# Identificação de um Método de Custeio para Apoio Gerencial da Cadeia Produtiva Avícola em Pernambuco com Ênfase na Margem de Contribuição e na Gestão Estratégica de Custos

**Rejane Cristina Sarmento Buarque**
**Luiz Carlos Miranda**

**Resumo:**

*Este artigo objetiva combinar as metodologias do sistema de custeio variável com a da análise da cadeia de valor para propor um modelo de avaliação de desempenho econômico-financeiro específico para a avicultura. A Margem de Contribuição, quando adequadamente aplicada, pode constituir um poderoso instrumento de apoio decisorial para o segmento empresarial da cadeia produtiva. A consideração da cadeia produtiva total tem contribuído positivamente nas análises estratégicas. A avicultura é um setor que vem se modernizando intensamente, tendo já há muitos anos deixado de ser uma atividade de fundo de quintal. Hoje ela movimenta enorme quantidade de recursos materiais e humanos e envolve alto grau de tecnologia em muitas de suas etapas, sendo responsável por significativa parcela da renda gerada na economia e pela geração de empregos (diretos e indiretos). Segundo a AVIPE (Assoc. Avícola de PE), a avicultura de Pernambuco é hoje o agronegócio que gera mais riqueza para o Estado, tendo superado a indústria açucareira. Apesar de sua importância, a sobrevivência desse segmento no Estado está ameaçada pela concorrência dos demais produtores do País. Contrastando com a modernização tecnológica da produção, há enorme carência de sistemas de apoio à decisão, que ainda é realizada de forma bastante rudimentar. Esta pesquisa vem cobrir esta lacuna, combinando a Margem de Contribuição com outras ferramentas da Gestão Estratégica de Custos para originar informações gerenciais que auxiliem os gestores no processo de tomada de decisão e no desenvolvimento desse agronegócio.*

**Palavras-chave:**

**Área temática:** *SISTEMAS DE CUSTEIO*

# IDENTIFICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA APOIO GERENCIAL DA CADEIA PRODUTIVA AVÍCOLA EM PERNAMBUCO COM ÊNFASE NA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Rejane Cristina Sarmento Buarque - Contadora, Mestranda em Eng. de Produção/UFPE
Luiz Carlos Miranda - Ph.D. University of Illinois
UFPE, Rua Jacinto Buarque de Holanda n 261, jatúica - Maceió/AL,
sarmentomcz@uol.com.br
Aluna do Curso de Mestrado em Eng. de Produção

Área Temática (03): SISTEMAS DE CUSTEIO

# IDENTIFICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO PARA APOIO GERENCIAL DA CADEIA PRODUTIVA AVÍCOLA EM PERNAMBUCO COM ÊNFASE NA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E NA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Área Temática (03): SISTEMAS DE CUSTEIO

RESUMO:

Este artigo objetiva combinar as metodologias do sistema de custeio variável com a da análise da cadeia de valor para propor um modelo de avaliação de desempenho econômico-financeiro específico para a avicultura. A Margem de Contribuição, quando adequadamente aplicada, pode constituir um poderoso instrumento de apoio decisorial para o segmento empresarial da cadeia produtiva. A consideração da cadeia produtiva total tem contribuído positivamente nas análises estratégicas.

A avicultura é um setor que vem se modernizando intensamente, tendo já há muitos anos deixado de ser uma atividade de fundo de quintal. Hoje ela movimenta enorme quantidade de recursos materiais e humanos e envolve alto grau de tecnologia em muitas de suas etapas, sendo responsável por significativa parcela da renda gerada na economia e pela geração de empregos (diretos e indiretos). Segundo a AVIPE (Assoc. Avícola de PE), a avicultura de Pernambuco é hoje o agronegócio que gera mais riqueza para o Estado, tendo superado a indústria açucareira.

Apesar de sua importância, a sobrevivência desse segmento no Estado está ameaçada pela concorrência dos demais produtores do País. Contrastando com a modernização tecnológica da produção, há enorme carência de sistemas de apoio à decisão, que ainda é realizada de forma bastante rudimentar. Esta pesquisa vem cobrir esta lacuna, combinando a Margem de Contribuição com outras ferramentas da Gestão Estratégica de Custos para originar informações gerenciais que auxiliem os gestores no processo de tomada de decisão e no desenvolvimento desse agronegócio.

## INTRODUÇÃO

A avicultura é uma segmento agro-industrial que envolve várias atividades, as quais podem ser vistas como uma cadeia produtiva que inclui a produção de matrizes, incubação de ovos, criação das aves, produção de ração e outros insumos, processamento das aves (abate e produtos finais), distribuição (transporte, estocagem e comercialização) e o consumidor final.

Pelo seu baixo custo *vis a vis* as demais cadeias de produtos de origem animal, a avicultura tornou-se importante supridor de proteína animal no mundo. Os produtos derivados da avicultura possuem duas características que ajudam no crescimento do consumo: grande versatilidade em sua utilização e preço acessível a todas as classes de renda. Em Pernambuco, a participação de produtos da avicultura nos programas sociais do governo (cestas básicas e merenda escolar) contribui ainda mais para o aumento da demanda desses produtos.

A otimização da cadeia produtiva avícola passa pelo controle estratégico dos custos e do desempenho dos diversos elos dessa cadeia, o qual permite a alocação adequada dos recursos financeiros envolvidos no sistema. Esse controle pode ser

otimizado através do uso de sistemas de apoio gerencial, que permitam o gerenciamento da cadeia produtiva como um todo. As modernas técnicas de gerenciamento de cadeias produtivas implicam no conhecimento dos custos e do desempenho de cada elo da cadeia, o que permite o delineamento de ações para aumentar a eficiência da cadeia como um todo.

Este artigo tem por objetivo principal combinar a metodologia do custeio variável com a do gerenciamento de cadeias produtivas para subsidiar a avaliação de desempenho da avicultura. Portanto, adotou-se o custeio variável a partir da análise da relevância dos custos variáveis no setor avícola, considerando também as vantagens de sua utilização. E visando a obtenção de uma abordagem mais detalhada foram inseridos conceitos de gestão estratégica de custos, especificamente de cadeia de valor, ou cadeia de produção.

## HISTÓRICO

A premissa da controladoria tradicional é a de que se cada empresa maximizar seus objetivos, a performance da cadeia como um todo será maximizada. Esta premissa, todavia, só é válida num mundo ideal de completa informação e competição perfeita. Segundo Koopmans (1957), em tais condições o mercado provê o mecanismo ótimo para coordenar a atividade econômica.

Há uma crescente literatura que trata do aumento da eficiência da cadeia produtiva através da comunicação entre empresas de uma cadeia produtiva (Billington, 1994; Davis, 1993; Kalwani e Narayandas, 1993; Sonka e Hudson, 1991). A idéia subjacente é a de que já não basta às empresas cuidarem apenas da sua eficiência interna. De nada adianta ser um elo eficiente de uma cadeia ineficiente.

O exemplo maior é o que aconteceu na Inglaterra recentemente. Processadores de carne estavam atuando de forma muito eficiente. No entanto estavam processando carne contaminada com a doença "vaca louca". Esse caso ilustra a importância de uma visão mais ampla de performance, que inclui todos os elos da cadeia produtiva.

Como responsável pelo sistema de informações gerenciais das empresas, a controladoria deverá incorporar em suas funções o desenvolvimento e gerenciamento de sistemas interorganizacionais de informação. No entanto, como ressalta Shank e Govindarajan (1997), estamos num período de transição, em que as práticas de contabilidade gerencial começam a ser questionadas. A controladoria, gestora da contabilidade gerencial, não vem suprindo os tomadores de decisões com intrumental adequado, que inclua um enfoque amplo, externo à empresa.

Shank e Govindarajan (1993, 1997) são os precursores desse novo enfoque, sugerindo a preocupação com a cadeia de valor como uma das atribuições dos modernos contadores gerenciais. Da leitura desses autores, nota-se que a contabilidade gerencial não acompanhou a introdução de novos conceitos gerenciais, tais como o *Just-in-Time* (JIT). Exemplificando com o insucesso de uma empresa automobilística norte-americana, Shank e Govindarajan afirmam:

*"A falta de consciência a respeito dos conceitos de análise da cadeia de custos dos fornecedores por parte dos contadores da empresa foi um engano muito caro. Estes contadores tiveram contato em algum momento de sua formação em contabilidade com os conceitos de cadeia de valor?"*

Para serem administradas eficazmente as empresas de avicultura necessitam, além de outros fatores externos, de um sistema de geração de informações internas. Os gerentes têm segurança quando tomam decisões ou executam qualquer atividade somente se munidos de informações consistentes.

Nesse sentido, conforme CRCSP ( 1995, p.83 ), a Contabilidade, como sistema de informação, deve estar apta a auxiliar os gestores no processo de administração dos negócios. Não a Contabilidade normatizada pela legislação fiscal e societária, mas uma Contabilidade capaz de produzir informações que reflitam o valor econômico dos resultados e que possam subsidiar o processo de tomada de decisões.

Para Shank & Govindarajan ( 1997), os relatórios contábeis constituem uma das formas importantes mediante as quais a estratégia é comunicada por toda a organização, e que bons relatórios contábeis são os que centram a atenção naqueles fatores fundamentais para o sucesso da estratégia adotada.

No contexto atual de crescente competitividade e grande modernização industrial, evidenciamos uma forte pressão por informações estratégicas, e a Contabilidade de Custos vem suprir essa necessidade através de seus métodos de custeio como o Custeio Variável e o Activity Based Costing ( conhecido como ABC). No entanto, se verifica que há uma demanda não atendida na área de *softwares* para custeio e em especial, que atendam as especificidades brasileiras e, em especial para as especificidades do setor avícola.

A Contabilidade de Custos utiliza o banco de dados da Contabilidade Geral para gerar informações, através de relatórios contábeis, que moldem às necessidades informativas e que sejam verdadeiramente utilizáveis, subsidiando o processo de tomada de decisão dos gestores e proporcionando maior controle operacional.

Aplicando adequadamente a Contabilidade de Custos, o gestor adquire um poderoso poderoso instrumento de apoio decisorial, contribuindo com a modernização e o desenvolvimento das empresas. A abordagem inserida nesse artigo, tem o intuito de propiciar informações que permitirão uma mensuração mais acurada dos resultados na avicultura.

## OBJETIVOS

Segundo Ostrenga (1997), as indústrias que anteriormente operavam sob regulamentações que lhes permitiam repassar todos os custos ao cliente enfrentam hoje um ambiente regulatório bastante diferente.

Diante da realidade atual, onde o mercado é quem determina o preço de venda e com consumidores exigindo crescente melhoria na qualidade do produto, os empresários que não aprimorarem suas técnicas de gestão terão grandes dificuldades em permanecer no mercado. É fundamental analisar o desempenho da empresa e o desempenho da cadeia produtiva como um todo. Afinal, ser o único elo eficiente numa cadeia produtiva ineficiente não evita os prejuízos da concorrência com outras cadeias mais eficientes.

Inúmeras variáveis justificam a realização de pesquisas para o aprimoramento de ferramentas de apoio à gestão na avicultura de Pernambuco. A atividade tem importante participação na economia do Estado, com a participação de produtores de matérias primas, fornecedores de medicamentos veterinários, embalagens, equipamentos agrícolas, transportadoras, criadores de aves, processadores de carne e distribuidores.

O crescente acréscimo de consumo de carne e ovos vem despertando o interesse dos empreendedores em investir nesse agronegócio no Estado de Pernambuco, tornando a avicultura a atividade rural mais rentável do Estado, superando inclusive o cultivo da cana-de-açúcar.

A avicultura de corte tem ampliado a cada dia sua atividade, ofertando um produto considerado pelos nutricionistas como alimento ideal para todas as pessoas. O segmento de produção de ovos tem grande relevância dentro da avicultura, pois oferece o alimento

mais completo da natureza, com todas as vitaminas, minerais, aminoácidos e só perde em composição e qualidade para o leite materno.
As estatísticas indicam que o consumo per capita anual de carne de frango no país aumentou de 2,3kg em 1970 para 23kg em 1998, representando atualmente 33% da proteína animal consumida pelos brasileiros (Lana, 2000). São inúmeras as razões que garantem uma projeção econômica positiva para esse agronegócio. O aumento da preferência pelo consumo de carnes brancas e ovos é uma delas.
Para sobreviver nesse segmento, os empresários investem seus recursos financeiros em: pesquisas relacionadas ao aprimoramento e desenvolvimento de novos produtos; desenvolvimento de insumos de alta eficiência; automação industrial; qualificação da mão-de-obra. No entanto, a grande maioria dos gestores continuam encontrando dificuldades para gerir e mensurar os resultados econômico-financeiro de seus negócios.
Outro fato ainda mais preocupante é que muitos comparam o negócio avícola com as corridas de cavalos, onde os avicultores só comentam o sucesso, trabalhando com o empirismo e tomando decisões através de palpites. Esses empreendedores, na maioria das vezes, não conseguem superar nem mesmo uma pequena crise como queda de preços da produção, alta mortalidade das aves ou até mesmo uma diminuição da produção.

Diante do quadro de expectativas de novos investimentos e ampliações nessa área agroindustrial, carente de informações para apoio gerencial, a pesquisa apresentada propõe um método de custeio adequado a avicultura, o Custeio Variável, complementando-o com amplos conceitos de uma gestão estratégica de custos.

## CONCEPÇÃO TEÓRICA DO MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL

Os métodos de custeio representam a forma como os gastos são alocados aos produtos e serviços, com reflexo no seu preço. Enfocaremos o Método de Custeamento Variável em conjunto com tópicos da gestão estratégica de custos.
Com base neste método só são atribuídos aos produtos os custos variáveis. Os gastos fixos são considerados gastos do período e alocados diretamente ao resultado. Assim, cada produto ou serviço absorve somente os custos que incidem diretamente sobre si mesmo (despesas variáveis de venda). Surge, portanto um conceito gerencial muito importante: A Margem de Contribuição(MC).

Segundo Padoveze (1994), o estudo da margem de contribuição é elemento fundamental para decisões de curto prazo. Além disso, esse estudo rotineiramente possibilita inúmeras análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos ou mercadorias.

Bernardi (1996) conceitua a Margem de Contribuição de um produto, mercadoria ou serviço como sendo a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis de venda. Com isso, pode-se avaliar o quanto cada venda contribui para pagar os custos fixos, despesas fixas, e gerar lucro.

Todavia existem limitações ao método de custeio variável, uma delas é a grande dificuldade de distinguir os custos em fixos e variáveis, principalmente quando ocorrerem os chamados custos semivariáveis. No entanto, o custeio variável é bastante utilizado dando suporte e subsidiando os gestores no processo de tomada de decisão.

Para Leone (1997), o custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa

atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período. O critério, por causa desse procedimento básico, é chamado, também, de critério de custo parcial. Sendo muito útil para intervir no processo de planejamento e de tomada de decisões, até porque uma de suas potencialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos.

Segundo Leone (1997), existem diversas vantagens em utilizar o custeio variável, uma delas é que os custos periódicos não se escondem nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias; uma outra vantagem é que o custeio variável é preparado facilmente e as demonstrações contábeis resultantes são inteligíveis por parte de quem não está afeito às rotinas da Contabilidade.

Dentre as vantagens Santos (1990) e Horngren (1986) mencionam as relacionadas na tabela abaixo:

Tabela 01 - Vantagens do Custeio Variável ( Santos & Horngren)

| SANTOS | HONRGREN |
|---|---|
| a) ajudam a administração a decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda ou ser colocados em planos secundários, ou simplesmente ser tolerados, pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos;<br>b) são essenciais para auxiliar os administradores a decidirem se um segmento produtivo(ou de comercialização) deve ser abandonado ou não;<br>c) podem ser usadas para avaliar opções que se criam com respeito a reduções de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias especiais e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas; as decisões deste tipo são realmente determinadas por uma comparação dos custos adicionais, visando ao aumento na receita de venda; normalmente, quanto maior for o índice de margem de contribuição, melhor será a oportunidade de promover vendas; quanto mais baixo o índice, a maior será o aumento do volume de vendas necessário para recuperar os compromissos de promover vendas adicionais<br>d) a margem de contribuição auxilia os gestores a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, levando a decisões mais sábias sobre preços. | a) os índices de margem de contribuição podem auxiliar a administração a decidir.<br>b) as margens de contribuição são essenciais às decisões de se abandonar ou não uma linha de produtos.<br>c) as margens de contribuição podem ser usadas para avaliação de alternativas de preços de venda;<br>d) quando se concorda quanto aos lucros desejados, pode-se avaliar prontamente seu realismo pelo cálculo do número de unidades a vender, para conseguir os lucros desejados.<br>e) a abordagem da contribuição fornece dados para se decidir sobre como utilizar um determinado grupo de recursos limitados da maneira lucrativa.<br>f) a abordagem da contribuição é útil nos casos em que os preços de venda estão firmemente estabelecidos no ramo, porque o problema principal da empresa é o quanto ela se pode permitir em matéria de custos variáveis e o volume que se pode obter.<br>g) a utilização do custeio variável permite compreender a relação entre custos, volume, preços e lucros e, portanto, leva a decisões mais sábias sobre preços. |

Entretanto faz-se necessário mencionar também algumas limitações do custeio variável, conforme Leone (1997), as informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo, já no longo prazo as informações não são recomendadas. Outro aspecto mencionado por esse autor é que o trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado, é importante confrontar o custo x benefício de realização desse trabalho; mais uma desvantagem seria o fato do custeio variável não ser aceito para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo, apenas de ordem gerencial.

## APLICAÇÕES PRÁTICAS

Para justificar a escolha da utilização do método de custeio variável como ferramenta de apoio gerencial da cadeia produtiva avícola em Pernambuco, a figura abaixo irá demonstrar a relevância dos custos variáveis, exemplificando o comportamento das contas de resultado de natureza variável inseridas na demonstração de uma suposta empresa de produção e venda de aves e ovos, onde os custos/despesas variáveis correspondem a **80%** do valor total das receitas do período.

Tabela 02 - Demonstração do Resultado - Produção e venda de aves e ovos.

| Contas de Resultado: | Valor R$ | (%) aprox. s/ Receita | |
|---|---|---|---|
| Receita Bruta de Vendas | 6.000.000,00 | 100.00 | |
| (-) Impostos Variáveis sobre Vendas | 390.000,00 | **6.50** | |
| = Receita Líquida de Vendas | 5.610.000,00 | 93.50 | |
| (-) Custos e Despesas Variáveis Operacionais | 4.410.000,00 | **73.50** | |
| = Margem de Contribuição | 1.200.000,00 | | 20.00 |
| (-) Custos e Despesas de estrutura fixos | 960.000,00 | 16.00 | |
| Resultado = | 240.000,00 | 4.00 | |

## GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Os sistemas tradicionais de Contabilidade de custos em sua grande maioria foram concebidos por modelos criados há mais de 30 anos, cujo propósito principal era dar valor aos estoques, encontrando assim um indicador para tomada de decisão, um ferramental que subsidiava os gestores na formulação dos preços, na escolha de quais produtos teriam maiores incentivos e outros aspectos referentes a produção e apropriação dos custos.

Atualmente com a abertura dos mercados e a elevada competitividade as empresas são obrigadas a administrarem profissionalmente, com funções claramente definidas, e mensurar constantemente o desempenho de suas atividades avaliando o sistema como um todo.

Conforme Johnson e Kaplan (1993), os sistemas de Contabilidade gerencial das empresas são inadequados para a realidade atual. Nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e doméstica e uma enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de Contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação do custo dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes.

Para Shank e Govindarajan (1997), a análise de custos tradicional limita-se a avaliar o impacto financeiro das alternativas de decisão gerencial, sem considerar os objetivos estratégicos da empresa. Já a gestão estratégica de custos (SCM- Strategic

Cost Management) se relaciona com um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais, e os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores com o objetivo de se obter uma vantagem competitiva sustentável.

Segundo Chiavenato (1997), estratégia é um conjunto de políticas capaz de orientar e guiar o comportamento da empresa a longo prazo.

A abordagem de gerenciar estrategicamente os custos da cadeia produtiva como um todo, está correlacionada aos fundamentos de teoria econômica sobre cadeias integradas, uma metodologia, conforme Megido e Xavier (1995), desenvolvida na década de 50, pelos professores Ray Goldberg e John Davis, da Universidade de Harvard, quando constataram que "as atividades rurais e aquelas ligadas a elas não poderiam viver isoladas". Tais pesquisadores, construíram uma metodologia para estudo da cadeia agroalimentar e cunharam o termo *agribusiness*, onde sintetizavam sua nova visão.

Segundo Megido e Xavier (1995), no início dos anos 70, quando o conceito dos pesquisadores já se havia irradiado para fora dos limites de Harvard, um simples boletim de agricultura dos Estados Unidos já sentenciava: "Hoje, o processo que envolve alimentos e fibras é muito maior do que simplesmente a produção rural. Inclui muitas atividades antes da porteira (insumos, por exemplo), assim como marketing e processamento dos produtos agrícolas, depois da porteira".

Analisando a cadeia produtiva avícola amplamente e de forma sistêmica as chances de identificar os problemas de falta de coordenação e de inadequação das estruturas de incentivo nos diversos elos da cadeia produtiva são maiores. Possibilitando a mensuração do desempenho dos elos da cadeia produtiva.

A abordagem da gestão estratégica de custos enfatiza os temas: a) Análise da Cadeia de Valor, b) Análise de Posicionamento de Estratégico, e c) Análise de Direcionadores de Custos. A seguir analisam-se cada um desses itens:

## a) ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR

A análise da cadeia de valor disponibiliza mais uma informação, ampliando as vantagens competitivas, inserindo a empresa como uma parte dentro de um contexto amplo, uma parte da cadeia geral de atividades geradoras de valor, onde a empresa é apenas um item dos componentes de matéria-prima básicos até o consumidor final. O enfoque da análise da cadeia de valor é externo a empresa.

Partindo desse pressuposto, a análise da cadeia produtiva avícola seria ampla, buscando eficiência através de uma abordagem externa ao ambiente empresarial, não se limitaria apenas a eficiência interna da empresa, problemas como por exemplo: a escassez do cultivo do milho no Estado de Pernambuco seria uma questão amplamente discutida, pois o alto custo do frete na aquisição dessa matéria prima interfere diretamente no custo do produto avícola, fazendo com que os empresários do setor vendam seus produtos com baixa lucratividade, apenas para sobreviver no mercado, enfrentando problemas dessa natureza, que reduzem as perspectivas de desenvolvimento da atividade.

Analisando a cadeia como todo, facilmente seria identificado os problemas relacionados a falta de incentivo do governo em reduzir a problemática do milho, quando inúmeras vezes disponibiliza inadequadamente verbas, de exigibilidade de longo prazo, para ampliação do parque industrial do setor avícola (investimentos em ativo imobilizado), ignorando informações sobre a baixa lucratividade do setor ocasionada na maioria das vezes pela problemática da aquisição do milho.

Outro integrante da cadeia de valor bastante afetado é o consumidor final que em grande maioria, adquire produtos perecíveis oriundos de outros Estados, perdendo parte da qualidade do produto devido ao tempo destinado a estocagem e o transporte. Como o fator preço influencia na escolha do produto, os Estados que não são afetados pela falta do cultivo de matérias primas (milho, soja e trigo), conseguem ofertar seus produtos com preços mais acessíveis ao consumidor, liderando a competitividade, embora ao transportá-los perca parte da qualidade de seus produtos.

Inserindo no contexto gerencial a abordagem da gestão estratégica de custos, através da análise da cadeia de valor, torna-se mais fácil identificar os problemas relacionados em cada elo da cadeia, proporcionando maiores possibilidades de resolução, permitindo o desenvolvimento do sistema como um todo.

Shank e Govindarajan (1997), resumem as diferenças entre a análise da cadeia de valor na estrutura da Gestão Estratégica de Custos versus Contabilidade Gerencial tradicional, como segue na Tabela 03.

Tabela 03 - Resumo da Cadeia de Valor *Versus* Contabilidade Gerencial Convencional

| | **Contabilidade Gerencial Tradicional** | **Análise da Cadeia de Valor na estrutura da Gestão Estratégica de Custos** |
|---|---|---|
| Foco | Interno | Externo |
| Perspectiva | Valor agregado | Conj. Inteiro de ativ. Interligadas desde os fornecedores de matérias-primas até os clientes finais |
| Conceito do direcionador de custo | Um único direcionador de custo fundamental impregna a literatura especializada no assunto - o custo é uma função do volume<br>Aplicando freqüentemente apenas no nível global da empresa | Múltiplos direcionadores de custo:<br>Dir. estruturais (isto é, escala, escopo, experiência, tecnologia, complexidade)<br>Dir. execução(isto é gestão participativa, gest. da qualidade total)<br>Cada atividade de valor tem um conjunto único de direcionadores de custo. |
| Filosofia de contenção de custo | Redução de custo abordada através de centros de responsabilidade ou de questões de custo do produto | A contenção dos custos é uma função do(s) direcionador(es) regulando cada atividade de valor<br>Explora as ligações com os fornecedores<br>Explora as ligações com os clientes<br>Explora as ligações de processo dentro da empresa |
| Conclusões para decisões estratégicas | Nenhuma é facilmente aparente. Este é o grande motivo pelo qual as empresas de consultoria estratégicas basicamente descartam os demonstrativos convencionais quando começam suas análises de custos | Identifica os direcionadores de custo no nível da atividade individual: desenvolve a vantagem de custo/diferenciação ou pelo controle daqueles direcionadores de forma melhor que os concorrentes ou reconfigurando a cadeia de valor<br>Para cada atividade de valor, levanta questões estratégicas relativas a produzir *versus* comprar e sobre integração para frente ou para trás<br>Quantifica e avalia o poder do fornecedor e o poder do comprador; explora as ligações com os fornecedores e com os compradores |

Para Shank e Govindarajan (1997), a metodologia para construir e usar uma cadeia de valor envolve os seguintes passos:

1. Definir a cadeia de valor do setor e atribuir custos, receitas e ativos a cada atividade;
2. Investigar os direcionadores de custos que regulam cada atividade de valor;
3. Examinar as possibilidades de construir uma vantagem competitiva sustentável ou através do melhor controle dos direcionadores de custo em relação aos concorrentes ou reconfigurando a cadeia de valor.

Com o objetivo de inserir a abordagem de cadeia de valor no setor avícola do Estado de Pernambuco, será mencionado a seguir um exemplo prático:

Tabela 04 - Cadeia de Valor no Setor Avícola

| |
|---|
| Fornecedor de Matrizes / Pintos de 1 dia |
| Fornecedores de Matéria Prima, Medicamentos Veterinários e Embalagens |
| Transportadoras |
| Indústria de Ração |
| **Criadores de Aves: Comercialização de Aves e Produção de Ovos** |
| Processadores de Carnes / Classificação de Ovos |
| Marketing: Empresas de Propaganda e Publicidade |
| Distribuição |
| Consumidor Final |

Seria mais fácil reduzir o problema da escassez do milho em Pernambuco, interagindo o elo referente aos fornecedores de matéria-prima, mais especificamente os produtores rurais da região, com os criadores de aves. Com essa integração as chances de reduzir esse problema seriam maior, com a união dos segmentos, teriam mais força ao buscar alternativas de apoio com o governo e com as instituições financeiras, objetivando melhores resultados para toda a cadeia produtiva.

Ou seja: o segmento "antes da porteira" interagindo e se integrando com o segmento "dentro da porteira" na certeza de que os bons resultados de um refleti-se-ão nos resultados do próximo elo da cadeia, dentro deste processo sinérgico. No entanto, este relacionamento não pará aí. Ele abrange e deve abranger todos os outros elos da cadeia produtiva.

## b) ANÁLISE DE POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

Shank (1997), ressalta que na gestão estratégica de custos, o papel da análise de custos difere de inúmeras formas dependendo de como a empresa escolha competir. Seguindo a delineação de Porter (1980) das escolhas estratégicas básicas, uma empresa pode competir ou tendo menores custos (liderança de custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação do produto).

Se posicionando estrategicamente, as empresas vinculam os controles específicos e adequados ao alcance das estratégias definidas. Conforme Shank (1997), a lógica de vincular os controles à estratégia baseia-se na seguinte linha de raciocínio:

1. Para uma execução eficaz, diferentes estratégias exigem diferentes prioridades; diferentes fatores-chaves de sucesso; e diferentes habilidades, perspectivas e comportamento;
2. Os sistemas de controle são sistemas de medição que influenciam o comportamento daquelas pessoas cujas atividades estão sendo medidas;
3. Assim, uma preocupação constante com o projeto dos sistemas de controle significa observar se o comportamento induzido pelo sistema é aquele condizente com a estratégia.

Essa abordagem de vincular os controles com as estratégias é uma tendência e não princípios absolutos. Outro aspecto a ser acrescentado é que ao projetar os sistemas de controle, faz-se necessário levar em consideração a influência de outros fatores externos e internos (ambiente, tecnologia, tamanho, cultura, localização geográfica, estilo de gerenciamento) da empresa.

Ao definir um posicionamento estratégico, os gestores terão mais facilidade em estabelecer seus objetivos, controlando-os para alcançar as estratégias traçadas pela cadeia produtiva avícola.

## c) ANÁLISE DE DIRECIONADORES DE CUSTOS

Na Contabilidade Gerencial, o custo é uma função, basicamente, de um único direcionador de custos: volume de produção. Já no gerenciamento estratégico de custos, o volume de produção é visto como captando muito pouco da riqueza do comportamento de custos. Havendo uma grande distinção na utilização de modelos para abordar os direcionados de custos, a Contabilidade gerencial tende a utilizar os modelos simples da microeconomia básica bastante diferente da gestão estratégica de custos que tende a usar os modelos mais ricos da economia de organizações industriais(Scherer,1980).

Independente do modelo a ser utilizado, como também da escolha dos direcionadores de custos, as idéias-chaves apresentadas por Shank(1997) são as seguintes:

1. Para a análise estratégica, o volume não é geralmente a forma mais útil para explicar o comportamento dos custos;

2. Em um sentido estratégico, é mais útil explicar a posição de custos em termos das escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa;
3. Nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns(mais de um) deles são provavelmente muito importantes em todos os casos;
4. Para cada direcionador de custos existe uma estrutura específica para análise de custos que é fundamental para a compreensão do posicionamento de uma empresa.

## CONCLUSÃO

No contexto atual, sabemos o quanto tem sido divulgada a importância da informação gerencial, auxiliando os administradores e profissionais de Contabilidade na complexa tarefa de processar informações úteis para assegurar a sobrevivência das empresas, possibilitando o seu desenvolvimento. Entretanto, grande parte dos administradores e contadores desconhecem a aplicabilidade de sistemas de informações gerenciais sofisticados e adequados às empresas rurais. É certo, que a Contabilidade Rural no Brasil tem sido pouco pesquisada, o que ocorre por se tratar de um setor primário, onde predomina uma tendência muito forte de conservadorismo e empirismo.
O mercado carece de sistemas de informações gerenciais, fundamentados em pesquisas, que reduzam as incertezas ao mensurar custos e resultados, tornando mais fácil administrar as empresas, com suporte de informações relevantes para as tomadas de decisão.

Atendendo a carência administrativa de informações para apoio gerencial da cadeia produtiva avícola, este trabalho vem contribuir com a identificação do método de custeio adequado à avicultura em Pernambuco, com ênfase na margem de contribuição e utilizando as técnicas de gestão estratégica de custos.
O custeio variável, em que pese as limitações que o ostenta, apresenta-se como uma alternativa bastante válida em relação aos outros métodos de custeio, e considerando a relevância dos custos de produção variáveis na cadeia produtiva avícola, torna-se fácil fundamentar a utilização do método de custeio variável como sendo adequado a avicultura.
A utilização simultânea do método de custeio variável com as ferramentas de análise da gestão estratégica de custos, objetiva mensurar o desempenho das empresas do setor avícola, e o desempenho da cadeia produtiva como um todo. O fato de mesclar essas duas abordagens vem proporcionar aos gestores uma grande ferramenta, possibilitando o acesso a um maior suporte de informações de apoio gerencial.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BILLINGTON, C. "Strategic Supply Chain Management." *OR/MS Today*. April 1994: 20-27.

CHIAVENATO, Idalberto. Administração: Teoria, Processo e Prática, São Paulo, 1997

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE (RS). Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, 1998.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE (SP). A Contabilidade como Sistema de Informação, 1995

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE (SC). A Informação como Suporte ao Processo de Avaliação do Desempenho da Estratégica Empresarial, 1997

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE (SC). Relatórios Gerenciais para Empresas Varejistas com Ênfase na Margem de Contribuição, 1999

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Rural. São Paulo: Atlas, 1998

DAVIS. T. "Effective Supply Chain Management." *Sloan Management Review*. Summer 1993: 35-46.

Diário de Pernambuco. O vôo da avicultura. Pernambuco: março, 2000.

FEATHERSTONE, A. M. e B. J Sherrick. "Financing Vertically Coordinated Agricultural Firms." *American Journal of Agricultural Economics*. 74 (4) 1992: 1232-1237.

HORNGREN, Charles T. _Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo, São Paulo: Atlas, 1986.

JOHNSON, H. Thomas e Robert S. Kaplan. A Relevância da Contabilidade dos Custos, Rio de Janeiro: Campus , 1993.

KAPLAN, Robert S. e Robin Cooper. Custo e Desempenho.São Paulo: Futura, 1998.

KALWANI, M. U. e N. Narayandas. "The Impact of Long-Term Manufacturer-Supplier Relationships on the Performance of Supplier Firms." *Working Paper n. 1042*. Institute for Research in the Behavioral, Economic and Management Sciences. Krannert Graduate School of Management. Purdue University, West Lafayette, IN. June 1993.

KOOPMANS, Tjalling C. *Three essays on the state of economic science*. *New York*: McGraw-Hill, 1957.

LANA, Geraldo R. Quintão. Avicultura. São Paulo: Livraria Editora Rural, 2000

LEONE, George S. Guerra. Curso de Contabilidade de Custos.São Paulo: Atlas, 1997

MARION, José Carlos. Contabilidade da Pecuária. São Paulo: Atlas, 1996

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1996

MEGIDO, J. L. T. e C. Xavier. Marketing & Agribusiness. São Paulo: Atlas, 1995.

MIRANDA, L. C. *The Role of Interfirm Information Exchange and Choice of Coordination Mechanism on Performance in the U.S. Pork Supply Chain*. Unpublished Ph.D. Dissertation. University of Illinois (Urbana-Champaign). 1997.

OSTRENGA, Michael e Ozan, Terence R. Guia de Ernest & Young para gestão total dos custos. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil, São Paulo: Atlas, 1994.

Revista de Economia Rural, Viçosa, MG .abril e junho, 1999.

SANTOS, Joel J._Análise de Custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal. São Paulo: Atlas, 1990.

SCHERER, F. M. *Industrial Market Structure and Economic Performance, New York: Rand McNally,* 1980.

SHANK, John K & Vijay Govindarajan. A Revolução dos Custos. Rio de Janeiro: Campus, 1997

SHANK, Jonh K & Vijay Govindarajan. *Strategic Cost Analysis, Homewood, IL: Richard D. Irwin, 1989*

STREETER, D. H., S. T. Sonka, e M. A. Hudson. "Information Technology, Coordination, and Competitiveness in the Food and Agribusiness Sector." *American Journal of Agricultural Economics*. 73. December 1991:1465-71