

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

Autoria: Marcos Antonio de Souza, Kátia Arpino Rasia, Lauro Brito de Almeida

RESUMO

O objetivo do artigo é identificar as práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas do agronegócio. O estudo foi desenvolvido no contexto de um processo de globalização, aumento da renda disponível da população e mudanças de hábitos alimentares. Tais eventos contribuem para explicar a complexidade ambiental enfrentada pelas empresas agroindustriais. Atuar num ambiente moldado por essas características exige postura dinâmica dos gestores, conjugada com habilidades e capacidade para desenvolver estratégias adequadas ao contexto do agronegócio com o objetivo de estabelecer vantagem competitiva sustentável (Porter, 1986). A eficácia deste processo competitivo sustentável dependerá, também, da gestão dos custos e da otimização dos recursos pelas empresas (Simmonds, 1981; Shank e Govindarajan, 1997). É um estudo exploratório com dados coletados via questionário estruturado com perguntas fechadas e escala Likert de cinco pontos. O instrumento foi adaptado de Cinquini e Tenucci (2006) e pré-teste com professores e profissionais de controladoria. A amostra pesquisada é composta por empresas pertencentes aos segmentos: (1) açúcar e álcool e (2) madeira, papel e celulose. A amostragem foi não probabilística e como população as empresas listadas no Anuário Exame Agropecuário de 2008. Após identificadas as empresas, foram contatados os potenciais respondentes e enviados 120 e-mail's com o *link* para acesso ao questionário. A taxa de retorno dos questionários foi de 28,3%. Finda a coleta os dados foram tabulados e o tratamento estatístico feito com uso do *software* SPSS. As técnicas utilizadas foram a estatística descritiva - distribuição de frequência, média, mediana e desvio padrão - medidas de correlação (coeficiente de Pearson e ANOVA). Os principais achados da pesquisa evidenciam que as práticas de GEC mais freqüentemente utilizadas pelas empresas são (i) os determinantes de custos, (ii) a análise da cadeia de valor, (iii) indicadores e métricas não financeiras, (iv) custeio meta, (v) custo padrão e (vi) custos logísticos. Por outro lado, há baixa utilização do ABC/ABM, que, segundo Nakagawa (1991) pode resultar no enfraquecimento do processo de gestão de custos, mais especificamente a análise da cadeia e valor. Também evidenciou-se baixa utilização da prática de análise dos custos ambientais, o que pode comprometer os desempenhos das empresas no longo prazo em razão das restrições sanitárias impostas pela competição internacional. Os benefícios, limitações e desvantagens decorrentes do uso das práticas merecem destaques pela situação paradoxal de alta importância, baixa utilização e elevado grau de dificuldade de implantação observadas dado pelos respondentes. O nível de concorrência não tem peso na adoção das práticas, tampouco o tipo de capital e da estratégia utilizada. Algumas práticas, como a análise dos determinantes de custos, custo-meta e custos logísticos, são percebidas com elevados benefícios. Os resultados da pesquisa podem contribuir (1) para a rediscussão dos conteúdos das disciplinas relacionadas; (2) para os praticantes absorverem os conceitos das práticas, tornando-se agentes do conhecimento organizacional.

INTRODUÇÃO

A percepção que o evento globalização provoca uma concorrência cada vez mais acirrada entre as empresas, já é de domínio geral dos gestores e consumidores (Shank & Govindarajan, 1997). A semelhança do ocorrido em outros segmentos, no agronegócio o acirramento da concorrência têm sido um dos vetores indutores, entre outros, na busca por mais eficácia e eficiência no uso dos recursos como forma de assegurar a continuidade dos negócios.

No agronegócio, fatores como a escassez de recursos, surgimento de novas tecnologias em equipamentos e insumos, conjugados com as modificações no hábito alimentar da população, também podem mudar as expectativas do consumidor caso os produtos se tornem pouco atrativos e/ou mais caros. Esta dinâmica envolve e orienta a competitividade das empresas do agronegócio, necessitando se antecipar as tendências relativas a estas questões e empreendendo ações para aumentar a demanda de seus produtos e obterem maiores margens de contribuição (Cyrillo, 2010). De um modo geral, a globalização impacta os negócios tanto em termos de ameaças como oportunidades, seja no mercado interno ou externo. O crescimento do agronegócio no Brasil provocou a expansão das fronteiras de atuação, marcando forte presença no mercado externo, com os produtos brasileiros ganhando destaque internacional e concorrendo de forma favorável com produtos de outros países (Gasques *et al* (2004).

O processo de gestão das organizações demanda informações das mais variadas, quantitativas financeiras, não-financeiras e qualitativas. Entre as informações quantitativas, as de custos assumem aspecto estratégico na análise da competitividade e enfrentamento da competição pelas organizações. Sob essa perspectiva é relevante conhecer e analisar as atividades de valor da organização em conjunto com o ambiente externo, denominado por Porter (1989) como análise da cadeia de valor, única para cada empresa. Esta proposta de análise permite identificar os pontos fortes, fracos e as possibilidades de aperfeiçoar o desempenho da empresa com base nos seus processos e respectivos custos. Para Shank & Govindarajan (1997) 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 das organizações e são determinados pelo conjunto de decisões da administração.

A partir da década de 1980, novas práticas de gestão de custos surgiram em resposta às críticas sobre a utilidade das técnicas disponibilizadas e utilizadas pela contabilidade gerencial tradicional, moldadas por um ambiente operacional mais complexo no qual havia necessidade de que as informações refletissem as mudanças ocorridas. (JOHNSON e KAPLAN, 1987; JOHNSON, 1992; BACIC, 1994). O ponto em comum nas críticas, além da proposição e discussão sobre práticas específicas, é a constatação de que a gestão de custos deve considerar também os fatores ambientais externos às empresas, constituindo um novo campo do conhecimento e prática profissional denominado Gestão Estratégica de Custos – GEC.

A adoção das práticas de gestão estratégica de custos pelas empresas tem sido objeto de diversos estudos no âmbito nacional (Reckziegel, Souza e Diehl, 2007; Marques *et al* , 2003; Ferreira, Batalha e Silva, 2010; Muniz, 2010, Souza, Collaziol e Damacena, 2010) e internacional (Guilding, Cravens e Tayles , 2000; Bowhill e Lee, 2002; Dekker e Smidt, 2003; Waweru, Hoque e Uliana, 2005; Cinquini e Tenucci, 2006; Cadez e Guilding, 2007; De Zoysa e Herath, 2007; Noordin, Zainuddin e Tayles, 2009; Angelakis, Theriou e Floropoulos, 2010). Com base nos achados desses estudos, observa-se que a adoção das práticas de gestão estratégica de custos, quando segregadas por países, apresentam maior frequência de utilização nos países desenvolvidos como Japão, Itália e Estados Unidos da América do Norte.

Por outro lado, a análise dos achados das pesquisas evidencia a ausência de estudos nas empresas do segmentos de agronegócio, apesar da sua relevância econômica e social. Diante disso, o problema de pesquisa que norteia este estudo é: **Quais práticas de gestão estratégica de custos são utilizadas por empresas de segmentos do agronegócio no Brasil?** O objetivo geral é identificar, nas empresas brasileiras do segmento agronegócio, quais as práticas de gestão estratégica de custos são utilizadas. Os objetivos específicos são: (a) identificar as práticas da gestão de custos destacadas pela literatura; (b) identificar os possíveis benefícios, limitações e desvantagens da adoção dessas práticas; (c) verificar a existência de relação entre a utilização das práticas de GEC e o nível de concorrência; (d) analisar a percepção dos benefícios das práticas naquelas empresas com atuação internacional; (e) identificar o grau de dificuldades percebidas na adoção das práticas pesquisadas.

O estudo contribui para um segmento de negócios complexo e ainda carente de investigações empíricas sobre as práticas de gestão de custos. Também atende às recomendações de Callado e Callado (2006), que ao destacarem a relevância do agronegócio brasileiro enfatizam a escassez de estudos acadêmicos voltados para a gestão de custos nas empresas desse segmento. Especificamente os autores destacam a necessidade de análise das práticas de custos, importante instrumento de geração de informações para a tomada de decisão. Além dessa introdução compõem o texto outras quatro partes: (i) na seção dois o referencial teórico, (ii) na seção três a metodologia; (iii) na quarta seção resultados e discussão dos achados da pesquisa e (iv) as considerações finais. Por fim, nas referências são listadas as obras utilizadas no desenvolvimento e fundamentação da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1A Estratégia Aplicada a Gestão das Empresas

Miles e Snow (1978) identificaram quatro tipos de estratégia que se distinguem pelo comportamento corporativo das empresas: (a) Prospectora: corresponde as empresas pioneiras que buscam inovação; (b) Defensiva: utilizada por empresas que possuem rigorosos controles organizacionais de eficiência e de qualidade; (c) Analítica: combina características de prospectores e defensores; (d) Reativa: apenas reage ao ambiente, como se não tivesse estratégia própria e busca novos produtos ou mercados somente quando sente-se ameaçada pelos concorrentes. Os autores enfatizam que a estratégia escolhida deve ser adequada ao mercado escolhido, com uma configuração particular de tecnologia, estrutura e processo, consistente com sua estratégia de mercado.

Porter (1989) argumenta que existem apenas três estratégias bem-sucedidas e internamente coerentes para alcançar 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; (b) Diferenciação: a empresa busca ser única em sua indústria, observando algumas dimensões valorizadas pelos compradores; (c) Enfoque: a empresa 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. Para o autor essas são as abordagens viáveis para lidar com as forças competitivas, no entanto as empresas devem adotar apenas uma delas, caso contrário ficariam presas no meio-termo e sem uma estratégia de defesa.

Na visão de Anthony e Govindarajan (2008) apesar das definições sobre estratégia divergirem, existe uma concordância 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, sem deixar de observar os riscos e seus pontos fracos. No processo de definição das estratégias as análises ambientais buscam identificar oportunidades e ameaças. Porter (1986) identifica a existência de cinco forças competitivas básicas: (i) o poder de negociação dos fornecedores, (ii) dos compradores, (iii) a ameaça de

novos entrantes, (iv) a ameaça de produtos substitutos e (v) a rivalidade entre as empresas concorrentes.

Autores de outras áreas, como marketing, caso de Kotler (1998) define as tipologias, nas quais as empresas podem enquadrar-se segundo a estratégia escolhida como: (i) líderes, (ii) desafiantes, (iii) seguidoras e ocupantes 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 e lançamentos de novos produtos. As empresas *desafiantes* de mercado são aquelas ocupantes das classificações mais baixas em uma indústria e podem atacar a líder num lance agressivo. A empresa *seguidora* acompanha, copia ou melhora um produto para lançá-lo e obter lucros elevados, já que não incorreu em despesas relacionadas a inovação. As ocupantes de *nicho* criam, expandem e protegem suas porções de espaços.

A agropecuária, por suas características operacionais, sofre pressão de grupos da sociedade preocupados com o impacto de suas atividades no meio ambiente. A preocupação neste setor com os impactos ambientais decorrentes de suas atividades tomou grandes dimensões. Para Marques *et al* (2003) os impactos negativos resultam na redução da biodiversidade biológica, na erosão e contaminação dos solos, na contaminação e assoreamento de mananciais e possivelmente ocasionam alterações no clima regional. Para mitigar esses efeitos as empresas devem implementar estratégias ambientais. Os benefícios sociais oferecidos pelas empresas decorrentes da estratégia ambiental implementada repercutem positivamente em sua imagem. O reconhecimento pela sociedade sobre as práticas ecológicas e socialmente corretas das empresas pode contribuir para o desenvolvimento e fortalecimento da marca e reputação, impactando diretamente na sua sustentabilidade (Thorpe e Prakash-Mani, 2003).

2.2 O Modelo de Gestão como Diferencial Competitivo

É característico de um ambiente competitivo que as empresas procurem constantemente se adaptarem. Também ocorre, apesar de competirem no mesmo segmento, as organizações adotarem e implementarem diferentes modelos para gerir o seu negócios. Embora algumas vezes as estratégias sejam semelhantes, somente algumas organizações conseguem alcançar os seus objetivos. Uma das explicações para isso, pode ser porque o modelo de gestão em uso na organização não está de acordo com o nível de exigência imposto pela situação vivida e ambiente.

Nascimento, Reginato e Lerner (2007) sobre o modelo de gestão, argumentam que a construção de uma estrutura bem definida, organizada e coordenada, que harmonize o desempenho das atividades orientado por regras de conduta pré-estabelecida, poderá representar um diferencial em meio a concorrência. O modelo de gestão, ao formalizar o processo de gestão – que geralmente compreende as etapas de planejamento, execução e controle - estrutura e harmoniza as bases da gestão estratégica de custos. Será no processo de gestão, na etapa de planejamento – estratégico e operacional – que serão definidas as estratégias e metas estratégicas das atividades organizacionais. Por sua vez, para que haja interação e sinergia entre as partes, o modelo de gestão deve estabelecer como ocorrerá o fluxo das informações, quais os canais de comunicação, os controles internos (entre outras finalidades, para avaliar o desempenho) e também a formalização do processo de decisão e respectivo [s] modelo[s]. Portanto o sucesso da gestão estratégica de custos está relacionado a adequação do modelo de gestão, do processo de gestão e processo de tomada de decisão às necessidades da organização.

Frost (1999) destaca que os gestores necessitam de suporte para buscar atingir o mais alto desempenho e, também, que possuam um forte entendimento e compreensão de como [o desempenho] pode ser quantificado e comunicado. No dia-a-dia das organizações, os gestores são pressionados pelas demandas do consumidor, aumento da competição e pelo tempo cada

vez mais reduzido. Vivemos a época que tudo tem que ser feito melhor, mais rápido e mais barato. Nesse contexto, é vital para os gestores que a empresa traduza sua estratégia em metas quantificáveis por meio de um modelo adequado de mensuração e prontamente disponibilizado pelos sistemas de informações.

Fischmann e Zilber (2008) abordando a questão da avaliação enfatizam que os indicadores de desempenho despontam como um dos instrumentos capazes de auxiliar na definição do planejamento estratégico e conseqüentemente na determinação das estratégias empresariais. Dessa forma, conforme os autores, é possível verificar a propriedade com que as decisões foram tomadas. É nesse ambiente de gestão que a gestão estratégica de custos tem papel relevante e direto provendo informações aos gestores para suporte no processo de gestão e tomada de decisão.

2.3 O Agronegócio

O termo agronegócio surgiu pela primeira vez na Universidade de Harvard, EUA, cunhado pelos professores Davis e Goldberg (1957) fundamentado em estudo realizado na matriz insumo-produto e o conceituaram como sendo a soma total das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas. Nessa abordagem, o agronegócio trata dos negócios estabelecidos em torno da agricultura, constitui a base da produção de alimentos e passaram a ser denominados *agribusiness*. Como a agricultura não podia ser considerada de maneira isolada os autores a consideraram como parte de uma extensa rede de agentes econômicos, iniciando pela produção de insumos, transformação industrial, armazenagem e distribuição de produtos agrícolas e derivados.

Ao longo do tempo as modificações no modo de vida do consumidor provocam mudanças na cultura alimentar. Zuin e Queiroz (2006) constataram que o pouco tempo disponível pelas pessoas para as refeições desencadeou a necessidade do preparo rápido dos alimentos. Como conseqüência, surge a necessidade e demanda por produtos prontos ou semi-prontos, provocando alterações nos produtos, processos de produção e impondo às empresas a utilização de novas tecnologias de produção. Por outro lado, a falta de adequação das empresas aos novos padrões de qualidade e expectativas demandados pelo consumidor, pode resultar em reduções de volumes e menores margens de lucratividade.

Nos EUA, 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 detentoras do poder dentro da cadeia. Nesse cenário, os autores entendem que os desequilíbrios de poder na produção de alimentos e a especulação sobre mercados de *commodities* agrícolas devem ser analisados por representarem um obstáculo ao funcionamento da cadeia de alimentos.

A dinâmica do agronegócio é orientada pela busca de vantagem competitiva, ocorrendo principalmente por meio da integração vertical, (Silva e Batalha, 2010; Jackson e Mitchell, 2009; Callado e Callado, 2009; Azevedo, 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 pode comprar componentes ao invés de fabricá-los. Neste aspecto, uma forma da empresa diferenciar-se é assumindo um maior número de atividades do comprador. Para Loturco (2008) o crescimento do agronegócio brasileiro está na fase de modernização e crescimento, com produtos competindo no mercado nacional e internacional. O Brasil está se afirmando como grande fornecedor de alimentos e matérias primas de origem natural [*commodities*] no mercado internacional (Lima *et al* (2009). Para o autor, a abrangência e impacto social e econômico do agronegócio brasileiro impressiona. Cerca de 5 mil cidades dependem diretamente do *agribusiness*, contribuindo com 26,5% da formação do produto interno bruto do país. Sobral (2008) acrescenta que o agronegócio no

Brasil cresce em razão das suas condições climáticas favoráveis e dos preços das principais *commodities* agrícolas em alta no mercado internacional.

O Brasil, segundo o IICA (2009), ocupa o 1º lugar na produção de biocombustíveis representando 36% da produção mundial. A produção brasileira de café também se destaca, atingindo 34% da produção mundial, ocupando o 1º lugar, seguida pelo Vietnã (14%), Colômbia (9%), Indonésia (5%), Etiópia (5%), Índia (4%) e México (3%). Ainda de acordo com dados do IICA (2009) o Brasil é o maior produtor de laranjas no contexto mundial e responde por 33% da produção. Os EUA ocupam o 2º lugar na produção mundial de laranjas, seguido pela China (12%), União Européia (11%), México (8%) e Egito (7%). O Brasil ocupa o 2º lugar na produção mundial de soja, com 26%, seguido pela Argentina (20%) e China (7%). Conforme CNA (2010) a agropecuária brasileira encerrou 2009 com produção equivalente a R\$ 718 bilhões, evidenciando uma queda de R\$ 46,6 bilhões em relação ao ano anterior. Tal redução equivale a uma perda de 6% na participação da agropecuária na formação do Produto Interno Bruto do país. No Conselho Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional - CONSEA (2008), as discussões são 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 políticas públicas que harmonizem a produção de alimentos e energia, para que as lavouras não percam espaço para a produção de biocombustíveis.

2.4 A Gestão Estratégica de Custos

Simmonds (1981, p.26) em artigo seminal sobre o tema estabelece que:

Strategic Management Accounting can be defined as the provision and analysis of management accounting data about a business and its competitors for use in developing and monitoring the business strategy, particularly relative levels and trends in real costs and prices, volume, market share, cash flow and the proportion demanded of a firm's total resources.

O autor também esclarece que de forma alguma GEC é a redefinição dos negócios, planejamento ou as funções de marketing dentro da empresa. Também, enfatiza que as habilidades em contabilidade gerencial são fundamentais. O uso das técnicas tradicionais de contabilidade gerencial conjugadas com as contemporâneas é adotada por Shank e Govindarajam (1997).

Componente importante dos sistemas de informações gerenciais de qualquer organização é o sistema de contabilidade. Assumindo a amplitude das informações gerenciais requeridas pelos gestores na visão de Simmonds (1981) é pertinente o alerta de Johnson e Kaplan (1992), de que um sistema de contabilidade ineficiente pode tanto solapar o desenvolvimento de produtos superiores como também o aperfeiçoamento dos processos e esforços de comercialização. Kaplan e Norton (1997) e Shank e Govindarajam (1997), em geral, são os autores mais citados quando é abordado o tema busca de vantagem competitiva subsidiado com a utilização de informações de custos, entre outras. Também, tem sido creditado que como conseqüências das críticas feitas à contabilidade (em especial por JOHNSON e KAPLAN, 1992), surgiram novas práticas, abordagens e procedimentos de custos considerados mais adequados às novas demandas da gestão. A principal crítica - amplamente aceita e disseminada por uma maioria de autores - é centrada no argumento que as práticas de contabilidade de custos e gerencial que continuaram sendo utilizadas, foram desenvolvidas para uma realidade de negócios e tecnológica não mais existente.

As abordagens sobre GEC por outros autores, em termos gerais, estão alinhadas com a proposição de Simmonds (1981). Bacic (2009) argumenta que a gestão de custos deve ser pensada dentro de um marco que reconheça o impacto da concorrência e da estratégia, observando aos critérios e necessidades empresariais. Na mesma linha, para Blocher *et al* (2007) em virtude de os fatores estratégicos estarem crescendo em importância para a gestão,

a gestão de custos transformou seu papel tradicional de custo por produto e controle operacional em um foco mais amplo e estratégico. Assim, para os autores a gestão estratégica de custos é o desenvolvimento da informação de gestão de custos com o objetivo de facilitar a principal função de gestão: a gestão estratégica. Próprio de um processo evolutivo, ao longo dos anos práticas específicas de gestão de custos foram desenvolvidas e incorporadas a GEC.

2.5 As 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. Para Hansen e Mowen (2001) a gestão estratégica de custos utiliza informações de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores, capazes de produzir uma vantagem competitiva sustentável. As práticas de GEC analisadas foram classificadas segundo os três fatores abordados no estudo de Cinquini e Tenucci (2006), apresentadas nas Figuras 1, 2 e 3.

Prática de GEC	Principal Característica
Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos - CCVP	O CCVP considera todas as etapas necessárias do produto, desde o desenho até a entrega e instalação do produto acabado. Avalia o custo dos produtos nas fases de concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custo Total de Uso e 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 e descarte.
Custos Ambientais	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.
Custo <i>Kaizen</i>	Significa melhoria contínua. É uma técnica de gestão da qual os gestores e demais funcionários se comprometem com um programa de melhoria contínua na qualidade e em outros 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.

Figura 1: Práticas de GEC, segundo o Fator 1: Qualidade

Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006).

Na Figura 2 estão listadas as práticas do Fator 2 (Processos e Atividades) e o Fator 3 (Clientes).

	Prática de GEC	Principal Característica
Fator 2: Processos e Atividades	Análise da Cadeia de Valor	Prática de monitoramento das oportunidades existentes nos vínculos com clientes e fornecedores. Divide a cadeia em atividades estratégicas relevantes a fim de se compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação.
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Prática desenvolvida para o custeio e gerenciamento das atividades que consomem recursos; permitem a identificação, redução ou até eliminação das atividades que não geram valor ao cliente.
	Custeio-Meta	Determina o custo definido 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 a causa dos custos e antecedem a efetiva execução das operações. Em geral, estão relacionados à dimensão das instalações, tecnologia e a complexidade das atividades empregadas nos processos das atividades vinculadas produção de bens e/ou serviços.

Fator 3: Análise de Desempenho	Indicadores e Métricas Não-Financeiras	Os indicadores permitem a compreensão 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.
--------------------------------------	--	--

Figura 2: Práticas de GEC, segundo o Fator 2: Processos e o Fator 3: Desempenho.

Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006)

Na Figura 3 estão listadas as práticas relacionadas ao Fator 4 (Concorrentes).

Categoria	Prática	Principal Característica
Fator 4 Análise Externa de Custos	Análise do Custo os 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 Open-Book Accounting (OBA), para abertura das informações de custos da empresa a fim de reduzir custos e otimizar resultados.

Figura 3: Práticas de GEC, segundo o Fator 4: Concorrentes.

Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006)

A análise externa de custos parte do reconhecimento de que somente a eficiência interna não mais é suficiente para a eficácia da empresa. Ela compreende duas abordagens da coleta e análise de dados: (1) dos concorrentes, sobre as melhores práticas em processos, atributos dos produtos, dados contábeis, ou custos; (2) envolve os custos que focalizam os processos e atividades de clientes e fornecedores, constituídas pela seqüência de ações ao longo do fluxo de produção, desde a aquisição da matéria prima até a entrega do produto ao consumidor.

3 METODOLOGIA

A abordagem desta investigação é exploratória por proporcionar familiaridade com o tema - gestão estratégica de custos nas empresas do segmento do agronegócio - e problema relacionado (MENEZES e SILVA, 2001). É descritiva por evidenciar as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis (Gil (2002). Quanto a classificação é quantitativa por utilizar técnicas estatísticas para análise e interpretação dos dados. O aspecto qualitativo é decorrente das análises e relações realizadas com base nos dados quantitativos (Roesch, 2005). A pesquisa é também um *survey* e os dados coletados por meio de um questionário estruturado com perguntas fechadas, com escala de Likert para capturar a intensidade das respostas. As assertivas constantes no questionário relativas as práticas de GEC foram baseadas no estudo de Cinquini e Tenucci (2006). Como de praxe, foi efetuado pré-teste com professores e profissionais de controladoria, cujas sugestões e contribuições permitiram melhorar o instrumento.

Compõe a amostra das empresas investigadas, aquelas pertencentes aos segmentos de (1) açúcar e álcool e de (2) madeira, papel e celulose. A amostragem foi não probabilística e a moldura da amostragem foram as empresas listadas (Babbie, 2005) no Anuário Exame Agropecuário de 2008. 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 encerrou-se a fase de coleta de dados. A taxa de retorno foi de 28,3%, ficando na média das outras pesquisas do gênero. Finda a coleta, os dados foram tabulados e sintetizados por meio de planilhas do MS-Excel e o tratamento estatístico com uso do *software* SPSS. No tratamento dos dados foi utilizada a estatística descritiva - distribuição de freqüência, média, mediana e desvio padrão - medidas de correlação (coeficiente de Pearson e ANOVA).

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Caracterização das Empresas

As empresas atuantes no agronegócio brasileiro e participantes desta investigação integram os segmentos de (i) açúcar e álcool e (ii) madeira, papel e celulose. Para caracterizar as empresas respondentes foram solicitadas informações específicas. A distribuição das empresas por **faturamento**, indica que 38,2% das respondentes têm receita anual de até R\$500 milhões, 29,4% na faixa de R\$501 milhões a R\$1 bilhão e 32,4% acima de R\$1 bilhão. Quanto à **origem das empresas**, verifica-se a predominância das brasileiras com 82,3%, a maioria delas (53,6%) do segmento açúcar e álcool. Todas as seis empresas internacionais atuam no segmento de madeira, papel e celulose. Com relação ao **mercado de atuação** a maioria das empresas (94,1%) atuam no mercado externo via exportação. Para um número significativo de empresas do segmento de açúcar e álcool, as receitas com exportações giram em torno de 10% do seu faturamento total. Nessa faixa de faturamento para o mercado externo, as empresas do segmento de madeira, papel e celulose representam 32,4% da amostra.

A maioria das empresas tem um longo período de **existência**, algumas com mais de 100 anos. No período de 1961-1975 houve a criação de 30% do total das empresas. Com relação à **localização das empresas**, prevalecem os estados de São Paulo (35,2%), Paraná (23,5%), Alagoas (11,8%) e Minas Gerais (8,9%). No estado de São Paulo há divisão igual entre os segmentos. Entre as paranaenses prevalecem as do setor de madeira, papel e celulose (85%). As empresas alagoanas pesquisadas atuam somente no segmento de açúcar e álcool. A percepção dos gestores pesquisados sobre o **tipo de concorrência** enfrentado pelas empresas evidenciou que 44,1% delas atuam em *mercados de alta concorrência* e 55,9% em *mercados de média concorrência*. No segmento de açúcar e álcool, para os gestores pesquisados, a alta competitividade percebida é decorrente do aumento na demanda de biocombustíveis. Análise empreendida pelo CONSEA (2008) aponta que o aumento da demanda por biocombustíveis tem provocado a expansão das fronteiras de lavouras de cana de açúcar, reduzindo as áreas destinadas as de alimentos ou forçando o deslocamento para outras regiões.

4.2 Análise das Práticas de GEC

A Tabela 1 evidencia que as práticas de GEC frequentemente utilizadas pelas empresas são (i) os determinantes de custos, (ii) a análise da cadeia de valor, (iii) indicadores e métricas não financeiras, (iv) custeio meta, (v) custo padrão e (vi) custos logísticos.

Tabela 1: **Utilização, Benefícios e Dificuldades de Adoção das Práticas de GEC.**

Práticas de Gestão Estratégica de Custos	Grau de Utilização das Práticas GEC	Grau de Benefício das Práticas GEC	Grau de Dificuldade na Adoção de Práticas de GEC
Custos intangíveis	2,26	2,56	4,00
Análise dos fatores determinantes de custo	4,59	4,56	3,06
Análise da cadeia de valor	4,06	4,41	3,09
Custo de ciclo de vida dos produtos	2,47	3,71	3,35
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	2,26	3,50	3,59
Custo ambiental	2,59	4,06	3,65
Indicadores e métricas não-financeiras	4,15	4,47	2,88
Custeio-meta	4,50	4,62	2,82
Custo padrão	4,09	4,24	2,85
Custos Logísticos	4,35	4,59	2,85
Custo Total de Propriedade: TCO	2,06	2,91	3,79
Custo Kaizen	2,06	3,12	3,74
Análise Externa de Custos	2,79	3,56	3,65

Fonte: Dados da Pesquisa

A prática de análise dos determinantes de custos é utilizada com frequência pela totalidade das empresas pesquisadas. Estes achados são justificados pelas particularidades do agronegócio, provocando maior complexidade na gestão (Vilckas e Nantes, 2006). Em conjunto com o conhecimento técnico sobre os processos produtivos, os gestores necessitam utilizar instrumentos de gestão para planejar as atividades produtivas e agregar valor aos produtos. A análise da cadeia de valor é utilizada com frequência acentuada por 89% das empresas pesquisadas. Este achado está alinhado a afirmação de Oliveira e Pereira (2008), para os quais a gestão das empresas do agronegócio deve observar a cadeia de valores para diferenciarem-se das concorrentes. Assim, a utilização dessa prática, além de possibilitar uma série de análises, favorece a adoção de estratégias de diferenciação (Porter, 1989).

Os indicadores e métricas não-financeiras são utilizados de forma expressiva por 88% das empresas investigadas. Para Nakagawa (1991) um sistema de informações gerenciais que não incorpore indicadores não-financeiros é frágil, o que não ocorre com parcela significativa das empresas respondentes. Queiroz (2006) argumenta que os sistemas de informações das empresas do agronegócio devem demonstrar o desempenho amplo das operações, no formato financeiro e não-financeiro.

A prática de custo-meta é utilizado por 94% das empresas, evidenciando que elas consideram o preço praticado pelo mercado como parâmetro para estabelecimento de seus custos (Rocha (1999). A prática do custo-padrão em 89% das empresas evidencia que a sua utilização e a do custo-meta são complementares e não antagônicas. Esses achados sugerem que há benefícios com o uso do custo-padrão no estágio de controle, após a fase de planejamento do produto com apoio do custo-meta, conforme proposto no estudo de Carastan (1999). Apesar de a literatura enfatizar a relevância do ABC/ABM para a análise e geração de valor nas atividades (Kaplan e Cooper, 1998; Blocher *et al*, 2007), somente 15% das empresas pesquisadas utilizam essas práticas para a análise e mensuração das atividades do processo de produção.

Na Figura 4 esta diagramado um comparativo entre as médias do grau de utilização, benefícios e dificuldades percebidas pelos gestores em relação à adoção das práticas de GEC, baseado na escala de 1 à 5 (1= não ou nenhum (a); 5= sempre ou muito (a), conforme o caso).

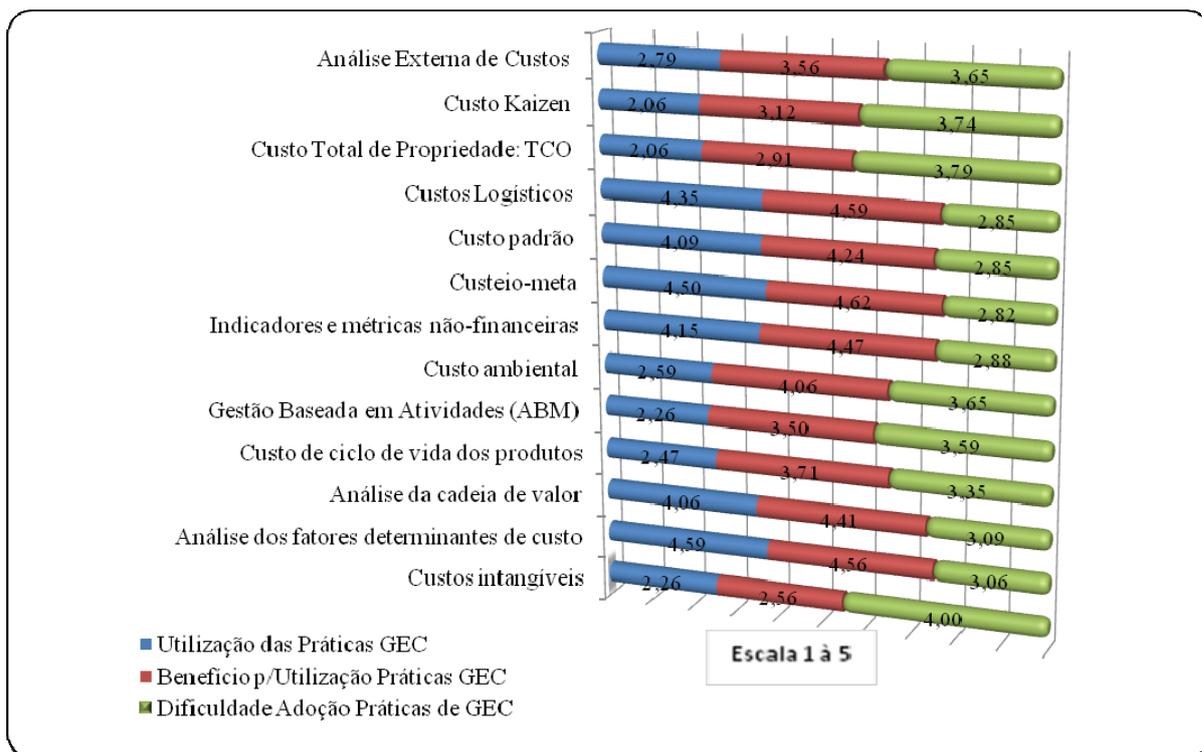


Figura 4: Média do Grau de Utilização, Benefícios e Dificuldades de Adoção das Práticas de GEC.

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme evidenciado na Figura 4, sete práticas de GEC tem baixa adoção e grandes dificuldades de implantação e uso (análise externa de custos, custo *kaizen*, TCO, custo ambiental, gestão baseada em atividades, custo do ciclo de vida e custos intangíveis). Apesar da baixa utilização são reconhecidos os potenciais os benefícios, no entanto, a exceção é a prática dos custos intangíveis. A baixa utilização da prática de custo ambiental, pondera Gonçalves (2008), revela fraqueza da gestão dadas as exigências internacionais sobre as questões ambientais. A baixa adoção da utilização da prática gestão baseada em atividades, apesar do benefício enfatizado pela literatura, sugere que não é percebido utilidade pelos gestores. O mesmo ocorre com as outras práticas como os custos do ciclo de vida, TCO, *kaizen* e análise externa de custos.

Na percepção de 97% dos entrevistados há benefícios na utilização dos indicadores não financeiros. Os benefícios com a utilização do custo padrão pelos respondentes atinge 88% no somatório “elevado” e “muito elevado”. Blocher *et al* (2007) entendem que estas duas práticas podem estar associadas pela razão de que as medidas não financeiras devem estar associadas aos custos para o controle de atividades estratégicas. Os benefícios percebidos pelo custo *kaizen* é percebido por 41% dos respondentes, apesar de adoção de sua prática ser de uso freqüente por apenas 15% das empresas respondentes. No entanto, para o custo meta tanto os benefícios percebidos como o uso freqüente apresentam percentuais altos pelas empresas. Eldenburg e Wolcott (2007) entendem que o custo *kaizen* assemelha-se ao custo-meta por estabelecer metas de redução de custos. Contudo, as metas de redução de custos são estabelecidas para gestão da tendência de queda de preços de vendas ao longo do ciclo de vida dos produtos, tendo como perspectiva a cadeia de valor. É adequado, neste contexto, a utilização do custo *kaizen* (fase da produção) em conjunto com o custo-meta (fase do planejamento).

Os benefícios da prática dos custos logísticos são percebidos por 97% dos respondentes como elevados e em igual percentual a utilização freqüente. Já a prática de

custos ambientais é utilizada com frequência os custos ambientais por apenas 18% das empresas respondentes. Estes achados sugerem que há dificuldades para sua utilização. É sabido que as restrições sanitárias podem afetar a competitividade das empresas e os benefícios intangíveis pela adoção da gestão ambiental. As certificações ambientais valorizam os produtos na medida em que sua elaboração não ocorre às custas dos recursos ambientais. A adoção da prática da gestão de custos ambientais, nesse quadro de exigências e benefícios possibilitariam às empresas evidenciarem os investimentos feitos em benefícios da sociedade neste quesito. A baixa adoção de práticas de GEC importantes, apesar de prontamente reconhecida a importância, pode ser creditada a um conjunto de dificuldades encontradas pelas empresas. Entre as dificuldades, há falta de pessoal qualificado e reestruturação de procedimentos e do sistema de custos das empresas. Os principais benefícios identificados estão na redução de custos, melhorias no processo decisório e nível de competitividade.

Os coeficientes de Correlação de Pearson, Tabela 2, indicam que as práticas de GEC são positivamente relacionadas com o Nível de Concorrência. No entanto, como os coeficientes estão entre 0,4 e 0,69, a associação existente é moderada (Pestana e Gageiro, 2005).

Tabela 2: **Correlação - Práticas de GEC x Concorrência, Estratégia e Estrutura de Capital**

Práticas de GEC	Nível de Concorrência	Estratégia Competitiva	Estrutura de Capital
Custo de ciclo de vida dos produtos	0,549**	0,040	-0,091
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	0,596**	0,057	-0,090
Custo ambiental	0,628**	0,043	-0,147
Custo Total de Propriedade: TCO	0,475**	0,296	-0,321
Custo Kaizen	0,593**	0,133	-0,329

Fonte: Dados da pesquisa

(**) Significância: (p valor <0,005)

A correlação existente entre as práticas de GEC e Nível de Concorrência ocorre nas práticas de menor uso pelas empresas. Para essas práticas, conforme evidenciado na Tabela 1, há maiores dificuldades para sua implantação, apesar de da percepção dos potenciais benefícios decorrentes de sua utilização. Tais achados sinalizam as empresa que esforços adicionais justificam o uso dessas práticas. O Teste de Correlação de Pearson não identificou correlação significativa entre a utilização das práticas de GEC e a estrutura de capital (aberto/ fechado). Os valores dos coeficientes, negativos, abaixo de 0,329 para todas as práticas de analisadas e estatisticamente não significativos (p valor<0,005). Com relação as práticas GEC e Estratégia Competitiva, os coeficientes de correlação – positivos -, abaixo de 0,296 e estatisticamente não significativos (p valor<0,005) indicação que não há correlação. A inexistência de relação entre estes fatores pode ser explicada pela semelhança das empresas quanto ao porte e experiência, como também pode ser uma característica do segmento.

O teste ANOVA, Tabela 3, foi realizado para verificar se há diferenças entre a intensidade dos benefícios percebidos decorrentes das práticas de GEC e as diferentes amplitudes de exportação, tendo como *proxy* o “percentual das exportações sobre o faturamento” das empresas (porte). Os resultados correspondentes a SQ evidenciam os efeitos principais, com *p* valor < 0,001, indicando que a probabilidade de ocorrência por acaso é menor que 0,01%. 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.

Tabela 3: **Teste ANOVA: Benefícios x Percentual de Exportações s/Faturamento.**

Práticas de GEC x 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			
Custo-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

Com base na escala de Distribuição F, o valor crítico para 5 Gl (numerador) e 28 Gl (denominador) corresponde a 2,56 (F). Como os valores de F superam este limite: 5,088 para o ABM; 5,518 para o custo-meta, e 4,949 para os custos logísticos, então as diferenças para estes grupos em relação à variável exportações são significativas para um p valor < 0,005.

As diferenças verificadas no Teste ANOVA para as empresas que exportam, indicam médias relativamente superiores quanto à percepção dos benefícios. Isso sugere que a gestão enfatiza o controle dos custos logísticos à medida que mais distantes sejam os mercados consumidores. O benefício do custo-meta destaca-se nas empresas exportadoras, dado o limite de custos permitidos para concorrer nesses mercados. O uso do ABM justifica-se à medida que viabiliza a aplicação de outras práticas de GEC: o uso da prática custo do ciclo de vida torna necessário verificar as atividades de concepção, produção distribuição, consumo e descarte. Já se a prática for custos ambientais serão analisadas as atividades de controle (prevenção, a avaliação), e as relacionadas a falta de controle (falhas internas e externas).

As práticas ABC/ABM, de acordo com a literatura, também são necessárias na coordenação das atividades na cadeia de valor pois evidencia os elos entre as necessidade, identificando oportunidades para otimização dos recursos e melhoria da qualidade (Porter (1998). Na análise das dificuldade percebidas foi aplicado o Teste de Correlação de Pearson, conforme Tabela 4. Identificou-se alguns relacionamentos no grau de dificuldade percebido pelos gestores para implantação das práticas de GEC.

Tabela 4: **Correlação de Pearson – Dificuldades Percebidas nas Práticas de GEC.**

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

O coeficiente de correlação do nível de dificuldade de implantação do custo *kaizen* indica alta associação (entre 0,70 e 0,89) com o nível de dificuldade da prática TCO; as demais práticas tem associação moderada (entre 0,40 e 0,69). Para Pestana e Gageiro (2005), R (associação linear) menor que 0,20 é muito baixa; entre 0,20 e 0,39 baixa; entre 0,40 e 0,69 moderada; entre 0,70 e 0,89 alta e por fim, entre 0,90 e 1,00 muito alta. Para todas as variáveis, a significância (p valor < 0,005) indica que a probabilidade das associações serem

por acaso é menor que 5%. A exemplo da análise em relação ao nível de concorrência, os resultados indicam práticas pouco utilizadas: custo ambiental, ABC/ABM e custo kaizen.

4.3 Interpretação Geral da Análise de Dados.

Uma visão geral da análise dos achados permite verificar que há um equilíbrio entre uso e não-uso das práticas de GEC pesquisadas. Do total de 13 práticas pesquisadas, seis delas (46,2%) tem uso acentuado e as restantes um uso limitado. A primeira vista essa proporção geral sugere um quadro desfavorável, no entanto, a adoção identificada neste estudo é mais acentuada do que outras em pesquisas nacionais e menor que as internacionais.

Apesar de ênfase presente na literatura de gestão de custos, chama a atenção a baixa utilização do custeio ABC ou ABM. Neste contexto, é plausível supor que a recente simplificação do ABC, sob a roupagem do TDABC. A literatura também costuma enfatizar que é antagônico o uso das práticas de custo-padrão e custo-meta (Shank e Govindarajan, 1997). No entanto, os resultados da pesquisa evidenciam justamente o contrário, sugerindo que as empresas pesquisadas tem conseguido separar a utilidade das práticas nos estágios de planejamento e controle de custos, tornando-as complementares. Por fim, atenção especial deve ser dada aos resultados dos testes de correlação [Pearson e ANOVA], os quais não identificaram características comum das empresas com grau de correlação que indique uma situação com força para alavancar o uso das práticas de GEC listadas nesta pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O foco do estudo foi investigar a utilização, a importância/benefícios percebidos e dificuldades de implantação pelas empresas do agronegócio de práticas de GEC tratadas pela literatura como as mais adequadas para contribuir com os gestores no processo de gestão das organizações. Em síntese, sobre as práticas de GEC os achados evidenciam utilização mais acentuada de seis práticas de GEC entre as 13 listadas. Os benefícios, limitações e desvantagens decorrentes do uso das práticas merecem destaques pela situação paradoxal de alta importância, baixa utilização e elevado grau de dificuldade de implantação observadas em algumas. O nível de concorrência não tem peso na adoção das práticas, tampouco a estrutura de capital (aberto/fechado) apresenta relação com o tipo de estratégia utilizada.

Ainda que os achados desta pesquisa não possam ser generalizados, visualiza-se dois impactos principais. O **impacto para a academia** está no desafio de rediscutir os conteúdos das disciplinas relacionadas a contabilidade de custos, gerencial e estratégica. Entende-se que a disseminação desse conhecimento deve ocorrer já no curso de graduação, um acréscimo para quando o egresso estiver em plena atividade profissional. Por outro lado, o **impacto para os praticantes** está em buscar superar as deficiências conceituais sobre as práticas de GEC, agirem como agentes disseminadores de conhecimento em suas organizações e mostrarem os benefícios para a organização decorrentes de sua utilização.

Por fim, durante a realização do estudo percebeu-se a necessidade de estudos mais específicos e pontuais quanto à não utilização das práticas de GEC dada a forte indicação presente na literatura. Entendemos que os achados deste estudo exploratório, criam as bases para a realização de pesquisas no formato de estudo de casos múltiplos e *cross-case analysis*. Os resultados de investigações com essas abordagens poderão sinalizar com respostas mais diretas e objetivas para tratar questões, por vezes paradoxais, em relação aos benefícios e dificuldades na implantação e uso das práticas GEC abordadas nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

ANGELAKIS, George; THERIOU, Nikolaos; FLOROPOULOS, Jordanis. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, v. 26, n. 1, p. 87-96.

- ANTHONY, Robert, N.; GOVINDARAJAN, Vijav. (2008). Sistemas de controle gerencial. 12ª ed. São Paulo: Atlas.
- AZEVEDO, Paulo F. (2010). Comercialização de produtos agroindustriais. *In: BATALHA, Mario Otávio. Gestão agroindustrial. 3ª ed. São Paulo: Atlas, p. 63-112.*
- BABBIE, Earl. (2005). Métodos de pesquisas de survey. Belo Horizonte: Ed. UFMG.
- BACIC, Miguel Juan. (1994). Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade de estratégia empresarial. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1. Anais Eletrônicos... São Leopoldo: ABCustos.*
- BACIC, Miguel Juan. (2009). Gestão de custos. Curitiba: Juruá.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL - BNDES. (2010). Porte de empresas. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/porte.html. Acesso em: 25 jan 2011.
- BATALHA, Mario Otávio; SILVA, Andre Lago. (2010). Gerenciamento de sistemas agroindustriais: definições, especificidades e corrente metodológicas. *In: BATALHA, Mario Otávio. Gestão Agroindustrial. 3ª ed. São Paulo: Atlas, p. 1-60.*
- BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H.; COKINS, Gary; LIN, Thomas W. (2007). Gestão estratégica de custos. São Paulo: McGraw-Hill.
- BOWHILL, Bruce; LEE, Bill. (2002). The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing. *Journal of Applied Accounting Research, v.6, n.3, p.1-24.*
- CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. (2007). Benchmarking: the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change, v.32, n.2, p.126-146.*
- CALLADO, Antônio A. C.; CALLADO, Aldo L. C. (2006). Mensuração e controle de custos: um estudo empírico em empresas agroindustriais. *Sistemas & Gestão Revista Eletrônica, v. 1, n. 2, p.132-141.*
- CALLADO, Antonio A. C.; MORAES Rodolfo A. (2009). Gestão de custos no agronegócio. *In: CALLADO, Antonio A. C. Agronegócio. 2ª ed. São Paulo: Atlas, p. 20-28.*
- CARASTAN, Jacira T. (1999). Custo-meta e custo-padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 6. São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo: ABCustos.*
- CINQUINI, Lino.; TENUCCI, Andrea. (2006). Strategic management accounting: exploring links with strategy. Disponível em: <http://www.unisanet.unisa.edu.au/Resources/.../Cinquini%20&%20Tenucci.pdf>. Acesso em: 20 dez 2010.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA E PECUARIA DO BRASIL - CNA. 2010. Site institucional. Disponível em: < <http://www.canaldoprodutor.com.br/> > Acesso em: 15 dez 2010.
- CONSELHO NACIONAL DE SEGURANÇA ALIMENTAR E NUTRICIONAL - CONSEA. 2008. Exposição de motivos. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/Consea/exec/index.cfm>>. Acesso em: 06 Jan. 2011.
- CYRILLO, Fabio. (2010). Novas demandas do varejo. *In: CONGRESSO NACIONAL DE GESTÃO DO AGRONEGÓCIO, 1. Chapecó. Anais eletrônicos... Chapecó: Agrogestão.*
- DAVIS, John.; GOLDBERG, Ray. (1957). The genesis and evolution of agribusiness. *In: Davis, J.; Goldberg, R. A concept of agribusiness. Harvard University, p.4-6.*
- DE ZOYSA, Anura; HERATH, s. Kanthi. (2007). Standard costing in Japanese firms. *Industrial Management & Data Systems, v.107, n.2, p. 271-283.*

- DEKKER, Henri; SMIDT, Peter. (2003). 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.
- ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. (2007). *Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho*. Rio de Janeiro: LTC.
- FISCHMANN, Adalberto A.; ZILBER, Moisés A. (2001). Utilização de indicadores de desempenho como instrumento de suporte à gestão estratégica. *RAM*, v.1, n.1, p. 9-25.
- FROST, Bob. (1999). Performance metrics. *Strategy and Leadership*, v. 27, p.34-36.
- GASQUES, José G.; REZENDE, Gervásio C.; VERDE, Carlos M. V.; CONCEIÇÃO, Júnia Cristina P. R.; CARVALHO, João C. S.; SALERNO, Mario S. (2004). Desempenho e crescimento do agronegócio no Brasil. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1009.pdf Acesso em: 20 jan 2011.
- GIL, Antonio Carlos. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- GONÇALVES, José A. (2008). Os bons exemplos que vem do campo. *In: Anuário Exame Agronegócio: Ranking das 400 maiores empresas do agronegócio*. São Paulo: jun, p.54-57.
- GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYKES, Mike. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, v.11, n.1, p. 113-135.
- HANSEN Don R; MOWEN, Maryanne M. (2001). *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira.
- INSTITUTO INTERAMERICANO DE COOPERAÇÃO DA AGRICULTURA - IICA. 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.
- JACKSON, Anthony; MITCHELL Eve. (2009). Food sovereignty: time to choose sides. *Encyclopaedia Britannica*. Disponível em: <http://media.web.britannica.com/ebsco/pdf/37/37221176.pdf> Acesso em: 04 mai 2010.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: HBSP.
- JOHNSON, H. Thomas. (1992). *Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment*. New York: Free Press.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997). *A Estratégia em ação*. Rio de Janeiro: Campus.
- KAPLAN, Robert & COOPER, Robin. (1998). *Custo & desempenho*. São Paulo: Futura.
- KOTLER, P. (1998). *Administração de marketing* São Paulo: Atlas.
- LIMA, Fátima M. S.; ABRANTES, Luiz A. A.; CORREIA, Laura F. M.; BRUNOZI JR., Antonio C. (2009). Políticas públicas de inovação tecnológica na cadeia agroindustrial do leite: o efeito da instrução normativa nº 51 nos produtores rurais da Microrregião de Viçosa, MG. *In: ENANPAD, 33. Anais...* São Paulo, ANPAD.
- LOTURCO, Roseli. (2008). Os obstáculos para as multinacionais do agro. *In: Anuário Exame Agronegócio: Ranking das 400 maiores empresas do agronegócio*. São Paulo: p.21-23.
- MARQUES, J.; SKORUPA, L. A.; FERRAZ, José M. G.; BACELLAR, A. A. (2003). *Indicadores de sustentabilidade em agro-ecossistemas*. Jaguariúna: Embrapa Meio Ambiente.
- MILES, Raymond E.; SNOW, Charles C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: Mc Graw-Hill.
- MUNIZ, Luciani Silva. (2010). *Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Unisinos. São Leopoldo.
- NAKAGAWA, Masayuki. (1991). *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas.

- NASCIMENTO, Auster M.; REGINATO, Luciane; LERNER, Daiane F. (2007). Avaliação de desempenho organizacional. *In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org). Controladoria: um enfoque eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2009.*
- NOORDIN, R. ZAINUDDIN, Yuserrie; TAYLES, Michael. (2009). Strategic management accounting information elements. *Management Accounting Journal*, v.4, n.1, p.17-34.
- OLIVEIRA, Deyvison L.; PEREIRA, Sidinei A. (2008). Análise do processo decisório no agronegócio. *Revista Eletrônica Gestão e Sociedade*, v.2, n.4, p.1-24.
- PESTANA, Maria H.; GAGEIRO, João N. (2005) Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS. Lisboa: Edições Silabo, Lda.
- PORTER, Michael E. (1986). *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.
- PORTER, M. E. (1989) *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus.
- QUEIROZ, Timóteo Ramos. (2006). 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.*
- RECKZIEGEL, Valmor; SOUZA, Marcos A.; DIEHL, Carlos A. (2007). 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.
- ROCHA, Welington. (1999). Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de gestão estratégica. Tese (Doutorado em Controladoria e Contab.) – FEA/USP, São Paulo.
- ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. (2005). *Projetos de estágio e de pesquisa em administração – guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso*. São Paulo: Atlas.
- SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. (1997). *A revolução dos custos*. R. Janeiro: Elsevier.
- SILVA, Andre L.; BATALHA, Mario O. (2010) *Marketing estratégico aplicado ao agronegócio. In: BATALHA, Mario Otávio. Gestão agroindustrial. São Paulo: Atlas, p. 1-60.*
- SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3º. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.
- SIMMONDS, K. (1981) Strategic management accounting. *Management Accounting*, april, p. 26-9
- SOBRAL, Eliane. Mais dinheiro no campo. (2008). *In: Anuário Exame Agronegócio: Ranking das 400 maiores empresas do agronegócio, p. 90-92. São Paulo.*
- SOUZA, Marcos A.; COLLAZIOL, Elisandra; DAMACENA, Cláudio. (2010). Mensuração e registro dos custos da qualidade: uma investigação das práticas e da percepção empresarial. *RAM*, v.11, n. 4, p.66-97.
- THORPE J.; PRAKASH-MANI, K. (2003). Developing value the business case for sustainability in emerging markets. *Greener Management International*, v.44, p. 17-32.
- VILCKAS, Mariângela; NANTES, José F. D. (2006). Planejamento e agregação de valor nos empreendimentos rurais. *In: ZUIN, Luiz F. S.; QUEIROZ, Timóteo R. Agronegócios gestão e inovação. São Paulo: Saraiva, p.167-188.*
- WAWERU, N. M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. (2005). A Survey of management accounting practices in South Africa. *National Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, v.2, n.3, p.226-263.
- ZUIN, L. F. S.; QUEIROZ, T.R. (2006). *Agronegócios gestão e inovação*. São Paulo: Saraiva.