo. A avaliação de desempenho dos gestores permite o acompanhamento dos resultados com base em padrões previamente estabelecidos, o que os motiva na busca de melhores resultados já que permite a

eles saberem exatamente em que estão sendo avaliados. Há de ser considerado, também, que bons resultados, isoladamente, podem não significar um bom desempenho, já que a constatação de que outras escolhas poderiam ter conduzido a empresa a resultados ainda melhores. Neste aspecto devem ser considerados os custos de oportunidade.

2.3 BUSCA DA VANTAGEM COMPETITIVA

2.3.1 Competição e Busca de Vantagem Competitiva

As empresas não competem apenas com concorrentes do mercado local, mas sim com empresas de vários países do mundo. Com base nessa realidade, Levitt (1998) adverte que as empresas necessitam responder rapidamente as mudanças de um mercado global.

Porter (1989) salienta que a utilização da estratégia permite estabelecer para a empresa uma posição competitiva perante a concorrência. Esta posição inclui vantagens competitivas que garantam a preferência dos clientes e devem ser sustentáveis ao longo do tempo.

Segundo Besanko, Dranove e Shanley (2006), pesquisas realizadas sugerem que 32% da rentabilidade do negócio deve-se à capacidade da empresa em implementar determinada estratégia (fatores internos), 19% ao setor onde se encontra (fatores externos), 49% por causas inexplicadas. Para os autores a criação de valor requer:

- a) Compreensão de como o produto pode criar valor e continuar a fazê-lo é uma etapa importante para atingir uma vantagem competitiva;
- b) Compreensão dos motivos da existência do negócio; identificação do que gera benefício ao cliente/consumidor; e o que gera custos;
- c) Avaliação crítica de como os negócios podem evoluir por impactos nas mudanças tecnológicas ou na mudanças de demanda e afetar a criação de valor da empresa.

De acordo com Ghemawat (1998), a análise de fontes de vantagem competitiva tem de ocorrer na cadeia de valor, logo, nas atividades distintas que uma empresa realiza para projetar, produzir, comercializar, entregar e oferecer suporte ao cliente. Besanko, Dranove e Shanley (2006) acrescentam que analisar a vantagem competitiva, envolve, não apenas olhar para a cadeia de valor da empresa, mas para toda a cadeia produtiva.

Levitt (1998) já afirmava que as empresas estavam buscando: alianças, parceiros estratégicos, colaboração e globalização. O autor revela ainda que as vantagens competitivas

podem ser decorrentes da inovação pela percepção de novas oportunidades de mercado, ou mesmo quando os concorrentes são vagarosos em suas reações, e acrescenta que a informação desempenha um papel primordial no processo de inovação e melhoria, sobretudo a que não está disponível para os seus concorrentes ou que não é objeto de suas pesquisas.

Em algumas empresas, segundo Ji, Chen e Tang (2005), o tempo pode ser um diferencial competitivo por aumentar a satisfação do cliente, que recebe seus produtos rapidamente, utilizando a estratégia de integração da cadeia de suprimentos para agilizar o fluxo de processos, acelerar a rotatividade dos estoques, reduzindo o custo de estocagem dos produtos e evitando tecnologia obsoleta.

Hansen e Mowen (2003) defendem que a redução do tempo de colocar um produto no mercado, através da compressão dos ciclos de projeto, implementação e produção, proporciona um aumento de qualidade à medida que evita o retrabalho e reduz o tempo que não agrega valor aos produtos. Neste contexto também deve ser considerado o relacionamento entre o tempo e o ciclo de vida, já que este também é considerado como estratégia para redução de custos nas organizações.

A qualidade dos produtos do agronegócio demanda agilidade na cadeia de suprimentos, assim como a troca de informações para a melhoria dos processos. Zuin e Queiroz (2006) assinalam que o fluxo de informações adequado e o estreitamento das relações entre distribuidores, fornecedores e produtores também são importantes, em razão da troca de conhecimentos que isto pode gerar a toda cadeia. O distribuidor encontra-se próximo ao público consumidor e pode perceber tendências de consumo e estipular características e especificações no produto para atender o mercado. O efeito dessa informação seria a alteração do projeto do produto no início da cadeia, ou na fase da industrialização ou, ainda, na fase de pesquisa e desenvolvimento para o plantio.

Os benefícios das parcerias estabelecidas entre os agentes da cadeia produtiva conduziriam à conquista de uma vantagem competitiva que, conforme Zuin e Queiroz (2006), seriam difíceis de copiar pela concorrência.

O relacionamento entre as empresas da cadeia do agronegócio não está limitado a aquisição, venda e entrega de produtos pois, conforme Pigatto e Alcântara (2006), o bom relacionamento e a troca de informações poderá aumentar a eficiência no desempenho individual e a ascensão de toda a cadeia em meio a concorrência. Neste sentido, a base para a tomada de decisões acertada é a informação, que poderá representar o diferencial competitivo da empresa ou de toda uma cadeia do agronegócio.

Liu e Cetinkaya (2009) revelam que é vasta a literatura de gestão sobre os contratos e a coordenação da cadeia de suprimentos, e que apesar da tendência de canais prevaletentes orientados para o comprador, apenas alguns estudos foram realizados sobre mudanças na liderança da estrutura.

Conforme mencionaram Porter e Millar (2009), a gestão estratégica de custos oferece uma gama de informações relacionadas às atividades da cadeia de valor, bem como à estrutura instalada (determinantes de custos estruturais) e a execução das operações (determinantes de custos operacionais), a fim de dimensionar as implicações nos custos sob diversas perspectivas. Os autores acrescentam que dentre tais perspectivas há destaque para: ambiental, logística, ciclo de vida dos produtos, custo meta (mercado), TCO (custo total de propriedade) e custo *kaizen* (melhoria contínua), realizadas, de forma a avaliar seu desempenho segundo padrões previamente estabelecidos. Observa-se, assim, como a informação assume um caráter importante dentro da organização, à medida que proporciona o alcance de uma vantagem competitiva.

2.3.2 Vantagem Competitiva Sustentável

A vantagem competitiva será determinante para posicionar a empresa em relação aos clientes e concorrentes. De acordo com Porter (1989), ela pode ser duradoura e resistir às ofensivas da concorrência ou não. Para verificar a sustentabilidade das vantagens competitivas, foram desenvolvidos alguns critérios por Barney (1995) e Porter (1989).

Existem 4 critérios segundo Barney (1995), para julgar se os recursos e capacitações da empresa geram fontes de vantagem competitiva sustentável:

- a) Valor: os recursos e capacitações agregam valor para explorar oportunidades e neutralizar ameaças;
- b) Raridade: os recursos e capacidades são exclusivos da empresa ou outros competidores também possuem.
- c) Imitação: se o custo ou investimento com que o concorrente tiver que arcar para obter o recurso ou capacitação for alto ou desvantajoso, então será uma vantagem competitiva sustentável;
- d) Organização: a organização da empresa, formada pelos seus sistemas de controle e de informações, permite que ela explore estrategicamente o potencial de seus recursos e capacitações.

O estabelecimento de vantagens competitivas sustentáveis, segundo Porter (1989), depende da forma única que seus recursos e capacitações são combinados para que a empresa atue no mercado.

A gestão estratégica de custos sumariza dados e cria informações, dispendo-as de forma adequada em relação a cada um dos aspectos estratégicos analisados (práticas de GEC), definindo atividades e procedimentos capazes de atender sua finalidade. Assim, a GEC contribui para a organização da empresa, o que é considerada por Barney (1995) como uma vantagem competitiva sustentável.

2.3.3 Fontes de Vantagem Competitiva

As fontes de vantagem competitiva serão conseqüências das estratégias escolhidas pelas organizações. Zilber e Lazarini (2008) ao analisarem as fontes de vantagem competitiva, constataram a existência de 5 fatores que as caracterizam.

a) 1º Fator: Agilidade e Atendimento

O Quadro 3 relaciona as fontes de vantagem competitiva classificadas segundo o Fator 1- Agilidade e Atendimento:

Fonte de Vantagem	Descrição	Autor
Entender a necessidade do cliente	Decorrente da estratégia de estudar profundamente as preferências e necessidades do cliente. Com base nisto, é possível desenvolver o produto adequado. Não seguir os concorrentes apenas; mas, se possível, estar à frente; ganhar a batalha sem o confronto.	(Ohmae, 1988)
Processos mais ágeis que o dos concorrentes: Tempo	Ocorre por meio do gerenciamento do tempo para melhorar os processos da empresa, a produção, de modo a reduzir o tempo de lançamento de novos produtos, para a gestão das vendas e da distribuição.	(Stalk & Hout, 1990)
Ter acesso privilegiado a canais de distribuição	Ocorre quando novos concorrentes têm dificuldade para entrar no canal de distribuição tradicional.	(Porter, 1989)
Alianças Logísticas	Obtidas por meio de alianças que podem reduzir custos de distribuição e levar a uma melhoria dos serviços aos clientes.	(Bowersox, 1990)
Produto Diferenciado	É resultante do lançamento de produtos diferentes daqueles oferecidos pela concorrência, que atendem a demandas específicas de segmentos de clientes.	(Ansoff, 1990; Barney, 2002; Porter, 1989)

Quadro 3: Fontes de Vantagem Competitiva segundo o Fator 1- Agilidade e Atendimento

Fonte: Baseado em Zilber e Lazarini (2008).

O Quadro 3 apresenta a relação existente entre os atributos do produto, o entendimento real das necessidades do cliente, o desenvolvimento de produtos adequados, o gerenciamento adequado do tempo.

b) 2º Fator : Marca, Pioneirismo e Porte

No Quadro 4 é apresentado, o Fator 2 - Marca, Pioneirismo e Porte.

Fonte de Vantagem	Descrição	Autor
Competência Essencial para Inovação (Pioneirismo)	Ocorre quando a empresa, através da inovação, desenvolve uma capacidade para embutir nos produtos uma funcionalidade irresistível.	(Prahalad & Hamel, 1995)
Marca Reconhecida	Provém de investimentos feitos na marca, que levam a uma identificação e preferência dos clientes.	(Ansoff, 1990; Porter, 1989)
Necessidade de Capital (Porte)	Ocorre quando são necessários altos investimentos para entrar no negócio, protegendo e privilegiando a empresa que detinha o capital por meio de investimentos já realizados.	(Porter, 1989)

Quadro 4: Fontes de Vantagem Competitiva segundo o Fator 2- Marca, Pioneirismo e Porte
Fonte: Baseado em Zilber e Lazarini (2008).

No Quadro 4 , houve a inclusão da marca, utilizada como estratégia de diferenciação, segundo Porter (1989), a competência para inovação de Prahalad e Hamel (1995), e a necessidade de capital, porte da empresa, também citada por Porter (1989), que podem estar relacionadas a continuidade e saúde da empresa.

a) 3º Fator: Preço.

O Quadro 5 apresenta as fontes de vantagem competitiva classificadas segundo o Fator 3 – Preço.

Fonte de Vantagem	Descrição	Autor
Economias de Escala	Constituem ganhos decorrentes do volume, que podem ocorrer na produção, na pesquisa, no marketing e na distribuição.	(Barney, 2002; Chandler, 1990; Ghemawat, 2000; Porter, 1989)
Economias de Escopo	Ocorrem quando uma vantagem competitiva sustentável que a empresa detém em um mercado pode ser usada em outro segmento. Depende da capacidade de a empresa partilhar recursos entre as unidades sem alterar o custo.	(Chandler, 1990; Ghemawat, 2000).
Acesso a Insumos	Quando o fornecimento é limitado; a empresa possui o direito de uso, ou quando é conseguido por integração vertical.	(Barney, 2002; Ghemawat, 2000; Porter, 1989)
Alianças Logísticas	Obtidas por meio de alianças que podem reduzir custos de distribuição e levar a uma melhoria dos serviços aos clientes.	(Bowersox, 1990)
Desvantagens de Custos Independentes do Porte	Podem resultar de acesso privilegiado a matérias-primas, de tecnologia proprietária, de subsídios, de localização favorável ou de ativos adquiridos em condições mais favoráveis no passado.	(Porter, 1989)

Quadro 5: Fontes de Vantagem Competitiva segundo o Fator 3- Preço
Fonte: Baseado em Zilber e Lazarini (2008).

b) 4º e 5º Fatores: Inovação e Internet

O Quadro 6 a seguir apresenta as fontes de vantagens competitivas classificadas segundo os Fatores: Inovação e Internet.

Fator	Fonte de Vantagem	Descrição	Autor
Fator 4: Inovação	Competência Essencial para Criação de Novos Produtos	Ocorre quando a empresa desenvolve uma competência para criar produtos de que os clientes necessitam, mas não imaginam.	(Prahalad & Hamel, 1995)
	Ter capacitação tecnológica: <i>Know-how</i>	Decorre da tecnologia desenvolvida pela empresa, que pode ser mantida em segredo ou protegida.	(Ghemawat, 2000; Porter, 1989)
Fator 5: Internet	Ter estrutura de relacionamento pela internet: <i>Marketing Virtual</i>	Surge a partir da gestão adequada do relacionamento com os clientes através da Internet.	(Johnson & Busbin, 2000)

Quadro 6: Fontes de Vantagem Competitiva segundo os Fatores 4 e 5: Inovação e Internet
Fonte: Baseado em Zilber e Lazarini (2008).

Conforme o Quadro 6 o fator 4 identifica a capacidade de mudanças, enquanto que o fator 5 inclui a adequação da gestão em buscar e manter relacionamentos com clientes pela Internet. No entanto, há ainda outras fontes de vantagens competitivas a seguir relacionadas:

- a) **Política Governamental:** A intervenção do governo sempre afeta o comportamento do mercado (PORTER, 1989; GHEMAWAT, 2000);
- b) **Efeitos da Experiência:** Baseada no porte ao longo do tempo e permite às empresas estar sempre na dianteira do mercado (BARNEY, 2002; GHEMAWAT, 2000);
- c) **Integração Vertical:** Decorrente do número de atividades que a empresa desenvolve, vinculadas diretamente à sua cadeia de produto ou serviço; quanto maior esse número, maior o nível de integração (BARNEY, 2002);
- d) **Flexibilidade:** Decorrente da possibilidade de a empresa crescer, reduzir, fechar ou reiniciar suas atividades em função de oportunidades ou ameaças no ambiente competitivo (BARNEY, 2002);
- e) **Acesso de Mercados:** Baseado em mecanismos que por si se impõem: reputação, relacionamento, custos agrupados e complementaridade de produtos (GHEMAWAT, 2000);
- f) **Opção de Defesa:** Existe quando o concorrente está restrito por investimentos feitos no passado, que necessitam de proteção (GHEMAWAT, 2000);

- g) **Capital Intelectual:** Resulta do gerenciamento das atividades de conhecimento de modo a aumentar o valor dos produtos e serviços para os clientes (MOURITSEN et al., 2002; SANDERSON, 1998);
- h) **Caráter da Organização:** Podem ser desenvolvidas capacidades distintas pelas empresas com o objetivo de manter obter uma vantagem competitiva por meio da personificação dos valores na estrutura (SELZNICK, 1971);
- i). **Tecnologia de Serviços:** Busca a realização de atividades que possam criar valor único para os clientes, naquelas que ela precisa controlar para manter-se superior nos elementos críticos de sua cadeia de valores (QUINN; DOORLEY; PAQUETE, 1990);
- j). **Desenvolvimento da Logística do Empreendimento Gerencial:** É alcançada quando a empresa investe antes de seus concorrentes, de forma estruturada, para gerar economias de escala, economias de escopo, fluxos de produção constantes, criar organizações de *marketing* e recrutar e manter o corpo gerencial (CHANDLER, 1990);
- k) **Capacidade Geral de Fabricação Superior:** É decorrente da capacidade de fabricação superior que inclui tecnologias, credibilidade, influência para a produção, ênfase nas atividades e planejamento (WHEELWRIGHT; HAYES, 1985).

A globalização e o avanço da tecnologia determinam constantes mudanças na competitividade no mercado. Kaynak (2008) relata que uma série de transformações estão ocorrendo nas indústrias e para lidar com essa mudança, muitas empresas do agronegócio utilizam a marca como fonte de vantagem competitiva. Cyrillo (2010) observa que devido as mudanças que estão ocorrendo na cultura alimentar, surge a necessidade de inovação e a criação de novos produtos. Zuin e Queiroz (2006) revelam sobre a necessidade de utilização da tecnologia para possibilitar a implantação de novas linhas de produção para a elaboração de novos produtos, bem como para aumentar a produtividade e os ganhos de escala na agroindústria. Neste sentido, Psillakis (2003) salienta que no agronegócio as empresas buscam a diferenciação por meio do lançamento de novos produtos e da qualidade superior.

Diante do exposto, pode-se observar que as empresas do agronegócio buscam vantagens competitivas baseadas na marca e no fator preço que, conforme Zilber e Lazarini (2008), resumem neste fator as economias de escala, economias de escopo, acesso a insumos, alianças logísticas e desvantagens de custos independente do porte.

Fritz e Schiefer (2008) informam sobre a necessidade de rastreamento e monitoramento dos alimentos na cadeia de valor, em decorrência da forte vigilância que todos os seus agentes estão sujeitos, para conferir segurança alimentar aos produtos. Neste aspecto, Pigatto e Alcântara (2006) advertem sobre a importância de um fluxo de informações e uma integração entre os elos da cadeia de valores.

A necessidade de maior integração na cadeia de valor é defendida por Porter (1989), ao mencionar que ela desagrega uma empresa nas atividades estrategicamente relevantes no sentido de projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o produto para que possa ser compreendido o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação.

A crescente integração vertical da cadeia alimentar que está ocorrendo, mencionada por Jackson e Mitchel (2009), poderia representar uma fonte de vantagem competitiva, à medida que favorece a segurança alimentar e também as vantagens competitivas atribuídas ao fator inovação, destacado por Zilber e Lazarini (2008).

O fator inovação também se aplica às questões de sustentabilidade socioambiental. Conforme Gonçalves (2008), existe um eminente risco de sobrevivência dos negócios agropecuários, caso não seja observada a sustentabilidade socioambiental. Neste contexto, Boarini (2008) adverte sobre a existência de barreiras sanitárias internacionais e a exigência de ações das empresas do agronegócio que sejam voltadas para esta sustentabilidade socioambiental.

Segundo Porter (1999), existem oportunidades de melhorar a competitividade por meio de inovações que podem reduzir os custos totais e permitir o uso mais produtivo dos recursos ambientais, de modo a reduzir o impacto ambiental. O autor acrescenta ainda que a poluição corresponde a uma ineficiência no uso dos recursos e que a inovação, em resposta à regulamentação ambiental, induz ao uso de novas tecnologias que permitem a captação de recursos incorporados na poluição para convertê-los em algo de valor.

A organização, citada por Barney (1995) como uma vantagem competitiva sustentável, dependerá da eficácia do modelo de gestão, já que quando as características deste modelo atendem às necessidades da empresa, de acordo com Nascimento e Reginato (2007), esse passa a ser um diferencial competitivo.

O desenvolvimento da agricultura e das empresas rurais, segundo Sobral (2008), causou uma transformação no campo. A necessidade de lidar com as modificações ditadas pela globalização, e a utilização de estratégias para o desenvolvimento de vantagens competitivas sustentáveis, capazes de garantir a continuidade e sobrevivência das empresas,

conduzem a análise das atividades da cadeia de valor preceituada por Porter (1989), que segundo Batalha (2010), possibilitará o processo de adição de valor aos produtos do agronegócio. Neste aspecto a flexibilidade também seria importante para, conforme (Ghemawat, 2000), competir com eficácia de outras maneiras.

A busca de vantagem competitiva e estratégias adequadas ao mercado competitivo do agronegócio pelas empresas é viabilizada, também, pela gestão estratégica de custos que produz informações de caráter estratégico a partir da análise do ambiente externo. Tais informações têm sido consideradas como apropriadas às estratégias escolhidas pelas organizações para garantir que estas respondam rapidamente às oscilações do mercado competitivo (HANSEN; MOWEN, 2003).

2.4 AGRONEGÓCIO BRASILEIRO E MUNDIAL

2.4.1 Origem do Agronegócio

O termo agronegócio apareceu pela primeira vez na Universidade de Harvard, nos Estados Unidos, quando os professores Davis e Goldberg (1957) realizaram um estudo baseado na matriz insumo-produto, conceituando-a como sendo a soma total das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas. Dessa forma, os negócios estabelecidos em torno da agricultura, que constituem a base da produção de alimentos, passaram a ser denominados: *agribusiness*.

Como a agricultura não podia ser considerada de maneira isolada, Davis e Goldberg (1957) passaram a considerá-la como parte de uma extensa rede de agentes econômicos que surgem desde a produção de insumos e transformação industrial e se estendem até a armazenagem e distribuição de produtos agrícolas e derivados.

Em uma classificação mais restrita no *agribusiness*, segundo Goldberg (1968), estão os Sistemas Agroindustriais, que correspondem a setores e produtos isolados como, por exemplo, o sistema agroindustrial da soja. Corresponde, portanto, a uma análise por produto e envolve o fluxo desde a pesquisa até o consumidor. Neste sentido, o valor agregado do complexo agroindustrial passa por cinco mercados: o de suprimentos; o de produção propriamente dita; o do processamento; o de distribuição; e o do consumidor final.

Scramim e Batalha (1998) analisaram a posição de destaque ocupada pelas indústrias agroalimentares nas grandes economias mundiais, como França e Estados Unidos, onde foram verificados em várias áreas industriais altos graus de competência tecnológica. Os autores

salientaram ainda a dinâmica da estrutura setorial agroindustrial que se desloca da agricultura para as indústrias. Nesta visão, os verdadeiros elementos dinamizadores do sistema agroalimentar seriam as indústrias.

Segundo Neves (1995), a visão sistêmica do agronegócio engloba os setores denominados: (a) antes da porteira, que são os fornecedores de insumos e referem-se às máquinas, implementos, defensivos, fertilizantes, sementes e tecnologia; (b) dentro da porteira, com as atividades agropecuárias; (c) depois da porteira, que inclui o armazenamento, beneficiamento, industrialização, embalagem, distribuição, consumo de produtos alimentares, fibras e produtos energéticos provenientes da biomassa.

Para Batalha e Silva (2010), o caráter sistêmico da produção agroindustrial é norteado por 5 conceitos-chave: (a) verticalidade, já que as características de um elo influenciam os demais; (b) orientação pela demanda, a qual gera informações que determinam os fluxos dos processos; (c) coordenação dentro da cadeia, as relações verticais determinam a dinâmica de funcionamento da cadeia, para responder rapidamente ao mercado; (d) competição entre sistemas, que ocorre entre as cadeias do setor; (e) alavancagem, que consiste na análise sistêmica para identificação de pontos na produção e consumo para melhorar o desempenho da cadeia.

A abordagem sistêmica conduz a análise da cadeia de valor, que se constitui em um dos pilares da gestão estratégica de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). É composta por todas as atividades necessárias a elaboração dos produtos, desde o projeto até o descarte final pelo consumidor. Por ser abrangente, a análise da cadeia de valor não se limita às atividades verificadas dentro de uma única empresa, estendendo-se também a todos os elos (organizações) que a integram, possibilitando a coordenação destas atividades para a otimização dos recursos disponíveis para todos os agentes da cadeia.

2.4.2 Dinâmica Mundial do Agronegócio

A dinâmica e a velocidade das mudanças na agricultura verificadas por Davis e Goldberg (1957) tornaram-se mais complexas em decorrência da globalização e apresentam-se como desafios à gestão das empresas do agronegócio, que devem focalizar-se na cadeia de valor para diferenciarem-se das concorrentes, segundo Oliveira e Pereira (2008).

Braga *et al.* (2009) descrevem que em meio as transformações decorrentes da globalização e da abertura econômica, o modelo agrícola exportador brasileiro vem experimentando algumas transformações estruturais marcadas por: (a) saturação do mercado

internacional de *commodities*; (b) margens de lucro decrescentes por unidade de produto; (c) necessidade de maior integração das unidades de produção agropecuárias nas cadeias produtivas; (d) dependência cada vez maior de suporte científico e tecnológico na atividade de produção agropecuária; (e) atendimento à novas exigências de padronização e controle de qualidade dos produtos; e (f) demanda por processos de gestão.

As modificações no modo de vida do consumidor também influenciam em mudanças na cultura alimentar. Queiroz e Zuin (2006) constataram que o pouco tempo para as refeições desencadeou a necessidade do preparo rápido dos alimentos. Isto conduziu a necessidade de produtos prontos ou semi-prontos e determinou às empresas o emprego de novas tecnologias na produção.

A falta de adequação das empresas aos novos padrões de qualidade e expectativas demandados pelo consumidor, pode conduzir as organizações a reduções de demanda e a margens de lucratividade menores, como decorrência da insatisfação do consumidor.

Nos Estados Unidos, Jackson e Mitchel (2009) observaram a crescente integração vertical da cadeia alimentar do agronegócio. Contudo, perceberam efeitos negativos decorrentes do quase monopólio de preço exercido por empresas que detém o poder dentro da cadeia. Para Azevedo (2010), a integração vertical é uma estratégia empresarial que proporciona maior controle da cadeia produtiva e possibilita a redução de custos e ações estratégicas contra rivais.

Como exemplo aos benefícios da integração vertical, Nantes e Scarpelli (2010), mencionam o aspecto da constância produtiva, que é afetada pelas variáveis sazonalidade e perecibilidade, inerentes à matéria prima, e é realizada por meio do estabelecimento de parcerias nos riscos (risco intrínseco: dependência da parceria) havendo neste sentido 3 possíveis alternativas: (a) trabalhar com fontes alternativas de matéria prima no tempo e no espaço, significando que matéria prima pode ser obtida em regiões e períodos diferentes; (b) utilização de tecnologia para ampliação do tempo de vida útil da matéria-prima; (c) incorporar tecnologias ao processo de fornecimento da matéria prima, para ampliar o ciclo da safra e proteger a produção das incertezas climáticas.

Alguns aspectos relacionados a integração vertical no agronegócio foram identificados na Austrália. Davidson (2002) verificou 3 aspectos principais: (a) o declínio ou desaparecimento da agricultura familiar; (b) a ascensão do estilo industrial das sociedades; (c) o desenvolvimento regional desigual e, por conseqüência, a marginalização do pequeno produtor rural na comunidade agrícola. Jackson e Mitchel (2009) advertem sobre a remoção dos pequenos agricultores nos Estados Unidos, que está sendo realizada por grandes empresas

da produção de alimentos para facilitar a expansão de suas atividades em minas e vastas áreas para o gado.

Diante do exposto, e conforme enfatizam Jackson e Mitchel (2009), verifica-se a necessidade de políticas que viabilizem o crescimento das organizações rurais, sem que os pequenos produtores sejam afetados ou marginalizados pelo processo de desenvolvimento econômico.

A dinâmica do agronegócio é orientada pela busca de vantagem competitiva, que tem ocorrido, principalmente, por meio da integração vertical (JACKSON; MITCHEL, 2009; CALLADO; CALLADO, 2009; AZEVEDO, 2010; SILVA; BATALHA, 2010).

A integração vertical é definida por Porter (1989) como a divisão de atividades entre uma empresa e seus fornecedores, canais e compradores, de modo que uma empresa possa comprar componentes ao invés de fabricá-los, ou contratar assistência técnica ao invés de manter uma área na organização especialmente destinada a prestar tais tipos de serviços.

A divisão de atividades está situada no conceito de cadeia de valor, uma das bases da gestão estratégica de custos, e pode ser utilizada para analisar as oportunidades de criação de valor internamente na empresa e aquelas que se pode adquirir no mercado, conforme destacado por Porter (1989).

2.4.3 Competitividade do Agronegócio Brasileiro

De acordo com Callado e Moraes (2009), a competitividade pode ser entendida como a capacidade sustentável de sobreviver e crescer nos mercados concorridos, ou em novos mercados, por meio, entre outros fatores, da gestão de custos e de sistemas de informações capazes de atender as necessidades gerenciais derivadas do planejamento.

A competitividade, segundo Nassar (2008), é dividida em: (a) capacidade produtiva e tecnológica: relativa a vantagens de custos de produção e logísticos; (b) capacidade de inovação, relacionada aos investimentos em tecnologia e capital humano; (d) capacidade de coordenação, referente a capacidade de receber, processar, difundir e utilizar as informações com intuito de estabelecer controles e viabilizar as estratégias competitivas, para reagir as mudanças no meio ambiente

Nos Estados Unidos os produtos orgânicos representam um nicho lucrativo, de acordo com Buck, Getz e Guthman (1997), salientando que a agricultura ecológica deveria estar enraizada na economia local e que as empresas poderiam adaptar-se apenas modificando suas operações ou adicionando valor aos seus produtos por meio de novas linhas.

Os alimentos orgânicos, no agronegócio, movimentaram mundialmente US\$ 26,5 bilhões em 2004, conforme MAPA (2007), dos quais apenas US\$ 100 milhões couberam ao Brasil, ou seja, menos de 0,4%. Isto significa que há um grande espaço para expansão de produtos nacionais nessa linha, não só no mercado interno como também no internacional. Este fato significa a oportunidade para utilização de uma estratégia de enfoque.

Segundo Loturco (2008), o crescimento do agronegócio brasileiro encontra-se na fase de modernização e crescimento, com produtos que competem no mercado nacional e internacional. O Brasil, segundo Lima *et al.* (2009) está se afirmando como grande fornecedor de alimentos e matérias primas de origem natural, ou *commodities*, no mercado internacional. Para Sobral (2008), o agronegócio no Brasil cresce em razão das suas condições climáticas favoráveis e dos preços das principais *commodities* agrícolas, que se apresentam em alta no mercado internacional.

Este cenário produtivo incentiva o quantitativo de crédito rural concedido pelos bancos estatais, que no ano de 2007 correspondeu a R\$96,5 bilhões, contra R\$80,3 bilhões em 2006, investidos na compra de defensivos, fertilizantes agrícolas e na compra de máquinas e equipamentos, conforme revela Sobral (2008).

A mecanização e a utilização de tecnologia nas empresas rurais evidenciadas por Feijó (2008), contribuem para os ganhos de escala. Neste aspecto a alta produtividade se constitui em uma forte estratégia para redução dos custos na produção agrícola e pecuária.

O Brasil surge no mercado internacional como a grande fronteira para produção de alimentos e energia, conforme informa Sobral (2008). Segundo o autor, ao incorporarem a gestão e os mecanismos modernos do mercado de capitais, as empresas brasileiras atingiram a liderança mundial na produção de carne bovina e de frango, e passaram a produzir o etanol mais economicamente viável do planeta, bem como continuam avançando na bioenergia.

A Tabela 1 apresenta um comparativo entre a produção mundial e a produção brasileira do agronegócio, obtidas a partir do Instituto Interamericano de Cooperação para a Agricultura e compreendem o período de 2001 à 2008, conforme estudo de IICA (2011). Em alguns produtos apresentaram-se lacunas nos dados do IICA, que não afetam a interpretação do panorama geral da produção brasileira em relação a produção mundial. Isso ocorre porque é informado o percentual relativo a participação da produção brasileira.

Os percentuais que contém asterisco correspondem àqueles informados pelo IICA (2011), cuja produção mundial não foi informada em todos os anos do período. Os percentuais relativos a representatividade brasileira nos demais produtos em relação a produção mundial, foram calculados com base no período de 2001 à 2008.

Tabela 1: Comparativo da Produção Brasileira x Produção Mundial no Período de 2001 à 2008

Produtos do Agronegócio	Produção (em milhões de toneladas)																Total			
	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		Mundial		Brasil	
	Mundial	Brasil	Mundial	Brasil	Mundial	Brasil	Mundial	Brasil	Mundial	Brasil	Mundial	Brasil	Mundial	Brasil	Mundial	Brasil	milhões /ton.	%	milhões /ton.	%
Biocombustível (Bilhões de litros)	-	13,70	36,00	15,60	40,00	16,30	40,00	18,90	40,00	19,50	50,00	20,20	60,00	22,80	79,00	22,30	345,00	100,00	149,30	*36,00
Café	6,90	2,00	8,10	2,10	6,70	3,25	7,50	2,00	7,10	2,60	8,10	2,20	7,50	2,80	8,50	3,55	60,40	100,00	20,50	33,94
Laranja	-	17,00	-	18,50	-	16,90	-	18,30	62,00	17,80	50,00	18,00	50,00	18,50	50,00	18,70	212,00	100,00	143,70	*33,00
Soja	175,00	41,00	177,00	52,00	190,00	49,50	220,00	52,00	223,00	55,00	235,00	59,00	220,00	59,50	225,00	60,00	1.665,00	100,00	428,00	25,71
Feijão	16,00	3,00	25,00	3,25	18,00	3,00	15,00	3,05	23,00	3,50	17,50	3,40	14,50	3,50	22,00	3,60	151,00	100,00	26,30	17,42
Açúcar	135,00	19,00	150,00	23,00	143,00	25,00	140,00	26,50	146,00	25,50	163,00	26,50	167,00	30,00	160,00	30,50	1.204,00	100,00	206,00	17,11
Carne Bovina	49,00	6,85	50,00	7,05	49,50	7,10	50,00	7,90	50,50	8,50	53,00	8,90	53,50	9,25	65,00	11,00	420,50	100,00	66,55	15,83
Carne de Frango	51,50	6,70	54,00	7,50	54,00	7,90	56,00	8,50	59,50	9,20	60,00	9,20	60,50	9,70	74,00	10,70	469,50	100,00	69,40	14,78
Leite	-	20,50	-	21,50	-	22,50	401,00	23,00	410,00	24,50	418,50	25,05	427,00	26,00	434,00	27,00	2.090,50	100,00	190,05	*7,00
Milho	-	41,00	-	36,00	-	48,00	718,00	41,50	700,00	35,00	711,00	42,00	791,00	51,00	784,00	57,00	3.704,00	100,00	351,50	*7,00
Algodão	21,00	0,93	19,00	0,98	20,00	1,50	20,50	1,60	27,00	1,20	25,00	1,80	27,00	1,80	26,00	1,90	185,50	100,00	11,71	6,31
Carne suína	83,00	2,20	85,00	2,55	90,00	2,55	92,00	2,50	97,00	2,65	95,00	2,79	92,00	2,90	100,00	3,10	734,00	100,00	21,24	2,89
Mandioca	-	0,59	-	0,65	-	0,42	-	0,40	207,50	0,54	222,50	0,59	228,00	0,54	238,00	0,53	896,00	100,00	4,26	*2,00
Trigo	-	3,40	-	3,10	-	6,10	625,00	5,65	620,00	5,00	590,00	2,40	605,00	4,05	680,00	6,00	3.120,00	100,00	35,70	*1,00
Arroz	392,00	0,01	392,00	0,01	371,00	0,01	385,00	0,01	401,00	0,01	419,00	0,01	420,00	0,01	431,00	0,01	3.211,00	100,00	0,10	0,01

Fonte: Instituto Interamericano de Cooperação para a Agricultura - IICA (2011).

A análise comparativa da produção mundial de biocombustíveis, segundo os dados do IICA (2011), demonstra que a produção brasileira deste produto representa 36% da produção mundial. Logo após surge os Estados Unidos com 33%, a China com 9%, a União Européia com 6% e a Índia com 5%. A produção brasileira de café também se destaca, atingindo 34%, que representa o 1º lugar no contexto mundial, seguida pelo Vietnã (14%), Colômbia (9%), Indonésia (5%), Etiópia (5%), Índia (4%) e México (3%).

Conforme o IICA (2011), o maior produtor mundial de soja é os Estados Unidos, com 36% do total do produto no mundo. O Brasil ocupa o 2º lugar com 25% da produção mundial. Logo a seguir surge a Argentina (20%) e a China (7%).

De acordo com os dados do IICA (2011) o Brasil é o maior produtor de laranjas no contexto mundial e responde por 33% da produção. Os Estados Unidos ocupam o 2º lugar na produção mundial de laranjas(16%), seguido pela China (12%), União Européia (11%), México (8%) e Egito (7%).

Há discussões, conforme o Conselho Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional - CONSEA (2008), de que a expansão da produção de biocombustíveis pode afetar a produção de alimentos no Brasil, em especial no estado de São Paulo. Segundo este órgão, há necessidade de elaboração de políticas públicas que estabeleçam uma harmonização na produção de alimentos e energia, para que as lavouras não percam espaço para a produção de biocombustíveis.

O CONSEA (2008) revela ainda que na medida em que as lavouras de alimentos dão espaço a produção de álcool, ocorre uma redução na produção de alimentos, o que está desencadeando uma crise alimentar que eleva os preços dos alimentos. No entanto, outros fatores podem desencadear a elevação dos preços, como:

- a) A contínua elevação da demanda por alimentos, resultante do crescimento da renda em grandes países emergentes como: China, Índia e Brasil;
- b) A ocorrência de quebra de safra por mudanças climáticas em países com oferta internacional de alimentos;
- c) A destinação de grãos básicos como o milho, a soja, o açúcar e outros para a produção de etanol. A produção de alimentos já perde terreno para a produção de agro combustível.

Observa-se, pelo exposto, que as empresas do campo têm de lidar com uma série de variáveis, além daquelas inerentes a suas particularidades, relativas a sazonalidade e precibilidade. Estas empresas também precisam considerar a concorrência, as políticas governamentais e as questões ambientais, para que a eficiência na produção de alimentos e

energia possa ser capaz de suprir a demanda de alimentos da população sem comprometer o meio ambiente.

O conjunto de variáveis e fatores com que as empresas do campo, de uma forma geral, precisam lidar, oferece um vasto campo para utilização da gestão estratégica de custos. Isto ocorre em razão das informações de custos que esta pode oferecer, delineadas com base no ambiente externo à organização, considerando as suas potencialidades bem como suas fragilidades.

2.5 MERCADO DO AGRONEGÓCIO

2.5.1 Estruturação do Mercado do Agronegócio

Na análise do mercado do agronegócio, de acordo com Zuin e Queiroz (2006), devem ser consideradas a influência que o mercado exerce sobre os produtos, as expectativas e necessidades do consumidor, os anseios sociais e os apelos ecológicos, que forçam as empresas à adoção de políticas sociais e ambientalmente corretas.

Para controlar o impacto destes fatores na empresa, conforme mencionam Zuin e Queiroz (2006), é necessário analisar os produtos que são oferecidos pelos concorrentes e as expectativas e hábitos dos consumidores. A cultura alimentar saudável difundida através dos meios de comunicação, enraíza-se em meio à sociedade, que demanda qualidade, segurança alimentar e novos produtos.

A demanda e a oferta no mercado são importantes para a determinação dos preços dos produtos. Estas forças alteram-se pelo quantitativo de empresas existentes em cada lado. A estrutura de mercado analisada por Hansen e Mowen (2003) considera 4 classificações principais: a concorrência perfeita, a concorrência monopolística, o oligopólio e o monopólio.

O Quadro 7, a seguir, relaciona as 4 estruturas de mercado apresentadas.

Estrutura de Mercado	Descrição
Concorrência Perfeita	Em um mercado perfeitamente competitivo, há muitos compradores e vendedores e nenhum é grande para influenciar o mercado.
Concorrência Monopolística	Na concorrência monopolística existem vários compradores e vendedores, mas os produtos são diferenciados (as empresas vendem produtos semelhantes, mas não idênticos).
Oligopólio	Já o oligopólio é caracterizado por poucos vendedores. As barreiras são altas e geralmente relacionadas ao custo.
Monopólio	No caso do monopólio, a estrutura de mercado apresenta um único agente vendedor para um grande número de compradores. A empresa possui grande poder de mercado, na medida em que toma decisões sobre os preços e as quantidades a serem ofertadas.

Quadro 7: Estruturas de Mercado

Fonte: Elaborado a partir de Hansen e Mowen (2003).

De acordo com estruturas de mercado consideradas por Hansen e Mowen (2003), percebe-se a existência de uma relação entre a força ou o poder da empresa, no mercado, e o número de concorrentes existentes. Estas estruturas classificam-se segundo o número de compradores e vendedores, grau de singularidade do produto e facilidade de entrada e saída do mercado pelas empresas (barreiras a entrada).

Em relação ao agronegócio, Ribemboim (2009) destaca a existência de fuga de estruturas de mercado de intensa concorrência, nas quais os lucros são relativamente baixos. Isto fez com que alguns produtores começassem a criar rótulos e marcas para seus produtos, procurando se enquadrar em um tipo de concorrência monopolística. Este tipo de concorrência se dá por meio de marcas ou *griffes*, situação em que o produto é semelhante, porém diferenciado.

No agronegócio as empresas enfrentam uma situação de oligopólio, conforme afirmam Mendes e Padilha (2007), pois poucas grandes empresas vendem máquinas e equipamentos, defensivos e fertilizantes, sementes e outros insumos. Segundo os autores, na agricultura as barreiras à entrada são bastante importantes e podem ocorrer em função das economias de escala, já que os custos médios das empresas decrescem, à medida que o nível de produção e o tamanho da empresa aumentam.

Dutra, Rathmann e Montoya (2006) identificaram algumas características de mercado no agronegócio, tanto nos segmentos antes da porteira, como naqueles após a porteira. Desta forma, destacaram dentre os segmentos antes da porteira a existência de: (a) oligopólio diferenciado, no caso da indústria de insumos, produtos farmacêuticos e veterinários e plásticos e borracha; e (b) oligopólio concentrado para os setores equipamentos e implementos agrícolas e adubos, fertilizantes e defensivos. Nos setores pós-porteira foram identificados: (a) oligopólio concentrado como é o caso do segmento de papel e celulose e bebidas e fumo, e (b) oligopólio diferenciado nos setores têxteis e de couro. Já os setores de alimentos e açúcar e álcool caracterizaram-se como oligopólios competitivos.

Neste aspecto, Dutra, Rathmann e Montoya (2006) concluíram que a agricultura brasileira vem sofrendo pressões tanto dos setores dos quais adquire seus insumos, quanto daqueles com os quais negocia a sua produção.

Diante do exposto, verificam-se diferenças sobre as estruturas de mercado na cadeia do agronegócio. Estas diferenças evidenciam-se pelo poder exercido pelas empresas dentro da cadeia de valor, pois antes da porteira existem grandes fornecedores de insumos para a agricultura e, depois dela, encontram-se as agroindústrias e grandes distribuidores.

O estudo do tipo de concorrência de mercado é importante para a análise da GEC, pois é a partir da análise das forças existentes no ambiente externo que serão definidas as estratégias da empresa, para a busca de vantagens competitivas sustentáveis, também considerados seus atributos internos.

A estratégia da empresa deve compreender o monitoramento da ameaça de substituição, nos principais elos da cadeia. As empresas devem estar preparadas para defender-se (no caso de concretização da ameaça) ou lançar-se à ofensiva, promovendo elas as substituições. A análise sobre as potencialidades e fraquezas da empresa esclarece sobre as áreas em que a mudança estratégica conduzirá a um retorno máximo, pondo em destaque aspectos do mercado que podem representar oportunidades ou ameaças.

2.5.2 Relações Entre as Empresas do Agronegócio

Neves (1995) analisou o *agribusiness* no Brasil sob uma visão sistêmica comparando as cadeias do agronegócio a sistemas e, concluiu que, para um sistema ser mais eficiente que outros, todas as suas partes devem sê-lo: um gargalo atrapalha o todo. Neste aspecto, Willianson (2005) afirmam que a coordenação ou governança tem a finalidade de reduzir custos de: (a) elaboração e negociação dos contratos; (b) mensuração e fiscalização da informação; (c) de organização de atividades entendidas como custos de transação.

Grandes redes de cooperação estão surgindo, segundo Amato Neto (2000), para o atendimento de diversas necessidades que dificilmente seriam alcançadas se cada uma delas tentasse obtê-las individualmente, como: (a) combinar competências e utilizar *know how* de outras empresas; (b) dividir ônus de pesquisas tecnológicas, compartilhando o desenvolvimento e o conhecimento adquiridos; (c) partilhar riscos e custos de explorar novas oportunidades, realizando experiências em conjunto; (d) oferecer uma linha de produtos de qualidade superior e mais diversificada; (e) exercer uma pressão maior sobre o mercado, aumentando a força competitiva favorecendo o cliente; (f) compartilhar recursos, principalmente os subutilizados; (g) fortalecer o poder de compra; (h) obter maior força para poder atuar no mercado internacional.

Callado e Callado (2009) acrescentam ainda que as formas de cooperação que ocorrem em níveis semelhantes de uma mesma cadeia, ou cadeias distintas por meio do compartilhamento de tecnologias, habilidades e infra-instrutora para a obtenção de benefícios mútuos correspondem a integrações horizontais. As integrações verticais ocorrem em níveis

diferentes de uma mesma cadeia para troca de informações, tecnologias, habilidades e infraestrutura que permitam alcançar níveis de qualidade e especificações determinadas.

O Quadro 8 apresenta os benefícios decorrentes da integração

Benefícios da Integração Horizontal	Benefícios da Integração Vertical
<ul style="list-style-type: none"> • Compartilhamento de assistências técnicas. • Alternativas comerciais para produtos e serviços. • Geração de rendas adicionais. • Maior especialização de competências. 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar suprimentos futuros. • Garantir padrões de qualidade. • Reduzir custos e desperdícios. • Baixar o nível dos estoques. • Promover a troca de experiências. • Maximizar a curva de aprendizagem.

Quadro 8: Benefícios da Integração Vertical e Horizontal

Fonte: Elaborado a partir de Callado e Callado (2009).

Sem uma estratégia horizontal, conforme Porter (1989), as unidades empresariais podem agir de maneira que reduzam ao invés de acentuarem suas habilidades na exploração de inter-relações. O autor revela que a cadeia de valor permite a uma empresa identificar com mais nitidez os benefícios em potencial da integração vertical, apontando o papel dos elos verticais. No entanto, a exploração dos elos não exige integração vertical, mas pode permitir que os benefícios dos elos sejam obtidos com maior facilidade.

As ameaças decorrentes das 5 forças competitivas do mercado mencionadas por Porter (1989): poder de negociação dos fornecedores, ameaça de novos entrantes, poder de negociação dos compradores, ameaça de produtos substitutos e a rivalidade entre as empresas existentes, podem comprometer a rentabilidade das empresas e conduzi-las ao fracasso.

No entanto, em razão do caráter sistêmico do agronegócio, evidenciado por Neves (1995), as ameaças competitivas poderiam comprometer toda a cadeia de valor. Kaynak (2008) verificou que grandes transformações estão ocorrendo na indústria têxtil (ANUÁRIO EXAME, 2008), que representa um dos segmentos do agronegócio, afirmando que em todo o planeta novas redes de valor estão surgindo, enquanto que as existentes estão desaparecendo. Este fato evidencia o caráter sistêmico do agronegócio, pois o comprometimento de um elo traz reflexos a toda a cadeia de valor.

A sociedade, por meio de seus governos, está interessada no monitoramento e rastreamento dos produtos que consome. Fritz e Schiefer (2008) advertem que uma falha pode conduzir a falta de confiança entre os consumidores, afetando assim negativamente a imagem de todo o setor. Este impacto pode ser mensurado através de indicadores que podem avaliar quais os níveis de confiabilidade obtidos em relação a determinadas escalas de investimento. Neste aspecto as empresas dependem da capacidade de seus fornecedores e clientes.

Em um cenário mundial, Montgomery e Porter (1998), ressaltam que as fronteiras entre os países no mapa político são claras. No entanto, isto não ocorre em um mapa competitivo, demonstrando os fluxos reais de atividades industriais e financeiras, essas fronteiras na maioria das vezes desapareceram. Esta afirmação ocorre em razão de que as empresas estão ligadas pela cadeia de valor onde atuam, cujas empresas podem pertencer ou não a apenas um país. Por outro lado, o enfoque no mercado onde a empresa irá competir pode abranger consumidor de diferentes nacionalidades.

Diante do exposto, verifica-se que as empresas do agronegócio brasileiro dividem seus consumidores com empresas de mercados internacionais. A concorrência atualmente não se limita apenas ao território nacional. A globalização reduziu distâncias, permitindo que empresas dos lugares mais distantes do mundo pudessem competir, conforme afirmam Montegomery e Porter (1998).

2.5.3 Panorama do Mercado do Agronegócio Nacional

O agronegócio brasileiro, segundo Loturco (2008), depois de acumular experiência com as exportações, está partindo para a aquisição e a implantação de fábricas no exterior. As aquisições de empresas do exterior por empresas brasileiras, que no ano de 2006 corresponderam a 6 aquisições, no ano de 2007 chegaram a 14. A maioria destes negócios foi realizada por empresas do segmento de carne bovina, suína e de aves.

Os crescentes resultados de algumas empresas da agroindústria, conforme mencionam Batalha e Silva (2009), as levam a ampliar sua atuação no mercado através de fusões e aquisições. Essa expansão e a busca de novos mercados utilizam em alguns casos a estratégia de compra de outras empresas já estabelecidas, no Brasil ou no exterior.

A empresa JBS, conforme menciona Loturco (2008), abriu seu capital na bolsa de valores de São Paulo em 2007 e investiu cerca de R\$ 5 bilhões para adquirir empresas nos Estados Unidos, na Austrália, na Itália e na Argentina. Estas transações consolidaram a JBS como a maior produtora e exportadora de carne bovina do mundo. Ainda, de acordo com Loturco (2008), a segunda maior empresa de carne bovina do Brasil, a MARFRIG, ao contrário, concentra-se na aquisição de empresas menores no Brasil e no Mercosul.

Paralelamente ao crescimento das grandes empresas rurais, destaca-se também a indústria de máquinas agrícolas. Segundo Feijó (2008), a empresa Case IH, exporta suas colheitadeiras para 70 países. A nova geração de super máquinas no campo acelera a internacionalização dos fabricantes nacionais.

Feijó (2008) acrescenta que como resultado do surgimento de grandes organizações no campo e os investimentos em mecanização e tecnologia, para otimizar a produção, ocorre a exigência de especialização dos trabalhadores rurais e determina, por consequência, mudanças culturais no campo. Isto ocorre em razão de que para pilotar um trator ou uma colheitadeira top de linha, é preciso ter no mínimo o 2º grau completo. Atrelada a este fator está a questão salarial que se eleva. Estas mudanças relacionam-se tanto ao nível de estudo, quanto ao nível de salários, que infringe a estes profissionais novas capacitações.

Dentro deste contexto deve ser considerada também a expansão global dos biocombustíveis que, segundo Stefano (2008), são elaborados a partir de produtos como a cana de açúcar, milho ou, a partir de resíduos orgânicos surgem como solução ao problema energético, ao mesmo tempo contribuem para a questão da sustentabilidade das empresas rurais, que está provocando uma transformação na paisagem local. Stefano (2008) acrescenta que somente em 2007, 70 mil hectares de pastagens e/ou terras ocupadas por soja e milho, foram convertidos em canaviais, em Minas Gerais, com 31 usinas em implantação e 15 projetos em discussão com o governo.

Gonçalves (2008) afirma que algumas empresas no Brasil, com produção agropecuária em larga escala, já observam a excelência em sustentabilidade socioambiental, como resultado da percepção de que a própria sobrevivência do negócio estaria em risco, pelo esgotamento dos recursos naturais e pelos novos desafios criados pelo mercado.

Alguns mercados tentam impedir a entrada dos produtos brasileiros, de acordo com Gonçalves (2008), sob o argumento de que sem certificação estes produtos poderiam estar sendo produzidos à custa do desmatamento da Amazônia, de queimadas nos canaviais, por meio da utilização de mão de obra escrava ou, ainda, fora dos padrões sanitários. Estas certificações têm a finalidade de garantir o uso responsável dos recursos naturais e impedir impactos ao meio ambiente e evitar a exploração de trabalho escravo por parte das empresas.

De acordo com Boarini (2008), as empresas do agronegócio, para competir num mercado global, precisam de estratégia, desenvolver projetos de *marketing* e estar atentas as relações internacionais e ao direito internacional. Segundo o autor as barreiras sanitárias, o protecionismo, a sustentabilidade e a governança corporativa exigem que os gestores rurais olhem além dos limites das fazendas.

Neste contexto, verifica-se que dentre as estratégias do agronegócio são utilizadas pelas empresas brasileiras a aquisição de empresas (integração vertical), a abertura de capital de algumas empresas (para aumentar o porte), a busca de certificações ambientais,

investimentos em tecnologias, tudo como forma de otimizar sua produtividade e competir em melhores condições nos mercados, sejam eles nacionais e internacionais.

É possível observar, a partir dos aspectos abordados, que a competitividade no mercado do agronegócio impõe às empresas do setor dar respostas eficazes e de forma mais rápida que os concorrentes. Para tanto, as empresas precisam recorrer ao uso de estratégias no intuito de se destacarem e garantirem seu espaço junto aos consumidores. Estas estratégias recaem na análise da cadeia de valor, com intuito de criar um valor maior para os produtos, ao mesmo tempo em que reduzem os custos de produção. A utilização da gestão estratégica de custos pode contribuir para o discernimento e pontualidade destas questões, à medida que oferece instrumentos capazes de analisá-los e dar apoio ao processo de tomada de decisão.

2.5.4 Produtos e Resultados do Agronegócio no País

Com base nos dados do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – CEPEA/USP e da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA (2010) os valores correspondentes aos grandes elos do agronegócio, em 2000, eram divididos como segue:

- a) Os insumos e bens para a agricultura se aproximaram de R\$34 bilhões em 2000;
- b) A produção agropecuária atingiu em torno de R\$188 bilhões pela produção animal (adicionando R\$ 153 bilhões a produção vegetal de R\$ 55,4 bilhões);
- c) O valor da produção processada relativa alimentos, bebidas, fumo, fibras, têxteis naturais, vestuário, calçados, madeira, papel e celulose foram estimados em R\$ 361 bilhões (valor adicionado: R\$173 bilhões);
- d) O valor da produção do setor de distribuição (atacadistas, varejistas, supermercados e mercearias) e serviços ligados aos alimentos como restaurantes e bares totalizou R\$537,6 bilhões (valor adicionado: R\$175,9 bilhões).

No entanto, cada estado brasileiro concentra a maior parte de sua produção em determinados tipos de produtos, conforme revelam o IBGE e CONAB (2010):

- a) Mato Grosso: produz 30% da soja e 50% do algodão de todo país.
- b) Santa Catarina: fornece 20% de toda a carne suína.
- c) Paraná: produz 20% da carne de frango e 27% do milho no território brasileiro.
- d) São Paulo: produz 60% da cana de açúcar e 80% da laranja do Brasil.
- e) Minas gerais: produz em torno de 28% do leite e 52% do café de todo país.

Esta concentração geográfica relativa a produção de determinados produtos pode estar relacionada em parte as condições climáticas, bem como ao solo que favorece a determinados tipos de cultura.

O IBGE (2010) apresentou uma projeção para o ano de 2010 com base nos resultados obtidos na produção de 2009 e principais tendências. A seguir, a Tabela 1 apresenta a os principais produtos da agropecuária, com as produções obtidas em 2009 e as expectativas para o ano de 2010.

Tabela 2: Produção Agropecuária de 2009 e a Expectativa de Produção para 2010

Produtos Agropecuários	Produção - Toneladas (t)		Variação Esperada (%)
	Produção obtida 2009	Produção Esperada 2010	
Algodão herbáceo (em caroço)	2 928 205	2 930 431	0,1
Amendoim (em casca)	292 781	232 026	-20,8
Arroz (em casca)	12 604 782	11 311 750	-10,3
Aveia (em grão)	238 831	327 223	37
Batata	3 434 587	3 576 668	4,1
Cacau (em amêndoa)	225 006	232 296	3,2
Café (beneficiado)	2 432 904	2 884 433	18,6
Cana-de-açúcar	689 895 024	731 629 812	6
Cebola	1 412 938	1 498 382	6
Cevada (em grão)	201 451	265 540	31,8
Feijão (em grão)	3 522 979	3 263.290	-7,4
Fumo	668.000	619755	-7,78
Laranja	18 340 240	19 054 994	3,9
Mamona	90 384	81 415	-9,9
Mandioca	26 030 969	25 788 333	-0,9
Milho (em grão)	51 232 447	55 695 072	8,7
Soja (em grão)	56 960 732	68 467 108	20,2
Sorgo (em grão)	1 840 469	1 485 721	-19,3
Trigo (em grão)	4 964 665	5 722 792	15,3
Triticale (em grão)	149 578	114 379	-23,5

Fonte: IBGE (2010).

De acordo com a Tabela 2, para produtos como: aveia, soja, trigo, café, milho, cana de açúcar e a cebola, existem expectativas de aumento significativos da produção. Destes, a cana de açúcar é que possui a maior produtividade, logo após surgem à soja, o milho, a mandioca e a laranja. O incremento na produção destes gêneros pode estar relacionado, em parte, a produção de biocombustíveis, que pode utilizar a cana de açúcar e o milho em sua fabricação.

Utilizando como referência o ano de 2008, o IBGE (2010) evidenciou o crescimento dos principais produtos da agroindústria no ano de 2009. Assim, os percentuais iguais a

100% demonstram que a produção de 2009 igualou-se a produção de 2008. O percentual inferior a 100%, reflete um decréscimo da produção, enquanto que os percentuais acima de 100% revelam que a produção de 2009 superou aquela correspondente ao ano anterior.

A Tabela 3, a seguir, apresenta a evolução da produção de 2009 em relação a 2008.

Tabela 3 – Índices de Crescimento dos Setores da Agroindústria de 2009

Setores da Agroindústria	Percentual (%) da produção de 2009 (Base 2008)
Total da Agricultura	94,8
Cana-de-Açúcar	94,1
Celulose	100,2
Fumo	97,6
Soja	90,9
Laranja	90,4
Trigo	95,7
Arroz	106,4
Milho	97,5
Adubos e Fertilizantes	97,8
Máquinas e Equipamentos	71,3
Total da Pecuária	98,9
Aves	99,3
Bovinos, Suínos e Outras Reses	97,1
Leite	102,6
Couros e Peles e Produtos Similares	88,7
Prods. Industriais Utilizados pela Pecuária	99,2
Rações, Suplementos Vitamínicos ou Semelhante	95,5
Prods. Veterinários, Dosados	119,0
Inseticidas, Herbicidas e Outros Defensivos P/Usos Agropecuário	84,3
Desdobramento da Madeira	87,03
Total da Agroindústria	95,14

Fonte: IBGE (2010).

Conforme dados da Tabela 3, o setor de máquinas e equipamentos obteve uma produção de 71,3% em relação ao ano de 2008, verificando-se uma queda de produção em relação aquele ano. Porém, há produtos com resultados elevados, como ocorre nos produtos veterinários, que alcançaram um crescimento de 19% de aumento na produção, em relação ao ano de 2008. Contudo, o total do setor pecuária, teve uma redução de -1,9% em relação a produção de 2008.

O setor da agricultura também registrou um declínio em sua produção. A soma dos resultados nestes setores foi determinante na queda do valor do PIB do agronegócio, que segundo o CNA (2010) registrou uma redução de R\$ 46,6 bilhões em relação ao ano anterior.

Como o agronegócio é composto pela agricultura e pecuária, bem como pelos setores antes da porteira (a montante) e depois da porteira (a jusante), a soma dos valores de suas atividades irá representar o total produzido no agronegócio.

A Tabela 4, a seguir, evidencia os valores produzidos pelos setores do Agronegócio no período de 2000 a 2008.

Tabela 4: Produção do Agronegócio no período de 2000 à 2008 (em R\$ bilhões)

Principais Setores	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total Agricultura	394,0	401,5	444,3	478,3	492,1	463,7	475,9	508,2	539,1
Insumos	34,2	36,2	42,1	48,5	49,0	41,6	41,1	46,8	57,1
Agricultura	71,6	77,7	91,6	106,2	104,4	88,2	88,0	98,8	115,9
Indústria	159,1	157,0	167,4	173,4	182,8	183,7	191,2	198,5	198,0
Distribuição	129,1	130,7	143,2	150,2	156,0	150,2	155,6	164,1	168,0
Total Pecuária	177,9	180,4	188,8	196,2	199,6	195,8	186,6	206,6	225,4
Insumos	22,6	22,9	25,6	27,7	28,3	27,8	26,5	29,5	32,9
Pecuária	64,5	64,6	67,6	71,8	72,1	71,1	67,9	76,1	85,1
Indústria	30,1	30,9	31,4	31,1	32,0	31,4	29,9	32,2	33,3
Distribuição	60,7	62,0	64,2	65,6	67,2	65,6	62,4	68,8	74,2
Total (Agricultura e Pecuária)	571,9	581,9	633,1	674,5	691,8	659,5	662,5	714,8	764,5
Insumos	56,8	59,1	67,7	76,2	77,3	69,4	67,5	76,3	90,0
Agropecuária	136,0	142,3	159,2	178,1	176,5	159,3	155,9	174,9	201,0
Indústria	189,3	187,8	198,8	204,5	214,8	215,1	221,1	230,7	231,3
Distribuição	189,8	192,7	207,4	215,8	223,2	215,8	217,9	232,8	242,2

Fonte: Cepea/Esalq-USP/CNA (2010).

A Tabela 4, no setor agricultura, identifica que os valores dos segmentos de insumos e da agricultura juntos, equivalem a aproximadamente 32% do total do setor da agricultura, contribuindo para movimentar os segmentos da indústria e distribuição, que somados constituem quase 68% do total daquele setor, uma parcela significativa

No entanto, na pecuária a situação é de um maior equilíbrio. Os dados relativos ao setor da pecuária, na Tabela 4, demonstram um equilíbrio entre os dois primeiros segmentos, insumos e agropecuária, que detém aproximadamente 48% do total da pecuária, e os dois segmentos seguintes, constituídos pela indústria e distribuição, cujos percentuais oscilam próximos a 52%, no período de 2000 à 2008.

Tabela 5: Produção em Percentual do Agronegócio no período de 2000 à 2008

Principais Setores	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Insumos	9,9	10,2	10,7	11,3	11,2	10,5	10,2	10,7	11,8
Agropecuária	23,8	24,5	25,1	26,4	25,5	24,2	23,5	24,5	26,3
Indústria	33,1	32,3	31,4	30,3	31,0	32,6	33,4	32,3	30,3
Distribuição	33,2	33,1	32,8	32,0	32,3	32,7	32,9	32,6	31,7

Fonte: Elaborado a partir dos dados Cepea/Esalq-USP/CNA (2010).

Considerando que o agronegócio, segundo Montoya e Finamore (2001), é constituído pelos fornecedores de insumos, pelo produto rural ou agropecuário (e pelos setores da agroindústria e distribuição) é possível constatar que os produtos agropecuários têm uma participação de aproximadamente 26,3% sobre o total do agronegócio. Completando os dados, Montoya e Finamore informam que o setor antes da porteira participa com 11,7% e os setores depois da porteira com 62% sobre o total.

A cadeia de valor do agronegócio é extensa, envolvendo vários elos (empresas) na produção de alimentos e um número significativo de atividades. A competitividade força as empresas desta cadeia ao estabelecimento de relações, com a finalidade de harmonizar todas essas atividades para a melhoria contínua dos processos, visando a redução de custos e melhoria da qualidade. A gestão estratégica de custos serve a este propósito na medida que parte da análise da cadeia de valor para analisar as várias perspectivas de custos, a fim de prover informações relevantes orientadas pela estratégia da empresa, observando o comportamento do ambiente externo à empresa.

2.5.5 PIB e Exportações do Agronegócio Brasileiro

Conforme já citado, e de acordo com Montoya e Finamore (2001), a dimensão econômica do agronegócio é calculada por adição, como segue: **Agronegócio = Montante + Produto Rural + Jusante**. O Quadro 9 apresenta os elementos que formam o agronegócio.

Classificação	Descrição
Montante	Constituído pelos insumos e bens de capital de origem nacional consumidos pelo setor agropecuário acrescidos do valor adicionado.
Produto Rural	Corresponde ao valor adicionado pelo setor agropecuário subtraindo-se o valor dos impostos e o valor dos custos dos fatores agrícolas.
Jusante	Jusante = PA (produto agroindustrial) + DF (valor da distribuição final), onde: PA = valor adicionado pelo setor agroindustrial subtraindo os impostos e o custo dos fatores agroindustriais. DF = valor do transporte.

Quadro 9: Constituição do Agronegócio

Fonte: Baseado em Montoya e Finamore (2001).

Montoya e Finamore (2001) acrescentam ainda que o agronegócio brasileiro chegou a responder por 55,7% do PIB brasileiro de 1959, que correspondia a US\$ 6,6 milhões. Nesta época os produtores de insumos a montante recebiam 5,14% deste total, enquanto que os produtores rurais recebiam 42,09%, e os setores à jusante, 52,77%.

Do ano de 1959 para cá a participação dos setores alterou-se, como pode ser verificado na Tabela 6, a seguir, que apresenta os valores correspondentes ao PIB do período de 2000 à 2008.

Tabela 6: Valores do PIB do Agronegócio Brasileiro, de 2000/2008 (em R\$ bilhões)

Principais Setores	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total Agricultura e Pecuária	571,9	581,9	633,1	674,5	691,8	659,5	662,5	714,8	764,6
Insumos	56,8	59,1	67,7	76,2	77,3	69,4	67,5	76,3	90,0
Agropecuária	136,0	142,3	159,2	178,1	176,5	159,3	155,9	174,9	201,0
Indústria	189,3	187,8	198,8	204,5	214,8	215,1	221,1	230,7	231,3
Distribuição	189,8	192,7	207,4	215,8	223,2	215,8	217,9	232,8	242,2
Total da Agricultura	394,0	401,5	444,3	478,3	492,1	463,7	475,9	508,2	539,2
Insumos	34,2	36,2	42,1	48,5	49,0	41,6	41,1	46,8	57,1
Agricultura	71,6	77,7	91,6	106,2	104,4	88,2	88,0	98,8	115,9
Indústria	159,1	157,0	167,4	173,4	182,8	183,7	191,2	198,5	198,2
Distribuição	129,1	130,7	143,2	150,2	156,0	150,2	155,6	164,1	168,0
Total da Pecuária	177,9	180,4	188,8	196,2	199,6	195,8	186,6	206,6	225,4
Insumos	22,6	22,9	25,6	27,7	28,3	27,8	26,5	29,5	32,9
Pecuária	64,5	64,6	67,6	71,8	72,1	71,1	67,9	76,1	85,1
Indústria	30,1	30,9	31,4	31,1	32,0	31,4	29,9	32,2	33,3
Distribuição	60,7	62,0	64,2	65,6	67,2	65,6	62,4	68,8	74,2

Fonte: Cepea/Esalq-USP/CNA (2010).

Conforme o CNA (2009), a agropecuária brasileira encerrou 2009 com produção equivalente a R\$ 718 bilhões, evidenciando uma queda de R\$ 46,6 bilhões em relação à renda obtida no ano anterior, que foi de R\$ 764,6 bilhões. Esta redução equivale a uma perda de 6% na participação da agropecuária na formação do PIB (Produto Interno Bruto), que corresponde a soma das riquezas produzidas no país.

Tabela 7 – Participação dos Setores no PIB do Agronegócio, de 2000 à 2008 (Percentual)

Setores	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
Insumos	9,9	10,2	10,7	11,3	11,2	10,5	10,2	10,7	11,8
Agropecuária	23,8	24,5	25,1	26,4	25,5	24,2	23,5	24,5	26,3
Indústria	33,1	32,3	31,4	30,3	31,0	32,6	33,4	32,3	30,3
Distribuição	33,2	33,1	32,8	32,0	32,3	32,7	32,9	32,6	31,7

Fonte: Elaborada a partir dos dados Cepea/Esalq-USP/CNA (2010).

O recuo nas exportações foi analisado pelo IEA (2010), que informou sobre o superávit de US\$25,34 bilhões de janeiro a dezembro de 2009 na balança comercial brasileira, registrando exportações de US\$152,99 bilhões e importações de US\$127,65 bilhões. Esse superávit 1,5% maior que do ano de 2008 ocorreu em função de queda nas exportações (-22,7%) inferior à das importações (-26,2%).

As exportações do agronegócio brasileiro em 2009, conforme acrescenta o IEA (2010) reduziram-se em 11,3% em relação ao mesmo período do ano anterior, atingindo US\$67,56 bilhões (44,2% do total). Já as importações do setor recuaram 29,7%, também em comparação com o ano de 2008, somando US\$18,53 bilhões (14,5% do total). O superávit dos agronegócios em 2009 foi de US\$49,03 bilhões, 1,5% inferior ao de janeiro a dezembro do ano anterior. O desempenho do agronegócio sustentou a balança comercial brasileira, uma vez que os demais setores, com importações de US\$ 109,12 bilhões e exportações de US\$ 85,43 bilhões, produziram no período um déficit. O detalhamento da balança comercial dos agronegócios brasileiros mostra que os saldos comerciais oriundos das transações externas das cadeias de produção recuaram de US\$ 59,98 bilhões no ano de 2008 para US\$ 54,69 bilhões em igual período de 2009.

O levantamento sobre as exportações do agronegócio, realizado pelo do Cepea – Esalq/USP (2010), identificou que as carnes, os produtos do complexo soja, café, cana e frutas são os produtos que mais incrementam as exportações no país. Desde o ano de 2000 os principais parceiros brasileiros como: União Européia e os Estados Unidos (tradicionais); Rússia e China vêm aumentando sua participação nas exportações do setor. No entanto, os países do Cone Sul, como Argentina e Chile estão reduzindo.

A União Européia, segundo Cepea –Esalq/USP (2010) é a maior importadora dos produtos brasileiros, participando em 42,51% nas exportações no período de 2000 até 2004 e de 40,25% no período de 2005 até 2009. A seguir está os Estados Unidos, que reduziram sua participação de 22,05% (2000-2004) para 15,04% (2005-2009). Já a China dobrou seu percentual e passou a importar do Brasil 14,89% (2005-2009), que era 7,64% (2000-2004) . A importância da Rússia como parceiro comercial do agronegócio brasileiro aumentou de 5,68% (2000-2004) para 9,10% (2005-2009), enquanto o reino Unido teve redução de 5,54% (2000-2004) para 4,05% (2005-2009) e o Japão manteve participação praticamente constante – de 5,30% (2000-2004) para 5,02% (2005-2009).

A globalização ampliou o mercado competitivo das empresas nacionais, que para manterem-se competitivas utilizaram estratégias para fazer face aos grandes competidores mundiais. Estas estratégias envolvem desde fusões entre as empresas, passando pela abertura

de capital em bolsa de valores (aumento do porte), o uso de tecnologia (escala, inovação e flexibilização) até a busca de certificações ambientais. A gestão estratégica de custos permite a análise dos determinantes de custos, denominados estruturais, no caso da tecnologia. Já a análise dos custos ambientais possibilita o controle e mensuração dos custos classificados como de prevenção, avaliação e controle das falhas internas e externas em empresas que utilizam sistemas de gestão ambiental.

2.6 EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO

2.6.1 Particularidades das Empresas do Agronegócio

De acordo com Callado, Callado e Almeida (2008), outro aspecto do agronegócio está relacionado à maneira pela qual sua gestão tem incorporado diversas práticas tradicionalmente relacionadas a organizações industriais.

Nas empresas rurais, a complexidade das variáveis climáticas e biológicas relacionadas por Zuin e Queiroz (2006) exigem a definição de um processo de gestão dinâmico que assimile as várias combinações que poderão ser realizadas a partir do conhecimento destes fatores para alocação dos recursos disponíveis. O resultado destas combinações irá determinar a qualidade dos produtos, que podem envolver o tamanho, a coloração e grau de maturação com que estes serão entregues ao consumidor.

Callado e Callado (2009) advertem que para que qualquer organização seja rentável ela precisa possuir um estilo de gestão compatível com suas características organizacionais.

Para gestão de todos os fatores inerentes ao agronegócio é necessário considerar as atividades da cadeia de valor, a logística, a expectativa dos clientes, a concorrência e o meio ambiente. A figura 6 apresenta algumas particularidades do agronegócio.

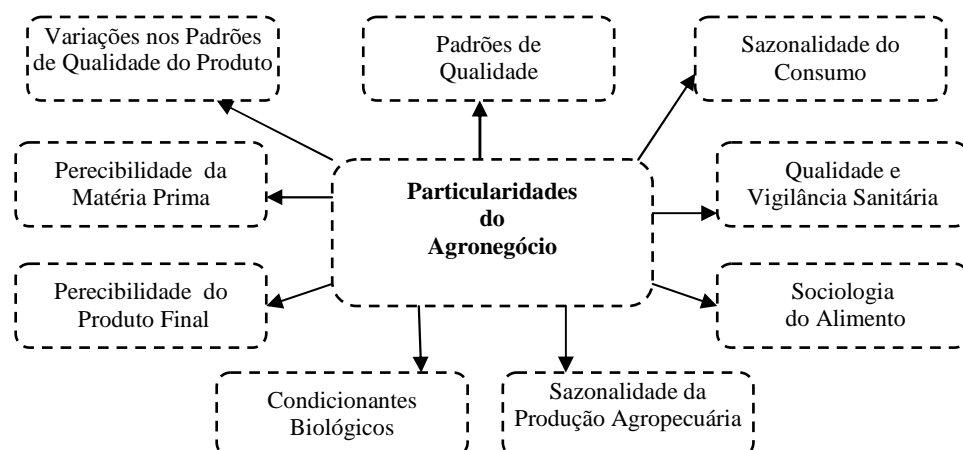


Figura 6: Particularidades do Agronegócio
Fonte: Zuin e Queiroz (2006, p. 10).

A Figura 6 elenca as particularidades do agronegócio que se referem à qualidade dos produtos e da matéria prima, que também pode ser afetada pelas condições climáticas, pela tecnologia utilizada, pelos agentes biológicos e pela logística estruturada nas empresas que compõem uma determinada cadeia de valor. A seguir são relacionadas as particularidades, bem como suas definições de acordo com Zuin e Queiroz (2006):

- a) A sazonalidade da produção: épocas certas para plantio e colheita;
- b) As variações de qualidade: em função da qualidade da matéria prima;
- c) A perecibilidade do alimento: curto prazo de estocagem;
- d) A sazonalidade da demanda: aumento do consumo em épocas de Natal e Páscoa;
- e) A perecibilidade dos produtos: alto grau de perecibilidade dos produtos;
- f) A qualidade e vigilância sanitária: intensa vigilância institucional;
- g) Os condicionantes biológicos; que impedem a adoção de uma mesma tecnologia;
- h) Os aspectos sociológicos dos alimentos: difusão de uma cultura alimentar saudável.

Nas empresas ligadas ao agronegócio, segundo Machado, Queiroz e Scalco (2007) os alimentos representam um grande potencial de mercado consumidor, por serem produtos primários. Isto leva os setores de produção, desenvolvimento e industrialização de alimentos a investirem cada vez mais em publicidade para despertar o interesse do consumidor no momento da escolha e a aquisição de seus produtos.

A demanda de alta qualidade dos produtos determina adoção de mecanismos de controle de qualidade e de análise e mensuração dos custos associados a esta qualidade. Os custos da qualidade identificam os investimentos realizados em prevenção, avaliação e controle das falhas internas e externas. A gestão estratégica de custos processa estas informações, a fim de avaliar as atividades que agregam valor, bem como aquelas que não agregam (que devem ser eliminadas ou reduzidas) no intuito de avaliar o seu desempenho e verificar se este está em consonância com as metas estabelecidas pela empresa, visando com isso melhor orientar o processo de gestão.

2.6.2 Novos Padrões Alimentares

Todas as mudanças infringidas aos produtos do agronegócio são consequência do conhecimento e da informação que estão a disposição do consumidor. Este o conhecimento o torna a cada dia mais exigente.

Os consumidores querem cada vez mais conteúdo informacional, conforme menciona Cyrillo (2010), se possuem gordura, desejam saber a procedência da gordura e principalmente quanto há na embalagem e de onde veio o alimento. Observa-se uma fuga das calorias. Há um progressivo aumento do consumo de alimentos fora de casa, pois o percentual de 9,7% de refeições fora de casa verificado entre os anos de 1975/1976 subiu para 24,05% entre os anos de 2002/2003. Os clientes buscam nos alimentos a prevenção de doenças como obesidade, diabetes, colesterol e osteoporose. A exigência da rastreabilidade dos alimentos exige segurança, qualidade e confiança para os produtos.

A Figura 7, a seguir, apresenta as tendências globais da alimentação.

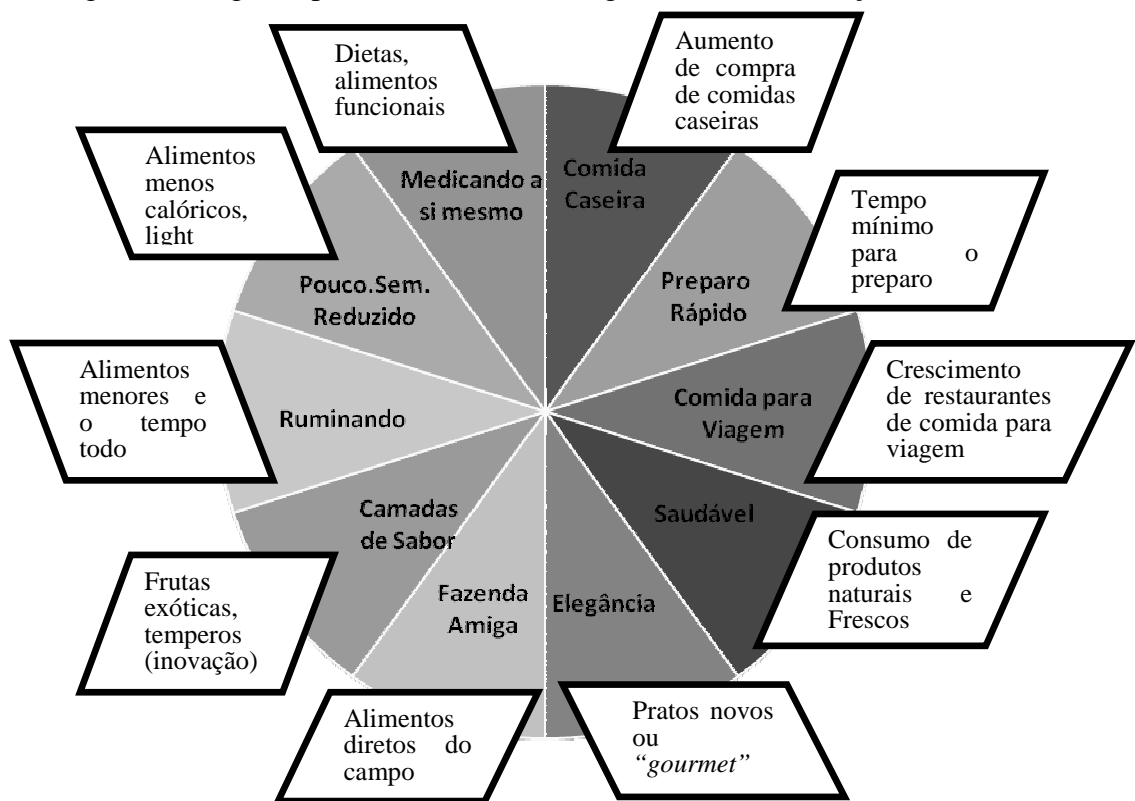


Figura 7: Tendências Globais de Alimentação
Fonte: Cyrillo (2010, p.23)

Como pode ser verificado na Figura 7, as exigências do consumidor envolvem a rapidez no preparo dos alimentos, a qualidade e a inovação. Para atender as expectativas do consumidor as empresas do agronegócio devem investir em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e estar atentas as mudanças que continuam a ocorrer em razão de novas descobertas no campo científico.

Machado, Queiroz e Scalco (2007) acrescentam ainda que esse novo comportamento do consumidor levou a indústria alimentícia para a utilização de estratégias básicas de diferenciação de seus produtos, investimentos em técnicas de processamento, equipamentos e

marketing, além de pesquisas visando à identificação de novas tendências e necessidades do consumidor.

Todas as particularidades do agronegócio representam variáveis que necessitam ser controladas, para que a organização não incorra em custos pela ineficiência na utilização dos seus recursos produtivos. A análise dos custos pode fornecer informações importantes a tomada de decisão possibilitando um controle desses fatores e delineando alternativas que possam conduzir a uma maior rentabilidade.

A concorrência do mercado do agronegócio exige das empresas flexibilidade, inovação e qualidade, conforme Cyrillo (2010). Para adequarem-se a estas necessidades as organizações recorrem a estratégias, que evoluem em resposta à demanda do consumo. As práticas de gestão estratégica de custos produzem informações relevantes, com base na análise do ambiente externo, considerando as potencialidades e limitações dos recursos disponíveis da empresa e a estratégia competitiva adotada. Estas informações auxiliam o processo decisório na escolha de alternativas adequadas para atuação no mercado.

2.6.3 Planejamento Estratégico nas Empresas do Agronegócio

A gestão corresponde à coordenação e condução de todos os esforços e processos nas organizações. Ela está presente em todos os níveis da organização com o objetivo de dirigir e coordenar esforços para o alcance dos resultados.

Price (2009) afirma que a chave para o futuro da empresa é a criação de uma direção planejada, que não se limite a simplesmente reagir aos movimento do mercado e que utilize o planejamento estratégico. Este planejamento deve focalizar o longo prazo e estabelecer a missão e os valores que balizam a maneira como a empresa é conduzida. Em seu estudo, Price (2009) verificou, entretanto, que mais de 50% dos executivos estão insatisfeitos com esse planejamento, em razão da falta de clareza que existe sobre a estratégia da empresa e não percebem plenamente os benefícios que esperavam. O autor constatou que existem algumas falhas comuns ao processo de gestão, relatados no Quadro 10 a seguir:

Item	Falha	Descrição
1	Falta de foco	Por vezes há um esforço em tentar compreender a semântica da definição de visão, missão e valores e como eles se encaixam em conjunto;
2	Falta de energia ou recursos	Em alguns casos as empresas abandonam seu plano em razão da falta de recursos;
3	Falta de compreensão	Às vezes o plano estratégico é confundido com o operacional, o resultado é o estabelecimento de metas financeiras e orçamentos para o futuro, em vez de debates sobre problemas maiores

Item	Falha	Descrição
		estratégicos que podem afetar futuramente a organização;
4	Falta de responsabilização	Quando o processo se torna muito político, a consequência é um jogo de culpas que faz com que as pessoas fiquem na defensiva;
5	Falta de acompanhamento	Quando há pouco ou nenhum acompanhamento para garantir que o plano seja executado;
6	Estilo de gestão “ <i>Suffocating top-down</i> ” de cima para baixo	O plano não pode ser feito por uma única pessoa. Um plano estratégico criado por uma pessoa é provavelmente sem a profundidade da experiência, visão e revisão necessários para o sucesso;
7	Falta de flexibilidade	Os planos estratégicos perdem o efeito se as circunstâncias mudarem. Ele pode ter sido um grande plano no tempo em que foi criado, mas as mudanças no ambiente podem torná-lo defasado. A verdade é que a estratégia pode ser hoje ótima mas amanhã não ser devido a fatores externos. Assim, para um plano estratégico funcionar, devem ser construídos processo ou mecanismos de revisão para adaptação do plano quando as circunstâncias mudarem.

Quadro 10: Falhas comuns ao processo de Planejamento Estratégico

Fonte: Baseado em Price (2009).

Para Mishin (2006) um problema importante na economia é a construção de uma hierarquia de gestão eficaz a um custo mínimo em um sistema econômico. Este problema é básico em todas as organizações uma vez que pressupõe a coordenação de esforços conjuntos e o controle de resultados.

Se as empresas do agronegócio atualmente observam atentamente as expectativas do consumidor, a fim de estabelecer novas linhas de produtos e, analisam sua cadeia de valor e as empresas concorrentes para definir suas estratégias, é necessário que suas ações sejam planejadas, conforme ressaltam Batalha e Silva (2010).

Para Batalha e Silva (2010), o planejamento estratégico necessita harmonizar as intenções estratégicas de cada participante de uma cadeia produtiva para o aumento da eficiência e da eficácia por meio das seguintes etapas:

- a) Definição da missão e dos objetivos gerais da cadeia e de cada um dos participantes;
- b) Realização de um diagnóstico estratégico, por meio de uma análise interna (pontos fortes e fracos) e externa (ameaças e oportunidades);
- c) Segmentação da área de atuação da cadeia;
- d) Quantificação dos objetivos específicos por segmento, para a identificação e implementação da estratégia;
- e) Acompanhamento e controle dos resultados.

As particularidades dos empreendimentos rurais, segundo Vilckas e Nantes (2006), acarretam uma maior complexidade para a gestão. Além do conhecimento técnico sobre os processos produtivos, é necessário que os empresários utilizem instrumentos de gestão, como o planejamento das atividades produtivas e a agregação de valor aos seus produtos. Isto permite a avaliação dos processos internos e externos que influenciam no desempenho da empresa, para a determinação das metas da empresa e na definição de como elas serão alcançadas.

Scarpelli (2010) menciona que o planejamento no empreendimento rural deve observar quais os produtos serão produzidos e em que quantidades, para então avaliar as características dos recursos disponíveis e as características das condições de mercado, de modo a identificar quais as alternativas estão disponíveis.

O Quadro 11, a seguir, apresenta as características que devem ser observadas no planejamento rural.

Características dos Recursos Disponíveis	Características das Condições de Mercado
<ul style="list-style-type: none"> •A composição do solo da região em que se encontra a empresa rural. •A topografia da região e qual as culturas ou criações recomendáveis. •As culturas ou criações mais adequadas para a topografia considerando a disponibilidade de água e as temperaturas da região. •A aptidão histórica da região na produção de culturas para identificar a disponibilidade de serviços de apoio. •Possibilidade de construir uma economia de escopo, por meio de culturas complementares na cadeia. •Disponibilidade de insumos como sementes e fertilizantes. •Identificação do investimento mínimo em infraestrutura. •Identificar o máximo capital disponível. •Avaliar os possíveis índices de produtividade de cada cultura. 	<ul style="list-style-type: none"> •Analisar a escala de produção individual ou coletiva para distribuição nacional e provável exportação. •Existência de cadeias de produção organizadas para os produtos e as quantidades mínimas exigidas pelo elo sucessor. •Caso não existam cadeias é necessário avaliar o comportamento histórico da produção e preços de forma a verificar os possíveis retornos. •Análise das safras e entre-safras. •Analisar se as culturas são perenes (considerar a formação do empreendimento cujo retorno é nulo) ou temporárias (para realização de programação de recomposição). •Análise do período de descanso e recomposição do solo.

Quadro 11: Características a Serem Observadas pelo Planejamento Rural
Fonte: Baseado em Scarpelli (2010).

Scarpelli (2010) acrescenta ainda que a diversidade produtiva tem como vantagens a economia de escopo, a redução do risco e o uso mais balanceado dos recursos produtivos e ainda proporciona alguma auto-suficiência para as empresas rurais. S

Segundo Zuin e Queiroz (2006) a utilização da estratégia na gestão das empresas do agronegócio deve focalizar-se na inovação dos produtos associada a padrões de qualidade, para o alcance de uma vantagem em meio à concorrência. As empresas que utilizam a inovação como base para os negócios, segundo Cunha, Molina-Palma e Santos (2008) adotam 5 categorias de práticas gerenciais: (a) estratégia e posicionamento de mercado: práticas estão

voltadas para o cliente; (b) estrutura e ambiente organizacional interno aberto e colaborativo; (c) gestão de tecnologia: capacidade de inovação; (d) gestão de pessoas: despertar novas idéias e troca de experiências, de forma a estimular as pessoas a correrem riscos e inovar; (e) gestão de parcerias: que contribui com a capacidade de inovação.

A aplicação de tecnologia segundo Oliveira e Nerger (2004), influi diretamente nos custos de produção e afeta o potencial de produtividade da lavoura. É necessário o controle dos custos de produção, assim como os resultados financeiros para identificar os pontos de bom desempenho da lavoura e de estrangulamento do empreendimento agrícola.

A questão do aprimoramento tecnológico é fundamental, já que este fator pode representar a agilidade no processo produtivo e maior ganho em escala. No entanto, Araújo (2003) destaca algumas características específicas sobre o impacto das inovações tecnológicas: (a) perda de auto-suficiência; (b) dependência de insumos e serviços de terceiros; (c) maior especialização em certas atividades; (d) distanciamento entre os centros produtores e consumidores; (e) logística mais sofisticada e diversificada; (f) integração internacional dos mercados.

Algumas tendências estão sendo verificadas no consumo dos produtos do agronegócio. De acordo com Machado, Queiroz e Scalco (2007) foi verificada uma mudança no comportamento do consumidor no sentido de adotar uma conduta consciente quanto aos produtos que adquire.

Para atender a esses anseios do consumidor, o setor de planejamento das empresas do agronegócio necessita manter-se informado para perceber as tendências da cultura alimentar, para poder antecipar-se e incorporar novos projetos de produtos a suas metas.

Vilckas e Nantes (2006) afirmam que a elaboração e implementação do planejamento no setor rural representam um grande desafio pela quantidade de variáveis envolvidas em consequência da dependência dos recursos naturais, da sazonalidade do mercado, da perecibilidade dos produtos, o tempo de maturação e o ciclo biológicos de vegetais e animais. Outro fator que dificulta a realização do planejamento relaciona-se a impossibilidade de mudanças rápidas na produção após a realização dos investimentos.

A orientação da empresa para lidar com as suas variáveis internas e externas dependerá das habilidades dos gestores, isso inclui projetos inovadores de produtos, a definição de políticas para captar às expectativas dos clientes e atender suas necessidades, assim como a estruturação dos fluxos de informação para auxiliar o processo de tomada de decisão.

O planejamento estratégico, segundo Anthony e Govindarajan (2008), constitui-se em uma ferramenta que fornece aos gestores um processo para pensar sobre as estratégias e realizações. Serve também como um mecanismo que força os gestores a pensar em longo prazo e alinha-os às estratégias da empresa. Os planos estratégicos relacionam-se à gestão estratégica de custos, em razão de estabelecerem metas e objetivos que servirão de parâmetros a análise do desempenho operacional das diversas áreas da empresa, bem como para avaliação dos gestores e demais componentes da empresa.

2.6.4 Utilização da Estratégia na Gestão das Empresas do Agronegócio

A diversidade de situações em que se encontra a agricultura, conforme Queiroz (2006), se reflete nos diferentes sistemas e estratégias de produção e sobrevivência adotados. Sem a estratégia tecnológica, por exemplo, uma perigosa dependência em relação a fornecedores externos se transformaria em uma ameaça a continuidade da empresa.

Psillakis (2003), ao analisar as estratégias competitivas do agronegócio, verificou que a estratégia mais utilizada é a da defesa de posição ou fortificação, que consiste em fortalecer os diferenciais competitivos por meio de produtos de qualidade superior. A defesa tem a finalidade de garantir a permanência das empresas no mercado. Enquanto que a demanda por produtos de qualidade é determinada pelas exigências do consumidor.

As estratégias defensivas, segundo Porter (1989), têm por meta reduzir a probabilidade de ataque, desviar ataques para caminhos menos ameaçadores ou reduzir sua intensidade. A defesa exige investimentos, a empresa perde e cede parte de sua rentabilidade em curto prazo para acentuar a sustentabilidade. O autor conclui que as estratégias competitivas de maior sucesso combinam componentes ofensivos com defensivos.

Machado, Queiroz e Scalco (2007) acrescentam que para manter a participação da empresa no mercado, devem ser selecionadas estratégias desafiantes e específicas, considerando o desenho do produto, preço, distribuição e divulgação (variáveis internas) em relação as fases do ciclo de vida do produto (variáveis externas).

As estratégias desafiantes, segundo Porter (1989), exigem que o desafiante satisfaça 3 condições básicas: (a) dispor de uma vantagem competitiva sustentável em relação ao líder, ou no custo ou na diferenciação; (b) ter proximidade em outras atividades, a menos que o desafiante mantenha uma proximidade de custos para que o líder não o neutralize. No entanto, embora exista uma vantagem de custos, o desafiante deve oferecer adição de valor ao

comprador; (c) ter algum impedimento para retaliação do líder, para amenizar a resposta de forma que o desafiante não seja esmagado apesar de sua vantagem competitiva.

Para Silva e Batalha (2010), o diagnóstico estratégico envolve a análise das seguintes variáveis: (a) meio ambiente industrial e de mercado, onde é necessário analisar a taxa de crescimento de curto e longo prazo do setor e a posição no ciclo de vida; (b) posição em face da concorrência; (c) estrutura capitalista do setor, montante dos investimentos realizados e do capital fixo das empresas; (d) o processo de produção, com relação a integração vertical e utilização da capacidade de produção; (e) diferenciação, verificando a qualidade o preço e novos produtos; (f) alocação de recursos, relacionada as despesas de pesquisa e desenvolvimentos e de *marketing*, tomando-se como referência o faturamento.

A busca da estratégia do agronegócio, segundo Machado, Queiroz e Scalco (2007), deve ser realizada com base na escolha do segmento onde a empresa irá atuar. Neste sentido, as estratégias visam tornar a oferta distinta dos concorrentes. Essa situação é alcançada por meio dos atributos do produto, dos serviços oferecidos, do atendimento e da marca, que simboliza a empresa no mercado.

Silva e Batalha (2010) consideram 6 principais opções estratégias que podem ser aplicadas às firmas agroindustriais, apresentadas no Quadro 12, a seguir :

Estratégias	Descrição
Especialização	Concentra as atividades da empresa em determinado segmento de mercado ou pela utilização de determinada tecnologia. É utilizada por pequenas empresas que buscam ocupar espaços não ocupados por empresas grandes.
Integração Vertical	Sua vantagem decorre da acumulação de lucros de mercados situados a montante e a jusante da atividade original para controlá-los e favorecer sua atividade original.
Diversificação	Ocorre basicamente da diversificação via produtos e via mercados.
Inovação	Repercute sobre as atividades da firma e de todo o setor. Uma inovação tecnológica em um elo pode ter influência sobre o funcionamento de todo o sistema.
Fusões e Aquisições	A intensidade das fusões e aquisições tem aumento em todo o mundo. É utilizada pela necessidade crescente de capitais para manter a competitividade.
Estratégias de Corte	É utilizada em situações de grave crise, por meio do corte de despesas e pode variar em profundidade e extensão.

Quadro 12: Opções Estratégias Utilizadas no Agronegócio

Fonte: Baseado em Silva e Batalha (2010).

Um fluxo de informações e o estabelecimento de um estreito relacionamento entre as empresas da cadeia de valor é importante, conforme justificam Pigatto e Alcântara (2006). Queiroz (2006) revela ainda que os sistemas de informações devem demonstrar o desempenho de todas as operações e abranger toda a estrutura da empresa e seus elos de relacionamento na cadeia de valor para avaliar a *performance*.

Neste aspecto, Kaplan e Norton (2006) assinalam o alinhamento das estratégias entre fornecedores, clientes e parceiros estratégicos em razão dos benefícios que podem decorrer do consenso entre os gestores sobre estratégias e objetivos. Este processo promove

compreensão e confiança para além das fronteiras organizacionais, reduz os custos de transação e minimiza o não alinhamento entre as partes.

Nantes e Scarpelli (2010) analisam as diferentes estratégias que devem ser utilizadas com base no porte das empresas no agronegócio. Segundo os autores, para as empresas de pequeno porte devem ser utilizadas como estratégias: (a) as ações coletivas, com a finalidade de coordenar os interesses coletivos comuns de seus membros, que compreendem tanto as parcerias, para enfrentar novos desafios da inserção e permanência nas cadeias de suprimento, como *pools* de produtores, para a obtenção de maior poder de negociação no mercado; (b) agregação de valor para diferenciar o produto; (c) as atividades diferenciadas, quando houverem segmentos sociais que demandem produtos específicos.

Com relação às empresas de grande porte, Nantes e Scarpelli (2010) defendem a utilização das estratégias de redução de custos e estratégia de diversificação de atividades, para eliminar os riscos do plantio de um único produto, decorrentes de fatores econômicos e climáticos, evitando possíveis desequilíbrios ambientais.

Observa-se que as empresas devem adaptar-se às condições de mercado e lidar com as variáveis peculiares aos produtos do agronegócio, a fim de definir uma estrutura organizada, por meio de controles que garantam o cumprimento das metas, bem como fluxos confiáveis de informações que auxiliem o processo de decisão. Como visto, com base nos aspectos críticos decorrentes das variáveis do ambiente, são escolhidas as estratégias que a organização irá utilizar para fazer frente a concorrência. A partir do estabelecimento da postura e das políticas assumidas pela empresa, há possibilidade de definir as informações que devem ser geradas pela gestão estratégica de custos que irão orientar o gestor na tomada de decisão para fixar metas planejadas e as formas de como alcançá-las.

2.7 RELEVÂNCIA DA ANÁLISE DE CUSTOS

2.7.1 Relevância da Informação de Custos no Processo de Tomada de Decisão

A contabilidade de custos é parte integrante do processo de gestão. Segundo Martins (2008), isto ocorre em razão de que o seu caráter informativo influencia diretamente a competitividade das empresas. Estas informações envolvem dados sobre alternativas de procedimento com relação aos produtos, operações e funções, auxiliando a administração em suas decisões sobre vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

De acordo com Callado e Callado (2000), para que qualquer atividade econômica seja rentável ela deverá possuir um estilo de gestão compatível com suas características organizacionais para que esta estrutura possa garantir padrões de competitividade dentro da indústria na qual ela está inserida. A eficiência de uma administração dentro de qualquer negócio depende, dentre vários fatores, de um sistema estruturado capaz de prover informações de custos e contábeis relevantes para as decisões gerenciais, atualizando continuamente o perfil real da situação financeira e contábil da empresa.

A tomada de decisão é um processo que identifica problemas ou oportunidades, a fim de selecionar uma linha de ação para sua solução, conforme afirma Lachtermacher (2007). Neste sentido, o tempo disponível, a importância da decisão, o ambiente, incerteza, risco e conflito de interesses são fatores que afetam a tomada de decisão.

Para Jiambalvo (2002), as decisões são tomadas para recompensar ou punir os gerentes, para alterar as operações ou revisar os planos. A gestão necessita de informações para saber da necessidade de adicionar um produto, ou abandonar um produto existente, se deve fabricar um componente do seu produto principal ou terceirizar, ou ainda qual será o preço que pode ser cobrado em um novo produto. Essas questões indicam apenas algumas das decisões-chave que as empresas enfrentam. E a forma como tomam essas decisões irá determinar sua rentabilidade futura e, possivelmente, a sua sobrevivência.

As decisões eficazes resultam de informações e processos decisórios de boa qualidade. No entanto, Eldenburg e Wolcott (2007) advertem que, para a eficácia das decisões, não bastam apenas sistemas complexos e sofisticados para garantir informações confiáveis e completas, ao passo que existem incertezas que podem tornar estas informações imperfeitas.

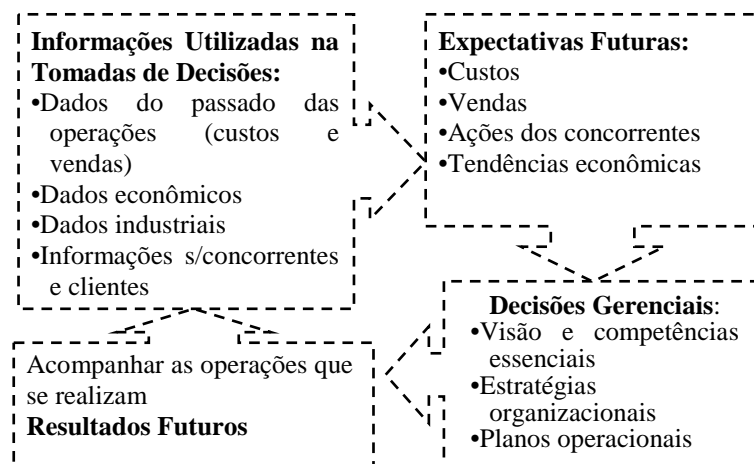


Figura 8: Processo de Decisão em um Ambiente de Incertezas
Fonte: Baseado em Eldenburg e Wolcott (2007).

Segundo a Figura 8, as decisões são baseadas em uma coletânea de informações que envolvem dados passados, relativos à: custos e vendas, dados econômicos, dados industriais (relacionados ao setor), informações sobre concorrentes e clientes e as experiências pessoais (aprendizado). A partir desse conjunto de informações os gestores buscam verificar como as atividades devem ser conduzidas e como podem ser afetadas, bem como o que deve ser esperado nas ações da concorrência em meio a este cenário, para decidir sobre o planejamento e sobre as estratégias que serão adotadas.

A única razão para a coleta de dados financeiros sobre um negócio, segundo Johnson e Kaplan (1993), do ponto de vista gerencial, são as decisões que precisam ser tomadas. Os dados financeiros têm de ser relacionados com o seu uso. Os custos passados são irrecuperáveis; mas outros podem ser evitados, diminuídos ou ajustados pela ação gerencial. Alguns custos são fixos em relação às atividades, enquanto outros variam em relação a: produção, escopo das operações, níveis de qualidade, área coberta pelo mercado, número de vendedores, ou qualquer uma de um grande número de variáveis independentes. Os custos podem ser controláveis ou não, evitáveis ou não, lineares ou não no comportamento estatístico, eficientes ou desperdiçados.

A ação gerencial irá determinar a forma de utilização dos recursos. Neste aspecto ela necessita de informações relevantes e confiáveis, relativas ao ambiente externo, que compreende o mercado e a concorrência, tendo em vista os fatores internos associados a produção. A gestão estratégica de custos tem a finalidade de oferecer informações para o auxílio do processo de decisão, a fim de tornar a empresa mais competitiva e bem sucedida. Estas informações são geradas a partir das práticas de GEC, as quais enfocam a análise do ambiente externo (concorrência), de longo prazo, do mercado e dos clientes com o objetivo de obter alternativas estratégicas para garantir melhores resultados à organização.

2.7.2 Sistemas de Custos: Tradicionais x Estratégicos

No período de 1880 a 1910, conforme Johnson e Kaplan (1993), foram criados procedimentos de cálculo de custos que ofereciam informações relevantes às companhias daquela época. A partir de 1914 estes procedimentos deram lugar a outros de avaliação de custos. Apesar de serem aparentemente úteis, suas informações não demonstraram a eficiência dos processos internos, que precisaram do acréscimo de outros tipos e formatos de informações para melhor prover os processos de decisões em uma realidade de maior concorrência e diversidade de processos e produtos.

Os gestores, como principais responsáveis pela tomada de decisão, demandam informações oportunas e precisas. Jonhson e Kaplan (1993) perceberam que as informações da contabilidade gerencial, eram atrasadas, distorcidas, demasiadamente agregadas e deficientes para as decisões de planejamento e controle, em virtude de estarem estas restritas ao curto prazo e condicionadas por procedimentos e pelo ciclo do sistema financeiro.

Os sistemas de contabilidade gerencial das companhias, de acordo com Johnson e Kaplan (1993), utilizavam indicadores para avaliar a saúde financeira e o valor econômico das empresas, apenas com base nos ativos tangíveis, o que distorcia as informações, já que não incluía os ativos intangíveis, como o sortimento de produtos inovadores, o conhecimento de processos de produção flexíveis e de alta qualidade e, comprometia sua rentabilidade.

Segundo Johnson e Kaplan (1993), os gerentes reduziam despesas em investimentos intangíveis, relacionadas a pesquisa e desenvolvimento – P & D, melhoria da qualidade, recursos humanos e relações com clientes, vitais ao desempenho de longo prazo, para melhorar o desempenho a curto prazo. Além disso, o registro dos investimentos eram realizados no período corrente ou, de forma arbitrárias em períodos futuros, assim como os custos, que não eram afetados pelos níveis de atividades no centro de custos. Em resumo, segundo os autores as práticas de contabilidade de custo não acompanharam as evoluções que ocorreram na empresa e fora dela.

O Quadro 13 apresenta as deficiências nas informações da contabilidade gerencial.

Novas Ocorrências e/ou Práticas	Causas Inerentes a Necessidade de Informações Gerenciais
Ativos intangíveis	Não utilização de métodos de avaliação de ativos intangíveis das empresas. Dessa forma, a lucratividade não refletia o declínio de valor da companhia, quando seus estoques de ativos intangíveis fossem esgotados.
Criação de Valor	Informação dos sistemas têm pouco valor para a apuração e controle de custos e no incentivo à criação de riqueza econômica de longo prazo.
Benefícios Futuros dos Investimentos	Registro de forma distorcida dos investimentos realizados que iriam gerar benefícios em períodos futuros.
Avaliação de Desempenho	Avaliação de desempenho realizadas em períodos curtos, antes que as consequências de longo prazo pudessem ser sentidas.
Aumento do Porte das Organizações	O tamanho aumentado das organizações, sem a prévia modificação dos sistemas de controle e avaliação de desempenho, criaram o ensejo para os gestores agirem de forma inadequada.
Utilização de Administradores Profissionais	A gerência das organizações passou a ser ocupada por administradores profissionais, com pouca experiência na produção, com preferência na criação de valor por meio de atividades contábeis e financeiras, pois possuíam pouco conhecimento para aplicar na melhoria dos processos e produtos.
Indicadores	Menor confiabilidade dos indicadores de lucro de curto prazo, baseados em índices contábeis.
Controles Gerenciais	Inadequação dos controles gerenciais e de custos no acompanhamento das mudanças radicais no ambiente competitivo.

Quadro 13: Causas Inerentes à Necessidade de Informação Gerencial

Fonte: Baseado em Johnson e Kaplan (1993).

Os sistemas de custos não eram capazes de suprir as necessidades de controles e informações, indispensáveis ao processo de tomada de decisão, em um ambiente de competição global. Assim, segundo Jonhson e Kaplan (1993), a competição globalizada desencadeou a utilização de políticas para o controle da qualidade total e de sistemas de estoques *just-in-time*, por parte das empresas e uma visão a longo prazo.

A partir de então as empresas passaram a ser dirigidas por oportunidades de mercado e necessidades financeiras, conforme afirmam Jonhson e Kaplan (1993). Segundo os autores, os preços dos produtos, antes baseados no custo, começaram a ser definidos com base nos competidores e em estratégias de mercado. No entanto, para atender a estas necessidades seria necessário atender a 3 objetivos da contabilidade de custos: (a) sistema de informações financeiras, (b) sistema de controle de processos e (c) sistema de avaliação de custos dos produtos. Contudo, o sistema de informações financeiras prevalecia para atender à exigências externas, o que implicava em dificuldades no controle dos sistemas de custos e conduzia a custos distorcidos e inexatos.

Nakagawa (1991) menciona, dentre as fragilidades do sistema gerencial até então adotados, os seguintes fatores: (a) informações distorcidas geradas pelos sistemas tradicionais de custeio; (b) crescimento dos custos indiretos de fabricação, cujas bases utilizam rateios distorcendo as informações; (c) não identificação e eliminação de atividades que não acrescentam valor ao produto; (d) não identificação e menuração dos custos da qualidade (falhas internas e externas); (e) enfoque nos custos correntes de produção, em detrimento da análise do ciclo de vida dos produtos, e do custo meta, que analisa a viabilidade do produto no mercado; (f) os sistemas atuais não informam sobre oportunidades de eliminar desperdícios e promover o contínuo aperfeiçoamento da atividade; (g) avaliações de desempenho conflitantes com os objetivos da empresa; (h) avaliações de desempenho operacionais não mensuráveis financeiramente inadequadas, referentes a: qualidade, flexibilidade e ciclos de produção.

A informação de custos com fins estratégicos, segundo Rocha (1999), pode aperfeiçoar a eficiência e a eficácia das atividades para a geração de valor nas empresas e criação de um ambiente favorável à identificação, construção e manutenção de vantagem competitiva. Os consumidores finais, em última instância, pagam por todas as margens de lucro ao longo de toda a cadeia de valor.

Rocha (1999) acrescenta ainda que os sistemas de contabilidade de custos podem auxiliar na avaliação de estoques e decisões operacionais de curto prazo, porém são deficientes para o longo prazo. Contudo, a literatura contábil não voltou sua atenção ao

planejamento estratégico. A gestão estratégica de custos pode proporcionar uma visão sofisticada da estrutura de custos e pode alcançar grandes dimensões na busca de uma vantagem competitiva sustentável. Neste aspecto, Kaplan e Norton (1997), são freqüentemente mencionados quando se trata do tema ligado à busca de vantagem competitiva.

Diante dessa realidade, como conseqüências às críticas feitas à contabilidade (JOHNSON e KAPLAN, 1993) surgiram uma série de práticas e procedimentos considerados mais adequados às novas demandas da gestão, entre elas: (a) custeamento e orçamento baseado em atividades; (b) custeamento por ciclo de vida dos produtos; (c) análise de custos da cadeia de valor; (d) maior ênfase nos indicadores não financeiros; (e) análise dos custos de logística interna e de distribuição; (f) gestão dos determinantes de custos; (g) gestão dos custos da qualidade e ambiental; (h) análise dos custos dos concorrentes; (i) gestão interorganizacional de custos; (j) custo-meta, dentre outros.

2.8 ANÁLISE DE CUSTOS NO AGRONEGÓCIO

2.8.1 Aspectos da Estrutura de Custos

A competitividade das empresas está relacionada em parte aos mecanismos que mantém para o controle do custo e da qualidade dos produtos. Segundo Martins (2003) um dos métodos possíveis ocorre por meio da contabilidade de custos, que tem como função auxiliar no controle de custos e na tomada de decisão.

Neste aspecto, Santos, Marion e Segatti (2002) destacam a importância da utilização do custo padrão, que confronta a realidade com os padrões de custos ou outros tipos de previsões e metas contidos no planejamento. Aliados a este, também consideram a relevância do custeio por absorção e do custeio variável. Segundo os autores, a análise do mercado permite fixar os preços de vendas, alterar a linha de produtos, fixar os volumes de produção, estabelecer os limites de custos indiretos, especialmente os fixos, já que o controle de custos vem em benefício à gestão, pois auxilia a tomada de decisões.

O custeio variável está intrínseco ao conceito de Margem de Contribuição Unitária - MCu que para Martins (2008) corresponde a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que pode ser imputado sem erro. Ou seja, não há arbitrariedade no valor do custo, pois estes são calculados em montantes de necessidades de

vendas para compor o total de recursos para a empresa pagar seus compromissos e estipular o lucro desejado.

O levantamento dos custos para Santos, Marion e Segatti (2002) tem 4 objetivos, a saber: (a) auxiliar a administração, na organização e controle da unidade de produção, desvendando ao administrador as atividades mais lucrativas e de menor custo, as operações de maior e menor custo e as vantagens da substituição de outros; (b) possibilitar uma correta valorização dos estoques para a investigação dos resultados obtidos em cada cultivo ou criação; (c) oferecer bases consistentes e confiáveis para a projeção dos resultados e auxiliar o planejamento rural, principalmente quando o administrador precisa decidir sobre o que plantar, quando e como plantar, (d) orientar os órgãos públicos na fixação de medidas, como garantia de preços mínimos, incentivos à produção de determinado produto em o quis escala, o estabelecimento de limites de crédito.

Segundo Araújo e Vendrame (2003), o tipo de processo de produção a ser adotado na agroindústria deve ser analisado mediante informações de custos relativas ao custo fixo, lucro e a margem de contribuição, para estabelecer os limites de capacidade de produção. Deve também ser considerado o conceito de ponto de equilíbrio, mensurando o retorno sobre investimento, a fixação dos preços de venda, de forma a verificar se é mais rentável estar comprando ou produzindo.

As principais aplicações práticas de um sistema de custos no âmbito de empresas que atuam no agronegócio, conforme revela Nogueira (2004), correspondem a informações inerentes aos custos operacionais de campo, às movimentações financeiras e aos índices de produtividade para auxiliar nas decisões gerenciais.

Com relação aos dispêndios para a formação das culturas agrícolas, a classificação contábil subordina-se a dois conceitos: culturas temporárias e culturas permanentes. Para Crepaldi (2005), as culturas temporárias sujeitam-se ao replantio após cada colheita, como ocorre com o milho, trigo, feijão, arroz, cebola etc. Nesse caso, os dispêndios para a formação da cultura, devem ser considerados no período de sua realização. Já as culturas permanentes são aquelas que propiciam várias colheitas, sem a necessidade de serem replantadas.

A aplicação de uma contabilidade simplificada nas empresas rurais, segundo Callado (2009), permite o acompanhamento e registro dos valores dos bens e operações realizadas no exercício, possibilitando a descoberta das causas que concorrem para os lucros ou danos. Para tanto, deve se identificar os produtos que causam as maiores diferenças entre o planejado e os custos reais executados.

Callado (2009) acrescenta ainda que nos sistemas agroindustriais a análise de custos é importante quando se busca identificar as principais restrições a uma melhor organização de uma cadeia produtiva.

Ao analisar os custos do agronegócio, Queiroz (2006) adverte que o custo de qualquer atividade deve ter como propósito o planejamento, o controle e a avaliação. O planejamento tem por finalidade definir as ações que serão tomadas, o controle busca assegurar que a organização siga os planos e a avaliação tem como objetivo averiguar em que grau as metas foram alcançadas. Esta análise não diverge do que ocorre em outros segmentos.

Os custos da atividade rural, segundo Hofer *et al.*(2006), apresentam terminologia semelhante à utilizada nas atividades industriais e também são classificados em custos fixos e variáveis. Neste sentido, os custos variáveis se relacionam diretamente às quantidades produzidas, pois quanto maior a produtividade, maior será o seu consumo no processo. Este fato não ocorre com os custos fixos, onde o valor não é afetado pelos quantitativos produzidos. Há ainda os custos mistos que contém elementos fixos e variáveis.

2.8.2 Aspectos dos Sistemas de Custos das Empresas

Para Johnson e Kaplan (1993), o sistema de contabilidade gerencial é um componente necessário a estratégia da empresa e tem um papel vital nas informações de planejamento, controle e na comunicação, motivação e avaliação de desempenho. Dessa forma, os desafios para as organizações consistem em:

- a) Estabelecer um sistema capaz de comunicar as metas e objetivos da alta gerência aos gestores e subordinados situados em níveis inferiores.
- b) Estruturar sistemas para motivar e avaliar o desempenho de seus gerentes. Os sistemas deveriam fornecer incentivos e sinais apropriados para gerentes empenhados em diferentes funções, com diversos produtos e processos.

Além dos aspectos inerentes às informações, comunicação das metas e necessidade de mensurar o desempenho, existem outros relacionados a antecipação de tendências. Segundo Neves (1995), o principal desafio do agronegócio corresponde a antecipação de tendências. Fazer distinção entre as quantidades e a qualidade necessárias a cada mercado, buscar inovação e marca diferenciada por meio da percepção dos consumidores, inovação tecnológica constante, diferenciação, margens cada vez menores, rapidez na adaptação às novas tendências.

Os aspectos apresentados por Neves (1995) não são exclusivos ao mercado do agronegócio, no entanto, eles se destacam por que sua transformação ocorre como forma de resposta às modificações sociais, culturais e ambientais, que interferem na vida dos consumidores e repercutem na demanda de produtos para as empresas.

Os desafios citados por Neves (1995) podem repercutir sobre os sistemas de custos e dificultar o sucesso da tomada de decisão nas empresas do agronegócio, pois a antecipação e a adaptação às tendências alimentares podem contribuir para um planejamento eficaz de custos, enquanto que o desconhecimento pode ocasionar a ineficácia no estabelecimento de planos e estratégias.

Neves (1995) acrescenta, ainda, a necessidade de incorporação de valor no próprio país, afirmando que a comercialização de *commodities* deve ser reduzida, de forma a aumentar as vendas de produtos já terminados, com valor agregado. Tejon Megido (1994) revelou que o faturamento da Nestlé com café equivale a 3 vezes as exportações do produto *in natura* do Brasil e, o faturamento da rede Kentucky Fried Chicken é superior as divisas obtidas pelo Brasil com a exportação de frangos. Assim, constata-se que o capital está no pós-porteira, para onde converge a maior parte dos empregos e salários.

A adição de valor aos produtos do agronegócio, defendida por Neves (1995), pode representar uma estratégia para alcançar níveis mais elevados de rentabilidade, pois, segundo dados do IBGE (2010), aproximadamente 62% do valor total do sistema agrícola é consequência do processamento de produtos agropecuários pela indústria e pela distribuição destes aos centros consumidores. Os valores auferidos pelos segmentos de insumos e agricultura que movimentam os anteriores, no entanto, representam apenas 38% do total do setor agropecuário.

Na agroindústria, conforme menciona Azevedo (2010), conciliar uma demanda relativamente estável com uma oferta agrícola que flutua sazonal e aleatoriamente; é percebido como o principal desafio nas agroindústrias. Para eliminar as incertezas dos mercados agroindustriais existem mecanismos como o mercado de futuros e contratos de longo prazo, que se concentram mais com a qualidade e regularidade do suprimento de insumos.

A análise dos custos permite o provimento de informações ao processo de tomada de decisão, permitindo a avaliação e revisão dos planos e estratégias, com a finalidade de avaliar sua eficácia, pois caso esta não se verifique, outras estratégias e planos devem ser definidos.

Jonhson e Kaplan (1993) advertem que um sistema de contabilidade ineficiente pode solapar o desenvolvimento de produtos superiores, como também o aperfeiçoamento dos processos e os esforços de comercialização.

A análise por meio da gestão estratégica de custos e das práticas de GEC, permite identificar e informar sobre as oportunidades e alternativas que se apresentam as empresas do agronegócio em meio ao mercado competitivo global.

2.9 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

2.9.1 Conceitos e Princípios da Gestão Estratégica de Custos

A utilização da estratégia nos negócios tem por objetivo garantir a sobrevivência e a perpetuação da empresa no mercado. A gestão estratégica de custos, conforme Bacic (2008), incorpora aspectos estratégicos e externos que influem no comportamento dos custos da empresa. Assim, estratégias específicas e redução de custos necessitam ser aplicados simultaneamente, pois uma estratégia que tenha por objetivo superar os produtos da concorrência a custos elevados pode representar a retirada da empresa do mercado.

A gestão de custos, segundo Bacic (2008), deve ser pensada dentro de um marco que reconheça o impacto da concorrência e da estratégia, observando aos critérios e necessidades empresariais. Por meio desta concepção, a perspectiva de custos como fenômeno contábil é abandonada, dando lugar a uma perspectiva de fenômeno econômico.

A formulação de uma estratégia é um processo que a alta administração emprega segundo Veiga (2001), para avaliar os pontos fortes e fracos da empresa à luz das oportunidades e dos riscos existentes e, em seguida, definir estratégias condizentes com as capacidades fundamentais da empresa para aproveitar as oportunidades que o ambiente apresenta.

A escolha da estratégia irá definir o posicionamento estratégico da empresa. Segundo Porter (2009) para um posicionamento estratégico sustentável é necessário que sejam exercidas funções excludentes em relação aos demais posicionamentos, que são efeitos de 3 causas: (a) inconsistências de imagem e reputação: a empresa coloca em risco sua credibilidade e reputação se tentar oferecer 2 valores incompatíveis, como a imagem de produtos básicos e baratos e de produtos sofisticados e caros; (b) os diversos posicionamentos: constituídos por atividades específicas necessitam de configurações diferentes em relação aos produtos, equipamentos e capacidades, incorrendo na destruição de

valor; (c) limitações da coordenação e do controle interno: as empresas que querem ser tudo para os clientes correm o risco de gerar confusão internas, pois as decisões operacionais rotineiras sem um referencial inquestionável.

O Quadro 14 apresenta os princípios fundamentais do posicionamento.

Princípios Fundamentais do Posicionamento Estratégico	Descrição
1. Objetivo certo	Superioridade a longo prazo no retorno sobre o investimento.
2. Proposta de valor	Conjunto de benefícios para o cliente, diferentes da concorrência.
3. Cadeia de valor específico	Configuração das funções de fabricação, logística, prestação de serviços, <i>marketing</i> , gestão de recursos humanos e outras diferentes dos rivais.
4. Opções excludentes	Abrir mão de algumas características a fim de ser inigualáveis em outras.
5. Escolhas interdependentes	As atividades devem ser mutuamente reforçadoras.
6. Continuidade de direção	Sustentação da proposta de valor em longo prazo.

Quadro 14: Princípios do Posicionamento Estratégico Diferenciado

Fonte: Porter (2009, p.115).

Conforme o Quadro 14, os princípios definem os aspectos fundamentais do posicionamento estratégico e representam o foco e a disciplina para construção de bases sólidas à definição da estratégia.

Pelo exposto, entende-se que a manutenção de um posicionamento estratégico sustentável dependerá da capacidade da empresa de manter-se focalizada em seus objetivos e metas. Porém, a manutenção do foco não deve implicar em rigidez ou perda da flexibilidade, pois o foco representa o objetivo, enquanto que a flexibilidade refere-se a capacidade de adaptação e de resposta da empresa às mudanças do mercado competitivo.

No contexto apresentado, a GEC é orientada para a análise de aspectos que compreendem as potencialidades e limitações da empresa, assim como os riscos e oportunidades de mercado, dentro de uma visão sistêmica, interna e externa. O processo de gestão estratégica de custos tem como temas centrais: a cadeia de valor, os determinantes de custos e o posicionamento estratégico, que têm a finalidade de identificar possibilidades de otimização do uso dos recursos disponíveis e a melhoria dos processos, com o intuito de alcançar melhores níveis de qualidade a custos reduzidos.

Um sistema de gestão e análise estratégica de custos é capaz de informar e orientar o processo decisório sobre as alternativas viáveis em meio ao mercado do agronegócio. A informação relevante pode ser utilizada para o alcance de uma vantagem competitiva sustentável. Os dados fornecidos são informações relevantes a criação de valor nas atividades

da cadeia de valor, bem como oportunidades de redução de custos e melhoria da qualidade dos produtos. A análise do ambiente externo permite, ainda, verificar as tendências relativas às inovações demandadas pelo consumo.

2.9.2 Práticas de Contabilidade Estratégica

O processo de gestão coordena todas as atividades da empresa para o alcance das metas definidas pela administração. Simmonds (1981) define contabilidade estratégica como a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre um negócio e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócio.

Hofjan e Wömpener (2006) pesquisaram as práticas de contabilidade estratégica consolidadas pelos principais autores em 20 livros de idioma alemão e inglês e constataram que a literatura proveniente do Reino Unido é mais orientada para custos, enfatizando aspectos operacionais e abordando com maior profundidade os conceitos de *just-in-time*, custeio da qualidade, do ambiente e dos clientes.

A análise dos principais autores da literatura é relevante, segundo Hofjan e Wömpener (2006), em razão de que reúne e avalia os conhecimentos transmitidos aos alunos, que são aplicados no mundo corporativo. A análise de conteúdo realizada pelos autores mostrou, dentre as práticas evidenciadas pela literatura, a existência de 3 categorias de práticas com ênfase no longo prazo, são elas: os atributos de custeio, as estratégias de custos e a contabilidade gerencial orientada estrategicamente.

Hofjan e Wömpener (2006) identificaram 24 práticas de contabilidade estratégica percebidas como mais importantes defendidas na literatura inglesa e alemã.

Os termos custos (no inglês) e controle (no alemão) são destacados pela literatura, de acordo com Hofjan e Wömpener (2006). As obras em inglês salientam práticas como: medição integrada de desempenho, *berckmaking*, custeio alvo e custeio do ciclo de vida. Enquanto que os autores alemães destacam: o *just in time*, o custeio da qualidade, a análise de *gaps* (lacunas), a teoria do portfólio e a análise *swot*.

Dentre as 24 práticas analisadas pelos autores, 14 referem-se a estratégia, análise externa, controle e mensuração de desempenho, enquanto que 10 se referem diretamente a custos.

O Quadro 15, a seguir apresenta as práticas de contabilidade estratégica destacadas por Hofjan e Wömpener (2006).

Nº	Prática de Contabilidade Estratégica de	Descrição
1	Avaliação dos competidores baseada em demonstrações financeiras	Corresponde à análise numérica das demonstrações financeiras publicadas dos competidores como parte da avaliação de fatores chaves de vantagem competitiva dos competidores.
2	<i>Benchmarking</i>	Compara as práticas da empresa com outras do mercado que são tidas como referência, com a finalidade de buscar melhorias da <i>performance</i> e da competitividade de uma empresa.
3	Contabilidade gerencial orientada estrategicamente	Consiste em comparações estabelecidas relacionadas a contabilidade estratégica como, o planejamento estratégico e orçamento estratégico, nos quais são observados os dados da empresa juntamente ao dos competidores.
4	Avaliação estratégica de investimentos	Consiste na avaliação do plano estratégico da empresa e avaliar como o investimento pode ser utilizado para explorar oportunidades e reduzir as fraquezas, bem como os custos.
5	Monitoramento da posição competitiva	A análise da posição do competidor dentro da indústria ocorre pela apreciação e monitoração de: (a) tendências em vendas, (b) participação de mercado, volume e custo por unidade; (c) retorno sobre as vendas.
6	Avaliação e monitoramento da marca	Utilizada em empresas que possuem uma marca de conhecida no mercado. Consiste em avaliar o potencial da empresa, através de sua marca, para conquistar novos mercados.
7	Mensuração integrada do desempenho	Permite o gerenciamento das estratégias e incluem as fases: prescrição da ferramenta de mensuração; inferência dos fatores críticos de sucesso relacionados; descrição do sistema na prática; e os testes no sistema.
8	Estratégia	Define um posicionamento único para alcançar uma situação futura.
9	Precificação estratégica	Consiste na análise de fatores estratégicos no processo de decisão de preços, referentes a: (a) reação ao preço dos competidores; (b) crescimento de mercado projetado; (c) lucratividade dos clientes. Deve ser realizada uma análise de mercado com ênfase na competitividade.
10	Teoria do portfólio	Orienta às decisões sobre a distribuição de recursos em companhias diversificadas, utilizando as técnicas da matriz de crescimento/participação de mercado e da matriz de atratividade do setor.
11	Análise de <i>gaps</i>	Corresponde a uma comparação sistemática do nível de desempenho da empresa em relação ao da concorrência, nos critérios competitivos valorizados pelos clientes.
12	Análise <i>swot</i>	Pode ser denominada PFOA consiste na avaliação sistemática dos pontos fortes e fracos internos de uma empresa e de oportunidades e ameaças externas, para identificar forças, deficiências, oportunidades e ameaças no apoio aos gestores no processo de decisão.
13	Curva de experiência	Tem a finalidade é medir o declínio do custo unitário, conforme as unidades produzidas aumentam. Indica a capacidade da empresa de gerar seus próprios recursos.
14	<i>Just-in-time</i>	Indica que um processo é capaz de responder instantaneamente à demanda, sem necessidade de qualquer estoque adicional, seja na expectativa de demanda futura, seja como resultado de ineficiência no processo.

Quadro 15: Práticas de Contabilidade Estratégica

Fonte: Hofjan e Wömpener (2006).

As práticas relacionadas no Quadro 15 utilizam os registros contábeis para estabelecer comparações entre os resultados obtidos e esperados pela empresa, em decorrência das decisões e estratégias utilizadas. O monitoramento desses resultados ocorre

sob diferentes perspectivas, pois estes também são avaliados em relação aos resultados dos competidores, permitindo estabelecer a posição da empresa em relação aos seus concorrentes.

O Quadro 16 apresenta as técnicas diretamente relativas aos custos.

Nº	Prática de Contabilidade Estratégica	Descrição
1	Avaliação dos custos dos competidores	Necessita do conhecimento do custo dos concorrentes e envolvem a avaliação das instalações industriais, economias de escala, projetos de tecnologia de produtos e pode ser realizada pela observação.
2	Custeio da cadeia de valor	Esta abordagem possibilita a redução de custos, o acréscimo de valor para o cliente e identificação de fontes de vantagens competitivas sustentáveis.
3	Custeio da qualidade	O custeio da qualidade pode trazer vantagens estratégicas para a empresa, visto que reduz os custos com reparos de defeitos, além de conquistar a fidelidade dos clientes.
4	Custeio de atributos	Nesse tipo de custeio o atributo passa a ser um objeto de observação de custos, visando evidenciar uma relação entre os atributos do produto e a opção feita pelo cliente para servir de base a tomada de decisão.
5	Custeio ambiental	Os preços dos produtos devem incluir os custos ambientais classificados em: (a) custos da planta, que representam os custos ambientais que devem ser alocados para minimizar os impactos ambientais; e (b) custos de produção, que são gerados pela necessidade de controles ambientais.
6	Custeio do ciclo de vida	Consiste na alocação dos custos conforme estes vão sendo alocados aos produtos ao longo do seu ciclo de vida, isto é, das fases que compõem este ciclo: projeto, introdução, crescimento, maturidade e declínio.
7	Custeio do cliente	A monitorar as necessidades de um cliente individual e ser envolvido em vender de todos as marcas ou produtos a esse cliente, classificando receitas e despesas em função deste, com a finalidade de interromper o fornecimento a determinados clientes não lucrativos.
8	Custeio dos fornecedores	O poder de barganha implica em maior custo de produção. A possibilidade de um fornecedor ser uma força competitiva depende do poder de barganha dele de colocar os rivais em desvantagem, baseado em preços flexíveis, qualidade e <i>performance</i> de seus produtos, confiabilidade de entrega e condições de fornecimento.
9	Custeio estratégico	O custeio estratégico consiste na alocação de custo baseados em fatores do mercado e estratégicos. Essa prática objetiva montar melhores estratégias para obtenção de vantagens competitivas sustentáveis.
10	Custeio meta	Pode ser considerado como um processo no qual a produção de determinado produto é planejada de forma a atender um custo já pré-determinado. Atende aos seguintes princípios: custeio baseado no preço de mercado; foco nas exigências dos clientes; foco sobre projeto e os custos para sua execução; envolvimento da cadeia de valor; orientação para o ciclo de vida.

Quadro 16: Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Fonte: Hofjan e Wömpener (2006).

Conforme o Quadro 16 as demais práticas estão voltadas para a análise da concorrência, clientes, fornecedores e a tomada de decisão. O conjunto destas técnicas, a medida em que coletam dados e os transformam e informações úteis, proporcionam uma visão sistêmica interna (empresa) e externa (mercado e concorrência) para orientar as decisões do processo de gestão. Estas decisões podem ser de caráter abrangente para definir as metas da organização (decisões estratégicas), ou intermediário, definindo os caminhos para se alcançar a estas metas (decisões táticas), ou restrito para definir as ações operacionais que devem ser realizadas em cada atividade (decisões operacionais).

Sistemas de contabilidade gerencial convencionais não tendem a adotar, no longo prazo, segundo Guilding, Cravens e Tayles (2000), uma postura de orientação para o futuro,

ou um foco estratégico. Assim, a contabilidade estratégica tem o objetivo de oferecer informações que subsidiem o processo de formulação das estratégias e o monitoramento do desempenho organizacional em relação às estratégias existentes, possibilitando a criação de vantagem competitiva para a organização.

2.9.3 Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Ao analisar a utilização das práticas de contabilidade estratégica, Guilding, Cravens e Tayles (2000), salientaram sobre a importância de que estas sejam orientadas para o futuro de longo prazo, assim como para o mercado e a concorrência. Corroborando com este aspecto Cinquini e Tenucci (2006) destacaram a existência de 3 aspectos importantes inerentes a informação no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia de negócio:

- a) Informação dos concorrentes: relacionadas a custos, preços, segmento e posição de mercado;
- b) Informação dos fornecedores e Clientes: que pode permitir a exploração de relações benéficas com fornecedores e clientes;
- c) Informações do mercado: que analisa a oferta dos produtos e as necessidades dos clientes, de forma a avaliar a satisfação que o consumidor necessita para que sejam atingidas as metas de desempenho, lucro e custos;

Com base no estudo de Cinquini e Tenucci (2006), são relacionadas as práticas de gestão estratégica de custos em relação aos fatores identificados em sua pesquisa, conforme o Quadro 17 a seguir:

Categorias identificadas pelos fatores	Práticas de Gestão Estratégica de Custos
Concorrentes	Estimativa do custo dos concorrentes
	Análise das demonstrações contábeis dos concorrentes
	Monitoramento da posição competitiva
	Precificação estratégica
	<i>Benchmarking</i>
Futuro (Longo Prazo)	<i>Custeio da qualidade</i>
	Custeio do Ciclo de vida
	Custeio estratégico
Processo e Atividades	ABC/ABM
	Custeio da cadeia de valor
	Custeio Meta
	Mensuração de Desempenho Integrado
Clientes	Custeio de Atributos
	Análise contábil de clientes

Quadro 17: Fatores das Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Fonte: Cinquini e Tenucci (2006, p. 15)

O presente estudo utilizou a classificação dos fatores de Cinquini e Tenucci (2006) como base para a classificação das práticas de gestão estratégica de custos que foram analisadas. No entanto, algumas alterações foram realizadas para adequar as práticas analisadas, ou seja, em razão de que as práticas não abordam especificamente os clientes, não recorreu-se a este fator. Em seu lugar foi utilizado o fator avaliação de desempenho, que contém apenas uma prática denominada como indicadores e métricas não financeiras, em função do seu caráter abrangente, já que pode ser aplicada a todos os aspectos de custos abordados pelas demais práticas.

Outra alteração realizada na classificação dos fatores diz respeito à denominação do “Fator Futuro/ Longo Prazo”, alterada para “Qualidade” pelo entendimento que o longo prazo aplica-se a todas as práticas orientadas pela estratégia (Figura 9).

2.9.4 Práticas de Gestão Estratégica de Custos Analisadas

As práticas da gestão estratégica de custos geram informações que podem contribuir para que empresa consiga assegurar uma vantagem competitiva. Hansen e Mowen (2003) entendem que a gestão estratégica de custos utiliza informações de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores, capazes de produzir uma vantagem competitiva sustentável. Estas práticas surgiram em decorrência das críticas aos sistemas tradicionais de custos, que não consideravam o ambiente externo à empresa e amplitude das informações relacionadas aos custos que este poderia conter (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

As práticas de gestão estratégica de custos analisadas no presente estudo, foram classificadas com base nos fatores identificados no estudo de Cinquini e Tenucci (2006).

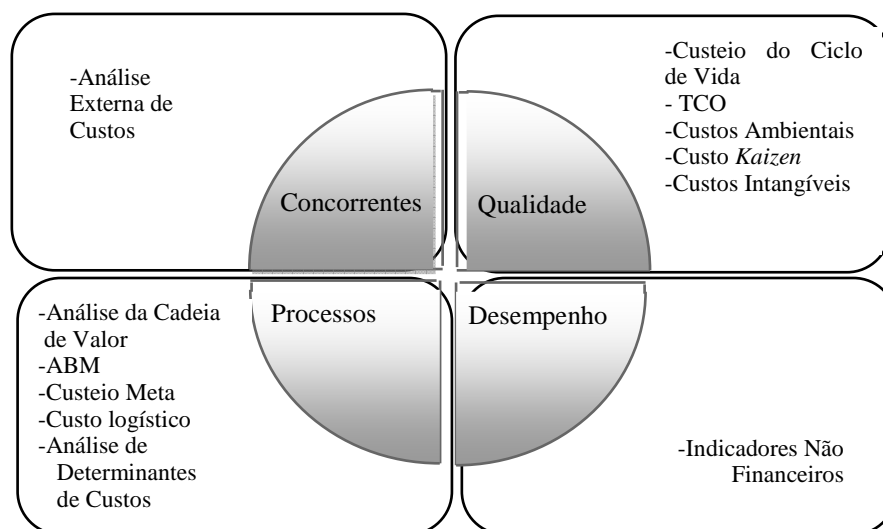


Figura 9: As Práticas e os Fatores da GEC
Fonte: Adaptado de Cinquini e Tenucci (2006).

As práticas relacionadas na Figura 9 foram adaptadas do estudo de Cinquini e Tenucci (2006), em categorias para facilitar sua compreensão nos Quadros 18, 19, 20 e 21 a seguir.

O Quadro 18 a seguir, apresenta a prática relacionada ao Fator 1 – Concorrentes.:

Categoria	Prática	Principal Característica
Análise Externa de Custos	Análise do Custo dos Concorrentes	Coleta dados para apreciar a cadeia de valor dos concorrentes, transformando-os em informações úteis ao processo decisório.
	Gestão Interorganizacional de Custos-GIC	Consiste na troca de informações entre as empresas da cadeia a fim de estabelecer melhorias aos processos, por meio de parcerias. Utiliza o <i>Open-Book Accounting</i> (OBA), para abertura das informações de custos da empresa a fim de reduzir custos e otimizar resultados.

Quadro 18: Práticas de GEC, segundo o Fator 1: Concorrentes
Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006).

A análise externa de custos compreende a coleta de dados dos concorrentes sobre as melhores práticas em processos, atributos dos produtos, dados contábeis ou custos.

O Quadro 19 a seguir, apresenta as práticas com forte orientação para o futuro, relacionadas ao Fator 2 - Qualidade:

Prática de GEC	Principal Característica
Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos	O ciclo de vida de um produto considera todas as etapas, desde o desenho do produto e compra da matéria-prima até a entrega e instalação do produto acabado. Avalia o custo total dos produtos ao longo das fases do seu ciclo de vida; concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custo Total de Propriedade – TCO	Analisa o custo de aquisição de um bem ou serviço de um fornecedor particular. Representa o total de todos os custos relacionados do bem e/ou serviço, desde a sua aquisição até o seu consumo final.
Custos Ambientais	São custos incorridos porque <i>existe</i> uma má qualidade ambiental ou porque ela pode <i>existir</i> . Podem ser classificados em quatro categorias: (i) custos de prevenção; (ii) custos de detecção; (iii) custos de falhas internas e (iv) custos de falhas externas. Os custos de falhas externas, por sua vez, podem ser subdivididos em categorias de custos realizados e não-realizados.
Custo <i>Kaizen</i>	Significa melhoria contínua. É uma técnica de gestão da qual os gestores e trabalhadores se comprometem com um programa de melhoria contínua nos fatores críticos de sucesso.
Custos Intangíveis	Prática de análise de custos ocultos, fruto de itens estruturais e ineficiência de gestão; decorrem da existência de fatores intangíveis e resultantes da formação de ativos intangíveis, como a competência para a inovação.

Quadro 19: Práticas de GEC, segundo o Fator 2: Qualidade
Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006).

No Quadro 20 estão relacionadas as práticas do Fator 3 – Processos e Atividades e do Fator 4 –Desempenho.

Fator	Prática de GEC	Principal Característica
Fator 3 - Processos e Atividades	Análise da Cadeia de Valor	Prática de monitoramento das oportunidades existentes nos vínculos com clientes e fornecedores. Este método divide a cadeia – desde as matérias-primas básicas até os consumidores finais – em atividades estratégicas relevantes a fim de compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação.
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Práticas desenvolvidas para o custeio e gerenciamento das atividades que consomem recursos; permitem a mensuração, identificação, redução ou até eliminação das atividades que não geram valor ao cliente.
	Custeio-Meta	Determina o custo desejado para um produto com base em determinado preço de venda competitivo, e para que o produto obtenha um lucro desejado. Utiliza a Engenharia de Valor para redução de gastos com base nas alternativas de fabricação.
	Custo Logístico	Análise dos custos de abastecimento, aquisição, distribuição e armazenagem de insumos e produtos.
	Análise dos Fatores Determinantes de Custo	Considerados como pontos centrais da gestão de custos, representam sua causa e antecedem a efetiva execução das operações. Em geral, estão relacionados à dimensão das instalações, tecnologia e a complexidade das atividades empregados nos processos das atividades vinculadas produção de bens e ou serviços.
Fator 4 - Desempenho	Indicadores e Métricas Não-Financeiras	Os indicadores permitem uma rápida e compreensível análise da situação econômica e financeira da empresa, de uma forma abrangente e aplica-se a todos os aspectos estratégicos de custos analisados nas práticas de gestão estratégica de custos.. Isto é, possibilitam analisar todos os custos inerentes a: cadeia de valor, determinantes de custos e os custos do ciclo de vida, logísticos, ambientais, meta, padrão, kaizen, TCO e a análise externa de custos.

Quadro 20: Práticas de GEC, segundo o Fator 3: Processos e Atividades e o Fator 4: Desempenho.
Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006)

No Quadro 20 estão agrupadas as práticas estratégicas de custos que focalizam os processos e atividades e clientes, constituídas pela seqüência de ações ao longo do fluxo de produção, desde a aquisição da matéria prima até a entrega do produto ao consumidor.

2.9.4.1 Análise de Custos da Cadeia de Valor

As verdadeiras vantagens das estratégias de custo e diferenciação, segundo Porter (1990), devem ser encontradas na cadeia de atividades realizadas por uma empresa para oferecer valor aos seus clientes. O autor adverte que a vantagem competitiva não poderia ser

entendida sem a análise da empresa como um todo. Assim, a escolha de uma estratégia deve passar pela análise da cadeia de valor, que desagrega uma empresa nas atividades estrategicamente relevantes no sentido de se projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o produto, para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação.

Rocha e Borinelli (2006) afirmam que a análise da cadeia de valor ajuda a fornecer subsídios para o processo de formulação de estratégias com o objetivo de: (a) detectar oportunidades e ameaças; (b) identificar estágios fortes e fracos; (c) detectar oportunidades de diferenciação; (d) identificar os principais determinantes de custos; (e) localizar oportunidades de redução de custos; (f) comparar com a cadeia de valor dos concorrentes.

Segundo Zylbersztajn e Farina (1993) a cadeia produtiva insere-se em um sistema agroindustrial, pelas relações entre agropecuária, indústria de transformação e distribuição.

A Figura 10 apresenta a estrutura da cadeia do agronegócio.

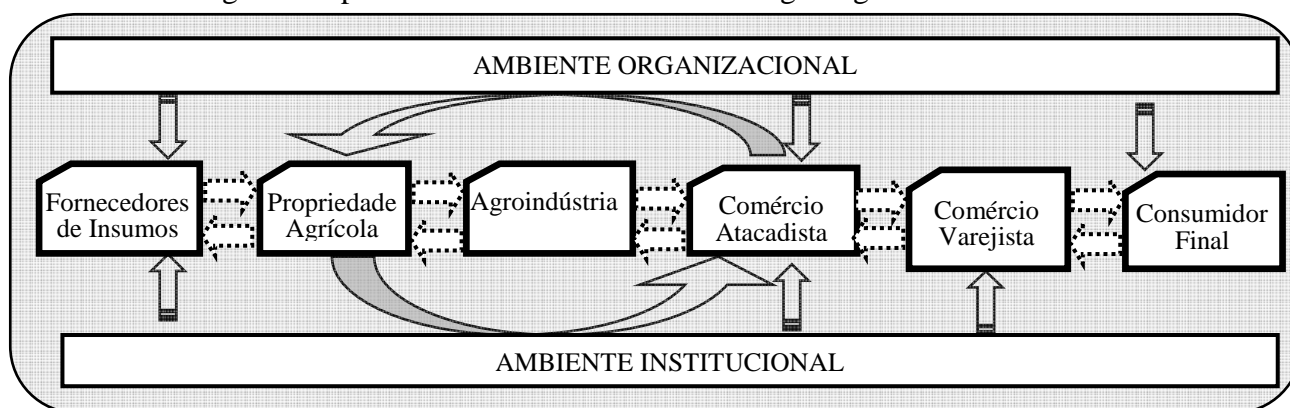


Figura 10: Estrutura da Cadeia do Agronegócio
Fonte: Zylbersztajn e Farina (1993).

A Figura 10 mostra a cadeia do agronegócio, desde o fornecedor da matéria prima até o consumidor final. As setas horizontais representam a entrega de recursos, que tem como contrapartida um pagamento. As setas verticais mostram a influência do ambiente institucional, correspondente as normas e políticas, sobre as empresas na cadeia de valor. O processo decisório em um empreendimento produtivo precisa considerar as informações da cadeia de valor: a montante, internamente e a jusante.

Para Pietrobelli e Saliola (2008), o comprador pode desempenhar o papel de conferir especificações e atributos que os produtos devem ter. Para estes compradores existirão 3 tipos de fornecedores: (a) fornecedor de *commodity*, que fornece produtos padrões para o mercado; (b) fornecedor cativo: que faz produtos não padronizados as necessidades dos compradores; (c) fornecedor-chave: que faz produtos personalizados para clientes utilizando máquinas flexíveis para adaptar-se as suas necessidades.

A estratégia competitiva, segundo Porter (1989), não só responde ao meio ambiente, mas tenta modelar este ambiente em favor das metas da empresa. As 5 forças competitivas determinam a rentabilidade, pois influenciam os preços, os custos e os investimentos necessários das empresas em uma indústria.

O Quadro 21, a seguir, apresenta os aspectos que diferenciam a análise da cadeia de valor na gestão estratégica de custos da contabilidade gerencial tradicional.

Aspectos	Contabilidade Gerencial	Análise Gestão Estratégica de Custos – GEC
Foco	Interno.	Externo.
Perspectiva	Valor agregado.	Conjunto inteiro de atividades interligadas, desde o fornecedor de matéria prima até os consumidores finais
Conceito do Determinante de Custo	Único determinante de custo – o custo é uma função do volume.	Múltiplos determinantes de custo: a) Determinantes estruturais: escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. b) Determinantes de Execução: gestão participativa e gestão da qualidade total.
Filosofia de Contenção de Custos	Redução de custo através de centros de responsabilidade ou de questões de custo do produto.	A contenção de custos é uma função dos determinantes de custo regulando cada atividade de valor; Explora as ligações com fornecedores; Explora as ligações com clientes; Explora as ligações dos processos internos a empresa.
Conclusões para Decisões Estratégicas	Nenhuma que seja facilmente aparente.	1ª Identifica os determinantes de custo no nível da atividade individual: desenvolve a vantagem de custo/diferenciação ou pelo controle dos determinantes melhor que os concorrentes, ou ainda reconfigura a cadeia de valor; 2ª Para cada atividade de valor levanta questões estratégicas, relativas a produção em relação as compras e a integração para a frente e para trás; 3ª Quantifica e avalia o poder do fornecedor e o poder do comprador e explora estas ligações.

Quadro 21: Diferenças entre a Contabilidade Gerencial e a GEC

Fonte: Shank e Govindarajan (1997, p.114).

Neste contexto, enquanto prática de gestão estratégica de custos, a cadeia de valor é a forma de explorar a vantagem competitiva, segundo Shank e Govindarajan (1997), em um contexto global, onde cada empresa possui um conjunto de atividades geradoras de valor, da qual a empresa é apenas uma parte.

2.9.4.2 Utilização do ABC/ABM como prática de GEC

É cada vez maior a competitividade à qual as organizações estão expostas, conforme Moreira (2008). O custeio ABC possibilita à mensuração dos custos das atividades ligadas a cadeia de valor. O motivo que leva as empresas a utilizar o ABC, segundo Nakagawa (1994); Shank e Govindarajan (1997); Sakurai (1997); Atkinson *et al.* (2000), refere-se a: (a) o crescimento dos gastos indiretos de produção, pelo uso de novas tecnologias de produção, fez o custo com a mão-de-obra direta deixar de ser tão representativa nos custos organização; (b)

a tradicional apropriação do *overhead* com base em horas de mão-de-obra direta deixou de ser adequada.

Para Horngren, Foster e Datar (2004), a utilização do ABC deve-se aos aspectos de concorrência na década de 1990. Os Estados Unidos adotaram novas filosofias de gestão e desenvolveram novas tecnologias de produção para enfrentar os concorrentes como o Japão e a Alemanha, que responderam com inovações em seus sistemas de gestão de custos. A figura 11 desenvolvida por Sakurai sintetiza os estágios do ABC.

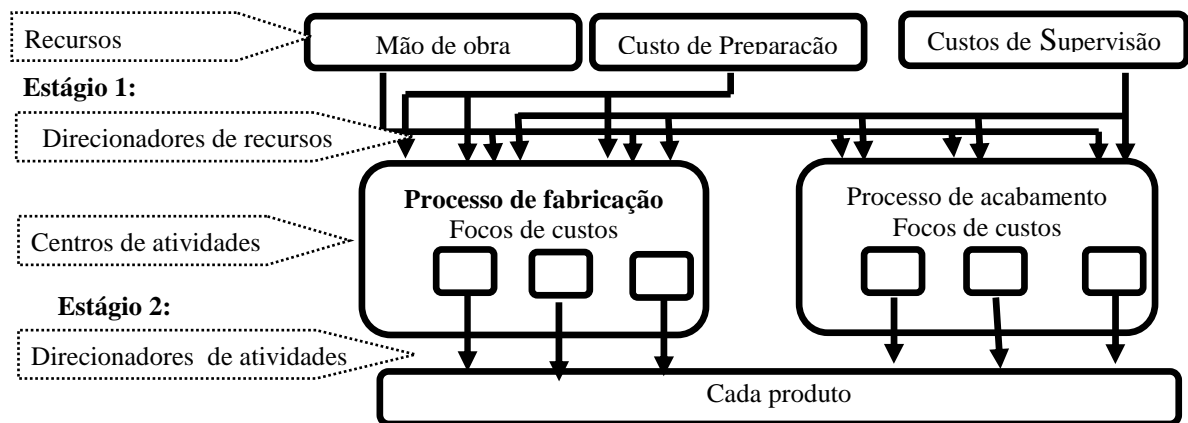


Figura 11– Apropriação dos custos no ABC
Fonte: Sakurai (1997, p.99).

De acordo com a Figura 11, os custos são apropriados por intermédio dos direcionadores em 2 estágios, utilizando direcionadores de recursos e de atividades. Para Martins (2008), deve-se: (a) especificar as atividades; (b) rastrear os custos; (c) identificar e selecionar os direcionadores de recursos; e (d) atribuir os custos às atividades.

O Quadro 22 apresenta alguns exemplos de direcionadores de recursos.

CATEGORIA DE CUSTO	DIRECIONADORES DE RECURSOS
De ocupação (impostos e	Área (metros quadrados)
Setor de pessoal	Número de empregados
Segurança e limpeza	Área (metros quadrados)
Manutenção preventiva	No de máquinas no programa, N° de quebras, Registros nos cartões de tempo
Reparo de máquinas	Registros nos cartões de tempo, Designações de trabalhadores
Ferramentaria	N° de ferramentas
Utilidades	Medições
Armazenagem	N° de recebimentos e remessas
Engenharia Industrial	Ordem de trabalho, Mudanças de rota, levantamentos
Engenharia da qualidade	Defeitos, Especificações de processo, Planos de testes

Quadro 22: Direcionadores de Recursos do ABC

Fonte: Pamplona (1997, p.44)

Direcionadores de atividade (Estágio 2): Segundo Martins (2008), identifica a maneira como os produtos/serviços consomem atividades, com fins a custear os objetos de custos, indicando a relação entre a atividade e os objetos de custos. O Quadro 23 a seguir apresenta alguns exemplos de direcionadores de recursos.

ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADES
Comprar materiais	Número de pedidos
Controlar produção	Número de lotes
Efetuar pagamentos	Número de faturas ou cheques emitidos
Emitir faturas	Número de faturas
Movimentar materiais	Número de requisições
Preparar máquinas	Tempo de setup ou números de setup
Fazer acabamento	Tempo de acabamento
Montar produto	Tempo de montagem
Despachar produtos	Apontamento de tempo
Visitar clientes	Tempo de visita

Quadro 23: Direcionadores de Atividades do ABC
 Fonte: Pamplona (1997, p.45)

No ABC realiza-se o levantamento das atividades, o rastreamento dos custos para as atividades e a condução dessas para os objetos de custos. Kaplan e Cooper (1998) revelam que o sistema de custeio ABC permitiu que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro às atividades e processos e depois aos objetos de custos, o que permite um quadro mais claro dos aspectos econômicos da empresa.

Cohen, Vernieris e Kaimenaki (2005) constataram a não implementação do ABC em um grande número de organizações, apesar de seus diversos potenciais de benefícios. Para resolver tais limitações, Kaplan e Anderson (2004) apresentam uma evolução do ABC: o TDABC - *Time-Driven Activity-Based Costing*.

De acordo com Kaplan e Anderson (2007), a principal limitação do ABC é o seu substancial custo de implementação e manutenção, especialmente, em organizações complexas. Para Atkinson (2007), o TDABC é significativamente menos complexo e, por isso, mais viável de implantação e uso.

O TDABC corresponde a uma variação do método ABC e exige apenas dois parâmetros para sua implantação: (a) custo por unidade de tempo da capacidade; e (b) tempo necessário para realizar uma operação ou de uma atividade.

Segundo Kaplan e Anderson (2007), o TDABC é mais simples, mais barato e eficaz que o método ABC convencional. Os autores explicam que o TDABC simplifica o processo de custeio ao eliminar a necessidade de pesquisas e de entrevistas com os empregados, para a alocação de custos dos recursos às atividades, antes de direcioná-los para os objetos de custos.

O ABM, na visão de Atkinson *et al* (2000), corresponde a um processo administrativo que utiliza a informação fornecida por uma análise de custos baseada em atividades para melhorar a lucratividade da empresa. Para Bacic (2009), o ABM deve realizar-se em duas etapas; na primeira as atividades devem ser analisadas para identificar aquelas que

não agregam valor, ou seja, aquelas cujos custos são desnecessários, já que não são percebidos pelo consumidor. Na segunda etapa o ABM deve verificar as oportunidades de redução de custos. Isto poderá ocorrer através da redução do tempo empregado nas atividades, da eliminação daquelas desnecessárias.

O ABC é um instrumento importante para fornecer informações de custos para que através do *Activity Based Management* (ABM) se possa analisar de forma crítica cada atividade dentro da empresa e em toda a cadeia de valores, permitindo aos gestores aplicar técnicas de redução de desperdícios de materiais, mão-de-obra e outros gastos que podem representar parcelas significativas nos custos totais da organização.

2.9.4.3 Gestão dos Determinantes de Custos

A contabilidade gerencial tradicional considerava como único determinante de custos o volume da produção. No entanto, o volume de produção, conforme Kaplan e Cooper (1998), é uma forma pobre de explicar o comportamento dos custos, já que na GEC o custo é causado ou direcionado, por muitos fatores inter-relacionados de formas complexas. Riley (1987) classificou os determinantes de custos em duas categorias: estruturais e de execução. Os determinantes estruturais correspondem à experiência, tecnologia, complexidade e, dentro da tecnologia de produção, destacam-se economias de escala ou escopo.

Para Riley (1987), os determinantes de execução são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem-sucedida suas operações, e relacionam-se com o desempenho, como: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto e exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.

Segundo Rocha (1999), os determinantes de custos são os fatores causais no consumo dos recursos. O nível eficiente de um determinante estrutural pode mudar, já que a tecnologia pode evoluir e afetar o determinante de escala, bem como a perspectiva de tamanho ótimo de uma empresa. É possível verificar que o tamanho de uma fábrica, irá determinar parte de seus custos, assim como, a tecnologia que será empregada, de última geração ou não. Outro fator que deve ser analisado, diz respeito à quantidade de funcionários que o processo comportará. A propriedade dos determinantes de custo se refere a adequação entre a estrutura ou a capacidade e a demanda da produção. Estruturas ociosas ou uma

capacidade tecnológica excessiva poderia gerar altos custos, por isto mais nem sempre será o melhor.

Banker e Johnson (2007) realizaram uma comparação entre as 3 principais classificações de determinantes de custos da literatura.

O Quadro 24 apresenta as 3 principais abordagens sobre determinantes de custos.

Porter (1985)	Riley (1987)	Cooper & Kaplan (1998)
<ul style="list-style-type: none"> •Escala; •Aprendizagem; •Capacidade de utilização; •Ligações das atividades da cadeia de valor; •Ligações das unidades de negócio; •Tempo (primeiro a se mover) •Políticas (<i>design</i> do produto e mix (escopo); níveis de serviços, investimentos, prazos de entrega, tecnologia, canais de distribuição, qualidade dos produtos); •Localização geográfica; •Fatores institucionais (regulamentação, sindicalização) 	<p>Determinantes Estruturais:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Escala; •Escopo; •Experiência; •Tecnologia de produção na cadeia de valor; •Complexidade da linha de produção; <p>Determinantes de Execução:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Compromisso da força de trabalho com a melhoria contínua; •Gestão da qualidade; •Capacidade produtiva; •<i>Layout</i> de eficiência da planta; •<i>Design</i> de configuração do produto; Ligações com fornecedores e clientes 	<p>Estágio de fabricação da cadeia de valor:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Nível de unidade; •Nível de lote; •Sustentabilidade do produto; •Sustentabilidade das instalações; <p>Restante da cadeia de valor:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Sustentabilidade do cliente; •Sustentabilidade da linha de produtos; •Sustentabilidade da marca; •Sustentabilidade do canal; •Sustentabilidade da localização; •Sustentabilidade corporativa; <p>Extensão de valor/Cadeia de Abastecimento</p> <ul style="list-style-type: none"> •Sustentabilidade do fornecedor.

Quadro 24: Comparação entre as 3 principais abordagens de determinantes de custo da literatura
Fonte: Banker e Johnson (2007, p.533).

De acordo com o Quadro 24, Porter (1985) foi o primeiro a utilizar o conceito de determinantes de custo que teve por base a gestão estratégica baseada na indústria. Com base no trabalho de Porter, Riley (1987) distinguiu os determinantes de custos em duas categorias: estruturais e de execução. Logo após, Cooper e Kaplan (1998) analisam esta questão sob uma abordagem que focaliza os processos, que segundo os autores, ajuda a explicar a quantidade de recursos e, portanto, o custo necessário para realizar uma atividade.

A análise dos determinantes de custos contribui para o alcance de uma vantagem competitiva, em virtude de que são os elos que evidenciam as relações de causa e efeito entre a execução das atividades e o consumo dos recursos no processo de produção. A gestão destes determinantes, enquanto prática de GEC, auxilia na formulação, implementação e controle das estratégias adotadas pela empresa.

2.9.4.4 Custo-Meta e Custo-Padrão

Diante do dinamismo do mercado, as empresas necessitam fornecer novos produtos rapidamente. Para que produtos novos sejam desenvolvidos de forma veloz, é necessário identificar as expectativas do cliente. Ao considerar as funções que estes devem atender, a empresa poderá destacar-se em meio a concorrência.

O custo- meta é definido por Rocha (1999) como o montante de custos que deve ser eliminado ou aumentado para que o custo que foi estimado para um produto ou serviço seja ajustado conforme o admissível, tendo em vista o custo de uso e propriedade para o consumidor, o preço alvo e as margens para cada elo na cadeia de valor.

O preço de um produto é estabelecido a partir da soma do custo e do lucro desejado. Entretanto, há de ser considerado o que o mercado está disposto a pagar. O custo- alvo ou meta consiste na determinação do custo de um produto ou serviço baseado no preço que os consumidores estejam dispostos a pagar. Cabe ao setor de engenharia de uma empresa projetar o desenvolvimento de um produto no qual o seu preço somado ao seu lucro sejam cobertos por aquele preço. A Figura 12 apresenta o processo do custo-meta.

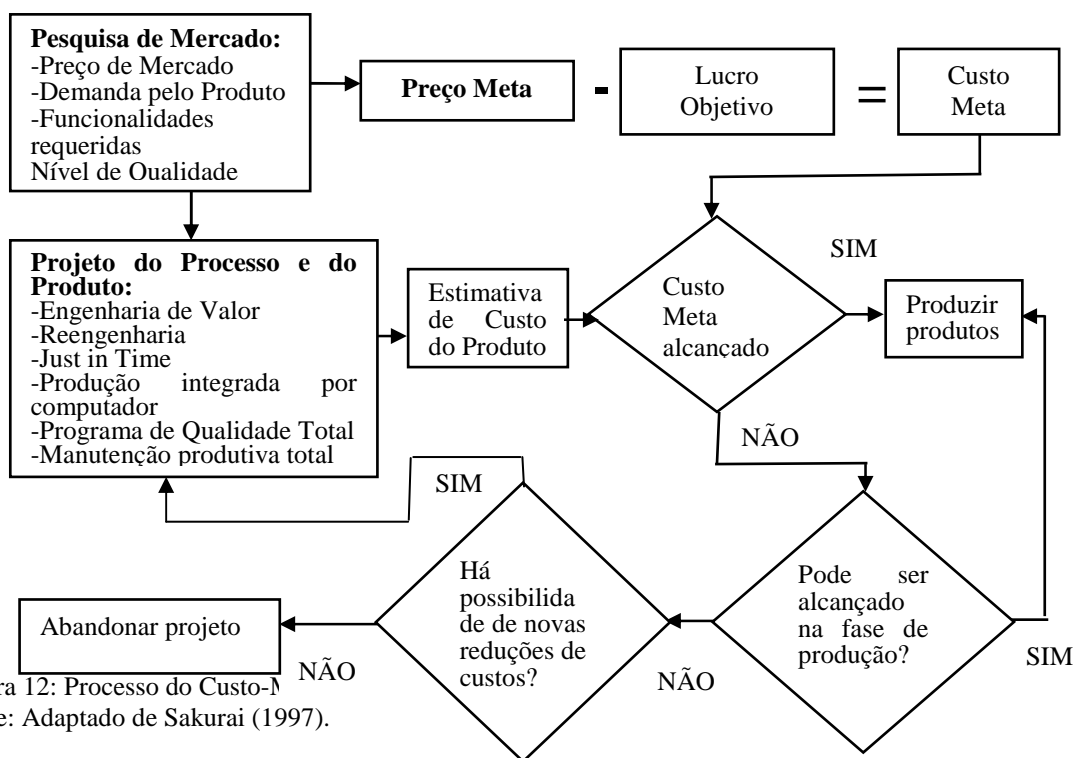


Figura 12: Processo do Custo-Meta
Fonte: Adaptado de Sakurai (1997).

Conforme o Figura 12, a Engenharia de Valor – EV é utilizada normalmente no estágio de projeto do produto, para aumentar o valor ao cliente e reduzir custos antes do início de sua produção, durante a análise do custo-meta. A EV, definida por Ansari *et al.*(1997) como sendo um método sistemático de avaliar as funções de um produto para determinar se ele pode ser produzido sem sacrificar as características, desempenho, confiabilidade, utilidade e reciclabilidade. Em estudos mais recentes, Ansari *et al.*(2006) revelam que a engenharia de valor significa fornecer a mesma funcionalidade, segurança, confiabilidade e utilidade do produto por um custo mais baixo.

Afonso *et al.*(2008), ao analisar a utilização do custo-meta em 10 empresas alemãs, constatou que o tempo de colocação do produto no mercado influi no sucesso do alcance deste custo. Segundo o autor, estas empresas desenvolvem metas orientadas para o mercado, e têm por alvo principal a redução de custos e a alta qualidade.

Após estabelecidas as metas de custo que a empresa deseja alcançar, é necessário que sejam estabelecidos os padrões de eficiência que deverão ser atingidos. O uso do custo-padrão se constitui em uma ferramenta de apoio a uma variada gama de decisões no contexto da gestão organizacional. As mais comumente citadas são: (a) formação de preço de venda; (b) estudos de viabilidade econômica de novos investimentos; (c) parâmetro para planejamento e controle da eficiência no consumo de recursos de fabricação; (d) elaboração de planos orçamentários; (e) parâmetro para redução de custos; (f) decisões entre fabricar ou comprar; (g) base para avaliação de desempenhos.

É necessário considerar os benefícios decorrentes da utilização do custo-meta e do custo-padrão. Carastan (1999) afirma que o custo-meta deve ser utilizado para a redução de custos nos estágios de planejamento e desenho do protótipo do produto, utilizando a engenharia de valor, enquanto que o padrão é utilizado para controle no estágio de produção.

Após a utilização dos custos-meta e padrão, aplicados nas fases de projeto e produção do ciclo de vida dos produtos, poderá ser utilizado o custo *kaizen* para a implementação de uma política de redução de custos contínua na empresa. Kaplan e Cooper (1998) definem o custeio *kaizen* como a melhoria contínua aplicada à redução de custos no estágio de produção da vida de um produto.

Monden (1999) enfatiza a prática de gestão de custos denominada como *kaizen*, que tem o objetivo de reduzir os custos reais para um patamar inferior ao do custo-padrão. Para a obtenção desta meta de redução de custos são direcionadas diversas ações gerenciais, realizadas em paralelo a um processo de avaliação de desempenho. A análise das atividades é o ponto do custeio *kaizen*, cujo objetivo é reduzir os custos de quatro maneiras: 1) eliminação da atividade; 2) seleção da atividade; 3) a redução da atividade; 4) o compartilhamento das atividades.

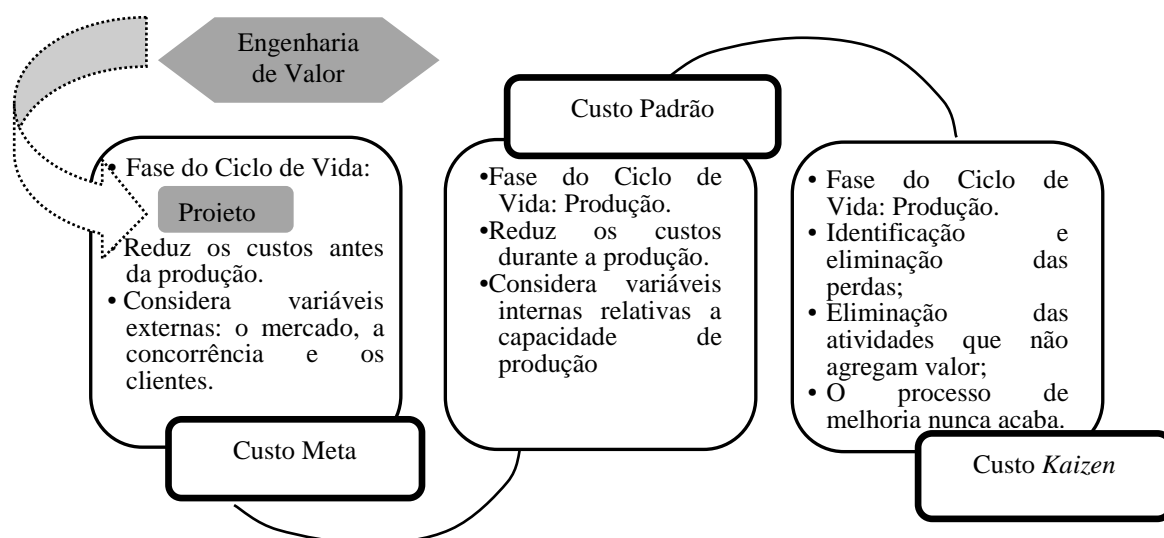


Figura 13: Diferenças entre o Custo-Meta, Custo-Padrão e Kaizen
 Fonte: Adaptado de Carastan (1999).

As metas devem ser bem definidas para todos os setores, a fim de estabelecer uma política de redução de custos e melhoria contínua. A eliminação dos desperdícios exclui atividades que não agregam valor, como a recuperação de produtos defeituosos.

No entanto, para Sakurai (1997), o sistema de custo-padrão apesar de ter servido a década de 1960, quando a produção japonesa era padronizada, não é eficiente para a realidade atual, onde são utilizadas tecnologias e procedimentos bastante diferenciados daqueles adotados anteriormente. Corroborando com este aspecto, Baggaley (2003) afirma que o sistema de custo-padrão disponibiliza informações distorcidas e prejudiciais ao processo decisório, pelo motivo de que se concentra na eficiência interna, limitando a interpretação dos efeitos externos nos negócios da empresa.

Desta forma, o custo-alvo pode ser considerado uma prática eficiente da gestão estratégica de custos, já que contribui para a elevação da competitividade das empresas, à medida que se baseia na análise do mercado para a determinação de metas de custos competitivos, observando a qualidade que interessa ao cliente, e sua consistência com os objetivos da empresa.

2.9.4.5 Indicadores Não Financeiros Estratégicos

As escolhas estratégicas focalizam-se no ambiente externo. A mensuração do desempenho tem a finalidade de auxiliar a implementação da estratégia. A utilização de

indicadores não financeiros na gestão estratégica de custos é útil para avaliar o impacto dos investimentos em qualidade sobre a rentabilidade, ou mensurar o desempenho dos clientes e dos fornecedores em relação ao desempenho desejado pela empresa, para o alcance de suas metas estratégicas.

Neely (2005) conceitua o indicador de desempenho como sendo um meio utilizado para quantificar a eficiência e/ou a eficácia do processo de tomada de decisão na empresa. Os indicadores de desempenho permitem às organizações saberem o que estão fazendo e quais os resultados de suas ações.

Uma das principais dificuldades na administração estratégica, segundo Aaker (2001), consiste no desenvolvimento de indicadores de desempenho que representem convincentemente as projeções de longo prazo estabelecidas nas metas da empresa. Os indicadores de desempenho são fundamentais, de acordo com Callado, Callado e Andrade (2008) para a mensuração de *performance* bem como para a determinação de variáveis que melhor representem o desempenho geral de uma organização.

A avaliação de desempenho, segundo Itner, Larcker e Rajan (1997), deve considerar medidas não financeiras e deve ser realizada para motivar os administradores a agir segundo os interesses dos proprietários. Com base neste aspecto, Young e O'Byrne (2001) apresentam alguns indicadores não financeiros, que podem ser agrupadas conforme o Quadro 25.

Grupos	Indicadores Não Financeiros
Estratégia competitiva da empresa	Objetivos estratégicos não financeiros, inovação, participação no mercado, <i>marketing</i> e direção estratégica;
Desenvolvimento do produto	Produtividade, qualidade dos produtos ou serviço e satisfação do cliente;
Desenvolvimento das capacidades dos funcionários	Treinamento do empregado, segurança do empregado, desenvolvimento de funcionários, satisfação do empregado e desempenho;
Responsabilidade Social	Desenvolvimento de ações de cunho social.

Quadro 25: Categorias de Indicadores Não Financeiros de Desempenho
Fonte: Young e O'Byrne (2001, p.10).

Os indicadores permitem uma rápida e compreensível análise da situação econômica e financeira da empresa, como também do desempenho dos processos envolvidos na produção, e favorecem o fortalecimento de políticas ou mesmo seu abandono, a fim de que os resultados almejados pela empresa possam ser alcançados.

Banker, Potter e Srinivasan (2000) acrescentam que as medidas não-financeiras auxiliam os gestores a focarem suas ações em perspectivas de longo prazo. Callado, Callado e Andrade (2008) contextualizam que a análise do desempenho pressupõe uma perspectiva múltipla e complementar de diversas perspectivas.

Fried (2010) acrescenta que o sistema de desempenho nas organizações é utilizado para monitorar oportunidades internas e externas, considerando as ameaças resultantes, bem como a influência dos recursos intangíveis sobre a estratégia organizacional. A ligação entre a estratégia e a avaliação de desempenho favorece ao aprendizado estratégico.

Askar, Iman e Prabhaker (2009) desenvolveram uma sistemática entre estratégia, processos e satisfação do cliente, a fim de analisar sua adequação por meio de indicadores, já que, para se perceber o valor integral da empresa, é preciso analisar as informações não financeiras, especificamente: (a) qualidade do produto; (b) qualidade de gestão; e (c) posição de mercado da empresa.

Askar, Iman e Prabhaker (2009) advertem que as métricas financeiras refletem em um nível menor a estratégia das empresas, pois: (a) os ativos reais podem incluir pessoas e sistemas, mas sistemas contábeis não registram esta força, como no caso das empresas de software; (b) as receitas de vendas e a satisfação dos clientes nem sempre são correlacionadas; (c) o valor da marca, que é uma métrica em empresas de alimentos, refletindo o grau de diferenciação dos produtos não é refletida em tradicionais demonstrações financeiras.

Fleming, Chow e Chen (2009) assinalam que os sistemas de medição de desempenho podem desempenhar um papel fundamental na implementação da estratégia, ajudando a traduzir a estratégia organizacional em comportamentos e resultados desejados, expectativas de se comunicar e monitorar o progresso, fornecer *feedback*, e motivar os funcionários por meio do desempenho baseado em recompensas.

Neste sentido, Abdel-Maksoude *et al.* (2010) salientam que as medidas tradicionais de contabilidade fornecem pouca informação sobre alguns aspectos do negócio, como: a qualidade, a participação dos trabalhadores, sincronização da produção, entregas no prazo e satisfação dos clientes. As empresas estão ampliando o leque de dimensões de desempenho, que surgem em resposta à crescente concorrência e pela constante mudança no ambiente operacional.

Plant, Willcocks e Olson (2003) apresentaram uma abordagem para modificar o *Balanced Scorecard*, aplicáveis a gestão do *e-business* através de uma complementação que incorpora 4 perspectivas ao modelo tradicional: (a) marca e (b) serviço, que envolvem a aquisição de clientes, a eliminação de falhas e a fidelidade do cliente, (c) mercado, que observa a posicionamento do mercado e do cliente (verifica qual o tipo de clientes que se pretende alcançar), e (d) tecnologia para o desenvolvimento de negócios. Estas perspectivas estão relacionadas à perspectiva dos clientes e constituem um canal adicional para a busca de vantagem sobre a concorrência.

Ao se projetar as métricas de novos negócios, deve se levar em consideração o ciclo de vida dos produtos, segundo Askar, Iman e Prabhaker (2009). A gestão do ciclo de vida do produto se tornou um dos pilares da estratégia de negócio. Questões como a alocação de recursos, criação de valor para o acionista e a satisfação do cliente estão intimamente relacionadas ao ciclo de vida do produto. Existem também implicações em *marketing*, é preciso acompanhar o comportamento do consumidor. Por exemplo, a métrica do cliente amigo, indica mudanças na maneira como os clientes querem fazer negócios.

As métricas não financeiras constituem uma prática de gestão estratégica de custos, em virtude de que traduzem a estratégia em comportamentos e resultados desejados e possibilitam uma visão abrangente do negócio.

2.9.4.6 Custeio do Ciclo de Vida

A alta competitividade de mercado torna as empresas, a cada dia, mais dependentes do alcance de uma vantagem competitiva sustentável a fim de garantir sua sobrevivência e crescimento no mercado. O delineamento de estratégias pelas empresas observa a necessidade de recursos intangíveis, decorrentes da preservação ambiental e ações de cunho social, com o intuito de promover sua imagem e obter os resultados econômicos desejados.

O custo do ciclo de vida sofre grande influência da vida útil estimada de um ativo, segundo Olobodum *et al* (2010), que mencionam as seguintes expectativas de vida para o produto: (a) vida funcional: período em que há necessidade; (b) vida física: duração física; (c) vida tecnológica: obsolescência técnica, pela substituição por tecnologia superior; (d) vida econômica: substituição por uma alternativa de menor custo; (e) vida social e jurídica: vai até o desejo humano de substituição ou exigência de ditames legais.

O custeio do ciclo de vida, para Sakurai (1997), é um método de apuração do custo de um produto ou de um equipamento durante toda a sua vida útil. No entanto, este conceito não deve ser confundido com o Custo Total de Propriedade - TCO que, segundo Ellram (1995), corresponde a uma abordagem estruturada para se determinar os custos totais associados à aquisição, e subsequente utilização de um bem ou serviço, obtido de determinado fornecedor.

As definições apresentadas por Sakurai (1997) e Ellram (1995) permitem identificar que as diferenças implícitas a estes conceitos sobre o ciclo de vida e TCO, referem-se à abordagem de que se produz e de quem consome. O custeio do ciclo de vida refere-se aos

custos despendidos para a produção do produto, enquanto que o TCO identifica os custos de utilização e consumo dos produtos.

Para Dias Filho, Nakagawa e Rocha (2002), as etapas do ciclo de vida da produção e do consumo se compõem das seguintes atividades:

- a) Na produção: (1) pesquisa: até a concepção do produto; (2) desenvolvimento, planejamento, projeto e testes; (3) produção, referente as atividades de conversão; (4) apoio logístico: correspondente a propaganda, garantia, serviços ao cliente e assistência técnica.
- b) No ciclo de vida as atividades são: comprar, operar, manter e descartar.

Dias Filho, Nakagawa e Rocha (2002) acrescentam ainda que o conjunto destas atividades irá formar o custo total do consumidor, que deve ser utilizado para orientar as decisões estratégicas. Sob o enfoque estratégico, a vida produtora de receita pode ser influenciada pela vida consumível, por isto pode ser fonte de vantagem competitiva.

Segundo Silva, Queiroz e Jannuzzi (2006), a metodologia de análise do ciclo de vida dos produtos é a fusão de três técnicas conhecidas: a análise de engenharia/economia, para a busca de inovações tecnológicas; o custo do ciclo de vida e o *payback period*, que corresponde ao período de retorno do investimento.

A análise do impacto do ciclo de vida dos produtos sobre a gestão de custos é importante para a compreensão e controle dos gastos. O ciclo de vida cada vez mais reduzido de alguns produtos é determinado em função da diminuição de custos que esse encurtamento pode representar. Segundo Reckziegel, Souza e Diehl (2005), uma das conseqüências da competitividade é o encurtamento do ciclo de vida dos produtos, que compreende o tempo entre lançamento e retirada do produto do mercado.

Deste modo, o custeio do ciclo de vida, enquanto prática de gestão estratégica de custos, possibilita verificar oportunidades de redução de custos por meio do monitoramento e gestão do ciclo de vida.

2.9.4.7 Gestão dos Custos Ambientais

Em meio à competitividade de mercado e à globalização, outros fatores decorrentes do uso indiscriminado dos recursos naturais e da exploração da mão de obra, provocaram a conscientização social e determinaram modificações profundas nas organizações. No que tange ao agronegócio, ao longo dos anos, alguns movimentos ecológicos forçaram o

desenvolvimento de práticas agrícolas menos nocivas ao meio ambiente e a saúde humana. A discussão sobre sustentabilidade criou a necessidade de padrões de produção agrícola capazes de garantir as necessidades alimentares e sociais das atuais como das futuras gerações.

Albuquerque e Oliveira (2009) acrescentam ainda que outra questão que preocupa é taxa de crescimento populacional, pois as nações desenvolvidas consomem em torno de 50 a 90 % das *commodities* mundiais, apesar de possuírem apenas uma quarta parte da população mundial. A produção industrial de alimentos garante o consumo de alimentos à população, por outro lado, compromete o planeta por meio da eliminação de resíduos, 70% das emissões mundiais de dióxido de carbono advêm dos países desenvolvidos.

As principais atividades envolvidas na gestão ambiental referem-se à prevenção, recuperação, monitoramento e reciclagem de resíduos. As informações ambientais são apresentadas pelas empresas na forma de Eco indicadores que compõem o Relatório de Administração ou ainda pelo Balanço Social e Demonstração do Valor Adicionado.

O Quadro 26 apresenta as abordagens sobre o meio ambiente.

ABORDAGEM CONVENCIONAL	Maior Consciência Ambiental TEMAS:	ABORDAGEM CONSCIENTE
Assegurar lucro transferindo ineficiência para o preço do produto.	Lucro	Assegurar lucro controlando custos e eliminando ou reduzindo perdas, folgas e ineficiências.
Descartar os resíduos da maneira mais fácil e econômica.	Resíduos	Valorizar os resíduos e maximizar a reciclagem; destinar corretamente os resíduos não recuperáveis.
Protelar Investimentos em Proteção Ambiental.	Investimentos	Investir em melhoria do processo e qualidade total (incluindo qualidade ambiental)
Cumprir a Lei no que seja essencial, evitando manchar a imagem já conquistada pela empresa.	Legislação	Adiantar-se às leis vigentes e antecipar-se às leis vindouras projetando uma imagem avançada da empresa.
"MEIO AMBIENTE É UM PROBLEMA"	Meio Ambiente	"MEIO AMBIENTE É UMA OPORTUNIDADE"

Quadro26: Abordagens do Meio Ambiente
Fonte: Valle (2000, p.39).

O planejamento e controle desses custos tornaram-se uma forma de conhecer as causas e os efeitos dos gastos com o meio ambiente, oriundos do processo de produção, de todo o ciclo de vida dos produtos, de sua projeção até o seu descarte. A gestão estratégica da qualidade ambiental aumentou gradativamente a atenção das empresas para o gerenciamento da qualidade total.

O Quadro 27 apresenta a classificação dos custos ambientais.

Custos Ambientais		Característica
Custos de Controle da Qualidade Ambiental	Custos de prevenção	Referem-se aos custos das atividades que visam prevenir ou evitar problemas ambientais nos processos industriais.
	Custos de avaliação	Correspondem aos valores despendidos para manter os níveis de qualidade ambiental da empresa, através de trabalhos de laboratório e avaliações formais do sistema de gestão ambiental, como por exemplo: custos com inspeções, testes, auditorias da qualidade ambiental e despesas similares.
Custos da Falta de Controle da Qualidade Ambiental	Custos de falhas internas	Decorrem da falta de controle. São resultantes de ações internas na empresa, tais como correções de problemas ambientais e recuperação de áreas internas degradadas, desperdícios de material, de energia, de água e outros recursos naturais, além de tempos parados de máquinas.
	Custos de falhas externas	Compreendem os custos resultantes de uma gestão ambiental inadequada. Resultam de medidas corretivas por danos ambientais causados, como: recuperação de áreas externas degradadas ou contaminadas pela atividade da empresa.
	Custos intangíveis	Não podem ser diretamente associados a um produto ou processo. Eles são identificados pela associação de um resultado a uma medida de prevenção adotada. Como exemplos têm-se: a perda de valor das ações da empresa, como resultado de desempenho ambiental insatisfatório.

Quadro27: Classificação dos Custos Ambientais

Fonte: Baseado em Feigenbaum (1994).

A classificação dos custos ambientais tem sua origem na classificação dos custos da qualidade, conforme informa Moura (2000), por se tratar de uma extensão destes, já que o conceito de qualidade é amplo e tem por base a eficiência na utilização dos recursos.

As pesquisas desenvolvidas por Barth e McNichols (1994); Blacconiere e Patten (1994); Blacconiere e Northcut (1997); Hughes (2000), mostram que os custos da qualidade ambiental afetam os rumos dos negócios de algumas empresas, tornando-as menos competitivas, devido aos custos ocultos associados a falhas nos produtos, que não podem ser mensurados. Apesar disso, Joshi *et al.* (2000) constataram que as empresas não identificam e não mensuram adequadamente seus custos da qualidade ambiental por não possuírem sistema de apuração de custos apropriado tanto no princípio quanto no método de custeio.

Sob um enfoque estratégico, Emblemavag (2000) propôs um método integrado de avaliação de desempenho ambiental, utilizando o ABC e o ciclo de vida na gestão de custos. Esta abordagem teve a finalidade de colocar todas as variáveis estratégicas, considerando as dimensões: energia e resíduos, com o objetivo de resolver o dilema entre consumo de energia e geração de resíduos por intermédio da manipulação do ciclo de vida dos produtos. Hunkeler, Rebtezer e Inaba (2002) acrescentam a existência de desafios na concepção de produtos de consumo complexos, em razão da distribuição e da recuperação do produto no fim da vida.

Thorpe e Prakash-Mani (2003) revelam que as empresas podem reduzir os custos através de melhorias ambientais, descritas como eco-eficiência. Neste contexto, Thorpe e Prakash-Mani (2003) acrescentam que a redução da quantidade de resíduos pode diminuir a necessidade de mão de obra. A gestão eficaz dos recursos humanos pode cortar custos e aumentar a produtividade da força de trabalho.

A responsabilidade ambiental envolve também o descarte das embalagens dos produtos. Os impactos ambientais decorrentes das embalagens de alguns produtos que são colocadas no lixo sem qualquer tratamento podem contaminar o meio ambiente e comprometer a fauna e flora.

No agronegócio, as questões ambientais podem representar restrições as suas empresas para competição em mercados internacionais. A participação de produtos agrícolas e pecuários no exterior fica condicionada, algumas vezes, à certificação ambiental emitida por órgãos internacionais. A cobrança realizada pelo mercado internacional se entende também às questões de cunho social.

A obtenção de certificação por parte das empresas brasileiras do agronegócio, de acordo com Gonçalves (2008), contribui para a melhoria de sua imagem no exterior, ao mesmo tempo estabelece práticas sustentáveis que garantem a renovação dos recursos e a melhoria das condições de trabalho no campo. O uso de fontes alternativas de energia pode representar a sustentabilidade do negócio e a redução de impactos ambientais.

As certificações ambientais, conforme Gonçalves (2008), valorizam os produtos, na medida em que satisfazem aos anseios e expectativas da sociedade e dos consumidores por produtos, cuja fabricação não ocorra à custa dos recursos ambientais que trás impactos ao meio ambiente ou, ainda, que não tenha sido realizada por mão de obra infantil ou escrava.

A observação de uma conduta ambiental e socialmente correta por parte das empresas, pode diferenciá-la e agregar valor a marca, no intuito de aumentar a competitividade das empresas no mercado.

Desta forma, o custeio ambiental, enquanto prática de gestão estratégica de custos pode elevar a competitividade da organização, pela agregação de valores intangíveis à marca e pode garantir a sustentabilidade dos negócios.

2.9.4.8 Gestão dos Custos Logísticos

A logística compreende o processo de planejamento, implementação e controle do fluxo de armazenagem eficiente a níveis reduzidos de custo de matérias primas, produtos em processo e acabados, a partir do ponto de origem ao ponto de consumo, com a finalidade de atender aos requisitos do cliente.

A Council of Logistics Management – CLM (2010) conceitua que: “logística é a parte do processo da cadeia de suprimentos que planeja, implementa e controla o eficiente e eficaz fluxo e armazenagem de mercadorias, serviços e informações relacionadas do ponto de origem até o ponto de consumo a fim de satisfazer exigências de clientes”.

Os planos estratégicos, segundo Lambert e Cooper (2000), são desenvolvidos com os fornecedores para suportar o fluxo de produção do processo de gestão e desenvolvimento de novos produtos. A função de compras desenvolve uma comunicação rápida com mecanismos como o *Electronic Data Interchange* (EDI) e Internet para transferir rapidamente os requisitos. Essas ferramentas de comunicação rápida fornecem um meio para reduzir o tempo e o custo gasto com a parte de transação da compra.

O Quadro 28 apresenta os impactos do EDI.

Atividades	Impactos do EDI
Transporte	Possibilita melhor planejamento de entrega de produtos, eliminando a necessidade de fretes adicionais, elimina o tempo que os veículos ficam parados, esperando para a realização de transações comerciais, permite que a empresa receba informações sobre o momento exato que o produto deve ser recebido pelo cliente com maior rapidez.
Distribuição Física	As informações mais rápidas e precisas, permitem a empresa programar melhor a distribuição física de produtos dentro e fora da mesma, evitando fluxos desnecessários.
Planejamento e controle de estoques	A informação em tempo real permite a empresa planejar e controlar seus estoques com maior eficiência. Evita, assim, custos desnecessários, perda de capital de giro e obsolescência dos produtos.
Armazenagem	Permite reduzir o número de armazéns ou a área de armazenagem, devido a redução de itens em estoque.
Serviço ao cliente	EDI permite atender uma exigência dos clientes, que é a troca de dados por meio eletrônico e possibilita o atendimentos rápido, seguro e segurança.
Integração da cadeia de suprimentos	Permite melhorar o fluxo de informações entre os membros da cadeia de suprimentos. Reduz os erros e possibilita o envio de mensagens mais precisas, seguras e com maior rapidez, evitando conflitos na comunicação.

Quadro 28: Impactos do EDI

Fonte: Adaptado de Ferreira e Ribeiro (2003).

De acordo com Pigato e Alcântara (2006), algumas empresas do agronegócio têm estrutura para oferecer seus produtos diretamente ao consumidor final, mas grande parte não

possui, em razão do seu porte. Desta forma precisam utilizar intermediários. Quanto maior o número de intermediários no processo, maiores serão os custos logísticos envolvidos.

Este processo necessita ser coordenado, segundo Faria e Costa (2005), pois o gerenciamento dos custos logísticos tem crescido em importância devido ao aumento do seu impacto na rentabilidade das corporações. Assim, os motivos para a gestão dos custos logísticos se devem a: (a) competitividade; (b) aumento do *mix* dos produtos; (c) exigência de melhor atendimento por parte dos clientes; (d) aumento do número de processos.

Segundo Faria e Costa (2005), os elementos dos custos logísticos são: (a) custos de transporte; (b) custos de embalagem; (c) custo de armazenagem; (d) custos de manutenção de inventário; (e) custos de tecnologia da informação; (f) custos tributários; (g) custos decorrentes de lotes; (h) custos de nível de serviço ao cliente.

As questões ambientais estabeleceram para a logística outros processos relacionados a responsabilidade das empresas em recolher e reciclar produtos após a utilização do consumidor. Pishvae, Kianfar e Karimi (2010) mencionam que a logística reversa é cada vez mais importante na área dos negócios para redução dos impactos ambientais. Os autores afirmam ainda que o planejamento e a implementação de uma rede de logística reversa pode trazer maiores lucros, promover a satisfação dos clientes e evidenciar uma boa imagem social das empresas.

A gestão dos custos logísticos na cadeia de abastecimento possibilita a agilidade, flexibilidade e velocidade no fluxo dos produtos até o consumidor final, por meio da coordenação dos processos, observando as necessidades dos clientes. Deste modo, como prática de GEC se constitui em uma fonte de vantagem competitiva.

2.9.4.9 Custos Intangíveis

Os custos relacionados a fatores intangíveis não são considerados pelos sistemas de custeio tradicionais, apesar deles serem empregados na manutenção destes fatores. Estes gastos estão relacionados a estratégia da empresa, de manter ou criar um recurso intangível na busca de uma vantagem competitiva.

Wernke e Bornia (2001) classificam os custos associados a fatores intangíveis em:

- a) Custos ambientais: que correspondem a gastos realizados no sentido de prevenir danos ambientais ou repará-los;

- b) Custos da qualidade: Especificamente com relação as falhas externas, que geram custos ocultos de difícil mensuração, decorrentes da insatisfação dos consumidores, que afetam a imagem e a credibilidade de seus produtos.
- c) Custos de pesquisa e desenvolvimento: que após capitalizados passam a ser concebidos como recursos estratégicos como: inovação, criatividade e tecnologia e não mais como custos.
- d) Custos do desenvolvimento de software: que passam pelo mesmo processo do P&D.
- e) Custos relacionados a marcas: O desenvolvimento e a manutenção da marca é consequência de sua estratégia e do valor agregado na cadeia de valor onde a empresa está inserida.
- f) Custos de organização: correspondem aos gastos realizados para iniciar as atividades.

O sentido destas classificações é o valor que pode ser agregado ou perdido pela organização à sua imagem. Políticas de investimento em pesquisa e desenvolvimento têm o caráter de acrescentar valor ao produto, que é refletido na imagem da empresa. Assim, inicialmente podem ser considerados como custos, mas seus efeitos a longo prazo têm como consequência o valor acrescentado na reputação e na marca da empresa, partir de então devem ser considerados como ativos, pois valorizaram a organização como um todo.

O sentido dos custos de organização é o mesmo, pois todo o investimento realizado para organizar a empresa e estruturá-la, inicialmente representa um custo. Oliveira (1999) relata que a contabilidade mede a acumulação e concentração de capital de uma empresa, assumindo que o custo da aquisição de um ativo mantém uma relação coerente com seu valor para a empresa. A convenção de custos adotada mostra-se a ainda menos eficaz quando o ativo estudado é um intangível. No momento econômico atual, o produto envolve conhecimento (informação) e seu invólucro.

Os fatores intangíveis afetam a competitividade das empresas, a medida em que podem agregar valor a marca ou reduzi-lo. Sob este aspecto, devem ser mensurados como forma de avaliar o sucesso da estratégia organizacional.

2.9.4.10 Análise do Custo Total de Uso e Propriedade - TCO

O TCO é uma ferramenta que avalia o desempenho global dos fornecedores, através de uma estratégia de identificar valores de referência, que pode ser utilizada como parâmetro para a decisão. Esta técnica olha para questões situadas além do preço de uma compra de forma analisar e inserir outros gastos que compõem o processo de compra, incidindo sobre

todos os custos associados a compra em todo o ciclo de vida, relacionando todos os gastos com a aquisição, utilização, manutenção e acompanhamento dos bens ou serviços adquiridos, o que inclui o preço de compra.

Para Pinheiro (1995), o TCO pode ser definido como um modelo do ciclo de vida de um equipamento, produto ou serviço, que considera os custos de aquisição, propriedade, operação e manutenção ao longo de sua vida útil, incluindo os valores associados ao uso ou gozo do bem/serviço em seu máximo potencial. Itens como treinamento de usuários, manutenção, auditoria, avaliação, implantação, pós-venda e gerenciamento dos processos de desenvolvimento/fabricação do bem/serviço também constituem o custo total de propriedade.

A implementação do TCO, conforme Ask e Laseter (2000), pode ocorrer em 5 etapas: (a) criar uma linha-base dos gastos para cada um dos grupos de mercadoria de forma a agrupá-los; (b) quantificar os elementos significativos dos custos, desenvolvendo-se um modelo geral do custo total de propriedade que permita quantificar o impacto de cada segmento dos gastos da família em análise sobre o item a ser adquirido; (c) usar fatores determinantes para construir o modelo de TCO através de níveis de homogeneização de itens; (d) construir um modelo de custo total no nível do fornecedor, baseado nos principais fatores determinantes. Se tiver sido bem montado, os custos de propriedade refletirão o fato de que os fornecedores não são idênticos; (e) montar tabela de níveis individualizados de custos.

A análise do TCO realizada por Naguib (2009) concluiu que enquanto a conservação de energia é de suma importância, existem outros fatores que pesam na escolha do sistema, como as variáveis locais, que no presente caso é a disponibilidade de água, os riscos associados, os custos do trabalho e as taxas da união.

Soutes (2007) analisa a fórmula para o cálculo dos custos totais de propriedade, a qual soma todos os custos associados com a compra e o uso de equipamentos, como uma evolução do que havia sido proposto por Sakurai (1997).

$$\mathbf{TCO = PC + CM + F + M + O + CD - VD}$$

Onde:

PC = Preço de Compra;

CM = Custo dos Materiais Secundários ou Complementares;

F = Frete e Transporte;

M = Custo de Manutenção;

O = Custo de Operação do Bem

CD = Custo de Descarte

VD = Valor de Descarte

Esta fórmula faz parte do princípio de que os custos após a compra devem ser considerados para selecionar os fornecedores. O valor do produto mais barato de um determinado fornecedor poderá não ser o mais barato quando somarem-se todas as despesas decorrentes da compra de seu produto, se este produto for de baixa qualidade.

Esta análise trazida ao setor do agronegócio poderá verificar que não só a qualidade dos produtos poderá determinar a redução dos custos, quando estes forem submetidos à fórmula, mas também a questão dos custos ambientais e processos de eco-eficiência.

Outro fator importante que deve ser considerado na apuração dos custos totais de propriedade no agronegócio, relaciona-se ao frete que irá aumentar os custos logísticos e onerar o valor dos produtos adquiridos quando houverem vários elos na cadeia até o consumidor final.

O custo total de propriedade analisa os custos totais durante o ciclo de vida dos produtos e busca reduzi-los a níveis satisfatórios de eficiência, tendo em vista o aspecto da conformidade da qualidade e ambientais relativos a observação de indicadores de eco-eficiência.

2.9.4.11 Análise Externa de Custos

A gestão dos custos dos concorrentes é uma ferramenta importante, já que apenas a gestão dos custos da empresa não é suficiente para garantir a eficácia da tomada de decisões. A competitividade faz com que as empresas objetivem superar os concorrentes através de produtos de maior qualidade a preços reduzidos.

De acordo com Souza (2008), a análise do custo dos concorrentes é uma ferramenta utilizada no processo de tomada de decisão que coleta dados para apreciar a cadeia de valor dos concorrentes, transformando-os em informações úteis ao processo decisório. Neste sentido, existem quatro técnicas classificadas em: (a) *Benchmarking*, (b) Engenharia reversa, (c) Contabilidade reversa; (d) *Mark-up* reverso.

A definição relativa às técnicas para análise dos concorrentes segundo Souza (2008), é: (a) *Benchmarking*: como sendo um processo de contínua busca de informações sobre os concorrentes e de outras empresas que participam do mercado, para possibilitar a verificação de quais seriam os melhores processo e práticas utilizados; (b) Engenharia Reversa: consiste em analisar os produtos dos concorrentes identificando materiais utilizados, processos e embalagens; (c) Contabilidade reversa, consiste em analisar o concorrente através de suas

informações contábeis divulgadas; (d) *Mark-up* reverso, que consiste em analisar a constituição do preço dos produtos do concorrente.

Dentre as práticas da análise externa de custos estão: a análise do custo dos concorrentes, dos custos externos da cadeia de valor e a gestão inter-organizacional de custos. Flores *et al.*(2010) destacam que a troca de informações entre as empresas da cadeia estabelece melhorias aos processos, à medida em que promove a criação de parcerias entre as empresas. A gestão inter-organizacional de custos salienta a importância da prática denominada *Open-Book Accounting* (OBA), que consiste na abertura das informações de custos da empresa, a fim de, juntamente com seus fornecedores e clientes, reduzir custos e otimizar resultados.

Desta forma, a análise externa de custos é determinante para a elevação da competitividade da empresa, pelo intercâmbio de informações e conhecimentos, que auxiliam a tomada de decisão na determinação de estratégias superiores.

2.9.5 Estudos sobre práticas de gestão estratégica de custos

O Quadro 29 apresenta estudos sobre as práticas de gestão estratégica de custos realizadas no Brasil no período de 2000 à 2005.

Autor	Pesquisa	Resultados
Souza (2001)	Realizada com 49 subsidiárias brasileiras de empresas Multinacionais. Analisou as práticas gerenciais, relacionadas aos métodos de custeio, utilização de planos orçamentários, bem como as relações custo/volume/lucro.	As práticas gerenciais analisadas ainda são preponderantemente tradicionais no ambiente decisório das empresas em análise.
Grzeszezeszyn e Ferreira (2004)	Realizada em 19 médias e grandes empresas do sul e sudeste no Brasil, com a finalidade de verificar a utilização de práticas de GEC.	Identificou uma baixa frequência na utilização das práticas GEC entre as empresas analisadas.
Souza, Zanella e Nascimento (2005)	Realizada entre 47 empresas brasileiras pertencentes a 8 segmentos, para analisar a utilização do custo-meta.	Existência de diferença entre a adoção pelos setores. A adoção do custo-meta foi significativa em apenas um dos setores analisados, cuja normatização era intensa.
Grzeszezeszyn (2005)	Demonstrar os vários entendimentos que se têm sobre o conceito de contabilidade gerencial estratégica, bem como caracterizá-la por meio de práticas e ênfases dadas à informação contábil.	A contabilidade gerencial estratégica pode ser compreendida como uma resposta ao novo momento econômico que se instaura em nível globalizado e que ainda há muito a se pesquisar, constituindo-se num campo fértil para novas descobertas.

Quadro 29: Estudos sobre Práticas de GEC no Brasil realizados entre 2000 e 2005

Estes estudos demonstram o interesse pela observação da adoção das práticas de GEC nas empresas. Com relação aos resultados, constata-se uma resistência por parte das

empresas na adoção de novas técnicas de gestão de custos, verificada pela baixa frequência na utilização.

O Quadro 30 apresenta estudos sobre as práticas de gestão estratégica de custos realizadas no Brasil no período de 2006 à 2010.

Autor	Pesquisa	Resultados
Reckziegel, Souza e Diehl (2007)	Realizada em 38 empresas no Paraná, para avaliar a utilização das práticas de gestão de custos: ABC/ABM, custo da qualidade, custo meta, custo do ciclo de vida dos produtos e a análise da cadeia de valor.	Concluiu a predominância da utilização de práticas tradicionais, realizadas com base em sistemas tradicionais de custos.
Silva, Santos e Ferreira (2007)	Realizada com 43 professores dos cursos de mestrado e doutorado no Brasil. Foi mensurado no estudo o grau de compreensão sobre o uso do termo contabilidade estratégica e a importância das práticas de GEC na percepção dos docentes.	A abordagem constatou que ainda existe confusão conceitual entre a contabilidade estratégica e a contabilidade gerencial tradicional. Em relação às práticas de contabilidade estratégica, os resultados apontam a percepção, sobre benefícios no longo prazo, para a identificação de estratégias que criam vantagens competitivas às empresas a medida que adicionam valor aos competidores.
Marques <i>et al.</i> (2007)	Verificar o grau de presença dos principais conceitos de contabilidade estratégica nas ementas das disciplinas dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis das Instituições de ensino Públicas Superior no Estado do Rio de Janeiro.	Constatou-se baixa presença de contabilidade estratégica nas ementas das disciplinas. Além disso, o resultado agrava-se quando comparado com as grades curriculares anteriores ao ano de 2007.
Santos <i>et al.</i> (2008)	Propôs uma metodologia de análise para o departamento contábil, utilizando a ferramenta de análise SWOT para auxiliar na reformulação da estratégia contábil e na redefinição do posicionamento da contabilidade, buscando adequação aos preceitos da contabilidade estratégica.	A adequação do modelo de análise ao departamento contábil poderá apresentar limitações associadas às próprias percepções dos pesquisadores na definição da metodologia proposta, bem como relacionadas ao entendimento das proposições e das perguntas propostas neste estudo por parte dos envolvidos na análise e no processo de levantamento de informações no departamento contábil.
Ferreira, Alves e Silva (2010)	Analisaram 57 livros de custos, contabilidade gerencial e de controladoria com o objetivo de identificar as práticas de contabilidade estratégica mais citadas pela literatura, comparando a frequência em cada disciplina.	Constatou que nenhum livro aborda a totalidade das práticas de contabilidade estratégica e que os livros de contabilidade de custos apresentam maior quantidade de abordagens em relação as demais áreas.

Quadro 30: Estudos sobre Práticas de GEC no Brasil realizados entre 2006 à 2010

Conforme consta do Quadro 30, na maior parte dos estudos realizados no período de 2006 à 2010 os autores detiveram-se em analisar o aspecto acadêmico, no sentido de avaliar a presença dos conceitos de contabilidade estratégica nas disciplinas da área contábil, nos livros e analisar o grau de compreensão de docentes sobre a contabilidade estratégica.

Houveram 2 estudos no período compreendido entre 2006 à 2010 que focalizaram as empresas, sendo que 1 avaliou a utilização das práticas de GEC e o outro propôs uma metodologia de análise para reformulação da estratégia contábil.

O Quadro 31, a seguir, apresenta estudos internacionais sobre as práticas de gestão estratégica de custos entre o período de 2000 à 2005.

Autor	Pesquisa	Resultados
Guilding, Cravens e Tayles (2000)	Investigou a adoção de 12 práticas de Contabilidade estratégica em 314 grandes empresas nos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia simultaneamente.	Apesar dos níveis de utilização das técnicas de contabilidade estratégica serem baixos, ao observar-se o tamanho da empresa, verifica-se que o uso de algumas práticas é alto na Nova Zelândia, enquanto que Reino Unido e Estados Unidos é reduzido.
Cravens e Guilding (2001)	Realizaram uma pesquisa entre as 120 maiores empresas americanas buscando identificar o grau de utilização de 15 práticas de GEC, com a finalidade de associar o seu uso a estratégia e ao desempenho das empresas.	O estudo demonstrou a utilização média de 6 práticas e uma relação positiva ao desempenho e a orientação estratégica das empresas.
Bowhill e Lee (2002)	Realizada com 2 indústrias britânicas, questionou a aplicabilidade do custo padrão e dos sistemas tradicionais de contabilidade em ambientes de produção modernos.	Apesar das críticas ao custo padrão, decorrentes de sua inadequação aos novos ambientes e novas práticas de gestão, este continua a ser utilizado.
Dekker e Smidt (2003)	Analisou a adoção do custeio meta em 32 empresas holandesas.	Verificaram que o custeio meta estava sendo adotado por 59% das empresas e constatou que ocorria com mais frequência entre empresas em ambientes de alta concorrência e grande incerteza.
Waweru, Hoque e Uliana (2004)	Realizada com 52 empresas sul africanas, a fim de observar as práticas de gestão contábil que estavam sendo adotadas.	Verificaram o uso acentuado do ABC e BSC junto c/o tradicional orçamento e custo-padrão.

Quadro 31: Estudos Internacionais sobre Gestão Estratégica de Custos realizados entre 2000 à 2005

A adoção de técnicas de gestão de custos observada, sob a perspectiva do país onde estão localizadas as empresa, evidencia maior frequência em sua utilização em países desenvolvidos como: o Japão, Itália e Portugal.

Segundo os dados do Quadro 29, no Brasil, existe uma baixa adoção de técnicas de gestão de custos. Neste sentido, a cultura poderia ser um fator determinante na utilização destas técnicas nas empresas brasileiras. Foram constatadas também diferenças com relação aos segmentos de empresas observados, pois a adoção de práticas de gestão de custos revelou-se mais intensa em ambientes de alta competitividade e maior normatização.

O Quadro 32 apresenta estudos internacionais sobre as práticas de gestão estratégica de custos entre o período de 2006 à 2010.

Autor	Pesquisa	Resultados
Quesado e Rodrigues (2007)	Realizada entre as 250 maiores empresas de Portugal, com a finalidade de verificar a utilização de sistemas de contabilidade de custos e de gestão no processo de decisão.	A maioria das empresas analisadas observa a cadeia de valores e utiliza a informação sobre custos para formulação de estratégias e controle de gestão. No entanto, são poucas as empresas que recorrem a comparações com os custos dos concorrentes.
Cinquini e Tenucci (2007)	Realizada em 93 empresas italianas para avaliar a frequência da adoção de técnicas de GEC, e as características daquelas que utilizavam essas técnicas. O estudo buscou uma relação positiva entre tamanho da empresa, missão e o grau de competitividade em relação à adoção das práticas.	Os resultados mostraram que utilização das práticas parece ser maior do que o presumido. A análise dos resultados demonstrou que o modelo estratégico não desempenhava um papel significativo na adoção das práticas de gestão estratégica. Também foi verificada pouca relação entre o tamanho da empresa e uso das práticas
Cadez e Guilding (2008)	Realizado em 193 grandes empresas eslovenas (segmentos da agricultura, mineração, manufatura, construção, comércio e serviços). A pesquisa avaliou a frequência de utilização de técnicas de GEC, buscando uma relação desta com: as estratégias que eram adotadas; analisar participação do contador nas decisões estratégicas; o desempenho avaliado sob 3 indicadores.	Os resultados demonstraram que as empresas com forte orientação para o mercado utilizavam o contador na elaboração das estratégias. As empresas foram divididas em 6 clusters (segundo as 4 classificações de Miles e Snow) de forma que foram inclusas 2 forma (stars) e extremo das retardatárias(<i>socialism relic</i>). As stars e analíticas tiveram altos desempenhos, a seguir estão as pioneiras com desempenhos elevados, enquanto as demais obtiveram desempenhos inferiores.
De Zoysa e Herath (2008)	Realizada para analisar a eficácia das práticas de gestão japonesa na indústria no Sirilanka.	Constatou que as empresas do Sirilanka podem beneficiar-se com a utilização das práticas de gestão japonesas, em razão da semelhança de cultura entre estes países, considerada pelos autores como um fator determinante ao sucesso de sua utilização.
Noordin, Zainuddin e Tayles (2009)	Realizada entre 23 empresas de Elétrica e Eletrônica da Malásia, para analisar 3 categorias de informações: análise dos concorrentes, análise dos clientes, e análise das informações relacionadas com o produto (criação de valor da atividade e o custeio do ciclo de vida)	Os resultados evidenciaram uma intensa utilização das práticas de gestão estratégica de custos. Dentre aquelas analisadas, a análise das informações do concorrente foi a que apresentou os índices mais altos. Este resultado justifica-se pela alta competitividade do mercado da Malásia.
Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010)	Realizada entre 83 indústrias da Grécia para analisar a frequência da utilização de práticas de gestão estratégica e o uso de práticas tradicionais, compreendidas em 5 categorias: sistemas de orçamento, de apoio a decisão, de planejamento a longo prazo, de custeio dos produtos e de avaliação de desempenho.	A pesquisa identificou que 23 das 45 práticas analisadas são utilizadas em 80% das empresas, sendo que 42 práticas são utilizadas por 50% das empresas. A análise evidenciou que quando as práticas estratégicas e tradicionais são analisadas individualmente, os percentuais de utilização de práticas estratégicas são baixos em relação às tradicionais.

Quadro 32: Estudos Internacionais sobre Gestão Estratégica de Custos realizados entre 2006 à 2010

O Quadro 32 corresponde às pesquisas internacionais mais recentes, realizadas para avaliar a utilização das práticas de gestão estratégica de custos. Estes estudos evidenciam uma adoção destas práticas em Portugal, Itália e Sirilanka, Eslovênia e Malásia. Estes resultados assemelham-se bastante as pesquisas realizadas no período de 2000 à 2005 em empresas dos Estados Unidos, Reino Unido, Nova Zelândia e Holanda.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta o método de pesquisa utilizado para consecução dos objetivos da pesquisa. Mostra também os conceitos relativos a classificação da pesquisa, população e amostra, técnicas que foram aplicadas nas etapas de coleta, tratamento, análise e interpretação dos dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

3.1.1 Quanto ao Método

Markoni e Lakatos (2003), conceituam o método como sendo o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, permite alcançar a um determinado objetivo, por meio de conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando um caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando nas decisões do cientista.

Dada a natureza e o objetivo da pesquisa, este estudo é identificado como dedutivo, já que parte de dados gerais de uma realidade para inferir uma conclusão. A dedução corresponde, de acordo com Markoni e Lakatos (2003), a uma cadeia de raciocínios em conexão descendente, ou seja do geral para o particular, que leva a conclusão, pelo qual pode-se chegar à determinação ou previsão de fatos particulares.

3.1.2 Quanto à Abordagem do Problema

Esta pesquisa é classificada como quantitativa, em virtude das técnicas de análise utilizadas. O aspecto qualitativo também foi utilizado em razão das análises e relações que foram estudadas a partir dos dados quantitativos. Isto ocorre, de acordo com Appolinário (2006), porque qualquer pesquisa possui os dois aspectos. Assim, ao invés de duas categorias dicotômicas e isoladas tem-se uma dimensão de duas polaridades extremas.

Malhotra (2006) corrobora e afirma que a pesquisa qualitativa proporciona melhor visão e compreensão do contexto do problema, enquanto a pesquisa quantitativa procura quantificar os dados aplicando alguma forma de análise estatística. Às vezes, faz-se a pesquisa qualitativa para explicar os resultados obtidos pela pesquisa quantitativa. Roesch (2005) acrescenta que delineamentos qualitativos e quantitativos são formas complementares e não formas antagônicas de avaliação.

3.1.3 Quanto aos Objetivos

Gil (2002) afirma que as pesquisas são classificadas em três grupos: exploratórias, descritivas e explicativas e que os estudos exploratórios visam obter maior familiaridade com o assunto. Roesch (2005) conclui que se o propósito é explorar um tema que foi pouco estudado, utilizam-se pesquisas exploratórias. Este estudo é classificado como exploratório, em razão de que busca proporcionar maior familiaridade em relação às práticas de gestão de custos no agronegócio, de modo a tornar o assunto mais explícito e/ou construir hipóteses sobre ele.

Hair *et al.* (2005) revelam ainda que a pesquisa exploratória é útil na identificação de práticas inovadoras de produção e administração, e que se a descrição dos elementos se dá em determinado ponto no tempo, o estudo fornece dados transversais. Segundo estes autores a maioria das *surveys* recai nessa categoria.

A pesquisa também é descritiva, a qual, segundo Gil (2002), visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionário e observação sistemática, assumindo em geral a forma de levantamento.

3.1.4 Quanto aos Procedimentos Técnicos

Trata-se de um levantamento (*Survey*) realizado por meio de questionários. De acordo com Gil (2002), as pesquisas desse tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se conclusões sobre os dados coletados.

Gil (2002) menciona que entre as principais vantagens do levantamento estão: 1) conhecimento direto da realidade; 2) economia e rapidez, quando os dados são obtidos através de questionários os custos tornam-se relativamente baixo; e 3) a quantificação, na qual os dados obtidos mediante levantamento podem ser agrupados em tabelas, possibilitando sua análise estatística.

Contudo, Gil (2002) revela que existem limitações relacionadas ao fato de que os levantamentos recolhem dados referentes à percepção que as pessoas têm de si mesmas, de forma subjetiva, que pode distorcer os dados. Dentre as limitações devem também ser consideradas a visão estática do fenômeno estudado, que pode ser descrita como uma

fotografia do problema, que não indica tendências ou mudanças estruturais e a pouca profundidade no estudo da estrutura e dos processos sociais.

Hair *et al.*(2005) assinalam que os pesquisadores em administração investigam através de *surveys* uma propriedade para descrever suas características. Geralmente, a pesquisa em administração toma medidas utilizando um questionário ou alguma outra forma de colher respostas estruturadas. Os questionários seriam utilizados para medir as percepções dos clientes devendo empregar uma escala de sete pontos.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para realização deste estudo são investigadas as empresas de dois segmentos do agronegócio; o segmento de açúcar e álcool e o segmento de madeira, papel e celulose.

3.2.1 Informações sobre a População das Empresas do Segmento de Açúcar e Álcool

Richardson (1999) define população como o conjunto de elementos que possuem determinadas características. Em termos estatísticos, população pode ser o conjunto de indivíduos que trabalham em um mesmo lugar, os alunos matriculados em uma mesma universidade, toda a produção de refrigerante de uma fábrica, etc. A população desta pesquisa corresponde às empresas dos segmentos de açúcar e álcool e de madeira, celulose e papel do agronegócio no Brasil.

Foram consideradas as empresas relacionadas entre as 400 maiores empresas do agronegócio do ano de 2006, segundo a pesquisa da Revista Exame – Anuário do Agronegócio, cuja última edição ocorreu em junho do ano de 2008. Na Tabela 8, a seguir, foram agrupadas por estado todas as empresas do segmento de açúcar e álcool.

Tabela 8: Distribuição geográfica das empresas de açúcar e álcool (2007)

Estado das Empresas	Número de Empresas	Percentual	Acumulado
SP	46	74,2%	74,2%
AL	5	8,0%	82,2%
MT	3	4,8%	87,10%
PE	3	4,8%	91,9%
BA	1	1,6%	93,5%
GO	1	1,6%	95,1%
MG	1	1,6%	96,7%
MS	1	1,6%	98,3%
PR	1	1,7%	100,0%
Total	62		

Fonte: Revista Exame – Anuário do Agronegócio (2008).

A maioria das empresas do segmento de açúcar e álcool está localizada no estado de São Paulo, aproximadamente 75%, a seguir surgem os estados de Mato Grosso, com 8% e os estados de Alagoas e Pernambuco com 5% cada um. Observa-se que neste segmento a maior concentração das empresas ocorre nas regiões sudeste e nordeste do País.

A Tabela 9 apresenta o país de origem do controle acionário das empresas do segmento de açúcar e álcool.

Tabela 9: Controle acionário das empresas de açúcar e álcool (2007)

Controle acionário	Número de Empresas	Percentual	Acumulado
Brasileiro	59	95,2%	95,2%
Francês	2	3,2%	98,4%
Americano	1	1,6%	100,00%
Total	62		

Fonte: Revista Exame – Anuário do Agronegócio (2008).

Das 62 empresas da Tabela 9, 2 possuem controle acionário francês: a empresa Guarani e a LDC Bioenergia, e 1 possui controle acionário americano: a empresa Cevasa. Dentre o total das empresas, apenas 2 possuem ações em bolsas de valores: a empresa União São José da Estiva e a Cosan.

Para compreensão da dimensão das atividades e do vulto de negócios que envolvem as empresas dos segmentos selecionados, estas foram classificadas de acordo com sua receita. A seguir, a Tabela 10 apresenta os dados relativos às vendas das empresas do segmento de açúcar e álcool.

Tabela 10: Classificação das empresas de açúcar e álcool - vendas do ano de 2007

Vendas no ano de 2007	Número de empresas	Percentual	Acumulado
Até 500 milhões	45	72,6%	72,6%
Acima de 500 milhões até 1 bilhão	13	20,9%	93,5%
Acima de 1 bilhão até 1,5 bilhões	2	3,2%	96,7%
Acima de 1,5 bilhões a 2 bilhões	1	1,6%	98,3%
Acima de 2 bilhões	1	1,7%	100,0%
Total	62		

Fonte: Revista Exame – Anuário do Agronegócio (2008).

3.2.2 Informações sobre as Empresas do Segmento Madeira, Papel e Celulose

A Tabela 11, a seguir, apresenta o quantitativo das empresas do segmento de madeira, papel e celulose por estado.

Tabela 11: Distribuição geográfica das empresas de madeira, papel e celulose (2007)

Estado das Empresas	Número de Empresas	Percentual	Acumulado
SP	26	44,8%	44,8%
PR	12	20,7%	65,5%
RS	6	10,3%	75,8%
SC	4	6,9%	82,7%
MG	3	5,2%	87,9%
BA	2	3,4%	91,3%
PA	2	3,5%	94,8%
CE	1	1,7%	96,5%
ES	1	1,7%	98,2%
RJ	1	1,8%	100,0%
Total	58		

Fonte: Revista Exame – Anuário do Agronegócio (2008).

O segmento de Madeira, Papel e Celulose tem a maioria de suas empresas sediadas em São Paulo, aproximadamente 45%, Paraná com 12% e Rio Grande do Sul com 6%. Assim, a concentração deste segmento ocorre nas regiões sudeste e sul do Brasil,

A Tabela 12, a seguir, apresenta a origem do controle acionário das empresas do segmento de madeira, papel e celulose agrupadas por estado.

Tabela 12: Controle acionário das empresas de madeira, papel e celulose (2007)

Controle acionário	Número de Empresas	Percentual	Acumulado
Brasileiro	46	79,3%	79,3%
Americano	5	8,6%	87,9%
Alemão	3	5,2%	93,1%
Sueco-finlandês	1	1,7%	94,8%
Japonês	1	1,7%	96,5%
Chileno	1	1,7%	98,2%
Norueguês	1	1,8%	100,0%
Total	58		

Fonte: Revista Exame – Anuário do Agronegócio (2008).

Dentre as 58 empresas compreendidas no segmento de madeira, papel e celulose, classificadas entre as 400 maiores do agronegócio brasileiro, 8 possuem ações na Bolsa de Valores. Quanto ao controle acionário, 12 empresas têm controle estrangeiro, isto é, 5 empresas são controladas por capital americano e 3 empresas por capital alemão. Há ainda 1

empresa com controle sueco-finlandês, 1 empresa com controle japonês, 1 com controle chileno e 1 cujo controle acionário é norueguês.

A Tabela 13 a seguir, dispõe os dados das empresas do segmento de madeira, papel e celulose relativos às vendas e os número de empregados.

Tabela 13: Classificação das empresas de Madeira, Papel e Celulose - vendas de 2007

Vendas no ano de 2007	Número de empresas	Percentual	Acumulado
Até 500 milhões	43	74,2%	74,2%
Acima de 500 milhões até 1 bilhão	8	13,8%	88,0%
Acima de 1 bilhão até 1,5 bilhões	2	3,4%	91,4%
Acima de 1,5 bilhões a 2 bilhões	2	3,4%	94,8%
Acima de 2 bilhões	3	5,2%	100,0%
Total	58		

Fonte: Revista Exame – Anuário do Agronegócio (2008).

3.2.3 Empresas da Amostra

A parte empírica deste estudo foi desenvolvida a partir de dados coletados junto a 62 empresas do segmento de açúcar e álcool e 58 empresas do segmento de madeira, papel e celulose que compõem a amostra analisada.

3.3 COLETA DE DADOS

3.3.1 Descrição da Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário estruturado com 27 questões divididas em duas partes: a parte das questões do bloco I ao VIII a fim de verificar às praticas de gestão de custos existentes dentro destas organizações, no bloco IX foram dispostas 6 questões para qualificar o perfil dos entrevistados e no bloco X, 13 questões para as características gerais da empresa.

Cooper e Schindler (2003) afirmam que um teste piloto pode detectar pontos fracos no planejamento e na instrumentação e também fornecer dados para seleção de uma amostragem de probabilidade.

A opção pelos segmentos deu-se em função do aspecto ambiental que envolve essas empresas e que foi largamente explorado no referencial teórico, tanto nos capítulos relativos ao mercado e as empresas do agronegócio, quanto na abordagem dos custos ambientais.

A amostra é composta pelas empresas que responderam ao questionário. Dos questionários enviados retornaram 34 respondidos, que representam um percentual de 28,3%.

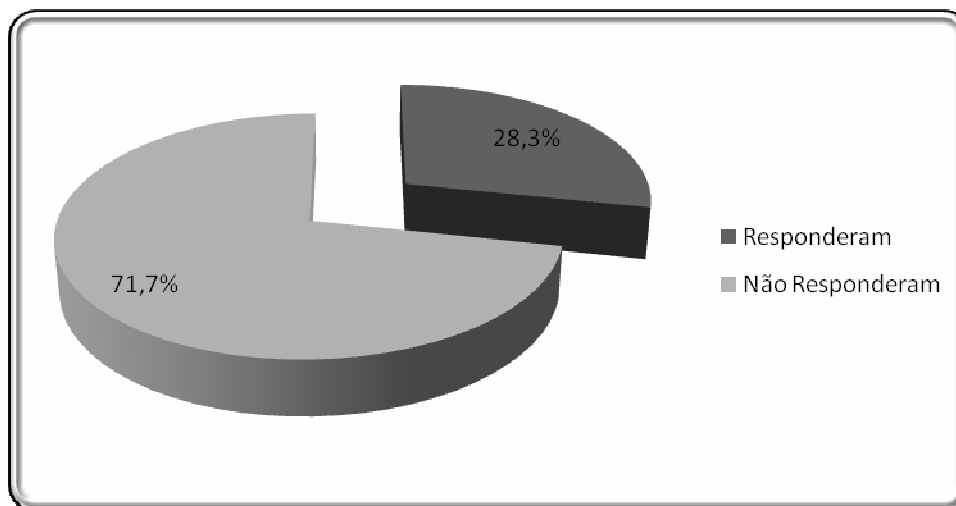


Figura 14: Percentual de Retorno dos Questionários

No próximo tópico são descritos os procedimentos que especificam como os dados foram obtidos e coletados.

O questionário foi aplicado junto aos gestores financeiros das empresas e envolve um total de 27 questões. As questões do bloco IX e X têm por finalidade qualificar o perfil dos entrevistados e as características das empresas pesquisadas. Enquanto que dados coletados nos blocos I ao VIII têm a finalidade de verificar às práticas de gestão estratégica de custos que são utilizadas nas empresas.

De acordo com Severino (2007) o questionário se constitui em um conjunto de questões sistematicamente articuladas, destinadas ao levantamento de informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, com a finalidade de conhecer a opinião dos mesmos sobre os assuntos em estudo. Os dados colhidos através de *surveys* podem variar, segundo Hair *et al* (2005), entre crenças, opiniões, atitudes até informações gerais sobre experiências individuais, relativas a as características de uma empresa, como o lucro, número de funcionários, etc.

A composição do questionário tem a finalidade de buscar entendimento através da correlação entre as respostas. Dessa maneira, uma resposta negativa não significa uma posição contrária da pessoa que respondeu e deve ser analisada com outras respostas. Para tanto, será realizado neste estudo a elaboração do questionário, seguido de um pré-teste, a fim de evitar falhas na sua elaboração e garantir a validade e precisão.

Os principais autores que serviram de base para elaboração do questionário foram: Cravens e Tayles (2000), Souza (2001), Guilding, Bowhill e Lee (2002), Dekker e Smidt (2003), Grzeszeszyn e Ferreira (2004), Waweru, Hoque e Uliana (2004), Cinquini e Tenucci (2007), Cadez e Guilding (2008), DE Zoysa e Herath (2008), Noordin, Zainuddin e Tayles (2009), e Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010).

A seguir o Quadro 33 apresenta a classificação das questões do questionário utilizado para a coleta de dados.

Classificação das Questões	Bloco
Verifica o grau de necessidade das informações de custos segundo a percepção dos gestores.	I
Analisa a frequência de utilização dos métodos de custeio para o controle de custos.	II
Analisa o grau de utilização das práticas de GEC nas empresas.	III
Identifica os principais motivos de não adoção das práticas de GEC nas empresas.	IV
Verifica o grau de benefício percebido pela utilização das práticas de GEC.	V
Verifica o grau de dificuldade percebido na implantação e utilização das práticas de gestão de custos.	VI
Identifica o tipo de decisão tomada com a prática de gestão de custos utilizada para subsidiá-la.	VII
Identifica a percepção dos gestores quanto ao grau dos impactos percebidos pela adoção das práticas de gestão de custos.	VIII
Identificação dos respondentes.	IX
Identificação das características da empresa.	X

Quadro 33: Classificação das questões do questionário.

Foi realizado um pré-teste encaminhado a 5 professores: 2 da área de custos, 1 da área de agronegócios e 2 da área de contabilidade, com o objetivo de sondar sobre a correta interpretação das questões para melhor estruturá-las. Neste aspecto, o pré-teste buscou identificar: (a) a pertinência e a clareza das questões; (b) apontar possíveis dificuldades que pudessem prejudicar a participação dos respondentes; (c) sugerir alterações, inclusões ou exclusões de perguntas; e (d) destacar aspectos que fossem considerados importantes. O pré-teste teve como resultado a alteração da disposição da estrutura do questionário, resumindo em blocos os objetivos principais do estudo. Também contribuiu para conferir uma clareza maior aos questionamentos por meio da adequação de alguns termos e expressões.

Foi esclarecido aos participantes que as respostas do questionário seriam tratadas de forma confidencial.

3.3.2 Descrição dos Instrumentos de Coleta de Dados

O questionário contou com questões estruturadas e não estruturadas. Entre as questões estruturadas havia uma questão dicotômica, questões de múltipla escolha e escalares. As questões dicotômicas são constituídas por apenas duas alternativas de resposta, como sim ou não, concordo ou discordo, necessitam de um posicionamento favorável ou contrário a determinada questão, ao contrário das de múltipla escolha, que necessitam de uma resposta entre várias alternativas.

Hair *et al.*(2005) revelam que a mensuração envolve a atribuição de números para uma variável, e que estes números devem refletir as características do fenômeno que está sendo estudado. Se a importância de um atributo é avaliada em uma escala, através de uma escala, pode-se estabelecer que um número mais alto represente muito importante e um número mais baixo represente que não é importante. Assim, as escalas quando corretamente construídas combinam vários indicadores em uma só medida, que representa o que acontece em comum no conjunto de medidas. Este processo de construção de escalas fundamenta-se nas disciplinas de teoria psicométrica, na sociologia e marketing.

Malhotra (2006) salienta que por meio de escalas são fornecidas aos respondentes uma série de categorias numeradas que representam as possíveis posições, onde o respondente irá escolher a categoria que melhor corresponde à sua percepção sobre as variáveis pesquisadas. Neste contexto, uma escala de atitudes avalia a disposição psicológica dos respondentes em relação a determinados atributos.

Com técnica de coleta de dados foi utilizado o conceito de escalas não comparativas onde, segundo Malhotra (2006), cada objeto é escalonado independentemente dos outros no conjunto de estímulo. Isto não coloca os respondentes numa situação em que necessitem escolher entre um objeto de estímulo e outro. As escalas não comparativas classificam-se ainda em contínuas ou itemizadas. Este estudo utiliza escalas itemizadas onde as categorias são ordenadas em termos de sua posição na escala. Nesta categoria encontra-se a escala de Likert. Esta escala de acordo com Malhotra (2006), exige que os entrevistados indiquem um grau de concordância ou discordância em relação a uma determinada afirmação em uma série de afirmações sobre um tema, que vão desde o “utiliza sempre” a “não utiliza” dispostos em cinco categorias. Este número de categorias permite que alguns respondentes posicionem-se de forma neutra, escolhendo o centro da numeração, cujos extremos têm aspectos inversos. Neste contexto, foi aplicado o conceito de escalas equilibradas de Hair *et al.*(2005) pelo qual o número de categorias favoráveis e desfavoráveis é igual, por consequência não forçada.

Hair *et al* (2005) destacam que uma escala intervalar utiliza números para classificar objetos ou eventos de modo que a distância entre os números seja igual, também defendem o uso de escalas de itens múltiplos para a mensuração de conceitos e percepções, onde são alinhados vários itens. Em uma série de afirmações (itens ou indicadores) individuais extremamente relacionadas, têm-se as respostas somadas a fim de se obter um escore que irá medir um conceito ou uma percepção.

A escala tem por objetivo avaliar a intensidade de preferência em relação a aspectos opostos de uma questão. Foram utilizadas 13 variáveis para analisar o grau de utilização de técnicas de gestão estratégica de custos. O propósito foi analisar a percepção dos entrevistados com relação às práticas de gestão de custos utilizadas nas empresas onde trabalham.

Os dados coletados através de questionário foram tabulados e sintetizados em planilhas do Excel e do programa estatístico SPSS. Marconi e Lakatos (1992) salientam que a importância dos dados está no fato de proporcionarem respostas às investigações.

3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

3.4.1 Tratamento e Análise dos Dados

No tratamento e análise dos dados foi considerado o valor numérico de “1” para sim nas alternativas dicotômicas e “2” para não. Nas alternativas de múltipla escolha foram considerados números de “1” a “8”. Para questões escalares foram utilizados os números de 1 a 5.

No tratamento das questões foi utilizada a estatística descritiva para análise da distribuição de frequência, média, mediana e desvio padrão. Os dados coletados foram analisados e interpretados de forma global e comparativa entre os respondentes, para delinear um paralelo entre as respostas que foram obtidas.

A significância foi verificada por meio do cálculo do P valor $< 0,005$, a fim de verificar a confiabilidade dos resultados obtidos em relação a probabilidade de erro amostral. Também foi utilizado o cálculo do ‘d’ de Cohen, que corresponde a uma medida de efeito que verifica o percentual de sobreposição entre duas curvas de distribuição normal, referentes a dois grupos de dados, para analisar as diferenças entre as médias.

d de Cohen	Percentagem de Sobreposição
0,1	92
0,2	85
0,3	79
0,4	73
0,5	67
0,6	62
0,7	57
0,8	53
0,9	48
1,0	45
1,1	42
1,2	37
1,3	35
1,4	32
1,5	29

Quadro 34: Faixas do d de Cohen

Fonte: Dancey e Reedy (2006).

Quanto maior o percentual de sobreposição de duas curvas normais de distribuição, menores serão as diferenças existentes entre os grupos analisados e menores os valores do ‘d’ de Cohen.

3.4.2 Tratamento Estatístico dos Dados

O teste Qui-quadrado foi utilizado para verificar a existência de relação entre os segmentos da amostra e a estratégia adotada pelas empresas.

No bloco I foi analisada a existência de relação entre as necessidades de informações de custos, bem como destas com os métodos de custeio (bloco II) e com a utilização das práticas de GEC (bloco III) por meio da Correlação de Pearson.

A análise da utilização dos métodos de custeio no bloco II, foi realizada por meio do teste T de Student para testar as diferenças em sua utilização entre as empresas. Este teste também foi utilizado no bloco VI, para analisar a percepção dos gestores sobre a dificuldades na adoção das práticas.

A análise fatorial foi utilizada no bloco III, para identificar a existência de fatores decorrentes do uso das práticas de GEC. Para verificar a adequacidade da amostra foram extraídos os resultados dos testes de esfericidade de Barlett e medida de adequação da amostra de Kaiser Meyer Olkin - KMO. De acordo com Malhotra (2005), trata-se de um índice para avaliar a adequação da análise fatorial. Valores altos (entre 0,5 e 1,0) indicam que a análise fatorial é apropriada. A partir dos fatores identificados foram utilizados os testes T e

de Correlação de Pearson, para avaliar diferenças entre estes e algumas categoria relacionadas as características das empresas.

O bloco V analisou os benefícios segundo a percepção dos gestores e foi analisado por meio da ANOVA, que quer dizer análise de variância e corresponde a um teste de média para 2 populações ou mais. A ANOVA é utilizada para verificar diferenças estatísticas entre as médias de dois ou mais grupos.

O bloco VII, que buscou identificar as práticas utilizadas para as decisões de custos, e o bloco VIII que avaliou os principais impactos percebidos na utilização das práticas de GEC, foram analisados por meio da estatística descritiva.

3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

3.5.1 Amplitude dos segmentos do Agronegócio

As limitações estão relacionadas à amplitude dos segmentos envolvidos nesta pesquisa, apenas 2, já que o agronegócio compreende 23 segmentos. Os segmentos de açúcar e álcool e de madeira, papel e celulose, representam juntos 24% do total das 400 maiores empresas do agronegócio, segundo a Revista Anuário Agronegócio (2008).

O agronegócio é constituído por segmentos, conforme o Quadro 35 a seguir:

Nº	Segmentos do Agronegócio
1	Açúcar e Álcool
2	Aduos e Defensivos
3	Algodão e Grãos
4	Atacado e Comércio Exterior
5	Aves e Suínos
6	Bebidas
7	Café
8	Carne Bovina
9	Comércio Varejista
10	Couro e Calçados
11	Fruticultura
12	Fumo
13	Genética Tecnologia e Pesquisa
14	Leite e Derivado
15	Madeira, Celulose e Papel
16	Máquinas, Equipamentos e Ferramentas
17	Nutrição e Saúde Animal
18	Óleos, farinhas e conservas
19	Pescados e Aqüicultura
20	Produtos de Borracha
21	Sementes
22	Têxtil e Vestuário
23	Transporte e Armazenamento

Quadro 35: Segmentos do Agronegócio

Fonte: Revista Anuário Agronegócio 2008.

3.5.2 Retorno do Instrumento de Pesquisa

Após identificadas as empresas, foram contatados os potenciais respondentes e enviados 120 e-mail's com o *link* para acesso ao questionário. Passadas algumas semanas, novamente os responsáveis foram contatados e instados a responder. Com o retorno de 34 questionários, 28,3%, encerrou-se a fase de coleta de dados. Assim, 71,7% dos questionários não retornam. As respostas demandam tempo e oportunidade e os respondentes talvez não estivessem disponíveis. No entanto, tais limitações não desabonam os entendimentos à cerca das práticas de gestão de custos obtidos como resultado deste estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DAS EMPRESAS DA AMOSTRA

4.1.1 Caracterização das Empresas

As empresas que serviram de base a presente análise integram os segmentos de açúcar e álcool e de madeira papel e celulose do agronegócio no Brasil. A fim de caracterizar as empresas respondentes, foram solicitadas informações quanto a faixa de faturamento, número de empregados, comercialização com o mercado externo, origem de capital e segmento do agronegócio.

Tabela 14: Faixas de Faturamento das Empresas da Amostra

Faixas de Faturamento	Frequência	%	% Acumulado
Até 250 milhões	6	17,6	17,6
Entre R\$ 251 milhões e R\$ 500 milhões	7	20,6	38,2
Entre R\$ 501 milhões e R\$ 1 bilhão	10	29,4	67,6
Entre R\$ 1,1 bilhão e R\$ 1,5 bilhão	5	14,7	82,4
Entre R\$ 1,6 bilhão e R\$ 2 bilhões	2	5,9	88,2
Acima de R\$ 2 bilhões	4	11,8	100,0
Total	34	100,0	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Parte significativa da amostra é representada por empresas de grande porte, segundo parâmetros do BNDES (2011). Essa classificação do BNDES é aplicável a todos os setores e está resumida no Quadro 36, a seguir:

Classificação	Receita Operacional Bruta Anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Quadro 36: Classificação das Empresas segundo o Faturamento

Fonte: BNDES (2011).

Com relação ao número de funcionários, verifica-se uma maior concentração na faixa correspondente a mais de 5 mil funcionários, também uma característica das grandes empresas.

Tabela 15: Número de Funcionários das Empresas da Amostra

Funcionários	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Até 500	4	11,8	11,8
Entre 501 e 1000	6	17,6	29,4
Entre 1001 e 2000	5	14,7	44,1
Entre 2000 e 3000	4	11,8	55,9
Entre 3.000 e 5.000	5	14,7	70,6
Mais de 5.000	10	29,4	100,0
Total de Empresas	34	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

A origem do capital das empresas pode ser verificada na Tabela 16. Constata-se que 17,6% das empresas são multinacionais, todas elas do segmento de madeira, papel e celulose. Isso significa que 82,4% da amostra é composta somente por empresas nacionais (44,2% do segmento de Açúcar e álcool e 38,2% do segmento de madeira, papel e celulose).

Tabela 16: Origem do Capital das Empresas

Aspecto Analisado		Segmento				Total	
Denominação	Espécie	Açúcar e Álcool	%	Madeira Papel e Celulose	%	nº	%
Origem do Capital da Empresa	Nacional	15	44,2	13	38,2	28	82,4
	Multinacional	-	0,0	6	17,6	6	17,6
Total		15	44,2	19	55,8	34	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Das empresas analisadas, verificou-se que o aporte de capital é originária de países, conforme apresentado na Figura 15.

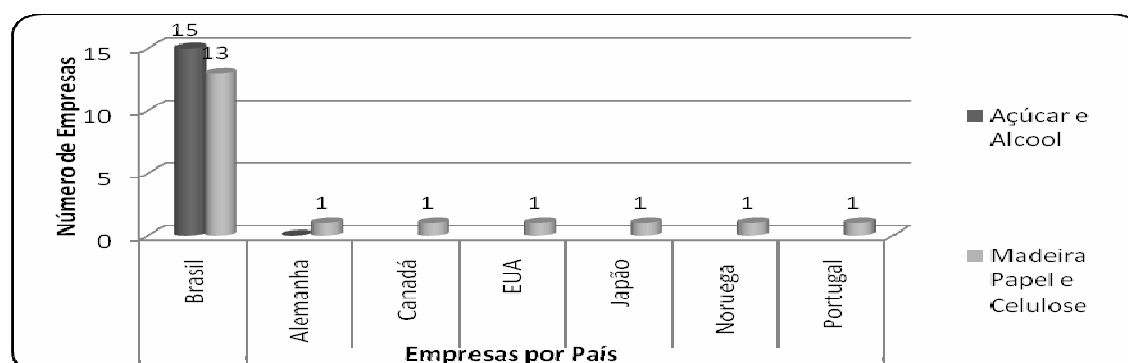


Figura 15: Origem do Capital das Empresas do Agronegócio da Amostra

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro elemento que caracteriza o perfil das empresas pesquisadas é se elas comercializam seus produtos também no mercado externo, e em qual proporção. Isso é

relevante, pois sinaliza o grau de concorrência enfrentado pelas empresas, mais acirrado no âmbito do mercado externo. A comercialização com o mercado externo está relacionada a atividade econômica da empresa. Consta-se que as exportações são mais significativas no segmento de madeira, papel e celulose. Este fato ocorre, em razão de que a maior parte da produção de açúcar é destinada a fabricação de biocombustíveis, em usinas no próprio país.

A Figura 16, a seguir, apresenta o percentual representativo das exportações sobre o faturamento total.

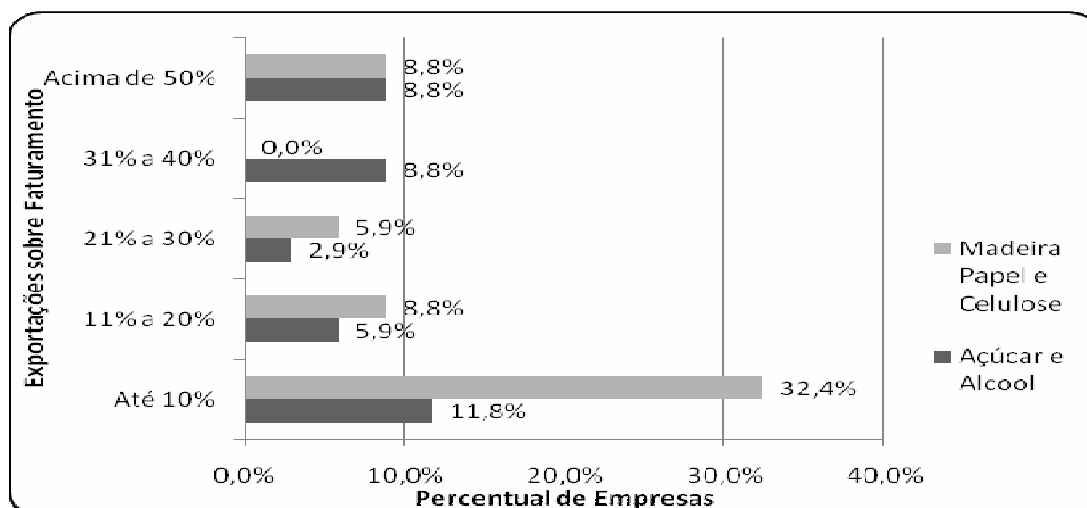


Figura 16: Participação das Exportações sobre o Faturamento das Empresas
Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar de não relevante, as empresas do segmento de madeira, papel e celulose apresentam níveis mais elevados de exportações em todas as faixas analisadas, com exceção da primeira faixa, onde se evidencia igual número de empresas com percentual de exportações acima de 50%. Para 33% da amostra analisada as exportações representam até 10% do faturamento total.

A Figura 17 mostra o percentual de empresas que comercializam com o mercado externo.

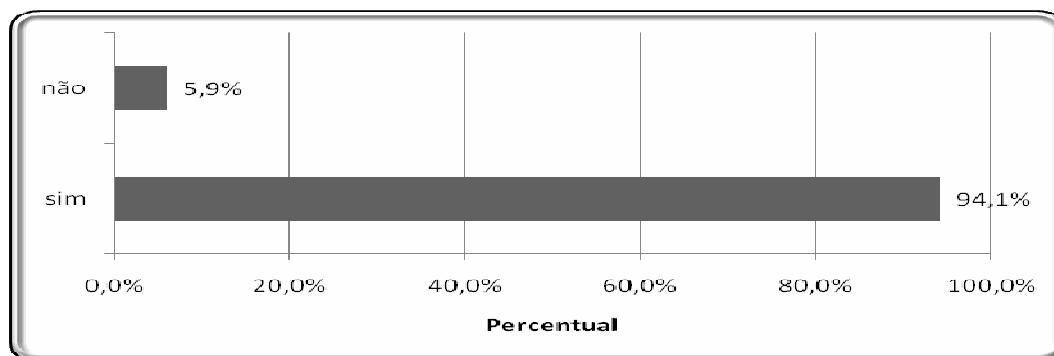


Figura 17: Comercialização com o Mercado Externo
Fonte: Dados da pesquisa.

De maneira geral, verifica-se que as empresas analisadas são de grande porte, algumas constituídas por capital estrangeiro (17,6%), que em sua maioria comercializam com o mercado externo (94,1%) .

Quanto a distribuição da amostra por segmento, verifica-se uma maior concentração do segmento de açúcar e álcool (55,9%)

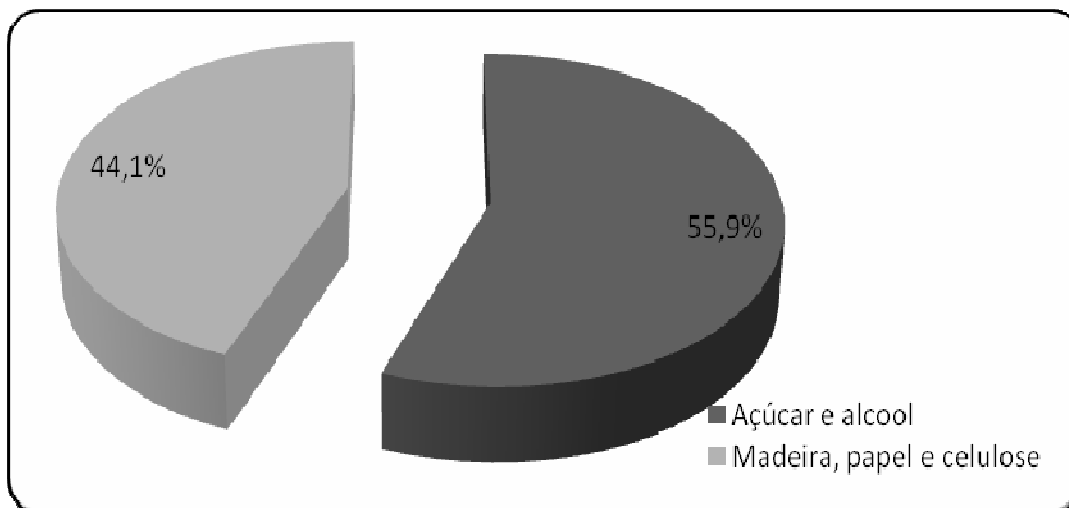


Figura 18: Distribuição da amostra por segmento
Fonte: Dados da pesquisa.

A fim de caracterizar a amostra segundo o tempo de existência, que implica na experiência decorrente do desempenho das atividades, foram tabulados os dados relativos ao ano em que as empresas foram fundadas. Nota-se, conforme dados da Figura 19, que a maioria delas já tem um longo período de existência, algumas com mais de 100 anos e outras próximas disso. Analisando os períodos de forma individual, nota-se que foi entre 1961 e 1975 que houve a maior criação das empresas, equivalente a 30% do total.

Constata-se que nesse período de 1961 à 1975 houve um expressivo aumento na abertura de empresas de madeira, papel e celulose (20,6%); posteriormente a isso houve um declínio, mantido até o ano de 2005. Com relação as empresas do segmento de açúcar e álcool, o maior número de abertura de empresas ocorreu entre o ano de 1976 e 1990 (11,8%), apesar de não ter sido tão expressivo quanto aquele relativo às empresas de madeira, papel e celulose; da mesma forma, também foi seguido por uma significativa redução no período que sucedeu.

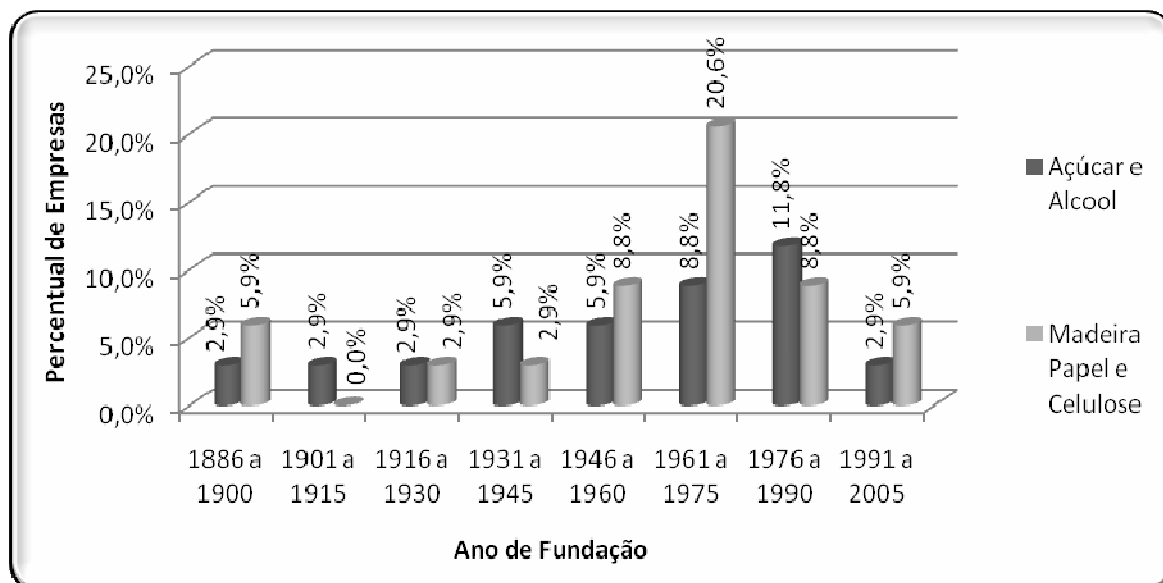


Figura.19: Ano de Fundação das Empresas Analisadas

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação aos estados onde estão localizadas as empresas da amostra, foi verificada uma expressiva concentração nos estados de São Paulo (35,2%) e Paraná (23,5%) e a seguir, o estado de Alagoas com 11,8%. Este fato reflete a maior relevância econômica do estado de São Paulo, que revela um equilibrado entre os setores, 17,6% para cada um. Contudo, a expressividade do estado do Paraná deve-se à grande quantidade de empresas do setor de madeira papel e celulose, correspondente a 20,6% do total da amostra; já as empresas de açúcar e álcool representam apenas 2,9%.

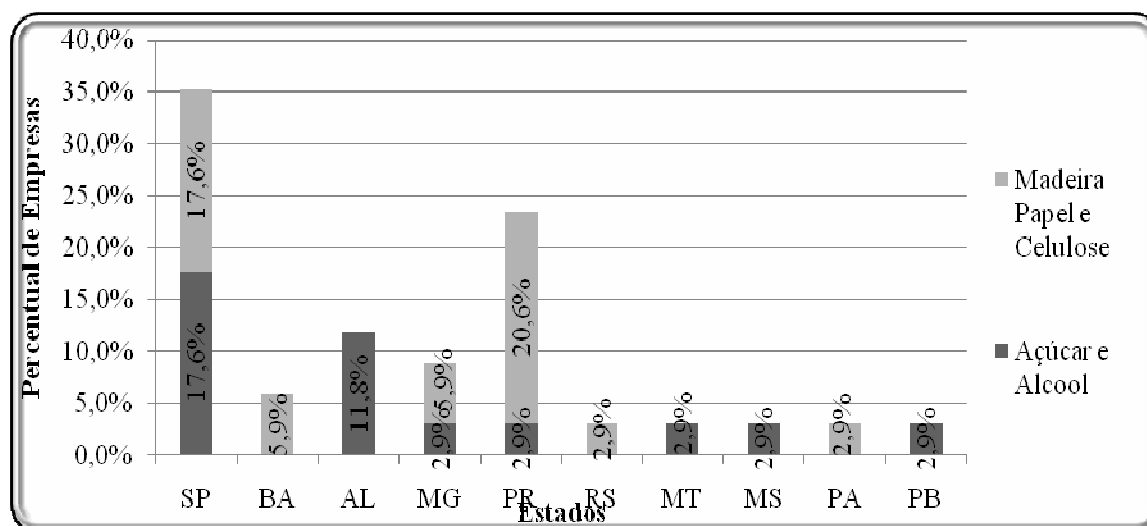


Figura 20: Estados de origem das Empresas Analisadas

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise do tipo de concorrência enfrentado pelas empresas evidenciou que 44,1% delas atua em mercados de alta concorrência, enquanto que 55,9% a considera como média. A média concorrência, percebida pelas empresas do segmento de madeira, papel e celulose pode estar associada ao avanço tecnológico, que permite a difusão da informação por meios eletrônicos, como revistas e jornais eletrônicos. Com isto, o papel está sendo substituído gradativamente pelo meio digital, um fato que pode estar contribuindo para a redução de investimentos neste setor. Também há de ser considerado o *marketing* que recorre aos recursos provenientes da tecnologia da informação para sua comunicação e transmissão, em detrimento a utilização de matérias primas originadas da madeira .

Com relação a alta competitividade percebida no segmento de açúcar e álcool, pode-se concluir que seja consequência do aumento na demanda de biocombustíveis, que tem como consequência o avanço das lavouras de cana, para o plantio de açúcar, afetando as lavouras de alimentos, conforme analisado pelo CONSEA (2008).

Tabela 17: Nível de Concorrência percebido pelas Empresas

Aspecto Analisado		Segmento				Total	
		Açúcar e Álcool	%	Madeira Papel e Celulose	%	Frequência	%
Concorrência	Alta	9	26,5	6	17,6	15	44,1
	Média	6	17,6	13	38,2	19	55,9
Total		15	44,1	19	55,9	34	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação ao tipo de capital, constatou-se que 73,5% das empresas possui capital fechado. Desta forma, apenas 26,5% das empresas analisadas possui ações negociadas em bolsa de valores, conforme é apresentado na Tabela 18.

Tabela 18: Tipo de Capital das Empresas.

Aspecto Analisado		Segmento				Total	
		Açúcar e Álcool	%	Madeira Papel e Celulose	%	n°	%
Tipo de Capital	Aberto	1	2,9	8	23,5	9	26,5
	Fechado	14	41,2	11	32,4	25	73,5
Total		15	44,1	19	55,9	34	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar a estratégia competitiva que era adotada pelas empresas, constatou-se que a maior parte delas (67,6%) utiliza a liderança em custos. Esta estratégia é utilizada pela totalidade das empresas do segmento de açúcar e álcool da amostra. O segmento de madeira, papel e celulose utiliza a estratégia de diferenciação (32,4%) e a estratégia de liderança em custos (23,5%). A utilização da estratégia de liderança em custos verificada na totalidade das empresas de açúcar e álcool, justifica-se pelas características dos produtos, que reduz as possibilidades de um melhor ajuste ao consumo. Esta situação não se verifica no segmento de madeira, papel e celulose, que ao contrário disto, conta com um número significativo de alternativas para adequação ao consumo, a exemplo, da indústria de móveis estilizados.

Com referência ao perfil dos respondentes, verificou-se uma maior concentração em cargos ligados a área de controladoria (35,3%), conforme dados da Tabela 19.

Tabela 19: Perfil dos Respondentes

Cargos Ocupados	Segmentos				Subtotal		Percentual Acumulado
	Açúcar e Álcool		Madeira, Papel e		Frequência	%	
	Frequência	%	Frequência	%			
Controller	4	11,8	8	23,6	12	35,4	35,4
Coordenador de Custos	2	5,9	5	14,8	7	20,7	56,1
Chefe da Área de Custos	1	2,9	-	-	1	2,9	59,0
Analista de Custos	1	2,9	3	8,8	4	11,7	70,7
Gerente Financeiro	-	-	1	2,9	1	2,9	73,6
Contador	6	17,7	1	2,9	7	20,6	94,2
Chefe da Área Contábil	1	2,9	1	2,9	2	5,8	100,0
Total	15	44,1	19	55,9	34	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 19 destacam o *controller* como a função de maior abrangência, entre os respondentes, nos segmentos analisados. Logo após surge a figura do coordenador de custos e do contador, com participação de 20,6%, cada um. Estes dados evidenciam a significativa participação de profissionais da área da controladoria na gestão de custos destas organizações, a qual, segundo Catelli (2007), tem um papel de fornecedora e gestora do sistema de informações para a gestão econômica da empresa.

4.1.2 Relação entre Segmento e opção pela Estratégia Competitiva

Uma análise utilizando o Teste Qui-quadrado (χ^2) foi executada para descobrir a existência de relação entre os tipos de segmentos da amostra e a estratégia adotada. O valor do

χ^2 em 12,838 com uma probabilidade associada (p valor) menor que 0,001 para um grau de liberdade de 1, demonstra que tal relacionamento não decorre de erro amostral (ao acaso).

O V de Cramer, indica o tamanho do efeito (0,614). Este número elevado ao quadrado tem como resultado o valor de 0,3769, indicando que aproximadamente 38% da variação das frequências da estratégia adotada pode ser explicada pelo segmento.

Tabela 20: Teste Qui-Quadrado - Segmento e Estratégia Adotada

Teste Qui-Quadrado	Valor	Grau de liberdade	Significância (Bi-caudal)
Qui-quadrado Pearson	12,838 ^a	1	0,001
Phi	0,614		0,001
Cramer's V	0,614		0,001
N casos válidos	34		

O V de Cramer fornece a medida do efeito, em um intervalo limitado entre [0,1]. É interpretado da mesma forma que o R de Pearson, segundo Dancey e Reidy (2006), e pode ser: (a) perfeito: quando for igual a 1; (b) forte: quando estiver entre [0,70 e 0,99]; (c) moderado: [0,40 e 0,69];(d) fraco: [0,01 e 0,39]; e (e) nulo: quando for igual a zero. Assim, o teste indica um efeito moderado (0,614), em relação a influência do segmento na escolha da estratégia. Estes dados analisados em conjunto com a Tabela 18, permitem concluir que a escolha da estratégia relaciona-se as características dos produtos e mercados.

4.2 ANÁLISE DO GRAU DE INFORMAÇÕES NA PERCEPÇÃO DOS GESTORES

4.2.1 Análise Descritiva dos Resultados

Conforme já abordado, as informações possibilitam o conhecimento sobre as capacidades da empresa em relação ao ambiente, bem como fornecem elementos para a definição da estratégia que irá garantir o alcance de melhores resultados.

Diante disso, a análise das informações necessárias ao processo de gestão de custos avaliou o grau de necessidade percebido pelos gestores.

Verifica-se, que mesmo os procedimentos tratados como tradicionais por parte da literatura são ainda considerados como de grande utilidade e benefícios pelos gestores das empresas pesquisadas. Dados completos constam da Tabela 21, a seguir:

Tabela 21: Análise do Grau de Necessidade das Informações de Custos

Informações de custos	Número de Respondentes		Frequência										Mediana	Média Ponderada	Desvio Padrão	Faixa
			Nenhuma Necessidade (1)		Pouca Necessidade (2)		Média Necessidade (3)		Elevada Necessidade (4)		Muita Necessidade (5)					
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%				
Custos das atividades do processo de produção	34	100	0	0,000	0	0,000	0	0,000	3	8,800	31	92,200	4	4,912	0,288	1 - 5
Custo total das áreas de negócios, filiais, unidades de negócios ou	34	100	0	0,000	0	0,000	0	0,000	15	44,000	19	56,000	4	4,559	0,504	1 - 5
Preço de transferência dos produtos no âmbito do processo de produção	34	100	0	0,000	0	0,000	3	9,000	29	85,000	2	6,000	3	3,971	0,388	1 - 5
Variação dos custos de produção em relação ao custo padrão	34	100	0	0,000	0	0,000	2	6,000	29	85,000	3	9,000	3	4,029	0,388	1 - 5
Ponto de equilíbrio em valores e quantidades por produto	34	100	0	0,000	1	3,000	4	12,000	26	76,000	3	9,000	3	3,912	0,570	1 - 5
Custos de produção classificados em custos fixos e custos variáveis	34	100	0	0,000	0	0,000	3	9,000	16	47,000	15	44,000	3	4,353	0,646	1 - 5
Custos identificados em custos diretos e indiretos em relação ao objeto de	34	100	0	0,000	0	0,000	1	3,000	14	41,000	19	56,000	4	4,529	0,563	1 - 5
Custo de produção unitário por produto	34	100	0	0,000	0	0,000	12	35,000	20	59,000	2	6,000	3	3,706	0,579	1 - 5
Margem de contribuição em valor e percentual por produto	34	100	2	6,000	7	21,000	12	35,000	10	29,000	3	9,000	1	3,147	1,048	1 - 5
Margem de segurança em valor e quantidade por produto	34	100	7	21,000	13	38,000	10	29,000	3	9,000	1	3,000	1	2,353	1,012	1 - 5
Grau de alavancagem operacional	34	100	14	41,000	15	44,000	4	12,000	1	3,000	0	0,000	1	1,765	0,781	1 - 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Constatou-se que os gestores buscam um menor detalhamento das informações. O custo das atividades do processo de produção foi considerado pela totalidade dos respondentes como de elevada necessidade. Assim, o custo das atividades do processo de produção, apesar de seu caráter global, se constitui na informação mais valorizada no processo de gestão.

O ponto de equilíbrio e os custos de produção classificados em fixos e variáveis, também foi considerado como necessidade acentuada. Constatou-se que para os respondentes a informação sobre o custo fixo e variável é mais valorizada do que o cálculo do ponto de equilíbrio, que permite identificar o volume necessário de vendas para fazer face aos custos decorrentes de sua produção.

O custo total da área de negócio e o preço de transferência foram considerados de elevada necessidade em 94% das empresas. Já os custos classificados como diretos e indiretos foram considerados em 60% das empresas como de grande necessidade. Esta classificação, utilizada no custeio por absorção, necessária para avaliação de estoques (para fins fiscais) justifica sua elevada necessidade. No entanto, o fato de não ser avaliado como muita necessidade pode estar relacionada às suas limitações para fins gerenciais.

O custo unitário dos produtos foi considerado em 38% das empresas como de elevada necessidade, que pode ser decorrente da necessidade da comparação à padrões previamente estabelecidos ou, da análise com àqueles praticados no mercado. Os dados apresentados na Tabela 21, evidenciam que as informações com menor grau de necessidade referem-se, as margens de contribuição (12%) e segurança (3%) e ao grau de alavancagem operacional (0%).

Martins (2003) questiona sobre qual seria a necessidade de margens de contribuição positivas em todos os produtos, se a soma delas não fosse capaz de dar cobertura aos custos e despesas fixas da empresa. Isto implica em que estes custos não devem ser omitidos e simplesmente rateados, mas sim analisados para fins de acompanhar as taxas de retorno do investimento. No entanto, a margem de contribuição não se mostra relevante na opinião dos gestores para as decisões de investimento, o que indica que a rentabilidade de curto prazo para fins de investimento tem consideração relativa.

Esta situação se estende ao baixo grau de necessidade evidenciado na margem de segurança, que analisa quanto a empresa necessita produzir para não incorrer em prejuízo; e, ao grau de alavancagem operacional, que verifica quanto um aumento no volume de produção pode aumentar o resultado da empresa.

4.2.2 Análise da Relação entre as Informações de Custos

O teste de correlação de Pearson efetuado entre as informações de custos identificadas na Tabela 21, que tencionou verificar a existência de relações entre as próprias informações, para verificar se o grau de necessidade de uma influencia na necessidade de outra, evidenciou a existência de correlação entre estas informações de custos, no processo de tomada de decisão. Esta análise demonstra uma relação forte entre a margem de contribuição e o grau de alavancagem operacional (0,722), e moderada quanto ao ponto de equilíbrio (0,478) e a margem de segurança (0,693), correlacionadas positivamente, com p valor de 0,001 (significância) , indicando a improbabilidade de que tal resultado tenha ocorrido em decorrência de erro amostral.

A relação forte verificada entre a margem de contribuição e o grau de alavancagem operacional é explicada em razão de que os seus conceitos são diretamente relacionados na forma de cálculo, ou seja, a margem de contribuição é informação necessária ao cálculo do grau de alavancagem operacional. Então, o uso de um leva ao uso do outro.

A Tabela 22, a seguir, apresenta os coeficientes de correlação entre as margens de contribuição e segurança.

Tabela 22: Correlação de Pearson entre as Informações de Custos

Análise de Correlação		Margem de contribuição em valor e percentual por produto	Margem de segurança em valor e quantidade por produto
Grau de alavancagem operacional	Correlação de Pearson	0,722**	0,636**
	Significância. (Bicaudal)	0,001	0,001
Ponto de equilíbrio em valores e quantidades	Correlação de Pearson	0,478**	0,528**
	Significância (Bicaudal)	0,004	0,001
Margem de segurança por produto	Correlação de Pearson	0,693**	1
	Significância (Bicaudal)	0,001	

Fonte: Dados da pesquisa.

Também foi constatada uma relação moderada entre a margem de segurança e o grau de alavancagem (0,636) e o ponto de equilíbrio (0,528) correlacionados positivamente. Por meio desta análise conclui-se que o grau de necessidade destas informações correlaciona-se positivamente, ou seja, a medida em que aumenta a necessidade por uma delas, aumenta

também o grau de necessidade das demais. Esta constatação exprime a forte relação entre estas informações, que tem como objetivo avaliar a rentabilidade dos produtos.

O teste de correlação de Pearson indicou a existência de uma relação moderada e uma correlação positiva entre a informação relativa ao custo de produção unitário e: (a) a margem de contribuição (0,623); (b) a margem de segurança (0,597); (c) os custos diretos e indiretos (0,492); (d) os custos fixos e variáveis; e (e) o grau de alavancagem operacional (0,529).

Estes resultados justificam-se em função da proximidade dos conceitos que envolvem estas questões, que abarcam o cálculo do custo unitário em torno dos aspectos relacionados a quantidades e valores relativos aos totais produzidos e vendidos, no intuito de calcular a rentabilidade dos produtos.

A Tabela 23, a seguir, apresenta os coeficientes de correlação de Pearson relativos ao custo de produção unitário.

Tabela 23: Correlação de Pearson - Custo de Produção Unitário

Análise de Correlação		Custo de produção unitário por produto
Margem de contribuição por produto	Correlação de Pearson Significância. (Bi-caudal)	0,623** 0,001
Margem de segurança por produto	Correlação de Pearson Significância. (Bi-caudal)	0,597** 0,001
Custos identificados em custos diretos e indiretos	Correlação de Pearson Significância. (Bi-caudal)	0,492** 0,003
Grau de alavancagem operacional	Correlação de Pearson Significância. (Bi-caudal)	0,513** 0,002
Custos de produção classificados em fixos e variáveis	Correlação de Pearson Significância. (Bi-caudal)	0,529** 0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

Esta análise demonstra que a medida que aumenta a necessidade da informação sobre a margem de contribuição, margem de segurança, custos diretos e indiretos, grau de alavancagem e custos de produção fixos e variáveis, também aumenta a necessidade de informação relativa ao custo de produção unitário.

Todas as informações de custos dispostas na Tabela 23, relacionadas à necessidade de conhecimento do custo de produção unitário, estão associadas, pois compõem um conjunto de informações relevantes para decisões de investimentos.

Esta análise faz uma apreciação da rentabilidade, evidenciando quanto cada produto contribui, em termos de rentabilidade, quais os limites que devem ser estabelecidos na venda dos produtos para que a empresa não incorra em prejuízos, bem como quanto um aumento na produção e venda provocaria de aumento no lucro.

4.2.3 Análise sobre a Necessidade de Informações e os Métodos de Custeio

O teste de correlação de Pearson verificou a existência de relação entre a necessidade de algumas das informações de custos e os métodos de custeio adotados nas empresas.

A Tabela 24 a seguir apresenta as informações relativas ao preço de transferência e a margem de segurança, evidenciando sua relação com os métodos de custeio direto e RKW.

Tabela 24: Correlação de Pearson - Método de custeio Direto e RKW

Análise de Correlação		Método de custeio direto	Método RKW ou pleno
Preço de transferência dos produtos no âmbito do processo de produção	Correlação de Pearson	0,468**	0,559**
	Significância. (Bicaudal) (p valor <0,005)	0,005	0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 24, existe uma relação moderada entre a adoção do método de custeio direto e a necessidade das informações do Preço de transferência (0,448) correlacionado positivamente (admitindo-se p valor =,0,005). Este resultado justifica-se em decorrência de que, segundo Atkinson *et al.* (2002), quando um bem ou serviço não tem um preço definido de mercado, uma alternativa é a transferência de valor baseada no custo, ou seja, determinado pelo somatório dos custos fixos e variáveis alocados de forma direta ou indireta.

Há também relação entre a utilização do método RKW e a informação sobre a margem de segurança (0,559) correlacionados positivamente. Este fato permite concluir que quanto maior a utilização do método RKW, maior a necessidade da informação sobre a margem de segurança.

A margem de segurança corresponde ao excesso de receitas orçadas sobre o ponto de equilíbrio, conforme Horgreen, Foster e Datar (2000), enquanto que o RKW, segundo Martins (2003), corresponde ao custo de produzir e vender, incluindo-se a este cálculo o processo de administrar e financiar para obtenção do gasto completo, bastando apenas adicionar a este o lucro desejado para a obtenção do preço de venda.

A relação verificada entre estes conceitos pode ser justificada pela necessidade dos gestores em garantir que todos os custos serão efetivamente cobertos pelas receitas, já que, segundo Martins (2003), no cálculo do RKW a empresa fixa o lucro desejado com base em um valor global, procedendo logo após o rateio aos produtos utilizando uma base para de alocação, como o custo, ou custo mais despesas.

4.3 ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO PELAS EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO

4.3.1 Análise Descritiva dos Resultados

De acordo com a Tabela 25, a seguir, o método de custeio por absorção é utilizado pela totalidade das empresas. Este resultado deve-se ao fato de que para fins fiscais e societários deve ser utilizado o custeio por absorção, conforme menciona Martins (2003). No entanto, para fins gerenciais e auxílio na tomada de decisão, existem outras alternativas de métodos de custeio, que podem ser utilizados sem prejuízo da utilização do método de custeio por absorção. O desafio da contabilidade de custos consiste em identificar um método adequado para atribuir valor aos produtos e estoques.

A utilização do método de custeio variável, segundo os dados da Tabela 25, ocorre freqüentemente em 80% das empresas. O método de custeio variável, conforme Martins (2003), embora não possa ser aplicado fiscalmente e não atenda aos princípios contábeis aceitos, pode atender as necessidades gerenciais da empresa, por propiciar rapidamente informações vitais à mesma, utilizando a classificação de custos fixos e variáveis.

O método de custeio direto, segundo os dados da pesquisa, em 86% das empresas é pouco ou não utilizado. Entende-se, assim, que raramente é utilizado nas empresas do agronegócio. Este método apesar de não ser aceito fiscalmente, pode atender as necessidades gerenciais da empresa. Por meio deste, de acordo com Lemos (2002), os custos indiretos não são levados à análise de resultados, passando a ser avaliados por suas margens de contribuição, que pode ser um indicador valioso na avaliação dos produtos.

Tabela 25: Análise sobre a Utilização dos Métodos de Custeio pelas Empresas

Métodos de Custeio	Número de Respondentes		Frequência										Mediana	Média Ponderada	Desvio Padrão	Faixa
			Não utiliza (1)		Utiliza pouco (2)		Utiliza ocasionalmente (3)		Utiliza muito (4)		Utiliza sempre (5)					
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%				
Método de Custeio por Absorção	34	100	0	0,000	0	0,000	0	0,000	4	12,000	30	88,000	4	4,882	0,327	1 - 5
Método de Custeio Variável	34	100	0	0,000	0	0,000	7	21,000	24	71,000	3	9,000	3	3,882	0,537	1 - 5
Método de Custeio Baseado em Atividades [ABC]	34	100	2	6,000	13	38,000	14	41,000	5	15,000	0	0,000	2	2,647	0,812	1 - 5
Método da Unidade de Esforço de Produção [UEP]	34	100	34	100,000	0	0,000	0	0,000	0	0,000	0	0,000	0	1,000	-	1 - 5
Método de Custeio Direto	34	100	22	65,000	7	21,000	4	12,000	0	0,000	1	3,000	0	1,559	0,927	1 - 5
Método RKW ou Pleno	34	100	19	56,000	13	38,000	1	3,000	1	3,000	0	0,000	0	1,529	0,706	1 - 5
Método de custeio Time Driven ABC [TDABC]	34	100	27	79,000	6	18,000	1	3,000	0	0,000	0	0,000	0	1,235	0,496	1 - 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo Lemos (2002) a margem de contribuição identifica o quanto cada produto contribui para a amortização dos custos e despesas indiretas. Com Relação a utilização dos métodos de custeio nas empresas, constata-se que o método menos utilizado foi o UEP na totalidade das empresas, apesar de sua forma simplificada para o cálculo da produção do período, que baseia-se na utilização de uma medida comum a todos os produtos e processos da empresa, no intuito de simplificar o processo de controle de gestão, conforme Bornia (2008). Além deste, também os métodos RKW e TDABC apresentaram baixos índices de utilização pois 56% e 79%, respectivamente, dos gestores não os utilizam (Tabela 25).

Pelo exposto, pode ser constatado que alguns métodos apesar de serem orientados para simplificar o cálculo e proporcionar uma rápida visão da situação dos custos de produção são pouco, ou não utilizados. O método ABC, que baseia-se na análise e mensuração das atividades do processo de produção, obteve média de 2,65 indicando que é pouco ou ocasionalmente utilizado.

O teste de Correlação de Pearson indica uma relação moderada entre o uso do método de custeio por absorção e o custeio variável (0,609) correlacionados positivamente a uma significância (p valor $<0,001$). Estes dados corroboram os resultados apresentados na Tabela 21, relativos à percepção do grau de necessidade da classificação dos custos em fixos e variáveis, utilizados no método de custeio variável, bem como a classificação dos custos em diretos e indiretos, utilizados no método de custeio por absorção.

4.3.2 Diferenças entre as Empresas com Relação aos Métodos de Custeio

O cálculo relativo ao d de Cohen verifica o percentual de sobreposição entre duas curvas de distribuição normal, referentes a dois grupos de dados, a fim de verificar as diferenças entre as médias, cujos valores situam-se em uma escala de [0,1 a 1,5]. Quanto maior o percentual de sobreposição de duas curvas normais de distribuição, menores serão as diferenças entre os grupos analisados. Assim, 0,1 corresponde a 92% de sobreposição de 2 curvas normais, ou seja, quase nenhuma diferença entre dois grupos; enquanto que 1,5 corresponde a 29% de sobreposição, indicando diferenças acentuadas entre estes.

Tabela 26: Atuação no Mercado Externo

Atuação no mercado externo		N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão da	Média dos	d de Cohen	r de Pearson
Método de Custeio Direto	Sim	32	1,59	0,946	0,167	0,473	1,2558207	0,5317702
	Não	2	1,00	0,000	0,000			
Método RKW ou Pleno	Sim	32	1,56	0,716	0,127	0,358	1,5720867	0,6179815
	Não	2	1,00	0,000	0,000			

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos resultados apresentados na Tabela 26, constata-se que é acentuada a diferença entre as empresas que atuam no mercado externo (sim/não) em relação a utilização dos métodos de custeio direto e RKW. Os resultados indicam que as empresas que não atuam no mercado externo, em sua totalidade, não utilizam esses métodos de custeio.

O Teste T de Student foi realizado para analisar estas diferenças, o resultado demonstrou que existem diferenças na adoção dos métodos de custeio por parte das empresas que atuam no mercado externo a um nível de significância (p valor <0,005), que revela a improbabilidade de que este resultado tenha ocorrido por erro amostral. Este resultado deve-se ao fato de que, no grupo das empresas que atuam no mercado externo existem 33% de empresas que utilizam pouco ou não utilizam o método direto. No método RKW, esses percentuais correspondem a 41%.

Tabela 27: Teste T - Métodos de Custeio versus Atuação no Mercado Externo

Teste T		Teste de Levene para a Igualdade de Variâncias		Teste T para a Igualdade de Médias						
									Intervalo de Confiança de 95% para a Diferença	
		F	Sig.	t	Graus de liberdade	Sig. (Bicaudal)	Diferença das Médias	Erro Padrão das Diferenças	Inferior	Superior
Método de Custeio Direto	Igualdade de variâncias assumidas	3,288	0,079	0,875	32	0,388	0,594	0,678	-0,788	1,976
	Igualdade de variâncias Não-assumida			3,552	31	0,001	0,594	0,167	0,253	0,935
Método RKW ou Pleno	Igualdade de variâncias assumidas	4,841	0,035	1,096	32	0,281	0,563	0,513	-0,483	1,608
	Igualdade de variâncias Não-assumida			4,447	31	0,001	0,563	0,127	0,304	0,821

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise do Teste T utiliza o teste de Levene para identificar se duas condições apresentam variâncias iguais, no entanto isto não ocorre na presente análise, em razão das significâncias (0,079 e 0,035) obtidas no teste. Pode-se afirmar com 95% de confiança que o

intervalo 0,253 a 0,935 contém a verdadeira diferença das médias populacionais do método de custeio direto, enquanto que no RKW esse intervalo está entre 0,304 e 0,821.

4.4 ANÁLISE DAS PRÁTICAS DE GEC UTILIZADAS PELAS EMPRESAS

4.4.1 Análise Descritiva dos Resultados

De acordo com os dados da Tabela 28, as práticas de gestão estratégica de custos freqüentemente utilizadas nas empresas correspondem aos determinantes de custo, a análise da cadeia de valor, indicadores e métricas não financeiras, custeio meta, custo padrão e custos logísticos.

Com relação a análise dos determinantes de custos, constatou-se que a totalidade das empresas utiliza esta prática com freqüência. Estes resultados justificam-se pelas particularidades do agronegócio que, segundo Vilckas e Nantes (2006), acarretam uma maior complexidade para a gestão nas empresas deste setor. Além do conhecimento técnico sobre os processos produtivos, é necessário que os empresários utilizem instrumentos de gestão para o planejamento das atividades produtivas e a agregação de valor aos produtos.

Quanto a análise da cadeia de valor, foi constatado que em 89% das empresas utiliza-se esta prática com freqüência. A gestão das empresas do agronegócio deve observar a cadeia de valor para diferenciarem-se das concorrentes, conforme destacam Oliveira e Pereira (2008). Assim, a utilização dessa prática, além de possibilitar uma série de análises, favorece a adoção de estratégias de diferenciação, pois, conforme Porter (1990), a cadeia de valor desagrega uma empresa nas atividades estrategicamente relevantes para compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação.

Os dados relativos aos indicadores e métricas não financeiras, revelam que em 88% das empresas os mesmos são utilizados com freqüência. Neste aspecto, Queiroz (2006) revela ainda que os sistemas de informações das empresas do agronegócio devem demonstrar o desempenho de todas as operações e da estrutura da empresa. As avaliações de desempenho operacionais não financeiras feitas de forma inadequada representam uma fragilidade ao sistema de gestão das empresas em geral, conforme estudo de Nakagawa (2000).

O custo padrão, conforme dados da Tabela 28 é utilizado com freqüência em 89% das empresas. Esses resultados corroboram com a análise realizada por Santos, Marion e Segatti (2002), relativa a importância do custo padrão, que confronta a realidade com as metas de produção contidas no planejamento das empresas do agronegócio.

Tabela 28: Utilização das Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Práticas de Gestão Estratégica de Custos	Número de Respondentes		Frequência										Mediana	Média Ponderada	Desvio Padrão	Faixa
			Não Utiliza (1)		Utiliza pouco (2)		Utiliza ocasionalmente (3)		Utiliza muito (4)		Utiliza sempre (5)					
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%				
Custos intangíveis	34	100	3	9,000	22	65,000	7	21,000	1	3,000	1	3,000	1	2,265	0,790	1 - 5
Análise dos fatores determinantes de custo	34	100	0	0,000	0	0,000	0	0,000	14	41,000	20	59,000	4	4,588	0,500	1 - 5
Análise da cadeia de valor	34	100	0	0,000	0	0,000	4	12,000	24	71,000	6	18,000	3	4,059	0,547	1 - 5
Custo de ciclo de vida dos produtos	34	100	10	29,000	10	29,000	4	12,000	8	24,000	2	6,000	1	2,471	1,308	1 - 5
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	34	100	12	35,000	8	24,000	9	26,000	3	9,000	2	6,000	1	2,265	1,214	1 - 5
Custo ambiental	34	100	0	0,000	20	59,000	8	24,000	6	18,000	0	0,000	1	2,588	0,783	1 - 5
Indicadores e métricas não-financeiras	34	100	0	0,000	0	0,000	4	12,000	21	62,000	9	26,000	3	4,147	0,610	1 - 5
Custeio-meta	34	100	0	0,000	0	0,000	2	6,000	13	38,000	19	56,000	4	4,500	0,615	1 - 5
Custo padrão	34	100	0	0,000	0	0,000	4	12,000	23	68,000	7	21,000	3	4,088	0,570	1 - 5
Custos Logísticos	34	100	0	0,000	0	0,000	1	3,000	20	59,000	13	38,000	3	4,353	0,544	1 - 5
Custo Total de Propriedade: TCO	34	100	15	44,000	8	24,000	5	15,000	6	18,000	0	0,000	1	2,059	1,153	1 - 5
Custo <i>Kaizen</i>	34	100	15	44,000	7	21,000	7	21,000	5	15,000	0	0,000	1	2,059	1,127	1 - 5
Análise Externa de Custos	34	100	5	15,000	9	26,000	10	29,000	8	24,000	2	6,000	2	2,794	1,149	1 - 5

Fonte: Dados da pesquisa.

O custo meta apresenta índices altos de utilização, equivalente a 96% das empresas. Esta constatação evidencia que nas empresas é analisado montante de custos que devem ser eliminados ou acrescidos para que o custo estimado de um produto seja ajustado conforme o admissível pelo mercado, conforme menciona Rocha (1999).

Na análise dos resultados relativos ao custo padrão, verifica-se uma adesão relativamente alta por parte das empresas, já que em 89% das empresas utiliza-se com frequência esta prática. Estes dados confirmam a existência de benefícios decorrentes de sua utilização no estágio de controle, após a utilização do custo-meta (planejamento), corroborando com o estudo de Carastan (1999). Observa-se que é expressiva a importância conferida aos custos logísticos, cujos dados evidenciam que 97% das empresas o utiliza frequentemente.

Apesar da relevância do ABC/ABM para a análise das atividades e do acréscimo de valor, conforme mencionam Kaplan e Cooper (1998) e Blocher *et al.*,(2002) e do TDABC, por Kaplan e Anderson (2007) para a análise e mensuração das atividades do processo de produção, foram identificados baixos índices de sua utilização (15% das empresas).

Foram evidenciados baixos índices de utilização dos custos ambientais nas empresas, dado que em apenas 18% delas se utiliza frequentemente esta prática. Esta constatação identifica que a saúde financeira destas empresas pode ser comprometida, a longo prazo, em razão das restrições impostas à competição internacional, conforme relatado por Gonçalves (2008). Outros estudos dessa temática (BARTH; MCNICHOLS, 1994; BLACCONIERE; PATTEN, 1994; BLACCONIERE; NORTH CUT, 1997; HUGHES, 2000), mostraram que os custos da qualidade ambiental afetam os rumos dos negócios de algumas empresas, tornando-as menos competitivas.

Além dos baixos índices relativos a análise dos custos ambientais e do ABC/ABM, foram verificados também baixos índices relativos aos custos do ciclo de vida, TCO, *kaizen* e análise externa de custos. Estes aspectos podem representar pontos fracos na eficácia do sistema gerencial. Nakagawa (2000), ao analisar o sistema gerencial apontou dentre os fatores que podem representar fraquezas a este sistema: (a) não identificação e eliminação de atividades que não acrescentam valor; (b) enfoque nos custos correntes de produção, em detrimento da análise do ciclo de vida dos produtos; e (c) sistemas atuais não informam sobre oportunidades de eliminar desperdícios e promover o contínuo aperfeiçoamento da atividade;

Nas empresas do segmento de açúcar e álcool que participaram da pesquisa utiliza-se a estratégia de liderança em custos (47%), enquanto que nas empresas do segmento de madeira, papel e celulose se utiliza a estratégia diferenciação (53%). Com relação a estas

últimas, observa-se que 80% do total se utiliza sempre a prática de análise dos determinantes de custos, enquanto que nas empresas que adotam a liderança em custos nos dois segmentos os respondentes declararam usar sempre (50%) e usar muito (50%).

A intensa utilização da análise dos determinantes de custo nas empresas que utilizam a estratégia de diferenciação, sugere que estas necessitem de maior flexibilidade para adequação de seus processos e produtos ao consumo, por meio da estratégia de inovação.

4.4.2 Relação entre o Uso das Práticas de GEC e o Nível de Concorrência

A análise realizada por meio da Correlação de Pearson, identificou uma relação moderada na utilização das práticas de GEC, que se correlacionam positivamente ao nível de concorrência enfrentado pelas empresas. Neste aspecto, pode-se afirmar que a intensidade e a frequência do uso de algumas práticas estão associadas ao nível de concorrência onde a empresa atua.

De acordo com os resultados da análise, as práticas de GEC relacionadas na Tabela 29, a seguir, são utilizadas com mais intensidade em ambientes de alta concorrência.

Tabela 29: Correlação de Pearson - Práticas de GEC e o Nível de Concorrência

Análise de Correlação		Nível de concorrência
Custo de ciclo de vida dos produtos	Correlação de Pearson	0,549**
	Significância. (Bi-caudal)	0,001
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Correlação de Pearson	0,596**
	Significância. (Bi-caudal)	0,001
Custo ambiental	Correlação de Pearson	0,628**
	Significância. (Bi-caudal)	0,001
Custo Total de Propriedade: TCO	Correlação de Pearson	0,475**
	Significância. (Bi-caudal)	0,004
Custo Kaizen	Correlação de Pearson	0,593**
	Significância. (Bi-caudal)	0,001

Significância (p valor <0,005)

Fonte: Dados da pesquisa.

O teste de correlação de Pearson não identificou relações entre a utilização das práticas de GEC e a estrutura de capital (aberto/ fechado), ou ao tipo de estratégia (liderança em custos, diferenciação ou enfoque) das empresas. A inexistência de relação entre estes fatores, no entanto, pode ter sido verificada em razão de que as empresas são semelhantes em relação ao porte e experiência.

4.4.3 Análise Fatorial das Práticas de GEC

A análise de componentes principais – ACP, é uma técnica exploratória, segundo Dancey e Reidy (2006), utilizada simplesmente para reduzir um grande conjunto de dados a um número menor. Hair *et al.*(2005) acrescentam que a esta análise identifica relações latentes, que não seriam facilmente identificáveis, combinando fatores e simplificando a compreensão dos dados.

A Análise Fatorial sobre as práticas GEC adotadas nas empresas teve como objetivo identificar características comuns na utilização das práticas nas empresas. Esta análise identificou 3 fatores.

Com a finalidade de verificar a adequacidade da amostra foram extraídos os resultados dos testes de esfericidade de Bartlett e medida de adequação da amostra de Kaiser Meyer Olkin - KMO. De acordo com Malhotra (2006), trata-se de um índice para avaliar a adequação da análise fatorial. Valores altos (entre 0,5 e 1,0) indicam que a análise fatorial é apropriada.

Tabela 30: KMO e Teste de Esfericidade de Bartlett – Práticas de GEC

KMO e Teste de Esfericidade de Bartlett		
KMO - Medida de Adequação da Amostra		0,679
Teste de Esfericidade de Bartlett	Aprox. Qui-quadrado	293,682
	Graus de liberdade	78
	Significância	0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 30 indicam a adequacidade da amostra ($KMO > 0,5$), bem como o nível de significância menor que 0,005, revelando que os resultado não decorrem de erro amostral e que as variáveis podem ser explicadas pelos fatores identificados.

Os fatores obtidos evidenciam a preocupação das empresas na melhoria dos processos, o foco no mercado e a avaliação do desempenho em relação a dimensão do investimento realizado.

Tabela 31: Total da Variância Explicada – Análise Fatorial

Componentes	Extração Sem Rotação (Initial Eigenvalues)			Extração Após Rotação		
	Total	% da variância	% Acumulado	Total	% da variância	% Acumulado
1	5,267	40,518	40,518	4,945	38,035	38,035
2	2,433	18,718	59,236	2,190	16,848	54,884
3	1,294	9,957	69,193	1,860	14,310	69,193

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar de não serem utilizadas assiduamente as práticas de gestão estratégica de custos, conforme os dados da Tabela 28, nas empresas da amostra é buscada a eficiência dos processos como forma de as tornarem competitivas no mercado e obterem os retornos desejados em contrapartida aos investimentos realizados.

A Tabela 32, a seguir, apresenta os fatores extraídos da análise.

Tabela 32: Fatores Extraídos da Análise

Fatores	Matriz Rodada	Cargas dos Componentes		
		1	2	3
1º Preocupação com a melhoria dos processos	Custo Kaizen	0,943		
	Custo ambiental	0,890		
	Custo Total de Propriedade: TCO	0,849		
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	0,821		
	Custo de ciclo de vida dos produtos	0,816		
	Análise Externa de Custos	0,769		
2º Foco na redução de custos	Custeio-meta		0,788	
	Custos intangíveis		-0,733	
	Análise da cadeia de valor		0,561	
	Custo padrão		0,494	
3º Avaliar o desempenho em relação a dimensão do investimento	Análise dos fatores determinantes de custo			0,732
	Indicadores e métricas não-financeiras			0,702
	Custos Logísticos			0,658

Fonte: Dados da pesquisa.

O Gráfico de Declive (*Scree Plot*) foi gerado a partir da extração dos fatores da análise fatorial no SPSS e corresponde aos autovalores *versus* o número de variáveis (práticas GEC) por ordem de extração, conforme Malhotra (2005). Segundo Dancey e Reidy (2006), o sentido é de que esses valores decresçam até certo nível e formem uma linha horizontal. A regra é adotar todos valores anteriores a esse ponto, para identificar os fatores.

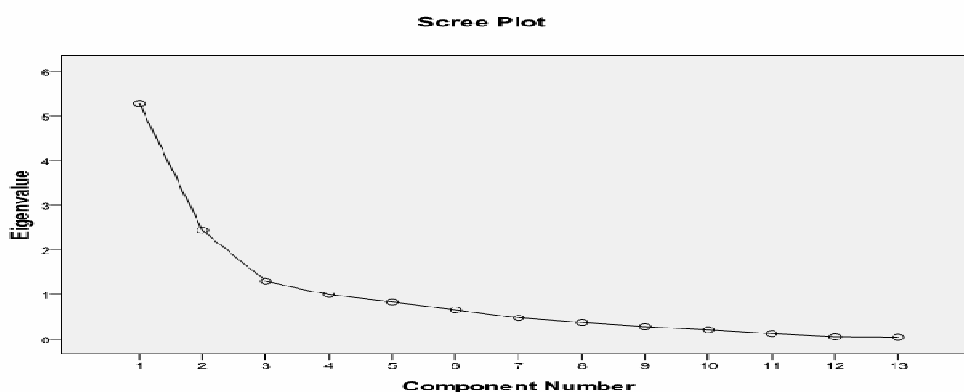


Figura 21: Gráfico de Declive da Extração de Fatores da Análise Fatorial
Fonte: Dados da pesquisa.

O primeiro fator, denominado como foco na melhoria dos processos, que reuniu as práticas: custo kaizen, custo ambiental, TCO, ABC/ABM, custo do ciclo de vida e análise externa de custos, teve a maior carga, confirmando que embora nas empresas não se utilizem de forma intensa as práticas de gestão estratégica de custos, há a preocupação com a melhoria dos processos, a fim de as tornarem mais competitivas.

No entanto, apesar da percepção da necessidade de melhoria nos processos, os gestores ainda estão presos a métodos tradicionais. A estratégia de inovação, necessária aos produtos do agronegócio, conforme relatam Zuin e Queiroz (2006), para manter a competitividade destas empresas é aplicada aos produtos e a produção, o que não ocorre na sistemática de apuração dos resultados econômicos e no processo de gestão.

O segundo fator, denominado foco na redução de custos, é representado pelas práticas: custeio-meta, custos intangíveis, análise da cadeia de valor e custo-padrão. Este fator foi explicado por variáveis que indicam a observação dos preços praticados no mercado, padrões de controle de custos e a atenção aos efeitos negativos que podem comprometer a imagem da empresa, cujos gestores recorrem a cadeia de valor para a otimização da utilização dos recursos.

A organização dos processos de gestão de custos nas empresas do agronegócio obedecem a padrões tradicionais, ao contrário de seu processo de produção, que deve acompanhar os desenvolvimentos tecnológicos de ponta para alcançar as metas de produtividade, inovação e flexibilização. A organização das empresas, para Barney (1995) é uma fonte de vantagem competitiva, o que pode implicar em perda de competitividade nas empresas que se focalizam nos processos de produção sem a correspondente gestão estratégica de custos.

Os índices de utilização das práticas estratégicas de custos nas empresas do agronegócio no Brasil, assemelha-se também a outros países. Análises realizadas em Portugal, Itália, Eslovênia, Malásia, Estados Unidos, Reino Unido, Nova Zelândia, Holanda e Grécia (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001; QUESADO; RODRIGUES, 2007; CINQUINI; TENUCCI, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008; NOORDIN; ZAINUDDIN; TAYLES, 2009; ANGELAKIS; THERIOU; FLOROPOULOS, 2010), demonstram que não existem índices elevados de utilização das práticas de GEC.

Contudo, as empresas da amostra analisada tem a seu favor a experiência e o porte, citadas por Porter (1998) como fonte de vantagem competitiva, conforme os dados apresentados na Figura 19 e na Tabela 14.

A Tabela 33, a seguir, apresenta alguns índices de utilização das práticas de GEC, analisadas por pesquisadores internacionais que foram contempladas no escopo deste estudo, ao lado dos dados da presente pesquisa, conforme Tabela 28.

Tabela 33: Comparativo dos percentuais de Utilização de Práticas de GEC

Práticas de GEC	Dekker e Smidt (2003) Holanda	Quesado e Rodrigues (2007) Portugal	Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010) Grécia	Resultados de Pesquisa (2010) Brasil
	% de utilização	% de utilização	% de utilização	% de utilização
Custo-Meta	59,40	7,40	53	94
ABC	-	25,4	-	15
ABM	-	11,1	32	15
Custo-Padrão	-	37	-	89
Ciclo de Vida	-	-	42	30
Cadeia de Valor	-	-	37	89
Avaliação de Desempenho	-	-	19	-

Fonte: Baseado em Dekker e Smidt (2003), Quesado e Rodrigues (2007) e Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010) e Dados de Pesquisa.

Os dados da Tabela 33, mostram que não existe uma utilização de práticas de GEC expressiva na Holanda, Portugal e Grécia, em relação aos percentuais de utilização no Brasil. Contudo, os percentuais de utilização do ABC/ABM (25,4%), em Portugal, e do Ciclo de Vida (42%), na Grécia, superam os percentuais de utilização dessas práticas nas empresas brasileiras.

A seguir, a Tabela 34 apresenta a média das escalas de utilização de Práticas de gestão, em estudos internacionais, ao lado das médias de utilização nas empresas do agronegócio no Brasil.

Tabela 34: Comparativo das Médias de Utilização de Práticas de GEC (escalas)

Práticas de GEC	Cinquini e Tenucci (2006) Itália	Guilding, Craves e Taykes (2000) EUA, Reino Unido e Nova Zelândia	Cadez e Guilding (2000) Eslovênia	Noordin, Zainundin e Tayeles (2009) Malásia	Resultados de Pesquisa (2010) Brasil
	Escala 1-5	Escala 1-7	Escala 1-7	Escala 1-7	Escala 1-5
Custos da Qualidade	3,08	3,22	4,33	5,74	-
Custo Meta	2,74	3,12	3,73	-	4,5
Análise da Cadeia de valor	2,62	3,04	3,85	-	4,06
Ciclo de Vida	2,28	2,6	2,88	5,47	2,47
ABC/ABM	2,51	-	-	-	2,26
Mensuração Integrada de Desempenho	-	-	4,02	-	-

Fonte: Cinquini e Tenucci (2006), Guilding, Craves e Tayles (2000), Cadez e Guilding (2000) e Noordin, Zainundin e Tayeles (2009) e Dados de Pesquisa.

De acordo com os dados da Tabela 34, as médias mostram-se regulares em países como a Eslovênia e Itália, situando-se próximas ao ponto central da escala. Já nos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia situam-se um pouco abaixo da média central correspondente a 3,5. Os dados mostram que as médias de utilização do custo-meta e da análise da cadeia de valor por empresas brasileiras são superiores as médias obtidas em estudos internacionais.

O terceiro fator da Análise Fatorial, denominado ‘avaliar o desempenho em relação a dimensão do investimento’, reuniu as práticas: análise dos fatores determinantes de custos, indicadores e métricas não financeiras e custos logísticos. Este fator focaliza-se no uso de indicadores que avaliam o desempenho e analisam os investimentos realizados na estrutura e no desenvolvimento das operações. Há uma preocupação nas empresas da amostra com os determinantes de custos estruturais, como: escala, escopo, tecnologia e complexidade (que compreende a amplitude da linha de produtos). Além destes há também a experiência, pois 70%, aproximadamente, das empresas foi fundada antes de 1975, ou seja, tem mais de 36 anos de existência.

Esta análise decorre dos altos índices obtidos a partir da prática relativa a análise dos determinantes de custos, utilizada com intensa frequência na totalidade das empresas, que necessitam altos investimentos. Aliado a esta encontra-se a prática correspondente aos indicadores e métricas não financeiras, cujo uso intenso foi verificado em 88% das empresas. A sumarização destes dados sugere a necessidade de avaliar o retorno dos investimentos relacionados aos determinantes estruturais, bem como dos custos logísticos, pois em grande parte das empresas do agronegócio, conforme afirmam Pigato e Alcântara (2006), não há estrutura para oferecer seus produtos diretamente ao consumidor, assim precisa-se utilizar intermediários. Quanto maior o número de intermediários no processo, maior serão os custos logísticos envolvidos.

A análise destes fatores permite concluir que a melhoria dos processo, a redução de custos e a análise de desempenho do investimento, constituem os aspectos principais que norteiam a atuação das empresas na busca de maior competitividade, a qual não mais se limita as fronteiras do Brasil, já que competem com empresas de outros países.

4.4.4 Análise dos Fatores quanto a Atuação no Mercado Externo

O Teste T foi utilizado para avaliar a existência de diferenças na atuação das empresas no mercado externo em relação aos 3 fatores obtidos na Tabela 26. No entanto,

apenas em 2 fatores foram constatadas diferenças entre as médias das empresas que atuam ou não no mercado externo, conforme Tabela 20.

A medida do efeito obtida a partir do d de Cohen (1,24 e -1,36) , conforme Tabela 33 revela uma diferença acentuada entre as médias das distribuições, indicando que o grau de frequência desses fatores varia conforme a atuação das empresas no mercado externo. O fator 1 (preocupação com a melhoria dos processos) apresenta a maior média para o grupo de empresas que atua no mercado externo; já o fator 2 (foco na redução de custos) possui uma média mais elevada para as empresas que não atuam no mercado externo.

Tabela 35: Fatores da análise x Atuação no Mercado Externo

Atuação no mercado externo		N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão da Média	Média dos desvios	d de Cohen	r de Pearson
Preocupação Melhoria dos Processos	Sim	32	0,042044	1,0163392	0,1796651	0,573	1,2463102	0,528873
	Não	2	-0,6727035	0,1306425	0,0923782			
Foco na Redução de Custos	Sim	32	-0,0466194	1,0127273	0,1790266	0,583	-1,359094	-0,56205
	Não	2	0,7459106	0,1535345	0,1085653			

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 35 apresentam o coeficiente r de Pearson, que demonstra um relacionamento moderado entre os fatores e a variável analisada.

Tabela 36: Teste T Fatores 1 e 2 x Atuação no Mercado Externo

Teste T		Teste de Levene para a Igualdade das Variâncias		Teste T para a Igualdade das Médias						
									IC 95% da Diferença	
		F	Sig.	t	Graus de Liberdade	Sig. (Bi-caudal)	Diferença das Médias	Erro Padrão das Diferenças	Inferior	Superior
Preocupação Melhoria dos Processos	variâncias assumidas	5,708	0,023	0,980	32	0,334	0,71474	0,7293	-0,7707	2,200
	variâncias Não-assumida			3,538	15,650	0,003	0,71477	0,2020	0,2856	1,1437
Foco na Redução de custos	variâncias assumidas	1,811	0,188	-1,090	32	0,284	-0,79252	0,7267	-2,2729	0,687
	variâncias Não-assumida			-3,785	11,169	0,003	-0,79252	0,2093	-1,2525	-0,332

Fonte: Dados da pesquisa

Segundo os resultados da Tabela 36, o p valor $< 0,005$ indica que é improvável que o resultado seja decorrente de erro amostral. Assim, o Teste T confirma que a diferença entre os grupos é 3,538 vezes maior que a diferença dentro dos grupos (0,980) no fator preocupação com a melhoria dos processo. Para o fator Foco na redução de custos, a diferença entre os grupos (empresas que atuam no mercado externo) corresponde a -3,785 vezes maior que a diferença dentro dos grupos (-1,090). Esta constatação evidencia que a competição internacional das empresas brasileiras determina o aumento na preocupação com a melhoria nos processos. Porém, o mesmo não ocorre com o fator foco na redução de custos, que enfatiza a redução de custos para as empresas que competem somente no mercado nacional.

Tabela 37: Fatores x Nível de Concorrência das Empresas

Nível de concorrência no segmento da empresa		N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão da	Média dos	d de Cohen	r de Pearson
Preocupação Melhoria dos Processos	Alto	15	0,665276	1,017358	0,2626808	0,812	1,465902	0,59113
	Médio	19	-0,525218	0,606889	0,1392298			

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 37 apresentam o coeficiente r de Pearson, que demonstra um relacionamento moderado (0,591) entre o fator relativo a preocupação com a melhoria dos processo e o nível de concorrência, correlacionados positivamente. A análise do nível de concorrência identificou d de Cohen (1,46) revelando uma baixa sobreposição das curvas de distribuição normais, ou seja, uma diferença acentuada entre as médias dos grupos, o que indica que a variação nos fatores decorre do nível de concorrência enfrentado pelas empresas. Neste aspecto conclui-se que o nível de concorrência influencia a utilização das práticas de gestão estratégica de custos, sintetizadas pelo fator: preocupação com melhoria nos processos.

O Teste T realizado sobre o fator 1 em relação ao nível de concorrência, revela que existem diferenças significativas tanto dentro dos grupos ($t=4,243$), como entre os grupos analisados ($t=4,004$). O p valor $< 0,001$, indica que a probabilidade de que este resultado seja decorrência de erro amostral é menor que 1%. Pode-se se afirmar com 95% de confiança de que o intervalo em que ocorre a diferença entre as médias situa-se entre 0,618 e 1,762 dentro dos grupos e entre 0,573 e 1,807 entre os grupos em análise. Além da significativa variação entre os grupos analisados, constatam-se também variações significativas dentro dos grupos que podem ser resultantes de outras variáveis, que não tenham sido abrangidas neste estudo.

Não foram verificadas diferenças entre os 3 fatores extraídos na análise fatorial em relação a estratégia adotada (liderança em custo, diferenciação ou enfoque) ou com relação a propriedade de capital (aberto/fechado).

Neste aspecto entende-se que a utilização das práticas sintetizadas pelos 3 fatores da análise não é influenciada pela estratégia adotada, ou pelo tipo de capital, que distingue as empresas com ações na bolsa daquelas que não as tem.

Tabela 38- Teste T Práticas de GEC versus Nível de Concorrência

Teste T	Teste Levene							IC 95% da Diferença		
	F	Sig.	t	Gráus de Liberdade	Sig. (Bi-caudal)	Diferença das Médias	Erro Padrão Diferenças	Inferior	Superior	
Preocupação Melhoria dos Processos	variâncias assumidas	5,402	,027	4,243	32	0,001	1,19049	0,28060	0,618	1,762
				4,004	21,643	0,001	1,19049	0,29729	0,573	1,807

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 39 a seguir, estão relacionadas as práticas utilizadas com mais intensidade segundo os dados da amostra. Em todas as práticas podem ser percebidas médias superiores nos níveis de concorrência alta, evidenciando que as empresas recorrem às práticas de gestão estratégica de custos para competir em mercados de concorrência acirrada, enquanto que em níveis baixos de concorrência, onde o preço não é determinado pelo mercado, incidem médias inferiores do uso destas práticas. A utilização das práticas de gestão estratégica de custos intensifica-se pelo tipo de concorrência do mercado. Nas empresas dos segmentos de açúcar e álcool e de madeira, papel e celulose a utilização mais intensa foi verificada em relação ao custos do ciclo de vida, ABM, custo ambiental e custo *kaizen*, conforme os dados da Tabela 39 disposta a seguir:

Tabela 39: Práticas de GEC em relação ao Nível de Concorrência

Nível de concorrência no	N	Média	Desvio	Erro Padrão	Média dos	d de	r de
Custo de ciclo de vida	Alto	15	3,27	1,223	0,316	1,119	0,538434
	Médio	19	1,84	1,015	0,233		
ABC/ABM	Alto	15	3,07	1,223	0,316	0,992	0,587395
	Médio	19	1,63	0,761	0,175		
Custo ambiental	Alto	15	3,13	0,834	0,215	0,605	0,625796
	Médio	19	2,16	0,375	0,086		
Custo <i>Kaizen</i>	Alto	15	2,8	1,082	0,279	0,927	0,582895
	Médio	19	1,47	0,772	0,177		

Fonte: Dados da pesquisa.

O *d* de Cohen varia entre 1,27 e 1,60, apresentando a diferença significativa entre as médias e indicando a baixa sobreposição entre as curvas de distribuição normal. Estes resultados demonstram diferenças com relação ao uso das práticas, relacionadas na Tabela 39, a qual é determinada pelo nível de concorrência enfrentado pelas empresas.

O Teste T relativo ao custo do ciclo de vida, revela que existem diferenças significativas tanto dentro dos grupos ($t=3,714$), como entre os grupos analisados ($t=3,632$). O *p* valor $<0,001$, indica que a probabilidade de que este resultado seja decorrência de erro amostral é menor que 1% . Pode-se se afirmar com 95% de confiança que o intervalo em que ocorre a diferença entre as médias situa-se entre 0,43 e 2,206 dentro dos grupos e entre 0,620 e 2,229 entre os grupos em análise. A diferença verificada no uso do custeio do ciclo de vida nas empresas inseridas em níveis altos de concorrência, sugere que em tais empresas se recorre à análise do ciclo de vida com o intuito de eliminar custos e adequá-los ao consumo.

O Teste T identificou diferenças significativas também na utilização do ABC/ABM, do custo ambiental e do custo *kaizen* em relação aos níveis de concorrência enfrentados pelas empresas. Este resultado pode ser explicado pelas exigências impostas em mercados de alta concorrência relacionadas as barreiras sanitárias e a necessidade de obtenção de certificação de qualidade, que forçam as empresas a se adequarem por meio da adoção de sistemas de qualidade e medidas de responsabilidade ambiental, cuja contribuição do ABC mostra-se eficaz, conforme Emblemavag (1999).

Tabela 40: Teste T - Práticas de GEC x Nível de Concorrência

Teste T		Teste Levene		Teste T para a Igualdade das Médias						
		F	Sig.	t	Graus	Sig.	Diferen	Erro	IC (95%) da	
									Inferior	Superior
Custo de ciclo de vida	variâncias assumidas	1,711	0,200	3,714	32	0,001	1,425	0,384	0,643	2,206
	variâncias Não-assumidas			3,632	27,121	0,001	1,425	0,392	0,620	2,229
ABM	variâncias assumidas	1,213	0,279	4,197	32	0,001	1,435	0,342	0,739	2,132
	variâncias Não-assumidas			3,978	22,250	0,001	1,435	0,361	0,687	2,183
Custo ambiental	variâncias assumidas	13,224	0,001	4,563	32	0,001	,975	0,214	0,540	1,411
	variâncias Não-assumidas			4,208	18,454	0,001	,975	0,232	0,489	1,462
Custo <i>Kaizen</i>	variâncias assumidas	2,626	0,115	4,170	32	0,001	1,326	0,318	0,678	1,974
	variâncias Não-assumidas			4,008	24,446	0,001	1,326	0,331	0,644	2,009

Fonte: Dados da pesquisa.

O relacionamento entre todos os elos que integram a cadeia de valor é importante para a sua coordenação. Contudo, conforme os dados da Tabela 28, existe por parte das empresas analisadas um relacionamento, que não envolve o emprego do ABC/ABM para racionalizar e coordenar as atividades da cadeia. Este fato remete a estratégia de integração vertical, mencionada (DAVIDSON, 2002; JACKSON; MITCHEL, 2009; CALLADO; CALLADO, 2009; NANTES; SCARPELLI, 2010, AZEVEDO, 2010) que corresponde à estratégia bastante utilizada entre as empresas do agronegócio com o objetivo de proporcionar benefícios mútuos entre as empresas. Isto sugere que o relacionamento vertical decorrente da estratégia utilizada nas empresas pode ter sido indicado pelos respondentes como a prática de cadeia da cadeia de valor, que consiste em relações horizontais, pela indevida interpretação do conceito de cadeia de valor.

O nível de concorrência determina a necessidade de melhoria contínua, para que as empresas sejam competitivas. Assim, os resultados permitem concluir que em algumas empresas se utilizam com frequência as práticas de GEC. Dentre aquelas em que não se utilizam existe uma tendência de utilização destas práticas, com a finalidade de melhoria dos processos, no intuito de torná-las mais competitivas para os mercados de alta concorrência, já que a intensificação na utilização das práticas de GEC aumenta, à medida em que aumenta o nível de concorrência. Esta afirmação decorre dos valores relativos ao *d* de Cohen (altos) significando o tamanho do efeito (forte) das diferenças na utilização do custeio do ciclo de vida, ABC/ABM, custo ambiental e custo *kaizen* nas empresas que enfrentam níveis de concorrência mais elevados conforme as Tabelas 39 e 40.

4.5 PERCEPÇÃO DOS BENEFÍCIOS DECORRENTES DAS PRÁTICAS DE GEC

4.5.1 Análise Descritiva dos Resultados

Os benefícios mais elevados são percebidos na análise dos determinantes de custos, custeio meta, indicadores não financeiros, análise da cadeia de valor, custo padrão e custos ambientais.

A cadeia de valor é percebida com um elevado benefício por 97% das empresas (Tabela 39), concordando com o percentual de 89% de uso freqüente (Tabela 28). No entanto, o ABC/ABM apresenta índices baixos de utilização, sugerindo que este não é utilizado para a coordenação das atividades da cadeia de valor.

Tabela 41 – Análise dos Benefícios Percebidos pela Utilização das Práticas

Benefícios Práticas de Gestão Estratégica de Custos	Número de Respondentes		Frequência										Mediana	Média Ponderada	Desvio Padrão	Faixa
			Nenhum benefício		Pouco benefício		Médio benefício		Elevado benefício		Muito benefício					
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%				
Custos intangíveis	34	100	0	0,000	15	44,000	19	56,000	0	0,000	0	0,000	2	2,559	0,504	1 - 5
Análise dos fatores determinantes	34	100	0	0,000	0	0,000	1	3,000	13	38,000	20	59,000	4	4,559	0,561	1 - 5
Análise da cadeia de valor	34	100	0	0,000	0	0,000	1	3,000	18	53,000	15	44,000	3	4,412	0,557	1 - 5
Custo de ciclo de vida dos produtos	34	100	0	0,000	3	9,000	10	29,000	15	44,000	6	18,000	3	3,706	0,871	1 - 5
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	34	100	0	0,000	4	12,000	15	44,000	9	26,000	6	18,000	2	3,500	0,929	1 - 5
Custo ambiental	34	100	0	0,000	3	9,000	7	21,000	9	47,000	15	50,000	3	4,059	1,013	1 - 5
Indicadores e métricas não-financeiras	34	100	0	0,000	0	0,000	1	3,000	16	47,000	17	50,000	4	4,471	0,563	1 - 5
Custeio-meta	34	100	0	0,000	1	3,000	0	0,000	10	29,000	23	68,000	4	4,618	0,652	1 - 5
Custo padrão	34	100	0	0,000	0	0,000	4	12,000	18	53,000	12	35,000	3	4,235	0,654	1 - 5
Custos Logísticos	34	100	0	0,000	0	0,000	1	3,000	12	35,000	21	62,000	4	4,588	0,557	1 - 5
Custo Total de Propriedade: TCO	34	100	3	9,000	9	26,000	12	35,000	8	24,000	2	6,000	2	2,912	1,055	1 - 5
Custo <i>Kaizen</i>	34	100	3	9,000	6	18,000	11	32,000	12	35,000	2	6,000	2	3,118	1,066	1 - 5
Análise Externa de Custos	34	100	1	3,000	5	15,000	8	24,000	14	41,000	6	18,000	3	3,559	1,050	1 - 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentre as empresas consideradas na amostra, apenas 44% (Tabela 41) consideram existir elevados e muitos benefícios na utilização do ABC/ABM.

A pesquisa procurou identificar os motivos da não utilização das práticas de GEC, no entanto, as respostas foram abrangentes e não se detiveram em especificar os motivos específicos relativos a não adoção de cada uma das práticas. De qualquer forma, a baixa ou não adoção vai de encontro ao apregoado pela literatura (NAKAGAWA, 1994; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; SAKURAI, 1997; KAPLAN; COOPER, 1998; ATKINSON *et al.*, 2000, BACIC, 2009).

Apesar da utilização do custeio do ciclo de vida ter apresentado um índice relativamente baixo, 30% (Tabela 28); nas empresas em que é utilizado com frequência, seus benefícios apresentam um índice de 62% (Tabela 41), evidenciando pouco uso perante o benefício percebido. Esta situação pode estar relacionada à dificuldades de aplicação ou, ainda, que nas empresas, apesar dos benefícios, não são utilizados por estas encontrarem-se em níveis médios de concorrência, situado em 55,9%, conforme Tabela 17.

Os indicadores não financeiros apresentam índices elevados (97%) na percepção dos benefícios, conforme Tabela 41, assim como o custo padrão, com um índice de 88% nas empresas em que se percebe seu benefício como elevado e muito elevado. Conforme esclarecem Blocher *et al.* (2007), estas duas práticas podem estar associadas em razão de que as medidas não financeiras devem estar associadas aos custos para o controle de atividades estratégicas.

Os benefícios percebidos pelo custo *kaizen*, que revela um índice de 41% (Tabela 39) nas empresas em que se reconhece como elevados seus benefícios, apresenta-se significativamente maior àquele relativo a sua utilização, que indicou o uso freqüente em apenas 15% das empresas (Tabela 28). No entanto, para o custo-meta os índices indicam benefícios altos em 97% das empresas (Tabela 39), em contrapartida ao uso freqüente em 94% das empresas (Tabela 28) . Os resultados indicam que o custo *kaizen*, apesar de ter seus benefícios reconhecidos em uma parcela significativa de empresas, é pouco utilizado, o que não ocorre com o custo-meta.

Para Eldenburg e Wolcott (2007), o custo *kaizen* assemelha-se ao custeio-meta em razão de estabelecer metas de redução de custos. Contudo, estas são estabelecidas para fazer face a tendência de queda de preços ao longo do ciclo de vida dos produtos, com base na cadeia de valor. Neste contexto, o custo *kaizen* (fase da produção) deve ser utilizado em conjunto com o custo meta (fase do planejamento).

Os custos logísticos apresentam um índice de 97% em relação às empresas em que se reconhecem como elevados os seus benefícios (Tabela 41), com igual percentual a utilização freqüente (Tabela 28). Este dados confirmam a importância destacada nas empresas a estes custos, que elevam-se a medida em que eleva-se o número de intermediários.

Os dados relativos a análise externa de custos demonstram que em 59% das empresas se consideram que existem benefícios elevados em sua utilização (Tabela 41). No entanto, apenas em 30% (Tabela 28) das empresas se utiliza com freqüência esta prática. Este fato pode estar associado a dificuldades enfrentadas para aplicação desta prática.

Os resultados apresentados na Tabela 39, demonstram a percepção de baixos benefícios no uso do TCO, ou seja, em apenas 30% das empresas analisadas percebe-se elevados benefícios no seu uso. Contudo, este percentual ainda é menor em relação ao índice de utilização, cujo percentual foi de 18% (Tabela 28) nas empresas em que se utiliza com freqüência esta prática.

Já com relação aos custos ambientais, verificou-se que em 97% das empresas são percebidos benefícios elevados. No entanto, a análise sobre sua utilização revelou que em apenas 18% das empresas se utiliza com freqüência esta prática. Estes dados sugerem a existência de dificuldades para sua utilização, pois além das restrições sanitárias que podem afetar a competitividade das empresas, existem benefícios intangíveis decorrentes da gestão ambiental, já que as certificações ambientais valorizam os produtos à medida em que sua elaboração não ocorre às custas dos recursos ambientais.

Quanto à análise dos custos intangíveis, não foram apontados benefícios por parte dos respondentes das empresas da amostra (Tabela 41), embora em 3% das empresas tenha sido revelado utilizar-se freqüentemente esta prática (Tabela 28). Estes dados podem significar a falta de conhecimento com relação aos seus benefícios.

As práticas de GEC são reconhecidas como úteis de uma forma geral. No entanto, sua utilização é restrita. Dentre os motivos relativos a não utilização destas práticas foram apontados pelos respondentes os seguintes fatores: (a) elevação dos custos em razão da contratação de pessoal qualificado; (b) reestruturação dos procedimentos na empresa; e (c) reestruturação do sistema de custos.

4.5.2 Benefícios Percebidos em Relação ao Porte das Empresas

O Teste T foi realizado para examinar a percepção dos benefícios no uso das práticas de GEC em relação ao tipo de empresa (privada/multinacional), no entanto, não

identificou diferenças. O teste T é utilizado para analisar variáveis categóricas de até 2 categorias em relação a variáveis métricas. Utilizou-se o teste ANOVA para verificar o percentual das exportações sobre o faturamento das empresas (porte) em relação aos benefícios percebidos pelas Práticas de GEC. De acordo com Hair *et al.* (2006), a ANOVA corresponde a um teste de média para 2 populações ou mais. A ANOVA é utilizada para verificar diferenças estatísticas entre as médias de dois ou mais grupos

O Teste ANOVA foi realizado com o objetivo de identificar diferenças entre os benefícios das práticas GEC percebidos pelos gestores em relação a representatividade das exportações verificadas no faturamento das empresas. Tal análise tem por objetivo verificar se o uso das práticas de GEC intensifica-se em relação a maior amplitude de exportação realizada pelas empresas.

Tabela 42: Teste ANOVA para Benefícios x Percentual de Exportações s/Faturamento

Percentual de Exportações s/Faturamento		Soma dos Quadrados (SQ)	Graus de Liberdade (Gl)	Média dos Quadrados (QM)	F	Sig.
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Entre os grupos (x)	13,567	5	2,713	5,088	0,002
	Dentro dos Grupos (erro)	14,933	28	0,533		
	Total	28,500	33			
Custeio-meta	Entre os grupos (x)	6,963	5	1,393	5,518	0,001
	Dentro dos Grupos (erro)	7,067	28	0,252		
	Total	14,029	33			
Custos Logísticos	Entre os grupos (x)	4,802	5	0,960	4,949	0,002
	Dentro dos Grupos (erro)	5,433	28	0,194		
	Total	10,235	33			

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesta análise foram identificadas 3 práticas de GEC, cuja percepção dos benefícios diferenciam-se em relação as faixas de exportações (s/ faturamento) das empresas.

Os resultados correspondentes a SQ, denotam os efeitos principais, com p valor <0,001, indicando a improbabilidade de erro amostral. O valor F, que testa a igualdade das variâncias, é representado pelo quociente entre QM (x) e QM (erro). A importância do cálculo do valor F deve-se a análise da significância das variâncias entre as médias.

De acordo com a escala de Distribuição F, o valor crítico para 5 Gl (numerador) e 28 Gl (denominador) corresponde a 2,56 (F). Como os valores calculados de F superam este limite: 5,088 para o ABM; 5,518 para o custeio meta e 4,949 para os custos logísticos, conclui-se que as diferenças para estes grupos em relação a porcentagem de exportações sobre o faturamento são significativas.

As diferenças verificadas a partir do Teste ANOVA, em relação as empresas que exportam, identificou que nestas as médias são relativamente superiores quanto a percepção de seus benefícios. Estes dados exprimem a ênfase de gestão e controle dos custos logísticos, pois quanto mais distantes os mercados consumidores maior será o número de intermediários, o que encarece os custos de logística.

O custo-meta destaca-se em relação aos seus benefícios nas empresas que comercializam com o mercado externo, por ser utilizado como parâmetro para determinação dos custos permitidos para concorrer naqueles mercados. Com isto é possível concluir que seus benefícios resultam da adequação destas empresas aos preços praticados no mercado externo.

O sistema ABM justifica-se à medida que favorece a aplicação das demais práticas de GEC, pois todos os processos tem como unidade as atividades que lhe são pertinentes. Se o enfoque for o custo do ciclo de vida é necessário verificar as atividades de concepção, produção, distribuição, consumo e descarte. Mas, se o enfoque for os custos ambientais, terão de ser analisadas as atividades de controle (prevenção, e avaliação), e aquelas relacionadas a falta de controle (falhas internas e externas).

A Tabela, a seguir, dispõe sobre as médias e desvios do percentual de exportações.

Tabela 43 – Percepção dos Benefícios das Práticas de GEC e Faixas de Exportações

Percentual de Exportações s/Faturamento		N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão	Intervalo das Médias		Mínimo	Máximo
						Inferior	superior		
ABM	Não há participação	2	3,00	0,000	0,000	3,00	3,00	3	3
	Até 10%	15	2,87	0,640	0,165	2,51	3,22	2	4
	11% a 20%	5	4,40	0,548	0,245	3,72	5,08	4	5
	21% a 30%	3	4,00	1,000	0,577	1,52	6,48	3	5
	31% a 40%	3	4,00	0,000	0,000	4,00	4,00	4	4
	Acima de 50%	6	4,00	1,095	0,447	2,85	5,15	3	5
	Total	34	3,50	0,929	0,159	3,18	3,82	2	5
Custeio-meta	Não há participação	2	3,00	1,414	1,000	-9,71	15,71	2	4
	Até 10%	15	4,53	0,516	0,133	4,25	4,82	4	5
	11% a 20%	5	5,00	0,000	0,000	5,00	5,00	5	5
	21% a 30%	3	5,00	0,000	0,000	5,00	5,00	5	5
	31% a 40%	3	5,00	0,000	0,000	5,00	5,00	5	5
	Acima de 50%	6	4,67	0,516	0,211	4,12	5,21	4	5
	Total	34	4,62	0,652	0,112	4,39	4,85	2	5
Custos Logísticos	Não há participação	2	3,50	0,707	0,500	-2,85	9,85	3	4
	Até 10%	15	4,40	0,507	0,131	4,12	4,68	4	5
	11% a 20%	5	5,00	0,000	0,000	5,00	5,00	5	5
	21% a 30%	3	5,00	0,000	0,000	5,00	5,00	5	5
	31% a 40%	3	5,00	0,000	0,000	5,00	5,00	5	5
	Acima de 50%	6	4,67	0,516	0,211	4,12	5,21	4	5
	Total	34	4,59	0,557	0,096	4,39	4,78	3	5

Fonte: Dados da pesquisa.

O ABC/ABM, também é recomendável à coordenação das atividades na cadeia de valor, pois sua análise evidencia os elos de ligação entre as necessidades fornecendo oportunidades para otimização dos recursos, conforme afirmado por Porter (1998), no sentido de redução de custos e melhoria da qualidade.

4.6 PERCEPÇÃO DO GRAU DE DIFICULDADE PARA ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DE GEC.

4.6.1 Análise Descritiva dos Resultados

A concorrência do mercado determina a necessidade de uma visão sistêmica e a utilização de estratégias para a gestão de custos. Porém, a realidade do ambiente interno das empresas pode refletir fatores que determinam dificuldades ou limitações em sua aplicação. A Tabela 44 apresenta a percepção dos gestores com relação às dificuldades de aplicação das Práticas de GEC.

No intuito de avaliar o grau de dificuldade percebido pelos gestores na utilização das práticas de gestão estratégica, foi utilizada a escala de 1 a 5, onde 1 representa nenhuma dificuldade e 5 representa elevada dificuldade.

A análise da percepção sobre as dificuldades encontradas na adoção das práticas de custos indicou que a maior dificuldade ocorre na análise dos custos intangíveis, com média 4,0 (elevada dificuldade). A seguir surgem as práticas TCO, custo *kaizen*, análise externa de custos, custo ambiental, determinantes de custo, ABM, ciclo de vida e análise da cadeia de valor, cujas médias estão compreendidas no intervalo de 3,0 a 3,79.

A elevada dificuldade apresentadas com relação aos custos intangíveis sugere algumas possibilidades: (1) baixa compreensão por parte dos respondentes com relação ao significado desta prática; (2) dificuldade em criar métodos ou critérios de mensurar os efeitos destes custos, já que podem decorrer da insatisfação do consumidor que deixa de adquirir o produto, ou ainda da desvalorização da marca como decorrência de eventos que afetem a imagem da empresa junto ao consumidor, como impactos ambientais, ou ainda exploração nas relações de trabalho. As práticas com menor grau de dificuldade correspondem aos indicadores não financeiros, custo-padrão, custos logísticos e custeio-meta, que apresentam médias entre 2,82 e 2,88 (pouca e média dificuldade).

A Tabela 44, a seguir, apresenta os dados relativos à percepção dos gestores sobre as dificuldades relativas à utilização das práticas de GEC.

Tabela 44: Percepção dos gestores sobre as Dificuldades nas Práticas de GEC

Dificuldades Práticas de Gestão Estratégica de Custos	Número de Respondentes		Frequência										Mediana	Média Ponderada	Desvio Padrão	Faixa
			Nenhuma dificuldade		Pouca dificuldade		Média dificuldade		Elevada dificuldade		Muita dificuldade					
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%				
Custos intangíveis	34	100	0	0,000	2	6,000	0	0,000	28	82,000	4	12,000	3	4,000	0,603	1 - 5
Análise dos fatores determinantes	34	100	0	0,000	11	32,000	13	38,000	7	21,000	3	9,000	2	3,059	0,952	1 - 5
Análise da cadeia de valor	34	100	0	0,000	8	24,000	16	47,000	9	26,000	1	3,000	2	3,088	0,793	1 - 5
Custo de ciclo de vida dos produtos	34	100	1	3,000	1	3,000	18	53,000	13	38,000	1	3,000	2	3,353	0,734	1 - 5
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	34	100	1	3,000	1	3,000	10	29,000	21	62,000	1	3,000	3	3,588	0,743	1 - 5
Custo ambiental	34	100	0	0,000	1	3,000	12	35,000	19	56,000	2	6,000	3	3,647	0,646	1 - 5
Indicadores e métricas não- Financeiras	34	100	0	0,000	13	38,000	13	38,000	7	21,000	1	3,000	2	2,882	0,844	1 - 5
Custeio-meta	34	100	1	3,000	13	38,000	14	41,000	3	9,000	3	9,000	2	2,824	0,968	1 - 5
Custo padrão	34	100	1	3,000	10	29,000	16	47,000	7	21,000	0	0,000	2	2,853	0,784	1 - 5
Custos Logísticos	34	100	0	0,000	14	41,000	12	35,000	7	21,000	1	3,000	2	2,853	0,857	1 - 5
Custo Total de Propriedade: TCO	34	100	0	0,000	1	3,000	9	26,000	20	59,000	4	12,000	3	3,794	0,687	1 - 5
Custo <i>Kaizen</i>	34	100	0	0,000	2	6,000	10	29,000	17	50,000	5	15,000	3	3,735	0,790	1 - 5
Análise Externa de Custos	34	100	0	0,000	3	9,000	8	24,000	21	62,000	2	6,000	3	3,647	0,734	1 - 5

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados apresentados na Tabela 44 demonstram que não existem dificuldades significativas para as práticas mais comuns entre as empresas, isto é, as mais utilizadas. Há que se considerar, também, a menor complexidade destas, pois, o custo meta verifica os custos praticados no mercado para definir limites de custos a empresa. Os custo padrão pode ser baseado em orçamentos, por isso não há complexidade em seu estabelecimento.

4.6.2 Relação entre as Práticas nas Dificuldades Percebidas pelos Gestores

A análise do grau de dificuldade na implantação das práticas de GEC, realizada por meio do teste T e ANOVA não verificou diferenças em relação ao: (a) tipo de empresa; (b) tempo de existência da empresa; (c) percentual de participação da empresa no mercado. Porém, o Teste de Correlação de Pearson identificou alguns relacionamentos entre o grau de dificuldade percebido pelos gestores para implantação das práticas de GEC .

Tabela 45- Correlação de Pearson – Dificuldades Percebidas nas Práticas de GEC

Correlação Dificuldades na Implantação Práticas de GEC	Custeio-meta	Análise dos fatores determinantes de custo	Indicadores e métricas não-financeiras	Custo de ciclo de vida dos produtos	Custo Total de Propriedade: TCO
Custo padrão	0,644**	-	-	-	-
Indicadores e métricas não-financeiras	0,493**	-	-	-	-
Custo ambiental	0,479**	-	-	-	-
Custos Logísticos	0,661**	0,494**	0,478**	-	-
Análise da cadeia de valor	-	0,555**	-	-	-
ABC/ABM	-	-	-	0,663**	-
Custo Kaizen	-	-	-	-	0,846**

Fonte: Dados da pesquisa

Constata-se a existência de relacionamentos moderados entre os níveis de dificuldade na adoção das práticas de GEC. O nível de dificuldade do custo *kaizen*, apresenta uma relação forte com o nível de dificuldade do TCO (0,846). A significância (p valor $< 0,005$) demonstra a improbabilidade de erro amostral.

Os dados apresentados na Tabela 45 mostram que a percepção de dificuldade é bastante semelhante, nos relacionamentos mantidos pelo custo-meta, também evidenciado quando se analisa os benefícios de sua utilização (Tabela 39). Tal relacionamento sugere que as demais práticas de GEC também podem envolver metas, indicadores, padrões, atividades e melhorias nos processos, simultaneamente. Existe um relacionamento entre as práticas de

GEC, que se explorado de maneira adequada, pode significar um grande potencial de eficiência e eficácia nos processos organizacionais.

4.7 DECISÕES DE CUSTOS E OS IMPACTOS DAS PRÁTICAS DE GEC

4.7.1 Análise Descritiva dos Resultados das Decisões de Custos

As práticas de gestão estratégica de custos têm a finalidade de prover informações estratégicas à tomada de decisão, a fim de garantir a competitividade da empresa diante da concorrência. Neste aspecto, buscou-se identificar as práticas que seriam mais utilizadas para prover informações para algumas decisões, evidenciadas na Tabela 44, inerentes à gestão de custos .

A Tabela 46, a seguir, relaciona as práticas de GEC mais utilizadas para as decisões dispostas na Tabela 44.

Tabela 46- Práticas de GEC mais Utilizadas para as Decisões de Custos

Prática de GEC	Sigla	Média de Utilização nas Decisões (%)	Ordem de classificação
Análise da cadeia de valor	CV	33,82	1º
Análise dos fatores determinantes de custo	DC	24,24	2º
Custeio-meta	CM	23,71	3º
Custo de ciclo de vida dos produtos	CCV	13,18	4º
Indicadores e métricas não-financeiras	INF	13,53	5º
Custos Logísticos	CL	13,47	6º
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	ABM	12,41	7º
Custo ambiental	CA	11,94	8º
Custo padrão	CP	7,71	9º
Análise Externa de Custos	AEC	7,47	10º
Custos intangíveis	CI	3,59	11º
Custo <i>Kaizen</i>	CK	3,00	12º
Custo Total de Propriedade: TCO	TCO	0,06	13º

Fonte: Dados da Pesquisa

A Tabela 47, a seguir, apresenta as práticas de GEC, dispostas conforme suas médias de utilização para decisões comuns ao processo de gestão de custos.

Tabela 47: Decisões de Custos e as Práticas de GEC

Decisões relativas ao processo de gestão de custos	CV	DC	CM	CCV	INF	CL	ABM	CA	CP	AEC	CI	CK	TCO
1.Redução de custos	28	39	21	14	13	11	13	4	16	2	7	2	-
2.Aumento de margem de contribuição	35	25	30	13	13	23	8	5	10	3	2	3	-
3.Redução ou eliminação de custo fixo.	33	28	24	16	13	26	11	4	10	1	3	1	-
4.Ações para aumentar a competitividade.	35	26	29	12	9	20	10	13	8	7	1	0	-
5.Estabelecimento do custo do produto de acordo com o que é praticado no mercado	35	23	33	7	13	18	10	6	7	16	0	2	-
6.Desenvolvimento de novas tecnologias	36	25	24	12	8	10	10	20	2	16	1	5	1
7.Identificar e eliminar os custos invisíveis, ou atividades que não agreguem valor.	34	25	20	14	13	5	11	9	7	1	29	2	-
8.Estabelecimento de metas de redução de custos	32	25	26	12	20	15	14	7	7	4	1	6	1
9.Adoção de ações que diminuam o impacto causado no meio ambiente.	33	23	23	12	15	7	14	28	6	5	0	2	2
10.Adoção de ações para redução de custos de empresas que fazem parte da mesma cadeia de valor	38	18	24	11	14	19	14	17	3	9	1	1	1
11.Ações voltadas a análise de outras empresas concorrentes, com objetivo de melhorar a vantagem competitiva	35	18	27	8	15	13	13	14	3	18	1	4	1
12.Decisão de compra entre produtos semelhantes.	32	22	21	18	14	9	8	19	8	9	1	5	4
13.Estratégias para aumentar o ciclo de vida dos produtos.	30	20	26	20	10	8	16	21	4	8	2	4	1
14.Estratégias para diminuição de custos logísticos.	31	18	17	12	19	27	13	3	15	11	1	3	-
15.Reduzir ou aumentar os estoques.	35	23	21	16	20	6	19	7	12	3	3	4	1
16.Eliminar Atividades que não agreguem valor	36	30	16	16	12	5	23	14	5	5	3	4	1
17.Eliminar algum produto de linha ou lançar novo produto	37	24	21	19	9	7	15	12	8	9	5	3	1
Total	575	412	403	232	230	229	222	203	131	127	61	51	14
Média	33,82%	24,24%	23,71%	13,18%	13,53%	13,47%	12,41%	11,94%	7,71%	7,47%	3,59%	3,00%	0,76%
Mediana	35	24	24	12	13	11	12	12	7	7	1	3	1
Desvio Padrão	2,604	5,093	4,497	3,678	3,59	7,409	3,759	7,232	3,981	5,328	6,792	1,62	1,033

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados evidenciados na Tabela 47 apresentam as práticas mais utilizadas para as decisões de custos relacionadas. Estes dados demonstram que a cadeia de valor supera todas as demais práticas, sendo utilizada em aproximadamente 33% das decisões. Contudo, conforme já havia sido constatado na Tabela 28, a utilização desta prática não ocorre em conjunto com o ABC/ABM, demonstrando que esta prática não se focaliza nas atividades, conforme defendem Shank e Govindarajan (1997), Porter (1999) e ROCHA, 1999. Este fato pode enfraquecer a utilização desta prática, mas também pode indicar que não existe um entendimento claro sobre o seu conceito, ou, ainda, que outro método esteja sendo utilizado em lugar do ABC/ABM.

A utilização intensa dos determinantes de custos, com índice de 24% (Tabela 44) corrobora com os dados da Tabela 28, sobre sua freqüente utilização. Logo após surge o custo-meta, evidenciando um percentual de 23% para todas as decisões de custos analisadas. Os resultados das práticas de custo do ciclo de vida, indicadores financeiros, custos logísticos, ABM, custo ambiental, custo-padrão, análise externa de custo, custos intangíveis, TCO e custo *kaizen*, mantiveram-se em posições semelhantes, aos resultados da Tabela 28.

As principais decisões relacionam-se a: (1) redução de custos; (2) aumento da competitividade; (3) aumento da margem de contribuição. De acordo com os dados da Tabela 46, a decisão de redução de custos passa primeiro pela análise dos determinantes de custos (39%) e, a seguir, pela cadeia de valor. O contrário observa-se quanto ao aumento da competitividade e da margem de contribuição, nos quais há participação mais significativa da cadeia de valor (35%).

4.7.2 Os Impactos Percebidos pela Utilização das Práticas de GEC.

As informações geradas a partir da gestão estratégica de custos alimentam o processo decisório com o intuito de promover a eficácia e eficiência do processo de produção, por meio da otimização da utilização dos recursos. Neste aspecto, o que se espera como resultado do auxílio das práticas de GEC é a melhoria dos processos, para atingir níveis elevados de qualidade aos menores custos possíveis.

Tabela 48: Impactos das Práticas de GEC Percebidos pelos Gestores

Impactos das Práticas de GEC na Percepção dos Gestores	Número de Respondentes		Frequência										Mediana	Média	S.D	Faixa
			Nenhum Impacto		Pouco Impacto		Médio Impacto		Elevado Impacto		Muito Impacto					
	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%	n°	%				
Na melhoria do processo de tomada de decisão	34	100	-	-	-	-	1	3	16	47	17	50	5	4,47	0,563	1 - 5
Na redução dos custos fixos	34	100	-	-	-	-	5	15	20	59	9	26	4	4,12	0,64	1 - 5
Na conquista de novos mercados	34	100	-	-	-	-	12	35	20	59	2	6	4	3,71	0,579	1 - 5
No aumento da competitividade	34	100	-	-	1	3	8	24	23	68	2	6	4	3,76	0,606	1 - 5
Na melhoria dos processos internos	34	100	-	-	-	-	22	65	11	32	1	3	3	3,38	0,551	1 - 5
No maior envolvimento dos funcionários nos programas de redução dos custos	34	100	-	-	4	12	22	65	7	21	1	3	3	3,15	0,657	1 - 5
Na maior integração dos setores	34	100	-	-	4	12	21	62	9	26	-	-	3	3,15	0,61	1 - 5
Na identificação de custos antes não identificados aos responsáveis ou não percebidos por eles	34	100	-	-	4	12	12	35	17	50	1	3	4	3,44	0,746	1 - 5
Na redução de preços de vendas dos produtos, permanecendo ou aumentando as margens de lucros	34	100	-	-	-	-	10	29	23	68	1	3	4	3,74	0,511	1 - 5
Na geração de valor ao produto	34	100	-	-	-	-	11	32	23	68	-	-	4	3,68	0,475	1 - 5
Na melhoria da qualidade do produto	34	100	-	-	1	3	9	26	23	68	1	3	4	3,71	0,579	1 - 5
Na agilização dos processos de produção	34	100	-	-	2	6	13	38	18	53	1	3	4	3,53	0,662	1 - 5
Na redução dos custos de logística	34	100	-	-	-	-	6	18	24	71	4	12	4	3,94	0,547	1 - 5
No maior envolvimento da área administrativa no controle do processo de produção	34	100	1	3	5	15	18	53	9	26	1	3	3	3,12	0,808	1 - 5
Nas atitudes visando a perpetuidade da empresa	34	100	2	6	4	12	10	29	16	47	2	6	4	3,35	0,981	1 - 5

Fonte: Dados da pesquisa.

É importante avaliar o real impacto ou resultados decorrentes da utilização destas práticas em meio às empresas. Neste aspecto, a Tabela 48, dispõe sobre a percepção dos gestores em relação aos impactos decorrentes de sua utilização.

A Tabela 48 evidencia como elevados os impactos percebidos sobre: geração de valor aos produtos (100%); melhoria dos processos de produção (97%); redução dos custos fixos (75%); aumento da competitividade (74%), melhoria de qualidade dos produtos (71%); conquista de novos mercados (65%); e redução dos custos de logística (83%). Os impactos menos significativos são verificados com relação ao maior envolvimento da administração no processo de produção, média de 3,12 em uma escala de 1 a 5, na maior integração entre os setores e no maior envolvimento dos funcionários na redução de custos, que apresentam média de 3,15.

A partir destes resultados é possível verificar que os respondentes observam impactos significativos dentro das empresas pelo uso da GEC. Estes resultados demonstram que a utilização das práticas de GEC contribuem para a competitividade e sobrevivência destas empresas. A Tabela 49 relaciona as médias de utilização das práticas de GEC para decisões (Tabela 48), comuns ao processo de gestão de custos, juntamente com a média (escala) de utilização destas práticas (Tabela 28).

Tabela 49: Impactos das Práticas de GEC (Percentual/Média)

Prática de GEC	Média de Utilização nas Decisões (%)	Média de Utilização Escala (1 a 5)
Análise da cadeia de valor	33,82	4,1
Análise dos fatores determinantes de custo	24,24	4,6
Custeio-meta	23,71	4,5
Custo de ciclo de vida dos produtos	13,18	2,5
Indicadores e métricas não-financeiras	13,53	4,2
Custos Logísticos	13,47	4,4
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	12,41	2,3
Custo ambiental	11,94	2,6
Custo padrão	7,71	4,1
Análise Externa de Custos	7,47	2,8
Custos intangíveis	3,59	2,3
Custo <i>Kaizen</i>	3,00	2,1
Custo Total de Propriedade: TCO	0,06	2,1

Fonte: Dados de Pesquisa.

De forma geral, as práticas mais utilizadas correspondem à cadeia de valor e aos determinantes de custos. Também devem ser considerados os indicadores não financeiros e os custos logísticos, necessários às decisões diárias nas empresas do agronegócio. O custo padrão apesar de bastante utilizado (média 4,1) conforme demonstram os dados do Quadro 38, é pouco utilizado nas decisões diárias. Isto se explica em razão de que serve apenas de parâmetro para o controle de custos e por este motivo seu uso é bastante restrito.

As demais práticas apresentam índices inferiores. Contudo, se comparados aos resultados internacionais, demonstram que apesar dos índices variarem bastante, encontram-se em um patamar semelhante àsquelas, ou seja, de uma baixa a regular utilização para a maioria das práticas de gestão estratégica de custos, com exceção apenas da análise da cadeia de valor, que destaca-se também nos estudos internacionais.

5 CONCLUSÃO

5.1 CONCLUSÃO

Neste estudo buscou-se investigar a efetiva utilização por parte das empresas do agronegócio das práticas de gestão estratégica de custos abordadas pela literatura como mais adequadas.

O referencial teórico evidenciou as principais práticas de GEC utilizadas na gestão de custos e o entendimento de autores consagrados nas áreas de custos e agronegócios. Além disso, foi destacado o importante papel das informações relativas a custos no auxílio ao processo de tomada de decisão.

A amostra das empresas, caracterizadas como de grande porte, que em sua maioria são representadas por empresas com capital nacional, revelou a baixa utilização das práticas de GEC. Aquelas que utilizam de forma mais intensa, segundo os dados da pesquisa, o fazem informalmente sem uma sistematização de procedimentos.

O método de custeio variável é utilizado com frequência nas empresas da amostra (80%) e é justificada pela significativa necessidade de informação relativa ao ponto de equilíbrio (91%). No entanto, as informações relativas à margem de contribuição, margem de segurança e grau de alavancagem operacional, viabilizadas por este método, são consideradas pouco ou não necessárias na percepção dos gestores. Já o método de custeio ABC é utilizado com frequência em apenas 15% das empresas, resultado que é confirmado pelo médio grau de necessidade atribuída a esta informação. Com relação a utilização dos métodos de custeio, foram evidenciadas diferenças na utilização dos métodos de custeio direto e RKW em relação a opção pelo mercado externo.

Deste modo, constata-se que prevalecem os métodos tradicionais, em detrimento daqueles mais recentes. Com relação a utilização das práticas de gestão estratégicas de custos, verificou-se que as maiores frequências de utilização ocorrem na análise dos determinantes de custos com percentual de 100%, custos logísticos (97%), custeio-meta (94%), cadeia de valor (89%), custo-padrão (89%) e indicadores e métricas não financeiras (88%), definidas como muito ou sempre utilizados pelos respondentes. O ABM apresenta uma utilização relativamente baixa (15%), condizente com a baixa utilização do método ABC. Com relação a prática referente aos custos ambientais, verificou-se que em apenas 18% das empresas são utilizadas muito ou sempre, fato que surpreende em razão da necessidade de certificação ambiental para concorrência em mercados internacionais.

Com relação a prática de GEC denominada análise dos determinantes de custos, foi constatado que em 80% das empresas se utiliza a estratégia de diferenciação (em 53% da amostra se utiliza sempre esta prática), enquanto que em 50% das empresas se utiliza a estratégia de liderança em custos (47% da amostra utiliza sempre).

Do total das 13 práticas examinadas verificou-se que, pelo menos, sete delas são pouco ou não utilizadas: custos intangíveis, custo do ciclo de vida, ABM, custo ambiental, TCO, custo *kaizen* e análise externa de custos, apesar de seu uso ser largamente defendido na literatura, por autores renomados na área de custos, conforme exposto no referencial teórico.

A análise dos resultados identificou a existência de relação entre a utilização das práticas e o nível de concorrência enfrentado pelas empresas. Contudo, não foram identificadas relações com a estrutura de capital (aberto/fechado), ou com o tipo de estratégia utilizado nas organizações.

Os benefícios mais elevados são percebidos na análise dos determinantes de custos, custeio-meta, indicadores não financeiros, análise da cadeia de valor, custo-padrão e custos ambientais. A cadeia de valor é percebida com elevado benefício por 97%, concordando com o percentual de 89% de uso freqüente.

Com relação aos determinantes de custos, verifica-se a percepção de altos benefícios em 97% das empresas, resultado condizente com o uso freqüente na totalidade das empresas. Estes dados justificam-se em razão de que os determinantes de custos estruturais, representados pela tecnologia, escala, escopo e complexidade no processo de produção, representam altos investimentos nas empresas do agronegócio.

O *kaizen*, apesar de ter seus benefícios reconhecidos, por uma parcela significativa de respondentes, é pouco utilizado, o que não ocorre com o custo-meta. Porém, a utilização dessas práticas em conjunto determinaria maior eficácia a gestão de custos.

Apesar da utilização do custeio do ciclo de vida ter apresentado um índice relativamente baixo, seus benefícios apresentam um índice elevado, o que pode indicar dificuldades de aplicação, ou ainda que os gestores, apesar dos benefícios, não utilizem por encontrarem-se em níveis mais baixos de concorrência.

Já com relação aos custos ambientais, verificou-se que em 97% das empresas são percebidos benefícios elevados. No entanto, a análise sobre sua utilização revelou que em apenas 18% das empresas se utiliza com freqüência esta prática.

Quanto às dificuldades para adoção e utilização das práticas de GEC na percepção dos gestores, os resultados indicam que o maior grau de dificuldade ocorre na prática relativas aos custos intangíveis, explicando sua baixa utilização nas empresas. Um significativo grau de

dificuldade foi apresentado também nas práticas relativas ao TCO, custo *kaizen*, análise externa de custos, custo ambiental, ABM, ciclo de vida, análise da cadeia de valor, e determinantes de custos.

Neste aspecto, constata-se um elevado grau de dificuldade também para as práticas utilizadas frequentemente nas empresas, como no caso daquela relativa a cadeia de valor e aos determinantes de custos. Nas empresas são apontadas como principais causas às dificuldades de implantação das práticas de GEC: os custos elevados, a contratação de um número dispendioso de profissionais e a reestruturação da área de custos na empresa.

O estudo procurou identificar também as práticas de GEC mais adequadas às decisões inerentes à gestão de custos. Para esta questão, verificou-se que para a maioria das decisões foram apontadas: a análise da cadeia de valor, a análise dos fatores determinantes de custos, o custeio-meta, o custo do ciclo de vida e os indicadores e métrica não financeiros, reconhecidos pelos seus benefícios, na percepção dos gestores.

Quanto aos impactos percebidos relativos à utilização das práticas de GEC, os impactos mais elevados foram identificados na: melhoria dos processos de produção (97%), redução dos custos de logística (83%), redução dos custos fixos (75%), aumento da competitividade (74%), na melhoria de qualidade dos produtos (71%), geração de valor aos produtos (68%) e na conquista de novos mercados.

Diante dos resultados apurados, constata-se que a utilização das práticas de GEC em maior escala só será alcançada quando nas empresas puderem ser superadas as dificuldades decorrentes de seu uso ou adoção, tendo em vista que a falta de utilização de algumas práticas está relacionada ao elevado grau de dificuldade, já que seus benefícios são reconhecidos pelos gestores das empresas.

Embora a maioria das empresas da amostra seja de grande porte, observa-se a baixa utilização das práticas de GEC, pois ainda são utilizados métodos tradicionais. Mas, quando consideradas aquelas que atuam no mercado internacional a situação modifica-se, em razão de que são identificados índices mais elevados de utilização destas práticas.

Em relação ao problema de pesquisa, verifica-se que os padrões de utilização das práticas de gestão de custos com relação as empresas do agronegócio apresentam-se em níveis apenas regulares de utilização, com exceção das práticas relativas aos determinantes de custos, cadeia de valor, custos logísticos, custo-padrão e indicadores não financeiros, os quais apresentaram níveis superiores de utilização.

Os objetivos propostos neste estudo foram atendidos à medida em que avaliou o uso das práticas de GEC nas empresas do agronegócio, considerando aquelas mais indicadas na

literatura. Buscou-se também evidenciar o grau de percepção dos benefícios, bem como de dificuldades em relação à utilização destas práticas. A partir destes dados foi possível estabelecer comparações a fim de verificar diferenças entre o grau de utilização e o grau de benefícios percebidos em decorrência do seu uso. Esta análise estendeu-se também ao grau de dificuldade, a fim de compreender os possíveis motivos que conduziriam os gestores das empresas a não utilizar as práticas de gestão estratégica de custos. A maior dificuldade foi verificada nos custos intangíveis, sugerindo a existência de pouco entendimento sobre a importância desta prática, como também dos benefícios que podem decorrer de sua utilização. As mais altas médias que correspondem a graus elevados de dificuldade verificam-se entre as práticas relativas ao ABC/ABM, TCO, custo *kaizen* e análise externa de custos, que não são totalmente compreendidas pelos gestores, assim como os custos intangíveis.

Neste sentido, pode se inferir que a utilização da análise da cadeia de valor fica prejudicada sem a utilização do ABC/ABM, o que afeta também as demais práticas baseadas nas atividades.

A falta de utilização do custo *kaizen* e da análise externa de custos, por exemplo, afeta a eficácia de outras práticas de GEC. Isto ocorre em razão de que sua não observação, na não observação das melhores práticas do concorrentes, bem como no não estabelecimento de metas contínuas de melhoria nos processos, afetando também as atividades e os custos, que servem de base ao custeio do ciclo de vida, custos ambientais e os custos logísticos.

Neste aspecto, as práticas de GEC podem ser entendidas por meio de uma visão sistêmica, já que correspondem a várias perspectivas da análise dos custos, que contribuem para o entendimento das variáveis internas e externas a empresa, com o intuito de fornecer informações estratégicas ao processo de decisão e garantir a competitividade da empresa em meio a concorrência.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Esta pesquisa comprova que apesar de serem largamente difundidas na literatura as práticas de gestão estratégica de custos, existe ainda muito a ser discutido, a fim de que sejam superadas algumas dificuldades. Para tanto, são necessários novos estudos que despertem os gestores das empresas quanto às possíveis soluções a estas dificuldades, já que são reconhecidos em parte os seus benefícios.

Apurou-se que os gestores julgam como positivos os impactos decorrentes da utilização das práticas de GEC, em especial na melhoria do processos e tomada de decisão.

Desta forma, os dados conduzem a realização de novas pesquisas que investiguem em profundidade os procedimentos adotados nas empresas para gestão dos custos, que demonstrem, claramente, os ganhos econômicos da implantação da gestão estratégica de custos nas empresas.

A fim de verificar em maior abrangência e profundidade as práticas relacionadas à GEC, pode ser utilizada uma pesquisa com estudo múltiplo de casos, que possibilite fazer comparações e análises específicas de maior abrangência e profundidade. Sendo os resultados obtidos por meio de um *benchmark* de práticas estratégicas de custos estratégicos, poder-se-ia analisar as características e cultura das empresas em análise. Outra análise importante decorre do entendimento dos motivos destas práticas serem ou não utilizadas, se já foram utilizadas e abandonadas e ainda se há planos nas empresas em adotar-se estas práticas no futuro. Também é necessário investir na descoberta do por que não se utiliza as práticas de GEC como são recomendadas pela literatura. Ou seja, por que não analisam efetivamente todos os seus conceitos e processos para um integral aproveitamento de suas potencialidades, já que a não observação de uma única prática reduz o potencial das demais que são utilizadas.

REFERÊNCIAS

- AAKER, David A. **Administração Estratégica de Mercado**. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- ABDEL-MAKSOUUD, Ahmed; CERBIONI, Fabrizio; RICCERI, Federica;VELAYUTHAM, SivaKumar. **Employee Morale, Non-financial Performance Measures, Deployment of Innovative Managerial Practices and Shop-Floor Involvement in Italian Manufacturing Firms**. *The British Accounting Review*, v. 42, n. 1, p. 36-55, 2010.
- AFONSO, Paulo; NUNES, Manuel; PAISANA, António; BRAGA, Ana. **The Influence of Time-to-Market And Target Costing in the New Product Development Success**. *International Journal of Production Economics*, v. 115, n. 2, p. 559-568, 2008.
- ALBUQUERQUE, José L.; OLIVEIRA Célia V. **Planejamento, Gestão Ambiental e Agronegócio**. In: CALLADO, Antonio A. C. *Agronegócio*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 131-141.
- AMATO NETO, João. **Redes de Cooperação Produtiva e Clusters Regionais**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ANGELAKIS, George; THERIOU, Nikolaos; FLOROPOULOS, Jordanis. **Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: evidence from greece and finland**. *Advances in Accounting*, v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010.
- ANSARI, Shahid; BELL, Janice; SWENSON, Dan. **A Template For Implementing Target Costing**. *Cost Management*, v. 20,n. 5, p.20-27, 2006.
- ANSOFF, H. Igor. **A Nova Estratégia Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.
- ANTHONY, Robert, N.; GOVINDARAJAN, Vijav. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO. O Ranking das 400 Maiores do Agronegócio**. São Paulo: jun. 2008.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da Ciência: Filosofia e Prática da Pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.
- ARAÚJO, Adriana M.P; VENDRAME, Danilo R. **Sistemas de Custos Aplicados a Pecuária de Corte – um Exemplo Prático**. In: CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8., Punta del Este (Uruguay), 2003. **Anais Eletrônicos...**Institut International de Couts, Punta del Est (Uruguay), 2003. Disponível em: http://www.intercostos.org/fra/tp_congresos.php?id=953 Acesso em: 20 Jan. 2010.
- ASK, Julie A.; LASETER, Timothy M. **Dossiê: a gestão de custos na nova economia**. *HSM Management*, n. 19, p. 80-86, 2000.
- ASKAR, Mohamed; IMAM, Syed; PRABHAKER, Paul R. **Business Metrics: a key to competitive advantage**. *Advances in Competitiveness Research*. v.17, 2009. Disponível

em:<http://www.thefreelibrary.com/Business+metrics%3a+A+key+to+competitive+advantage.-a0204480543>. Acesso em: 20 Jan. 2011.

ATKINSON, A. A. **Fixed Factor**. *CMA Management*. v. 43, p.21-28, 2007. Disponível em: <http://www.managementmag.com/9/4/8/2/index1.shtml> Acesso em: 20 jan. 2011.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. M.ark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AZEVEDO, Paulo F. **Comercialização de Produtos Agroindustriais**. In: BATALHA, Mario Otávio. *Gestão Agroindustrial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 63-112.

BACIC, Miguel Juan. **Escopo da Gestão Estratégica de Custos em Face das noções de Competitividade de Estratégia Empresarial**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1., São Leopoldo, 1994. **Anais Eletrônicos....**São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 1994.

BACIC, Miguel Juan. **Gestão de Custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BAGGALEY, Bruce. **Value Stream Management For Lean Companies**. *Journal of Cost Management*, v.17, n.3, p.24-30, 2003.

BANKER Rajiv D.; JOHNSTON Holly. H. **Cost and Profit Driver Research**, In: C.S. Chapman et al. (Eds). *Handbook of Management Accounting Research*: Elsevier, 2007. p. 531-556.

BANKER, Rajiv D.; POTTER, Gordon; SRINIVASAN, Dhinu. **An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures**. *The Accounting Review*, v. 75, n.1, p.65-93, 2000.

BARNEY, Jay B. **Looking Inside for The Competitive**. *The academy of management executive*. v.9, n.4, p.49-86, 1995.

BARNEY, Jay B. **Gaining and Sustaining Competitive Advantage**. New York, NY: Education Inc, 2002.

BARTH, Mary E.; McNICHOLS, Maureen F. **Estimation and Market Valuation of Environmental Liabilities Relating to Superfund Sites**. *Journal of Accounting Research* v.32 (supplement), p.177-209. 1994.

BATALHA, Mario Otávio. **Gestão Agroindustrial**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BATALHA, Mario Otávio; SILVA, Andre Lago. **Gerenciamento de Sistemas Agroindustriais: definições, especificidades e corrente metodológicas**. In: BATALHA, Mario Otávio. *Gestão Agroindustrial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 1-60.

BESANKO, David; DRANOVE, David; SHANLEY, Mark. **A Economia da Estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

BLACCONIERE, Walter G., PATTEN Dennis M. **Environmental Disclosures, Regulatory Costs, and Changes in Firm Value**. *Journal of Accounting and Economics*, v.18 , n.3, p.357-377, 1994.

BLACCONIERE, Walter. G., NORTH CUT, W. Dana. **Environmental Information and Market Reactions Environmental Legislation**. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, v.12, n.2, p. 149-178, 1997.

BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H.; COKINS, Gary; LIN, Thomas W. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BOARINI, Margareth. **Pós-graduação na Área Rural**. *In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio*. São Paulo: jun. 2008. p.60-62.

BOIANOVSKY, Mauro. **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro: IPEA, v. 15, n. 3, p. 747-754, 1985.

BOWERSOX, Donald J. **The Strategic Benefits Of Logistics Alliances**. *Harvard Business Review*. v.68, n.4, p.36-42, 1990.

BOWHILL, Bruce; LEE, Bill. **The Incompatibility Of Standard Costing Systems and Modern Manufacturing**. *Journal of Applied Accounting Research*, v.6, n.3, p.1-24, 2002.

BRAGA, Ayala. L., STEFFANELLO Marinês, VENTURINI, Jonas C., PEREIRA, Breno. A. D. **Avaliação de Estratégias Inovadoras de Desenvolvimento Econômico e Social através da Implantação de Cadeias Produtivas de Fruticultura no Espírito Santo**. *In: ENANPAD,33.*, 2009, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo: ANPAD, 2009.

BUCK, Daniel.; GETZ, Christina.; GUTHMAN Julie. **From Farm to Table: the organic vegetable commodity chain of northern california**. *European Society for Rural Sociology. Sociologia Ruralis*. v.37, n. 1, p. 20-30, 1997.

CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. **Benchmarking The Incidence of Strategic Management Accounting in Slovenia**. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v.32, n.2, p.126-146. 2007.

CALLADO, Antônio A. C.;CALLADO, Aldo L. C.. **Mensuração e Controle de Custos: um Estudo Empírico em Empresas Agroindustriais**. *Sistemas & Gestão Revista Eletrônica*, v. 1, n. 2, p.132-141, 2006.

CALLADO, Antônio A. C.; CALLADO, Aldo L. C.; ANDRADE, Luciano P. **Padrões de Utilização de Indicadores de Desempenho Não-Financeiros: Um Estudo Exploratório nas Empresas de Serra Talhada/PE.. ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 2, p. 01-23, 2008.

CALLADO, Antônio A. C.; CALLADO, Aldo L. C.; ALMEIDA, Moisés A. **A Utilização de Indicadores Não Financeiros em Organizações Agroindustriais: um estudo exploratório**. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, v.10, n.1, p.35-48, 2008.

CALLADO, Antonio A. C. **Agronegócio**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CALLADO, Antonio A. C.; CALLADO Aldo L. C. **Gestão de Custos no Agronegócio**. In: CALLADO, Antonio A. C. *Agronegócio*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 84-102.

CALLADO, Antonio A. C.; MORAES Rodolfo A. **Gestão de Custos no Agronegócio**. In: CALLADO, Antonio A. C. *Agronegócio*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 20-28.

CALLADO, Antonio A. C.; CALLADO Aldo L. C. **Sistemas Agroindustriais**. In: CALLADO, Antonio A. C. *Agronegócio*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 1-19.

CALLADO, Antonio A. C.; MORAES, Rodolfo A. **Gestão Empresarial no Agronegócio**. In: CALLADO, Antonio A. C. *Agronegócio*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 20-28.

CARASTAN, Jacira T. **Custo meta e custo padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 6., 1999, São Paulo. **Anais eletrônicos...**São Paulo: ABC- Associação Brasileira de Custos, 1999.

CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede: a era da informação: economia, sociedade e cultura**; v. 1. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CATELLI, Armando, Guerreiro, Reinaldo. **Mensuração do Resultado Econômico**. In: CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem de gestão econômica*. – GECON. São Paulo: Atlas, 2007. p.81-133.

CEPEA/ESALQ –USP. Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **Institucional**. 2010. Disponível em: <http://www.cepea.esalq.usp.br/> Acesso em: 10 Dez. 2010.

CHANDLER, A.K. **The Enduring Logic of Industrial Success**. *Harvard Business Review*. v.68, n.2, p.130-141, 1990.

CINQUINI, Lino.; TENUCCI, Andrea. **Strategic Management Accounting Exploring Links With Strategy**. 2006. Disponível em: <http://www.unisanet.unisa.edu.au/Resources/.../Cinquini%20&%20Tenucci.pdf>. Acesso em: 20 Dez. 2010.

CLM - COUNCIL OF LOGISTICS MANAGEMENT. **Definição Logística**. 2010. Disponível em: <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/346422/logistics?anchor=ref528537> Acesso em 20 Dez. 2010.

CNA - CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA E PECUARIA DO BRASIL. **Institucional**. 2010. Disponível em: < <http://www.canaldoprodutor.com.br/>> Acesso em: 15 Dez. 2010.

COHEN, Sandra; VERNIERIS, George.; KAIMENAKI, Efrosini. **ABC: Adopters, Supporters, Deniers and Unawares**. *Managerial Auditing Journal*, v. 20, n. 9, p. 981-1000, 2005.

CONAB. Companhia Nacional de Abastecimento. **Safras**. 2010. Disponível em:<<http://www.conab.gov.br/conteudos.php?a=1028&t=>> Acesso em 10 Dez. 2010.

CONSEA. Conselho Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional. **Exposição de Motivos**. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/Consea/exec/index.cfm>>. Acesso em: 06 Jan. 2011.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COOPER, Martha C.; LAMBERT, Douglas M.; PAGH, Janus D.. **Supply Chain Management: More than a New Name for Logistics**. International Journal of Logistics Management, v. 8, n.1, p.1-14, 1997.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Rural: uma abordagem decisorial**. São Paulo: Atlas, 2005.

CUNHA, Neila C. V.; MOLINA-PALMA, Manuel A.; SANTOS, Silvio A. S. **As Práticas Gerenciais Promovendo a Capacidade de Inovação: Estudo de Múltiplos Casos**. Revista do Mestrado em Desenvolvimento Empresarial, v. 12, n. 3, p.107-132, 2008.

CYRILLO, Fabio. **Novas Demandas do varejo**. In: CONGRESSO NACIONAL DE GESTÃO DO AGRONEGÓCIO, 1., 2010, Chapecó. **Anais eletrônicos...**Chapecó: Agrogestão, 2010.

DANCEY, Christine P.; REYDI, John. **Estatística sem Matemática para Psicologia**. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DAVIDSON, Andrew. **Globalisation, Uneven Development and Marginalisation: dairy restructuring in new south wales**. Australian Journal of Social Issues, v. 37 n.1, p.25-56, 2002.

DAVIS, John.; GOLDBERG, Ray. **The Genesis and Evolution of Agribusiness**. In: Davis, J.; Goldberg, R. **A concept of agribusiness**. Harvard University, 1957. p.4-6.

DEKKER, Henri; SMIDT, Peter. **A Survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms**. International Journal Of Production Economic, v. 84, n.3, p.293-305, 2003.

DIAS FILHO, José Maria; NAKAGAWA, Masayuki; ROCHA, Welington. **A Relação Entre o Custeio do Ciclo de Vida do Produto e a Obtenção de Vantagem Competitiva Sustentável:uma Abordagem da Gestão Estratégica de Custos**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 9., 2002 São Paulo. **Anais eletrônicos...**São Paulo: ABC- Associação Brasileira de Custos, 2002.

DRUCKER, P. F. **The Spirit of Performance**. In: RICHES, C.; MORGAN, C. (Ed.). Human resource management in education. Milton Keynes, UK: Open University Press, 1989.

DUTRA, A. S.; RATHMANN, R.; MONTOYA, M. **A Mudança nas Estruturas de Mercado da Agricultura Brasileira Pós-Abertura Econômica da Década de 90 do Século XX . Indicadores econômicos FEE**, Porto Alegre, v. 34, n. 3, p.133-151, 2006.

EISENHARDT, K. **Agency Theory: an Assessment and Review.** *Academy of Management Review*, v.14, n.1 p.57-74, 1989.

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho.** Rio de Janeiro: LTC, 2007.

ELLRAM, Lisa M. **Total Cost of Ownership: an Analysis Approach for Purchasing.** *International Journal of Physical distribution & logistics management*. v.28, n. 8, p.4-25, 1995.

EMBLEMSVAG, Jan; BRAS, Bert. **Activity-Based Cost and Environmental Management: a different approach to the ISO 14000 compliance.** Boston: Kluwer Academic Publishers, 2000.

FARIA, Ana C.; COSTA, Maria F. G.. **Gestão de Custos Logísticos.** São Paulo : Atlas, 2005.

FEIGENBAUM, Armand V. **Controle da Qualidade Total.** São Paulo: Makron Books, 1994.

FEIJÓ, Bruno Vieira. **As Ferraris do Campo.** *In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio.* São Paulo: jun. 2008. p.28-31.

FERREIRA, Araceli C.S.; ALVES, Alessandro P.; SILVA, Tatiane. **Ensino de Contabilidade Estratégica: as Práticas Abordadas por Livros Brasileiros e Internacionais.** *Revista de Informação Contábil*, v.4, n.3, p.77-95, 2010.

FERREIRA, Karine A.; RIBEIRO, Priscila C. **Tecnologia da Informação e Logística: Os Impactos do EDI nas Operações Logísticas de Uma Empresa do Setor Automobilístico.** *In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23.*, Ouro Preto, 2003. **Anais Eletrônicos...**Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Engenharia da Produção, 2003.

FISCHMANN, Adalberto A.; ZILBER, Moisés A. **Utilização de indicadores de desempenho como instrumento de suporte à gestão estratégica.** *Revista de Administração Mackenzie*, v.1, n.1, p. 9-25, 2001.

FLEMING, Damon M.; CHOW, Chee W.; CHEN, Gongmeng. **Strategy, Performance-Measurement Systems, and Performance: a Study of Chinese Firms.** *The International Journal of Accounting*, v.44, n. 3, p. 256-278, 2009.

FLEURY, Afonso C. C.; FLEURY, Maria Tereza Leme. **Estratégias Competitivas e Competências Essenciais: Perspectivas para a Internacionalização da Indústria no Brasil.** *Revista Gestão & Produção*, v.10, n.2, p.129-144, 2003.

FLORES, Jeferson; SILVEIRA, Márcio S.; SOUZA, Marcos A.; SANTOS, Marcos V. **Fatores Condicionantes para a Implementação da Gestão Interorganizacional de Custos: um estudo empírico em empresas no Rio Grande do Sul.** *In: CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR, 5.* La Plata (Argentina), 2010. **Anais Eletrônicos...**La Plata: Universidade Nacional de La Plata, 2010.

FRIED, Andrea. **Performance Measurement Systems and Their Relation to Strategic Learning: a case study in a software-developing organization.** *Critical Perspectives on Accounting*, v. 21, n. 2, p.118-133, 2010.

FRITZ, Melanie.; SCHIEFER, Gerhard. **A Multi-Level Cost-Benefit Approach for Regulatory Decision Support n Flood Safety and Quality Assurance Scenarios.** *The European Journal of Social Science Research* v. 21, n. 2, p.177-182, 2008.

FROSSARD, Afonso C.P. **Uma Contribuição ao Estudo dos Métodos de Custeio Tradicionais E Do Método De Custeio Baseado Em Atividade Quanto À Sua Aplicação numa Empresa Pesqueira Cearense para Fins de Evidenciação de Resultado.** 2003. 237 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

FROST, Bob. **Performance Metrics: The New Strategic Discipline.** *Strategy and Leadership*, v. 27, p.34-36, 1999.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Erick W. **Contabilidade Gerencial.** 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GASQUES, José G.; REZENDE, Gervásio C.; VERDE, Carlos M. V.; CONCEIÇÃO, Júnia Cristina P. R.; CARVALHO, João C. S.; SALERNO, Mario S. **Desempenho e Crescimento do Agronegócio no Brasil.** 2004. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1009.pdf Acesso em: 20 jan. 2011.

GHEMAWAT, Pankaj. **Vantagem Sustentável.** In: MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER, Michael. *Estratégia a busca da vantagem competitiva.* Rio de Janeiro: Elsevier, 1998. p.29-42.

GHEMAWAT, Pankaj. **A Estratégia e o Cenário dos Negócios: textos e casos.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, José Alberto. **Os Bons Exemplos que Vem do Campo.** In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio. São Paulo: jun. 2008. p.54-57.

GRZESZESZYN, G. **Contabilidade Gerencial Estratégica: Conceito e Caracterização.** *Revista Capital Científico do Centro de Ciências Sociais Aplicadas*, v. 3, n. 1, p.9-27., 2005.

GRZESZESZYN, G.; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo.** In: ENANPAD, 28., Curitiba. *Anais Eletrônicos...* Curitiba: ANPAD, 2004.

GUILDING, Chris. **Competitor-Focused Accounting: an Explonatory Note.** *Accounting, Organizations And Society*, n. 24, p.583-595, 1999.

GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYKES, Mike. **An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices.** *Management accounting Research*, v.11, n.1, p. 113-135, 2000.

HAIR, Joseph F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMUEL, Philip. **Fundamentos de Métodos De Pesquisa Em Administração.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos.** São Paulo: Pioneira Thompson Learnig, 2003.

HOFER, Elza; RAUBER Adriano J.; DIESEL, Auri; WAGNER, Márcio. **Gestão de Custos Aplicada ao Agronegócio: culturas temporárias.** *Contabilidade Vista e Revista*, v. 17, n.1, p. 29-46, 2006.

HOFJAN, Andreas; WÖMPENER, Andreas. **Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German and English Language General Management Accounting Textbook.** SBR, n.58, p.234-258, 2006.

HORNGREN, Charles. T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. M. **Contabilidade de Custos.** 11 ed. Rio de Janeiro: Pearson, 2004.

HUGHES, K. E. **The Value Relevance of Nonfinancial Measures of Air Pollution in the Electric Utility Industry.** *The Accounting Review*, v.75, n.2, p.209-228, 2000.

HUNKELER, David, REBITZER, Gerald, INABA, Atsushi. **Environmental Performance Indicators And Application of Life Cycle Thinking to Product Development and Corporate Management Detailed LCM-Related excerpt of the Fifth International Conference on Ecobalances Japan.** *The International Journal of Life Cycle Assessment*, v.8, n.1, p.55-58, 2002.

IBGE. **Estatísticas de Produtos Agropecuárias.** 2009. Disponível em:<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/lspa/default.shtm>> Acesso em: 20 Dez. 2010.

IICA (Instituto Interamericano de Cooperação da Agricultura). **Caderno de Estatísticas do Agronegócio.** 2009. Disponível em:http://www.iica.org.br/Docs/Publicacoes/Agronegocio/CadernoEstatisticas_03-009.pdf Acesso em: 10 Dez.2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **A Gestão Estratégica de Custos e Sua Interface Com a Contabilidade Gerencial e Teoria da Contabilidade.** *Revista Brasileira de Contabilidade.* Brasília, v. 25, n. 100, p. 30-31, 1996.

ITNER, Christopher D.; LARCKER, David F.; RAJAN, Madhav V. **The Choice of Performance Measures in Annual Bônus Contracts.** *The Accounting Review.* v.72, n.2, p.243-273, 1997.

JACKSON, Anthony; MITCHELL Eve. **Food Sovereignty: time to choose sides.** *Enciclopedia Britannica*, 2009 Disponível em: <http://media.web.britannica.com/ebSCO/pdf/37/37221176.pdf> Acesso em: 04 Mai. 2010.

JI, Xuehong; CHEN, Rongqiu; TANG, Zhongjiin. **Grey Relational Analyzing the Sales Growth on Dell IBM HP and Compaq**. The Journal of Grey System, v.2, p.129-132, 2005.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: the rise and fall of management accounting**. Boston: HBSP, 1987.

JOHNSON, H. Thomas. **Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment**. New York: Free Press, 1992.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON, Julie T.; BUSBIN James W. **The Evolution of Competitive Advantage: has virtual marketing replaced time-based competition?** **Indiana: Competitiveness Review**, 2000.

JOSHI, Satish; KRISHNAN, Ranjani; LAVE, Lestes. **Estimating the Hidden Costs of Environmental Regulation**. U.S. Census Bureau or the Center for Economic Studies, Michigan State University, 2000. Disponível em:<
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=261508> Acesso em 12 Jan. 2010

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Alinhamento**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KAPLAN, Robert & COOPER, Robin – **Custo & Desempenho**. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Time-Driven Activity-Based Costing**. **Harvard Business Review**, v. 82, n.11, p. 131-138, 2004.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing**. **Cost Management**. v.21, n.2, p.21-28, 2007.

KAYNAK, Erdener. **Editorial**. Journal of Teaching in International Business. v.19, n.2, p.104-108, 2008.

KONG, Hee-Kyung; KIM, Tae-Sung, KIM, Jungduk. **An Analysis on Effects of Information Security Investments: a bsc perspective**. Journal of Intelligent Manufacturing abril de 2010.

KOTLER, P. **Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1998.

LACHTERMACHER, Gerson. **Pesquisa Operacional na Tomada de Decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LACOMBE, Francisco J. M.; HEIBORN, Gilberto L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed., São Paulo: Atlas, 2009.

LERNER, Daiane Fraga. **Um Estudo Sobre o Efeito da Avaliação de Desempenho Operacional e de Gestores no Resultado das Empresas**. 165 fl. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2007.

LEVITT Theodore. **A Globalização dos Mercados**. In: MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER, Michael. *Estratégia a busca da vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Elsevier, 1998. p.197-216. Disponível em: <http://www.informaworld.com/smpp/content~content=a911402870> Acesso em: 12 Nov. 2010.

LIMA, Fátima Machado de Souza; ABRANTES, Luiz Antonio Abrantes.; CORREIA, Laura Fernandez Melo.; BRUNOZI JR., Antonio Carlos. **Políticas Públicas de Inovação Tecnológica na Cadeia Agroindustrial do Leite: O Efeito da Instrução Normativa n° 51 nos produtores rurais da Microrregião de Viçosa, MG**. In: ENAMPAD, 31., 2009, São Paulo. **Anais Eletrônicos...**Rio de Janeiro: ANPAD, 2009. Disponível em: http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=506&cod_evento_edicao=45&cod_edicao_trabalho=10902 Acesso em: 05 Jan. 2011.

LIU, Xingchu.; CETINKAYA, Sila. **Designing Supply Contracts in Supplier vs Buyer-Driven Channels: the Impact of Leadership, Contract Flexibility and Information asymmetry**. *IIE Transactions - Institute of Industrial Engineers* , v.41, n.8, 2009.

LOTURCO, Roseli. **Os Obstáculos para as Multinacionais do Agro**. In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio. São Paulo:jun.2008. p.21-23.

MACHADO, João G.; QUEIRÓZ, Timóteo R.; SCALCO, Andréa R. **Estratégias de Marketing na Indústria de Alimentos: o Caso dos Frigoríficos na Região de Presidente Prudente –SP**. In: CONGRESSO DA SOBER, 14., Londrina, 2007. *Anais Eletrônicos...*Brasília: Sociedade de Economia Administração e Sociologia Rural, 2007. Disponível em:< <http://www.sober.org.br/palestra/6/445.pdf>> Acesso em: 20 Dez.2010.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de Marketing uma orientação aplicada**. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Cadeia Produtiva de Produtos Orgânicos**. 2007. Disponível em: http://www.ibraf.org.br/x_files/Documentos/Cadeia_Produtiva_de_Produtos_Org%C3%A2nicos_S%C3%A9rie_Agroneg%C3%B3cios_MAPA.pdf. Acesso em: 20 Dez.2010.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Estatísticas**. 2010. Disponível em:<http://www.agricultura.gov.br/portal/page/portal/Internet-MAPA/pagina-inicial/vegetal/estatisticas> Acesso em 15 Dez.2010.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico: Procedimentos Básicos, Pesquisa Bibliográfica, Projeto e Relatório, Publicações e Trabalhos Científicos** – 4 ed. – São Paulo: Atlas, 1992.

MARION, José Carlos; SEGATTI, Sonia. **.Gerenciando custos agropecuários. Custos e @gronegocio on line** , v. 1, n.1 , 2005.

MARQUES, Vinicius; LOPES, Alexandre S.; FERREIRA, Aracelli C., SILVA, Roberto B.C. **O Ensino de Contabilidade Estratégica nas IES Públicas do Estado do Rio de Janeiro. Sociedade de Contabilidade e Gestão**, v.2, n.2, p.1-17,2007.

MARQUES, João F.; SKORUPA, Ladislau A.; FERRAZ, José M. G.; BACELLAR, Andréa A. **Indicadores de Sustentabilidade em Agro-Ecosystemas**. Jaguariúna, SP: Embrapa Meio Ambiente, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2008.

MENDES, Judas T. G.; PADILHA, João B. **Agronegocio uma Abordagem Econômica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MILES, Raymond E.; SNOW, Charles C. **Organizational Strategy, Structure and Process**. New York: Mc Graw-Hill, 1978.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James B. & JAMES, Robert M.. **The Strategy Process: concepts and contexts**. Englewood Cliffs. NJ: Prentice Hall, 1988.

MIRANDA, Luiz C.; SILVA, José G. **Medição de Desempenho**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.).**Controladoria: agregando valor para a empresa**. Cap. 7, Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 132-153.

MIRANDA, Luiz Carlos. **Gerenciamento da Cadeia de Valor**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.).**Controladoria: agregando valor para a empresa**. Cap. 10, Porto Alegre: Bookman, 2002. p.201-222.

MISHIN, S. P. **An Optimal Management Hierarchy For Given Groups Of Executives**. Automation and Remote Control, v. 67, n. 7, 2006.

MONDEN, Y. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER, Michael. **Estratégia a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1998.

MONTOYA, Márcio A; FINA, MORE, Eduardo B. **Evolução do PIB do Agronegocio Brasileiro de 1959 a 1995: Uma Estimativa na Ótica do Valor Adicionado**. Revista Teoria e Evidência Econômica, v.9,n.16, p.09-24, 2001.

MOURA, Luis A. A. **Economia Ambiental: gestão de custos e investimento**. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2000.

MOURITSEN, Jan B.; BUKH, Per Nikolage.; LARSEN Heine T.; JOHANSEN, Mette R. **Developing and Managing Knowledge Through Intellectual Capital Statements.** Journal of Intellectual Capital, v.3, n.1, p.10-29, 2002.

NAGUIB, Ramez. **Total Cost of Ownership For Air-Cooled and Water-Cooled Chiller Systems.** Ashrae Journal, v.1, 2009. Disponível em: <http://findarticles.com/p/articles/mi_m5PRB/is_4_51/ai_n32064719/> Acesso em: 20 Dez. 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação.** São Paulo: Atlas, 1991.

NANTES, José F. D.; SCARPELLI, Moacir. **Elementos de Gestão na Produção Agroindustrial.** In: BATALHA, Mario Otávio. Gestão Agroindustrial. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 629-664.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria – um Enfoque na Eficácia Organizacional.** São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane; LERNER, Daiane F. **Avaliação de Desempenho Organizacional.** In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org). Controladoria: um enfoque Eficácia Organizacional. São Paulo: Atlas, 2009. p.1-15.

NASSAR, André. **Uma Oportunidade Única para o Brasil.** In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio. São Paulo: jun. 2008. p.50-51.

NEELY, Andy. **The Evolution of Performance Measurement Research: Developments in The Last Decade and a Research Agenda for The Next.** International Journal of Operations & Production Management, v. 25, n. 12, p.1264-1277, 2005.

NEVES, Marcos F. **Sistema Agroindustrial Citrícola: um Exemplo de Quase Integração no Agribusiness Brasileiro.** 119 fl. Dissertação (Mestrado e Administração) Faculdade de Economia Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, SP, 1995.

NEVES, Marcos F.; CASTRO, Luciano T. **Agronegócio, agregação de valor e sustentabilidade.** In: ENAMPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais Eletrônicos...**Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. Disponível em: <http://www.favaneves.org/arquivos/acn062.pdf> Acesso em: 15 Dez. 2010.

NEVES, Marcos F. **10 Tendências de Mercado para 2020: como planejar e nos adaptar?** 2010. Disponível em: http://www.agrogestao2010.com.br/download/Fava%20Neves%20-%20Tendencias%20Agro%202020_30%20minutos.pdf Acesso em: 25 Nov.2010.

NOORDIN, Raman; ZAINUDDIN, Yuserrie; TAYLES, Michael. **Strategic Management Accounting Information Elements Maysian Evidence.** Management Accounting Journal, v.4, n.1, p.17-34, 2009.

NOGUEIRA, Mauricio P. **Gestão de custos e avaliação de resultados: agricultura e pecuária.** Bebedouro: Scott, 2004.

OLIVEIRA, Deyvison L.; PEREIRA, Sidinei A. **Análise do Processo Decisório no Agronegócio**: abordagem na cadeia de valores da soja. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**, v.2, n.4, 2008. p.1-24.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho R. **Sistemas, Organizações & Métodos**: uma abordagem gerencial. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, João Bento; NERGER, Rodrigo. **Gestão de Custos em Empresas de Agronegócios das Culturas de Soja e Milho no Cerrado Brasileiro**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., Porto Seguro, 2004. **Anais Eletrônicos....São Leopoldo**: Associação Brasileira de Custos, 2004. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2184 Acesso em: 20 Dez.2010.

OLIVEIRA. Antonio B. S. **Contribuição à Formulação de um Modelo Decisório para Intangíveis por Atividade Uma Abordagem de Gestão Econômica**. 196 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 1999.

OLOBODUM, Femi; KANGWA, Joseph; OLADAPO, Adebayo; THOMPSON, Judith. **An Appraisal of The Level of Application of Life Cycle Costing Within the Construction Industry in The UK**. **Structural Survey**, v.28, n.4, p.254-265, 2010.

OHMAE, Kenichi. **Getting Back to Strategy**. **Harvard Business Review**. v.66, n.6, p149-157, 1988.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Thompson, 2005.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a Análise Crítica do Sistema de Custos ABC Através da Avaliação de Direcionadores de Custos**. 128 fl. Tese (Doutorado em Administração). Fundação Getulio Vargas, São Paulo, SP, 1997.

PEREIRA, Carlos A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 2007. p.35-80.

PIETROBELLI, Carlo; SALIOLA, Federica. **Power Relationships Along the Value Chain: Multinational Firms, Global Buyers and Performance of Local Suppliers**. **Cambridge Journal of Economics**. v.32, p. 947–962, 2008.

PIGATTO, Gessuir; ALCÂNTARA, Rosane LC. **Relacionamento Colaborativo entre os Canais de Distribuição**. In: ZUIN, Luiz F.S.; QUEIROZ, Timóteo R. **Agronegócios Gestão e Inovação**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.129-164.

PINHEIRO, José M. S. **A Tecnologia da Informação e o Custo Total de Propriedade**. Rio de Janeiro: Expressão e Cultura; São Paulo: EDUSP, 1995.

PISHVAEE, Mir S.; KIANFAR, Kamran; KARIMI, Behrooz. **Reverse Logistics Network Design Using Simulated Annealing**. **International Journal of Advanced manufacturing Technology**, v.47, n.1, p-269-281, 2010.

PLANT, Robert, WILLCOCKS, Leslie, OLSON, Nancy. **Measuring e-Business Performance: Towards a Revised Balanced Scorecard Approach.** *Information Systems and E-Business Management*, v.1, n.3, p.265-281, 2003.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva Técnicas para a Análise de Indústrias e da Concorrência.** Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, M. E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PORTER, M. E. **Competição: estratégias competitivas essenciais.** 14 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

PORTER, Michael. **Competição.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

PORTER, Michael; MILLAR, Victor. **Como a Informação Proporciona Vantagem Competitiva.** *In: PORTER, Michael. Competição.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p.73-96.

PRAHALAD, Coimbatore K.; HAMEL Gary. **Competindo pelo Futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã.** Rio de Janeiro: Campus., 1995.

PRICE, Ron. **Following Strategies less Traveled: Originality and Courage Should not Be Used Sparingly.** *Institute Industrial Engineer*, v. 25, n.10, p.37-39, 2009.

PSILLAKIS, Homero M. **Estratégias mercadológicas.** *In: DIAS, Sérgio Roberto. (Coord.). Gestão de Marketing.* São Paulo: Saraiva, 2003. p. 441-474.

QUEIROZ, Timóteo Ramos. **Ferramentas de Controle da Inovação na Propriedade Rural.** *In: Agronegócios gestão e inovação.(Org) ZUIN, Luís Fernando S.; QUEIROZ, Timóteo R. Cap.10.* São Paulo: Saraiva, 2006. p.281-319.

QUESADO, Patrícia R.; RODRIGUES, Lúcia L. **A Gestão Estratégica de Custos em Grandes Empresas Portuguesas.** *Revista Ibero Americana de Contabilidade de Gestion*, v.1, n.10, p.121- 143, 2007.

QUINN, James B.; DOORLEY, Thomas L.; PAQUETTE, Penny C. **Beyond Products: Service-Based Strategy.** *Harvard Business Review*, v.68, n.2, p.58-65, 1998.

RECKZIEGEL, Valmor; SOUZA, Marcos A.; DIEHL, Carlos A. **Práticas de gestão adotadas por empresas estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Paraná.** *Revista Brasileira Gestão de Negócios*, v.9, n.23, p.14-27, 2007.

REZENDE, Idália.A.C.; SANTOS, Luis.Sérgio R. **Análise da Rentabilidade e Performance dos Investimentos Socialmente Responsáveis: Um Estudo Empírico no Mercado Brasileiro.** *In:ENANPAD, 30., 2006, Salvador. Anais Eletrônicos...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. Disponível em: http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=149&cod_evento_edicao=10&cod_edicao_trabalho=6264 Acesso em: 20 Dez.2010.

RIBEIRO, Maisa S.; GASPARINO, Marcela F. **Evidenciação Ambiental: Comparação entre Empresas do Setor de Papel e Celulose dos Estados Unidos e Brasil.** In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/180.pdf> Acesso em: 20 Jan. 2011.

RIBEMBOIM, Fernando G. P. **Produtos Agrícolas e Mercados no Agronegócio.** In: CALLADO, Antonio A. C. **Agronegócio.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 48-57.

RICHARDSON, Roberto Jarry (org) et al. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

RILEY D. **Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies.** Manufacturing Issues, New York: Booz Allen and Hamilton, 1987.

ROBBINS, Stephen Paul. **O Processo Administrativo: Integrando Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 1978.

ROBBINS, Stephen Paul. **Comportamento Organizacional.** São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao Estudo de Um Modelo Conceitual de Sistema de Gestão Estratégica.** 158 fl. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária. Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, 1999.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. **Análise Estratégica de Cadeia de Valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo.** In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2006. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/425.pdf> Acesso em: 10 Jan. 2011.

ROCHA, Welington; CARNEIRO, Célia M.B e ARAÚJO, Osório C. **Análise de Custos de Concorrentes: Proposta de Um Modelo de Relatório para Análise de Posicionamento Estratégico.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 7., 2000, Recife. **Anais eletrônicos...** Recife: ABC- Associação Brasileira de Custos, 2000. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=678 Acesso em: 10 Jan. 2011.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração – Guia para Estágios, Trabalhos de Conclusão, Dissertações e Estudos de Caso.** 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2005.

ROGERS, G.; BADHAM, L. **Evaluation in the Management Cycle,** In: BENNETT, N.; GLATTER, R.; LEVACIC, R. (Ed.). **Improving educational management through research and consultancy.** London: Paul Chapman Publishing, 1994.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos.** São Paulo; Atlas, 1997.

SANDERSON, Stuart M. **New Approaches to Strategy: New Ways of Thinking for the Millennium.** Management Decision, v.36, n.1, p.9-13, 1998.

SANTOS, Gilberto José, MARION, José Carlos e SEGATTI, Sonia. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Jorge L.; KELM, Martinho L.; ABREU, Aline F. **Um modelo de Gestão por Resultados Segundo a Teoria da Agência . Um Estudo de Caso: Banco do Estado de Santa Catarina S.A.** *Revista de Administração*, São Paulo v.36, n.3, p.59-69, 2001.

SANTOS, Flávia N.R.; FERREIRA, Aracelli C.; ESTEVES, Fernanda V.P.; AMARAL, Marco A. **Aplicação de um modelo de análise estratégica em um departamento de contabilidade: um estudo de caso.** In: SEMINÁRIO DE ADMINISTRAÇÃO, 13., São Paulo, 2010. **Anais Eletrônicos...**São Paulo: Faculdade de Economia e Administração –USP. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/960.pdf> Acesso em: 10 Dez.2010.

SCARPELLI, Moacir. **Planejamento e Controle da Produção.** In: BATALHA, Mario Otávio. *Gestão Agroindustrial*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 336-429.

SCHERER, F.M .; ROSS, D. **Industrial Market Structure and Economic Performance.** Chicago: Rand McNally, 1990.

SCRAMIM, Fernando C. L; BATALHA, Mario Otávio. **Gestão de Custos Agroindustriais.** In: BATALHA, Mario Otávio. *Gestão Agroindustrial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 431-502.

SELZNICK, Philip. **A Liderança da Administração:** uma interpretação sociológica. Rio de Janeiro: FGV , 1971.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico.** 23 ed., São Paulo: Cortez, 2007.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos:** como reinventar e redefinir sua estratégia de custo para vencer em mercados crescente e competitivos. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SILVA, Andre L.; BATALHA, Mario O. **Marketing Estratégico Aplicado ao Agronegócio.** In: BATALHA, Mario Otávio. *Gestão Agroindustrial*. 3ª ed.São Paulo: Atlas, 2010. p. 1-60.

SILVA, Paula Danyelle Almeida da; SANTOS, Odilanei Moraes dos; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **A Percepção dos Docentes Quanto às Práticas de Contabilidade Estratégica: um Estudo Comparativo.** *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v.18, n.44, p. 44-59, 2007.

SILVA JR, Herculano X.; QUEIROZ, Guilherme C; JANUZZI, Gilberto M. **Aplicação da metodologia de análise do ciclo de vida para o estabelecimento de padrões de eficiência energética: refrigeradores comercializados no Brasil.** AGRENER –FEM/UNICAMP, 2006. Disponível em: <http://www.fem.unicamp.br/~jannuzzi/documents/ArtigoCompleto47pdf.pdf> Acesso em: 12 Nov. 2010.

SIMMONDS K.. **The Fundamentals of Strategic.** Management Accounting, v.15, n.2, p.24-26, 1981.

SOBRAL, Eliane. **Mais Dinheiro no Campo.** In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio. São Paulo: jun. 2008. p.90-92.

SOUTES, Dione O. **Custo Total de Propriedade (TCO): É importante? Para quem?** Revista Unioeste, v.7, n. 13, p.83-105, 2007.

SOUZA, Marcos A. **Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais.** Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Administração Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2001.

SOUZA, Bruno C. **Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Inter Organizacionais.** 150 fl. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Administração Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2008.

SOUZA, Marcos A., ZANELLA, Francisco C., NASCIMENTO, Auster M. **Utilização do Custo-Meta por Empresas Brasileiras como Estratégia de Gestão.** Revista Contabilidade e Finanças, n.39, p.33-46, 2005.

STALK, George Jr.; HOUT, Thomas M. **Competing Against Time: How Time-Based Competition is Reshaping Global Markets.** New York; The Free Press. 1990.

STEFANO, Fabiane. **A Nova Fronteira do Etanol.** In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio. São Paulo: jun. 2008. p.36-38.

TEJON MEGIDO, J.L. & XAVIER, C., **Marketing & Agribusiness** - Editora Atlas, 1994.

THORPE J.; PRAKASH-MANI, K. **Developing Value the Business Case for Sustainability in Emerging Markets.** Greener Management International, v.44 , 2003. Disponível em: <http://www.greenleaf-publishing.com/productdetail.kmod?productid=98>
Acesso em: 10 Jan. 2011.

TIBBEN-LEMBKE, R S. **Life After Death: Reverse Logistics and The Product Life Cycle.** International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, v.32, n. 3, p, 223-244, 2002.

VALLE, Cyro E. **Como se Preparar para as Normas ISO 14000: qualidade ambiental.** São Paulo: Pioneira, 2000.

VEIGA, Wlamir F. **Contabilidade Gerencial Estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte no processo de gestão estratégica.** UNOPAR Científicas Jurídicas e Empresariais. Londrina. v.2, n.2, p.99-118, 2001.

VILCKAS, Mariângela; NANTES, José F.D. **Planejamento e Agregação de Valor nos Empreendimentos Rurais.** In: ZUIN, Luiz F.S.; QUEIROZ, Timóteo R. Agronegócios Gestão e Inovação. São Paulo: Saraiva, 2006. p.167-188.

WAWERU, N. M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. **A Survey of Management Accounting Practices National** Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, v.2, n.3, p.226-263, 2005.

WERNKE, Rodney; BORNIA, Antonio C. **Considerações e Comentários sobre Custos (associados a ativos) Intangíveis.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8., São Leopoldo, 2001. **Anais Eletrônicos...**São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2001. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2043 Acesso em: 10 Jan. 2011.

WHEELWRIGHT, Steven.; HAYES, Robert H. **Competing Trough Manufacturing.** **Harvard Business Review**, v.63, n.1, p.99-110, 1985.

WILLIAMSON, O. E. **Transaction-Cost Economics: the Governance of Contractual Relations.** *Journal of Law and Economics*, v. 22, n. 2, p. 223-261, 1979.

YOUNG, S. David.; O'BYRNE, Stephen F. **EVA: gestão baseada em valor.** São Paulo: Bookman, 2001.

ZILBER, Ari M.; LAZARINI, Luiz Carlos. **Estratégias Competitivas na Área da Saúde no Brasil: um estudo exploratório.** **Revista de Administração Contemporânea.** v.12, n.1, p.131-154, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rac/v12n1/a07v12n1.pdf> Acesso em: 30 Nov.2010.

ZUIN, Luiz F.S.; QUEIROZ, Timóteo R. **Agronegócios Gestão e Inovação.** São Paulo: Saraiva, 2006.

ZYLBERSZTAJN, Décio; FARINA, Elizabeth Maria M.Q. **Sistema Agroindustrial do Café.** São Paulo: FIA, 1993.

APÊNDICES

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Assunto: Instrumento de coleta de dados para a pesquisa sobre identificação das práticas de gestão de custos, utilizadas por empresas brasileiras do agronegócio.

Prezado (a) Sr (a)

Kátia Arpino Rasia, aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, está desenvolvendo um projeto de pesquisa que tem por objetivo identificar quais são, predominantemente, as práticas de gestão de custos, utilizadas por empresas brasileiras do agronegócio.

A realização deste estudo, reveste-se de importância para o nosso Mestrado, pela carência de trabalhos específicos sobre o uso estratégico das informações externas de custos no processo de gestão estratégica das empresas. Além disso, a literatura nacional é relativamente recente no que diz respeito a análise de gestão de custos, raros são os estudos empíricos com tratamento estatístico, principalmente, em relação ao desempenho empresarial.

Assim, venho solicitar a indispensável colaboração de V.S^a no sentido de conceder a nossa aluna as respostas ao questionário proposto, necessário para o desenvolvimento da pesquisa. Informo que os resultados destas pesquisas serão disponibilizados à V.S^a e que os dados fornecidos serão tratados de forma agregada, comparativa e informativa.

Sua contribuição e colaboração serão de fundamental importância para atingir nossos objetivos educacionais. Agradecemos antecipadamente sua atenção e colaboração.

Atenciosamente,

Prof.Dr. Clea Beatriz Macagnam

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

PERFIL DAS PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Questionário

Bloco I: Coleta de dados relativos a percepção dos gestores quanto ao grau de *necessidade das informações*.

Indique, conforme escala, o **grau** de necessidade das informações, a seguir listadas para o desenvolvimento de suas atividades:

Informações	1	2	3	4	5
	Nenhuma necessidade	Pouca necessidade	Média necessidade	Elevada necessidade	Muita necessidade
1.Custos das atividades do processo de produção					
2.Custo total das áreas de negócios, filiais, unidades de negócios ou departamentos					
3.Preço de transferência dos produtos no âmbito do processo de produção					
4.Variação dos custos de produção em relação ao custo padrão					
5.Ponto de equilíbrio em valores e quantidades por produto					
6.Custos de produção classificados em custos fixos e custos variáveis					
7.Custos identificados em custos diretos e indiretos em relação ao objeto de custo					
8.Custo de produção unitário por produto					
9.Margem de contribuição em valor e percentual por produto					
10.Margem de segurança em valor e quantidade por produto					
11.Grau de alavancagem operacional					
12.Caso tenha identificado outras informações, indique quais:					

Bloco II: Coleta de dados relativos a percepção dos gestores quanto *a frequência de utilização dos métodos de custeio.*

Indique, conforme escala, se a empresa **utiliza** os métodos de custeio, a seguir listados:

Métodos de Custeio	1	2	3	4	5
	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza ocasionalmente	Utiliza muito	Utiliza sempre
1.Método de Custeio por Absorção					
2.Método de Custeio Variável					
3.Método de Custeio Baseado em Atividades					
4.Método da Unidade de Esforço de Produção					
5.Método de Custeio Direto					
6.Método RKW ou Pleno					
7.Método de custeio Time Driven ABC [TDABC]					

Bloco III: Coleta de dados relativos à percepção dos gestores quanto *as práticas de gestão utilizadas pelos gestores da empresa.*

Indique, conforme escala, se a empresa **utiliza** as práticas de gestão de custos, a seguir listadas:

Práticas de Gestão de Custos	1	2	3	4	5
	Não utiliza	Utiliza pouco	Utiliza ocasionalmente	Utiliza muito	Utiliza sempre
1.Custos intangíveis					
2.Análise dos fatores determinantes de custo					
3.Análise da cadeia de valor					
4.Custo de ciclo de vida dos produtos					
5.Gestão Baseada em Atividades (ABM)					
6.Custo ambiental					
7.Indicadores e métricas não-financeiras					
8.Custeio-meta					
9.Custo padrão					
10.Custos Logísticos					
11.Custo Total de Propriedade: TCO					
12.Custo Kaizen					
13.Análise Externa de Custos					

Bloco IV: Coleta de dados relativos à percepção dos gestores quanto *as práticas de gestão utilizadas pelos gestores da empresa.*

Caso não se adotem de forma mais abrangente as práticas as práticas de gestão de custos listadas no Bloco III, indique os principais motivos

Motivo 1	
Motivo 2	
Motivo 3	

Bloco V: Coleta de dados relativos à percepção dos gestores quanto ao grau de *benefício percebido pela utilização das práticas de gestão de custos*.

Indique, conforme escala, o **grau** de benefício percebido pela utilização das práticas de gestão de custos, a seguir listadas no desenvolvimento de suas atividades:

Práticas de Gestão de Custos	1	2	3	4	5
	Nenhum benefício	Pouco benefício	Médio benefício	Elevado benefício	Muito benefício
1.Custos intangíveis					
2.Análise dos fatores determinantes de custo					
3.Análise da cadeia de valor					
4.Custo de ciclo de vida dos produtos					
5.Gestão Baseada em Atividades (ABM)					
6.Custo ambiental					
7.Indicadores e métricas não-financeiras					
8.Custeio-meta					
9.Custo padrão					
10.Custos Logísticos					
11.Custo Total de Propriedade: TCO					
12.Custo Kaizen					
13. Análise Externa de Custos					

Bloco VI: Coleta de dados relativos a percepção dos gestores quanto ao grau de *dificuldade percebido na implantação e utilização das práticas de gestão de custos*.

Indique, conforme escala, o **grau** de *dificuldade* percebido pela utilização das práticas de gestão de custos, a seguir listadas no desenvolvimento de suas atividades:

Práticas de Gestão de Custos	1	2	3	4	5
	Nenhuma dificuldade	Pouca dificuldade	Média dificuldade	Elevada dificuldade	Muita dificuldade
1.Custos intangíveis					
2.Análise dos fatores determinantes de custo					
3.Análise da cadeia de valor					
4.Custo de ciclo de vida dos produtos					
5.Gestão Baseada em Atividades (ABM)					
6.Custo ambiental					
7.Indicadores e métricas não-financeiras					
8.Custeio-meta					
9.Custo padrão					
10.Custos Logísticos					
11.Custo Total de Propriedade: TCO					
12.Custo Kaizen					
13. Análise Externa de Custos					

Bloco VII: Coleta de dados relativos ao uso das práticas de gestão de custos.

Indique o **tipo de decisão** tomada com a **prática de gestão de custos** utilizada para subsidiá-la. Se forem utilizadas no processo decisório, para um determinado tipo de decisão, indique-as.

Práticas de Gestão de Custos	
1	Custos intangíveis
2	Análise dos fatores determinantes de custo
3	Análise da cadeia de valor
4	Custo de ciclo de vida dos produtos
5	Gestão Baseada em Atividades (ABM)
6	Custo ambiental
7	Indicadores e métricas não-financeiras
8	Custeio-meta
9	Custo padrão
10	Custos Logísticos
11	Custo Total de Propriedade: TCO
12	Custo Kaizen
13	Análise Externa de Custos

Decisões	Códigos das Práticas de Gestão de Custos utilizadas para a Decisão				
Redução de custos					
Aumento de margem de contribuição					
Redução ou eliminação de custo fixo.					
Ações para aumentar a competitividade.					
Estabelecimento do custo do produto de acordo com o que é					
Desenvolvimento de novas tecnologias					
Identificar e eliminar os custos que invisíveis, ou atividades					
Estabelecimento de metas de redução de custos					
Adoção de ações que diminuam o impacto causado no meio					
Adoção de ações para redução de custos de empresas que					
Ações voltadas a análise de outras empresas concorrentes,					
Decisão de compra entre produtos semelhantes.					
Estratégias para aumentar o ciclo de vida dos produtos.					
Estratégias para diminuição de custos logísticos.					
Reduzir ou aumentar os estoques.					
Eliminar Atividades que não agreguem valor					
Eliminar algum produto de linha ou lançar novo produto					

Bloco VIII: Coleta de dados relativos à percepção dos gestores quanto ao grau dos impactos percebidos pela adoção das práticas de gestão de custos.

Indique, conforme escala, o **grau do impacto percebido** pela utilização das práticas de gestão de custos, nos seguintes itens:

Impactos percebidos pela adoção das práticas de gestão de custos	1	2	3	4	5
	Nenhum impacto	Pouco impacto	Médio impacto	Elevado impacto	Muito impacto
1.Na melhoria do processo de tomada de decisão					
2.Na redução dos custos fixos					
3.Na conquista de novos mercados					
4.No aumento da competitividade					
5.Na melhoria dos processos internos					
6.No maior envolvimento dos funcionários nos programas de redução dos custos					
7.Na maior integração dos setores					
8.Na identificação de custos antes não identificados aos responsáveis ou não percebidos por eles					
9.Na redução de preços de vendas dos produtos, permanecendo ou aumentando as margens de lucros					
10.Na geração de valor ao produto					
11.Na melhoria da qualidade do produto					
12.Na agilização dos processos de produção					
13.Na redução dos custos de logística					
14.No maior envolvimento da área administrativa no controle do processo de produção					
15.Nas atitudes visando a perpetuidade da empresa					
16.Caso tenha identificado outros fatores, enuncie quais:					

Bloco IX: Perfil demográfico

Perfil do Respondente

1)Função:

2)Tempo de atuação na empresa:

3)Tempo de experiência na função:.....

4)Formação acadêmica (curso):

Graduação em:

Especialização (MBA) em:.....

Mestrado em:

Doutorado em:

5)Área de atuação:

Controladoria

Contabilidade e Gestão de Custos

Contabilidade e Gestão Tributária

Contabilidade Geral

Planejamento Econômico e Financeiro

Outras: Identificar

6)De quais estágios do Sistema de Gestão de Custos você participou ou participa?

Análise e viabilidade da implantação da gestão externa de custos

Implantação do projeto

Execução do projeto

Avaliação do uso

Identificação da necessidade

Identificação das práticas

Perfil da Empresa

1)Localização (Cidade/UF):

2)Tipo de Empresa:

Privada Nacional

Multinacional. Qual o País de origem?

Holding

3)Segmento do agronegócio:

4)Data de fundação:.....

5)Atua no mercado externo?

Sim

Não

6)Qual a participação percentual das exportações no faturamento anual total da empresa?

Até 10%

11% a 20%

21% a 30%

31% a 40%

41% a 50%

Acima de 50%

7)Propriedade de capital:

Capital aberto

Capital fechado

8)País de origem do acionista que detém o controle acionário:

9)Número de funcionários da empresa:

Até 500

Entre 501 e 1000

Entre 1001 e 2000

Entre 2000 e 3000

Entre 3.000 e 5.000

Mais de 5.000

10)Faixa de faturamento anual da empresa:

Até 250 milhões

Entre R\$ 251 milhões e R\$ 500 milhões

Entre R\$ 501 milhões e R\$ 1 bilhão

Entre R\$ 1 bilhão e R\$ 1,5 bilhões

Entre R\$ 1,5 bilhões e R\$ 2 bilhões

Acima de R\$ 2 bilhões

11)Qual é a participação da empresa no mercado total (interno e externo)?

Até 10%

11% a 20%

21% a 30%

31% a 40%

41% a 50%

Acima de 50%

12)Qual é a estratégia competitiva predominante adotada pela empresa?

Liderança em custo

Diferenciação

Enfoque

13)Qual o nível de concorrência no segmento da empresa?

Alto

Médio

Baixo