

Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Características de sua Utilização por Empresas Brasileiras do Agronegócio

Katia Arpino Rasia (unisinós) - katiarasia@hotmail.com

Marcos Antonio de Souza (UNISINOS) - marcosas@unisinós.br

Resumo:

O objetivo do estudo é verificar quais práticas de gestão estratégica de custos - GEC são adotadas por empresas do agronegócio brasileiro e os aspectos que caracterizam essa utilização. A incorporação de novas tecnologias e novas práticas de plantio e, a verticalização e integração das empresas rurais à agroindústria, contribuem para o aumento de sua competitividade. A GEC também contribui neste processo, gerando informações para o controle e planejamento de custos e apoiando o processo decisório. Trata-se de uma pesquisa exploratória, classificada como quantitativa e qualitativa, cujos dados foram coletados entre outubro e novembro de 2010, por meio de uma survey, que utilizou-se de um questionário respondido por gestores de empresas dos segmentos de (a) açúcar e álcool e (b) madeira, celulose e papel do agronegócio. Seus principais achados evidenciam que as práticas de GEC mais utilizadas referem-se a análise da cadeia de valor e os determinantes de custos, seguidos pelo custo meta. A análise fatorial permitiu concluir que a melhoria dos processos, a redução de custos e a análise de desempenho do investimento, constituem os aspectos principais que norteiam a atuação das empresas na busca de maior competitividade. Estes fatores sugerem que as empresas: (1) buscam inovação nos produtos e no processo de produção; (2) observam os preços praticados no mercado, estabelecem padrões de controle de custos e também, atentam para os efeitos negativos que podem comprometer sua imagem; (3) consideram os determinantes de custos estruturais, como: escala, escopo, a tecnologia e a complexidade (pela amplitude de produtos).

Palavras-chave: *Gestão de Custos, Estratégia, Agronegócio.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Características de sua Utilização por Empresas Brasileiras do Agronegócio

Resumo

O objetivo do estudo é verificar quais práticas de gestão estratégica de custos - GEC são adotadas por empresas do agronegócio brasileiro e os aspectos que caracterizam essa utilização. A incorporação de novas tecnologias e novas práticas de plantio e, a verticalização e integração das empresas rurais à agroindústria, contribuem para o aumento de sua competitividade. A GEC também contribui neste processo, gerando informações para o controle e planejamento de custos e apoiando o processo decisório. Trata-se de uma pesquisa exploratória, classificada como quantitativa e qualitativa, cujos dados foram coletados entre outubro e novembro de 2010, por meio de uma *survey*, que utilizou-se de um questionário respondido por gestores de empresas dos segmentos de (a) açúcar e álcool e (b) madeira, celulose e papel do agronegócio. Seus principais achados evidenciam que as práticas de GEC mais utilizadas referem-se a análise da cadeia de valor e os determinantes de custos, seguidos pelo custo meta. A análise fatorial permitiu concluir que a melhoria dos processos, a redução de custos e a análise de desempenho do investimento, constituem os aspectos principais que norteiam a atuação das empresas na busca de maior competitividade. Estes fatores sugerem que as empresas: (1) buscam inovação nos produtos e no processo de produção; (2) observam os preços praticados no mercado, estabelecem padrões de controle de custos e também, atentam para os efeitos negativos que podem comprometer sua imagem; (3) consideram os determinantes de custos estruturais, como: escala, escopo, a tecnologia e a complexidade (pela amplitude de produtos).

Palavras-chave: Gestão de Custos, Estratégia, Agronegócio.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio as decisões.

1 Introdução

O termo *agribusiness* foi cunhado por Davis e Goldberg (1957), na Universidade de Harvard, fundamentado em estudos relativos a análise da matriz insumo-produto das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas. Neves (1995) discorrendo sobre a atividade agricultura, explica que inicialmente abrangia três momentos distintos: (a) o antes da porteira; (b) o dentro da porteira; (c) o após a porteira. Posteriormente, com o desmembramento destas atividades o setor passou a envolver apenas as atividades dentro da porteira. A partir de então começa a ganhar importância a visão sistêmica que engloba os setores denominados: (a) antes da porteira: compreende os fornecedores de insumos e referem-se às máquinas, implementos, defensivos, fertilizantes, sementes e tecnologia; (b) dentro da porteira: envolve as atividades agropecuárias; (c) depois da porteira: inclui o armazenamento, beneficiamento, industrialização, embalagem, distribuição, consumo de produtos alimentares, fibras e produtos energéticos provenientes da biomassa.

Scramim e Batalha (2007) analisaram a posição de destaque ocupada pelas indústrias agroalimentares nas grandes economias mundiais como França e Estados Unidos e verificaram em várias áreas industriais altos graus de competência tecnológica. Para os autores, a dinâmica de mercado conjugada com estrutura setorial agroindustrial contribuiu para incorporar no dia-a-dia dos negócios e economia a expressão empresas agroindustriais. Callado e Moraes (2009) discorrendo sobre questões pertinentes ao agronegócio explicam que eventos como intempéries, oscilações climáticas e a fase de estiagem determinam períodos de baixa produtividade e podem ocasionar restrições ao processo de produção. Para os autores,

esses eventos e seus desdobramentos devem ser considerados pela gestão das organizações, em especial aqueles relacionados aos custos das operações.

A dinâmica do mercado exige dos gestores criatividade, decisões rápidas e acertadas. Shank e Govindarajan (1997) enfatizam que a gestão de custos utiliza ferramentas para subsidiar as decisões de maneira a reduzir os custos e identificar métodos mais vantajosos para utilização dos recursos. As informações sobre custos, além de auxiliar na tomada de decisões possibilitam a elaboração do planejamento, que define as bases necessárias ao atendimento da demanda pretendida. Para Bacic (1994), a simples gestão de custos visando à melhoria é uma condição necessária, porém não suficiente para a competitividade. O autor acrescenta que a estratégia competitiva abrange tanto a definição do espaço econômico onde competir como o modo como a empresa irá competir.

As mudanças no ambiente econômico e social, nos modos de se fazer negócios e novas tecnologias de produção, foram os indutores para o reconhecimento da necessidade e demandas pelos gestores de um efetivo sistema de planejamento e controle de custos. Apesar de todas essas mudanças, os gestores ainda eram supridos por informações produzidas por práticas de gestão de custos desenvolvidas – e válidas – para um outro ambiente e incompatíveis, em especial em situações de elevada competitividade entre as empresas (Johnson e Kaplan, 1987; Johnson, 1992). Dessa forma, novas práticas de gestão de custos foram surgindo e sendo incorporadas no dia-a-dia das empresas.

No entanto, além das novas práticas de gestão de custos, o ambiente demandava também que o enfoque em sua utilização – até então voltado para os aspectos internos das organizações, também incorporassem os aspectos externos a empresa. Dessa forma esta formada a estrutura das práticas da gestão estratégica de custos – GEC (Bacic, 1994). O ponto em comum é a constatação que a gestão de custos deve considerar os fatores ambientais externos às empresas e num foco estratégico. Uma gestão de custos estruturada com essa configuração atende de forma mais apropriada as necessidades dos gestores e favorece a conquista e manutenção de um diferencial competitivo (Blocher *et al.*, 2007).

Nas últimas décadas, diversos pesquisadores tem se dedicado ao estudo sobre as práticas de GEC. Dentre eles pode-se destacar: Cinquini e Tenucci (2006), Cadez e Guilding (2007), De Zoysa e Herath (2008), Noordin, Zainuddin e Tayles (2009), e Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010). Um ponto comum dessas pesquisas é a investigação sobre a validação que as empresas dão à utilidade e benefícios de tais práticas.

Nesse contexto, a questão de pesquisa que orienta esta investigação é: **Há relação entre as características das empresas do segmento agribusiness e adoção de práticas de gestão estratégica de custos?** O objetivo é investigar se há relação entre a adoção das práticas de gestão estratégica de custos pelas empresas do segmento do agronegócio e suas características. Como características das empresas, neste estudo, compreende, por exemplo, nível de concorrência, atuação no mercado externo por meio de exportações e porte.

A justificativa deste estudo ampara-se na carência de estudos empíricos sobre custos no segmento do agronegócio. Callado e Callado (2006) manifestam-se especificamente sobre a escassez de estudos acadêmicos voltados para a gestão de custos nas empresas do agronegócio visando aperfeiçoar a geração de informações importantes a tomada de decisão, tendo em vista a relevância social e econômica desse segmento no Brasil. Além das ponderações de Callado e Callado (2006), confrontar a teoria com a sua efetiva aplicação permite verificar sua adequação ao uso e gera informações que subsidiam o aperfeiçoamento da teoria, dos processos relacionados ou mesmo em um caso extremo, seu abandono. Um exemplo recente são os estudos que apontam a baixa utilização do ABC dado o custo de implementação e manutenção do sistema (Cohen, Vernieris e Kaimenaki, 2005). Os resultados dessas pesquisas motivaram a simplificação do ABC, resultando no TDABC (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Além dessa introdução o estudo é composto de outras quatro partes: Referencial teórico, metodologia, resultados e discussão e considerações finais. Por fim, nas Referências são listadas os textos –livros, artigos, revistas, dissertações, teses, *journals* – que subsidiam e fundamentam o desenvolvimento desta investigação.

2 Referencial Teórico

2.1 Origem do Agronegócio

A agricultura constitui a base da produção de alimentos. O agronegócio compreende os negócios estabelecidos em torno da agricultura. Davis e Goldberg (1957), em seu estudo pioneiro, constataram que a agricultura não podia ser considerada isolada nas análises de insumo-produto. Dessa forma, os autores a consideraram como parte de uma extensa rede de agentes econômicos, iniciada com a produção de insumos, passando pela produção agrícola, transformação industrial, armazenagem e distribuição de produtos agrícolas e derivados. Estava formulado o conceito e cunhado o termo *agribusiness*.

A formulação original de *agribusiness* é ampla e compreende uma extensa rede de agentes econômicos. Goldberg (1968), abordou de maneira mais restrita os negócios em torno da agricultura, especificando os sistemas agroindustriais, que correspondem a setores e produtos isolados. Entender esses sistemas requer a análise por produto, as diversas etapas envolvidas, desde a pesquisa até o consumidor. O valor agregado do complexo agroindustrial passa por cinco mercados: (a) o de suprimentos; (b) o de produção propriamente dita; (c) o do processamento; (d) o da distribuição; (e) o do consumidor final.

Analisar a agroindústria sob a visão sistêmica, segundo Neves (1995), decorre de que o todo é maior que a soma das partes individualizadas. O atual grau de complexidade decorrente da própria evolução dos negócios, produção etc e principalmente imposto pela globalização, são desafios à gestão das empresas do agronegócio.

Braga *et al.* (2009) analisam em meio às transformações decorrentes da globalização e da abertura econômica, que o modelo agrícola exportador brasileiro vem experimentando algumas transformações estruturais marcadas por: (a) saturação do mercado internacional de *commodities*; (b) margens de lucro decrescentes por unidade de produto; (c) necessidade de maior integração das unidades de produção agropecuárias nas cadeias produtivas; (d) dependência cada vez maior de suporte científico e tecnológico na atividade de produção agropecuária; (e) atendimento a novas exigências de padronização e controle de qualidade dos produtos; (f) demanda por processos de gestão. Todas essas transformações ensejam a necessidade de uma gestão de custos sob vários enfoques, inclusive o estratégico.

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

A dinâmica da gestão do agronegócio é orientada pela busca de vantagem competitiva, que tem ocorrido principalmente por meio da integração vertical (Silva e Batalha, 2007; 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 possa comprar componentes, ao invés de fabricá-los, ou, contratar assistência técnica ao invés de manter uma estrutura na organização. Esta divisão de atividades ocorre de acordo com o conceito de cadeia de valor (Porter, 1989). Por outro lado, a análise da cadeia de valor para identificar oportunidades de criação de valor, seja pela produção interna de bens e/ou serviços ou aquisição externa, considerando os custos incorridos nestes processos e suportada pela Gestão Estratégica de Custos.

2.2 Competitividade do Agronegócio Brasileiro

A competitividade, segundo Callado e Moraes (2009) é a capacidade sustentável de sobreviver e crescer nos mercados concorridos ou em novos. Para os autores, a competitividade pode ser obtida, também, por meio da gestão de custos e de sistemas de informações capazes de atender as necessidades gerenciais derivadas do planejamento.

O agronegócio brasileiro está na fase de modernização e crescimento com os seus produtos competindo no mercado nacional e internacional (Loturco, 2008). No mercado internacional, o Brasil está se firmando como grande fornecedor de alimentos e matérias primas de origem natural, ou *commodities*, além de internamente responder por 26,5% da formação do produto interno bruto (Lima *et al*, 2009). Em termos mundiais, em alguns produtos o Brasil ocupa posições de destaque. Na produção mundial de biocombustíveis, dados do IICA (2009) evidenciam que o Brasil responde por 36% da produção mundial, seguida da americana (33%). A produção brasileira de café é líder com 34% da produção mundial. É o maior produtor de laranjas no contexto mundial com 33% da produção total. Na produção mundial de soja, responde por 25%, ficando a liderança com os EUA (36%).

O agronegócio brasileiro é complexo. O conjunto de variáveis e fatores que as empresas do segmento, geralmente, precisam gerir, oferece um vasto campo para utilização da gestão estratégica de custos. Dada as singularidades das atividades das empresas que atuam neste segmento, informações de custo delineadas com base no ambiente externo à organização, considerando suas potencialidades e vulnerabilidades (Callado e Callado, 2006) é imprescindível para a gestão no dia-a-dia, como também no suporte a formulação de estratégias.

Nas empresas rurais a complexidade das variáveis climáticas e biológicas, relacionadas por Zuin e Queiroz (2006), exigem a definição de um processo de gestão dinâmico. Cyrillo (2010) analisa as tendências globais de alimentação, sua pesquisa sobre o tema trata dos seguintes aspectos: (i) tempo mínimo para o preparo, (ii) crescimento de restaurantes de comida para viagem, (iii) consumo de produtos naturais e frescos, pratos novos ou “*gourmet*”, (iv) alimentos diretos do campo, frutas exóticas e temperos (inovação), alimentação menor e o tempo todo, alimentos menos calóricos (*light*), dietas com alimentos funcionais e aumento de compra de comidas caseiras.

O novo comportamento do consumidor tem induzido as empresas atuantes na indústria alimentícia para utilizar estratégias básicas de diferenciação de seus produtos, além de investimentos em técnicas de processamento, equipamentos, *marketing* e em pesquisas para identificar novas tendências e necessidades (MACHADO; QUEIROZ; SCALCO, 2007).

2.3 Utilização da Estratégia na Gestão das Empresas do Agronegócio

As possibilidades de situações passíveis de ocorrer na agricultura (Queiroz, 2006) refletem na adoção dos diferentes estratégias e sistemas de produção, com impactos variados na sobrevivência das organizações. Para Pedrozo *et al*. (1999), há fatores internos, estruturais e sistêmicos que devem ser observados para a formulação de estratégias no agronegócio. Psillakis (2003) analisando as estratégias competitivas do agronegócio, identificou a estratégia de defesa de posição ou fortificação como a mais utilizada. Esse tipo de estratégia consiste em fortalecer os diferenciais competitivos por meio de produtos de qualidade superior.

Os objetivos das estratégias defensivas são para reduzir as probabilidades de ataque, desviar ataques para caminhos menos ameaçadores ou reduzir sua intensidade. No entanto, as estratégias competitivas de maior sucesso são aquelas que combinam componentes ofensivos com defensivos, conforme Porter (1989). Por outro lado, a seleção de estratégias desafiante e específicas em relação ao desenho do produto, preço, distribuição e divulgação, para Machado Queiroz e Scalco (2007), é necessária para manter a participação no mercado. As estratégias desafiante exigem que a empresa desafiante satisfaça três condições: (a) dispor de uma

vantagem competitiva sustentável em relação ao líder; (b) manter uma proximidade de custos para que o líder não o neutralize; (c) algum impedimento para retaliação do líder, para amenizar a resposta de forma que o desafiante não seja prejudicado apesar de sua vantagem competitiva (PORTER, 1989).

A par desses aspectos estratégicos o principal desafio do agronegócio corresponde às antecipações. Isso implica, com base na percepção dos consumidores, buscar inovação e marca diferenciada dos produtos, na inovação tecnológica constante e rapidez na adaptação às novas tendências, porém, sem perder o foco na lucratividade (NEVES, 1995).

2.4 Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos [GEC], tem sido, por vezes, confundida com uma ou mais práticas de gestão de custos. Um dos, ou talvez, o primeiro a abordar o tema com muita clareza foi Simmonds (1981) onde afirma que “a gestão estratégica de custos pode ser definida como a disposição e a análise de dados de contabilidade gerencial sobre uma empresa e seus concorrentes para uso no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia de negócios [...]”.

Um dos pontos distintivos da gestão estratégica de custos é incorporar aspectos estratégicos e informações externas [meio ambiente] que influem no comportamento dos custos da empresa (Bacic, 2009). Entender o comportamento dos custos em decorrência dos eventos externos e das estratégias adotadas, por vezes, está relacionado com a continuidade da organização. A GEC é orientada para análise de variáveis compreendendo às potencialidades, limitações da empresa, riscos, ameaças e oportunidades de mercado, em uma abordagem de sistema aberto (Shank e Govindarajan, 1997). Portanto, nesse cenário, a gestão de custos deve ser pensada dentro de um marco que reconheça o impacto da concorrência e da estratégia, observando os critérios e necessidades empresariais do segmento (BACIC, 2009).

Blocher *et al.* (2007) argumentam que 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.

Os sistemas de contabilidade gerencial, sob o ponto de vista tradicional, são desenvolvidos, implementados e geridos sob a perspectiva estritamente interna. Guilding, Cravens e Tayles (2000), entendem que esses sistemas, não sinalizam no longo prazo uma postura de orientação para o futuro. No entanto, cria a oportunidade para o desenvolvimento, implementação e disseminação da gestão estratégica de custos. Em linha gerais, conceitualmente a GEC é alinhada as atuais necessidades dos gestores em um ambiente globalizado, no qual as organizações são parte de uma amplo sistema aberto.

2.5 Práticas de Gestão Estratégica de Custos

As práticas de GEC utilizadas neste estudo foram selecionadas, adaptadas e classificadas com base no estudo de Cinquini e Tenucci (2006), nos seguintes fatores: (1) análise externa de custos; (2) qualidade; (3) processos; (4) avaliação de desempenho, detalhados nos Quadros 1, 2 e 3.

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

Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006)

A *análise externa de custos* compreende a coleta de dados dos concorrentes sobre as melhores práticas em processos, atributos dos produtos, dados contábeis, ou custos, além das informações decorrentes do relacionamento com clientes e fornecedores.

O Quadro 2, apresenta as práticas relativas ao Fator 2, Qualidade.

Prática de GEC Fator 2	Principal Característica
Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos	O ciclo de vida considera todas as etapas do produto, desde o desenho do produto, a compra da matéria-prima até a entrega e instalação do produto acabado. Avalia o custo total dos produtos ao longo das fases do seu ciclo de vida; concepção, produção, distribuição, consumo e descarte.
Custo Total de Propriedade – TCO	Analisa o custo de aquisição de um bem ou serviço de um fornecedor particular. Representa o total de todos os custos relacionados do bem e/ou serviço, desde a sua aquisição até o seu consumo final.
Custos Ambientais	São custos incorridos porque <i>existe</i> uma má qualidade ambiental ou porque ela pode vir a <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, como a competência para a inovação.

Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006)

Quadro 2 - Práticas de GEC, segundo o Fator 2: Qualidade

O fator qualidade, conforme detalhado no Quadro 2, está vinculado a práticas direcionadas a cinco dimensões de mensuração e controle de custos com foco para além do curto prazo.

No Quadro 3 estão relacionadas as práticas do Fator 3 – Processos e o Fator 4 – Avaliações de desempenho.

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

Fonte: Baseado em Cinquini e Tenucci (2006)

Quadro 3 - Práticas de GEC, segundo o Fator 3: Processos e o Fator 4: Desempenho

3 Metodologia

A abordagem desta investigação é exploratória por possibilitar familiaridade com o tema – gestão estratégica de custos no segmento do agronegócio. É, também, descritiva por descrever determinadas características das empresas pesquisadas e estabelecer relações entre variáveis. Quantitativo por tratar e analisar os dados foi por meio de técnicas estatísticas (Gil, 2002). Por fim, o aspecto qualitativo é presente pelas análises e relações a partir dos dados quantitativos.

Para coleta de dados relativo a percepção dos respondentes sobre o GEC e dos dados demográficos, o questionário foi adaptado do instrumento utilizado por Cinquini e Tenucci (2006). A percepção dos respondentes foi capturada por meio de um questionário com perguntas fechadas e em escala *Likert* de cinco pontos.

Amostra das empresas pesquisadas é formada por 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. 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 estatística descritiva - distribuição de frequência, média, mediana e desvio padrão - medidas de correlação (coeficiente de Pearson, ANOVA) e análise fatorial.

4 Resultados e Discussão

4.1 Características das Empresas

As empresas pesquisadas integram os segmentos de açúcar e álcool e de madeira celulose e papel do agronegócio no Brasil e são de grande porte pelo critério de faturamento definido pelo BNDES (2010). Da amostra de empresas pesquisadas, 38,2% auferiram receitas 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. Na geração de empregos diretos 11,8% empregam até 500 funcionários; 18% entre 501 e 1.000; 26,5% entre 1.000 e 3.000; e 44,1% acima de 3.000. Com relação a origem do capital, as empresas estrangeiras são minoritária (17,6%) e somente no segmento de madeira, celulose e papel. Em termos de mercado de atuação, 94,1% da amostra pesquisado exportam seus produtos. Classificando as empresas por “tempo de vida”, algumas são centenárias e estão assim distribuídas: 11,8% das 34 empresas foram constituídas até o ano de 1915; 29,3% no período de 1916 a 1960 e 58,9% entre 1961 a 2005. Apesar de ciclo de produção e colheita relativamente longo, as empresas do segmento madeira, celulose e papel foram partir de 1961 e representam 36% do total das empresas do agronegócio pesquisadas.

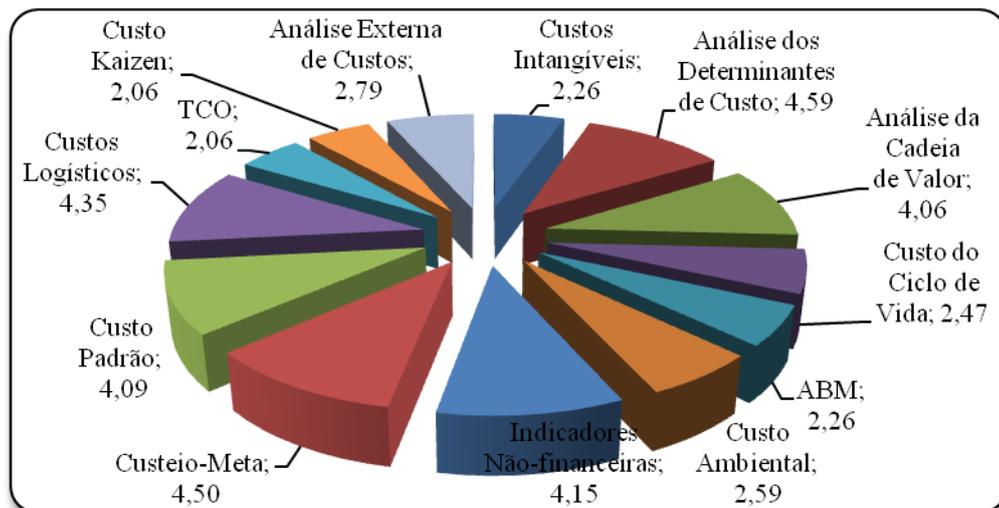
O estado de São Paulo abriga 35,2% das empresas do agronegócio, o Paraná com 23,5%, Alagoas com 11,8% e Minas Gerais com 8,9%. Nos estado de São Paulo as empresas dos segmentos (i) açúcar e álcool e (ii) madeira, papel e celulose estão em número iguais. No Paraná 85% das empresas pesquisadas pertencem ao setor de madeira, celulose e papel. Em Alagoas todas as empresas pesquisadas atuam no segmento de açúcar e álcool. Prevalece a estrutura de capital fechado (73,5%), com apenas 26,5% negociam suas ações na BOVESPA.

A análise das estratégias competitivas adotadas pelas empresas revelam que 67,6% adotam a *liderança em custos*. Detalhando as estratégias competitivas por segmento, as 15 empresas que compõem o segmento de açúcar e álcool adotam a estratégia de *liderança de custos*. Das 19 empresas do segmento de madeira, celulose e papel, oito (42,% do segmento) adotam a estratégia de liderança em custos. As 11 (58% do segmento e 32,4% da amostra total) empresas restantes optam pela liderança na diferenciação.

4.2 Análise das Práticas de GEC Utilizadas pelas Empresas

Na Figura 1 estão listadas as seis práticas de GEC com maior utilização em relação às demais, na seguinte ordem: (1) Análise dos determinantes de custos; (2) Custo-meta; (3) Custos logísticos; (4) Indicadores não-financeiros; (5) Análise da cadeia de valor; (6) Custo-padrão. Para capturar dos respondentes o grau de utilização das práticas de GEC, foi utilizada uma escala Likert de cinco pontos, de 1 à 5, onde: 1 = “não utiliza” e 5 = utiliza sempre. A prática de GEC “análise dos determinantes de custos” é a que apresenta maior grau de utilização pelos respondentes (4,59) e em seguida, com 4,50, o “custo meta. As demais práticas de GEC (custos logísticos, indicadores não-financeiros, análise da cadeia de valor e custo-padrão) apresentam escalas acima de 4. A elevada utilização do “custo-padrão” e do “custo meta”, sugere haver uma complementaridade, e não, práticas antagônicas como sugere, em geral, a literatura. Tem havido uma tendência dos autores considerarem o “custo padrão” como prática antiquada e sem utilidade para o atual ambiente de negócios. No entanto, apesar de não ser originalmente tida como prática de GEC, a inclusão dessa prática permitiu avaliar a proposição de Carastan (1999), que defende a sua complementaridade.

Das treze práticas de GEC listadas, o grau de utilização de sete, nas empresas pesquisadas, estão abaixo da mediana escala (3,00). As práticas com menores grau de utilização são: (i) custo kaizen e (ii) TCO, ambas com 2,06. Nas últimas três décadas a literatura estrangeira e nacional tem sido pródiga em destacar as benesses potenciais de serem obtidas pela utilização do método custeio baseado em atividades. No entanto, na amostra pesquisa, a sua utilização ficou abaixo da mediana da escala, com somente 2,26.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1: Médias Relativas a Utilização das Práticas de GEC

O ambiente operacional e de negócios das empresas de agronegócio, além de nuances particulares são complexos (Vilckas e Nantes, 2006), podendo sugerir uma possível explicação para os resultados encontrados relativos as práticas de GEC. Se por um lado é demandado dos gestores que, além do conhecimento técnico sobre os processos produtivos utilizem artefatos gerenciais adequados para planejar as atividades, agregar valor aos produtos, é paradoxal que o custo logístico tenha baixa utilização, dado o peso do custos logísticos na movimentação dos produtos do agronegócio. O impacto ambiental das atividades do agronegócio é cada vez mais discutido. A sociedade espera que os negócios gerem lucros e cuidem do meio ambiente. Gerir os custos decorrente do impacto do meio ambiente é vital, causando surpresa a baixa utilização das práticas de custos ambientais. Não deixa de ser

preocupante quando apenas 18% das empresas utilizam freqüentemente os custos ambientais. A conseqüência pela pouca utilização pelas empresas do agronegócio dessa prática, é o não reconhecimento de passivos contingenciais, que compromete no longo prazo em razão das restrições ambientais impostas a competição internacional (GONÇALVES, 2008).

Nakagawa (1991) afirma que avaliações de desempenho operacionais não-financeiras feitas de forma inadequada representam uma fragilidade ao sistema de gestão das empresas em geral. Na ótica de Queiroz (2006) os sistemas de informações das empresas do agronegócio devem mostrar o desempenho de todas as operações da empresa. Aderente a proposição desses autores, os indicadores e métricas não-financeiras tem uso freqüente por 88% das empresas.

4.2.1 Análise das Dimensões de Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Para reduzir o conjunto de práticas de GEC a dimensões [ou Fatores] que permitam a análise, foi utilizada a técnica de Análise Fatorial [AF]. É uma técnica exploratória utilizada para reduzir um grande conjunto de dados a um número menor (Dancey e Reidy, 2006). A AF identifica relações latentes, identificadas pela combinação de fatores, simplificando a compreensão dos dados (Hair *et al*, 2005). A [AF] sobre as práticas GEC adotadas pelas empresas tem o objetivo de identificar características comuns na sua utilização. Foram identificado, por meio da AF, três dimensões ou fatores. Para verificar a adequação da amostra foram aplicados os testes de esfericidade de Barlett e medida de adequação da amostra de Kaiser Meyer Olkin – KMO. Resultados com valores entre 0,5 e 1,0 indicam a adequação da análise fatorial (MALHOTRA, 2006).

Tabela 1 - KMO e Teste de Esfericidade de Barlett – Práticas de GEC

KMO e Teste de Esfericidade de Barlett		
KMO - Medida de Adequação da Amostra		0,679
Teste de Esfericidade de Bartlett	Aprox. Qui-quadrado	293,682
	Graus de liberdade	78
	Significância	0,001

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados apresentados na Tabela 1 indicam a adequabilidade da amostra ($KMO > 0,5$) e ($p \text{ value} < 0,005$). A Figura 1 evidencia que não há uma utilização acentuada de sete práticas de GEC. No entanto, analisando os fatores na Tabela 2, observamos que as empresas da amostra buscam a eficiência dos processos como forma de maior competitividade.

Tabela 2 – Dimensões [ou Fatores] das Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Fatores	Matriz Rodada	Cargas dos Componentes		
		1	2	3
1º Preocupação com a Melhoria dos Processos	Custo Kaizen	0,943		
	Custo ambiental	0,890		
	Custo Total de Propriedade: TCO	0,849		
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	0,821		
	Custo de ciclo de vida dos produtos	0,816		
	Análise Externa de Custos	0,769		
2º Foco na Redução de Custos	Custeio-meta		0,788	
	Custos intangíveis		-0,733	
	Análise da cadeia de valor		0,561	
3º Avaliar o desempenho em relação a dimensão do investimento	Custo padrão		0,494	
	Análise dos fatores determinantes de custo			0,732
	Indicadores e métricas não-financeiras			0,702
	Custos Logísticos			0,658

Fonte: Dados da pesquisa

A dimensão **Preocupação com a Melhoria dos Processos** apresentou as maiores cargas evidenciam que as empresas não utilizam intensamente as práticas de GEC. No

entanto, além da preocupação com a melhoria dos processos, as práticas segregadas são as que auxiliam nesse aspecto. A estratégia de inovação necessária para manter a competitividade, conforme Zuin e Queiroz (2006), aplicada aos produtos não ocorre na sistemática de apuração dos resultados econômicos.

A dimensão **Foco na Redução de Custos** é composta por práticas de GEC que sugerem padrões de controle de custos e revela atenção para os efeitos que podem comprometer a imagem da empresa. Também recorrem a análise da cadeia de valores para a otimizar o uso dos recursos. Por fim, a dimensão **Avaliar o desempenho em relação a dimensão do investimento**, foca no uso de indicadores que avaliam o desempenho, analisam os investimentos realizados na estrutura e no desenvolvimento das operações. A inclusão da prática de custos logísticos é alinhada a argumentação de Pigatto e Alcântara (2006), de que grande parte das empresas do agronegócio por não contarem com estrutura própria para distribuição ao consumidor utilizam os serviços fornecidos por terceiros.

4.2.2 Análise dos Fatores quanto a Atuação no Mercado Externo

Para avaliar se há diferenças na adoção das práticas que compõem as dimensões “Preocupação na Melhoria dos Processos”, “Foco na Redução de Custos” e “Avaliar o Desempenho em Relação a Dimensão do Investimento” entre as empresas que [também] atuam no mercado externo [exportando seus produtos] e aquelas com foco somente no mercado interno, foi aplicado o Teste *t* de *Student*.

Tabela 3 – Dimensões de Práticas de GEC x Atuação no Mercado: Externo e Interno.

Atuação no mercado Interno e Externo	N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão da Média	Média dos desvios	<i>d</i> de Cohen	<i>r</i> de Pearson
Preocupação	Sim	32	0,042044	1,0163392	0,1796651	0,573	1,2463102
Melhoria dos Processos	Não	2	-0,6727035	0,1306425	0,0923782		
Foco na Redução de Custos	Sim	32	-0,0466194	1,0127273	0,1790266	0,583	-1,359094
	Não	2	0,7459106	0,1535345	0,1085653		-0,56205

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme Tabela 3, foram constatadas diferenças na adoção de práticas entre as empresas que [também] atuam no mercado externo [via exportação] e aquelas que focam somente no mercado interno, nas dimensões “Preocupação na Melhoria dos Processos” e “Foco na Redução de Custos”. A medida do efeito - *d* de Cohen (1,24 e -1,36), [Tabela 3]- revela diferença acentuada entre as médias das distribuições. Esse resultado indica que o grau de frequência desses fatores varia conforme a atuação das empresas no mercado externo. A dimensão “Preocupação na Melhoria dos Processos” [Fator 1] apresenta a maior média para o grupo de empresas com atuação no mercado externo. No caso da dimensão “Foco na Redução de Custos” [Fator 2], apresenta média mais elevada para as empresas que optaram por vender somente no mercado interno. O *r* de *Pearson* - ou coeficiente de correlação de *Pearson* - [Tabela 3] sugere relacionamento moderado entre as dimensões [Fatores 1 e 2] e as variáveis analisadas [via exportação (também)] e mercado interno [somente].

Conforme Tabela 4, na dimensão “Preocupação na Melhoria dos Processos” a diferença na adoção das práticas GEC entre as empresas que também atuam no mercado externo [via exportação] e aquelas somente no mercado interno é significativa $t(32) = 0,980$, p valor $< 0,005$. Este resultado sugere que as empresas brasileiras na competição internacional investem na melhoria dos processos, em detrimento da redução de custos.

Por outro lado, na dimensão “Foco na Redução de Custos” a diferença na adoção das práticas GEC entre as empresas que também atuam no mercado externo [via exportação] e aquelas somente no mercado interno não foi significativa $t(32) = 1,090$, p valor $> 0,005$.

Tabela 4 – Dimensões de Práticas de GEC x Atuação no Mercado: Externo e Interno.

Teste <i>t</i> independente		Teste de Levene		Teste <i>t</i> para a Igualdade das Médias						
		F	Sig.	<i>t</i>	Graus de Liberdade	Sig. (Bicaudal)	Diferença das Médias	Erro Padrão da Diferença	IC 95% Diferença	
									Inferior	Superior
Fator 1: Preocupação Melhoria dos Processos	variâncias assumidas	5,708	0,023	0,980	32	0,334	0,71474	0,7293	-0,7707	2,200
	variâncias Não-assumida			3,538	15,650	0,003	0,71477	0,2020	0,2856	1,1437
Fator 2: Foco na Redução de custos	variâncias assumidas	1,811	0,188	1,090	32	0,284	-0,79252	0,7267	-2,2729	0,687
	variâncias Não-assumida			3,785	11,169	0,003	-0,79252	0,2093	-1,2525	-0,332

Fonte: Dados da pesquisa

Neste caso, os resultados sugerem que as empresas quando somente no mercado interno privilegiam a redução de custo, não investindo na melhoria dos processos.

Tabela 5 - Dimensões de Práticas de GEC x Nível de Concorrência das Empresas

Nível de concorrência no segmento da empresa		N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão da Média	Média dos desvios	<i>d</i> de Cohen	<i>r</i> de Pearson
Preocupação	Alto	15	0,665276	1,017358	0,2626808	0,812	1,465902	0,59113
Melhoria dos Processos	Médio	19	-0,525218	0,606889	0,1392298			

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme detalhado na Tabela 5, o coeficiente *r* de Pearson (0,59113 e o *d* de Cohen (1,465902)) indicam relacionamento positivo e moderado entre a adoção das práticas de GEC da dimensão “Preocupação na Melhoria dos Processos” [Fator 1] e o nível de concorrência. O Teste *t* referente ao Fator 1 *versus* o nível de concorrência sugere que há diferenças significativas dentro dos grupos ($t = 4,243$) e entre os grupos ($t = 4,004$). O *p* valor $<0,001$ indica probabilidade menor de 1% que o resultado decorra de erro amostral. Pode-se afirmar com 95% de confiança que o intervalo de ocorrência da diferença entre as médias está entre 0,618 e 1,762 dentro dos grupos e 0,573 e 1,807 entre os grupos em análise. Não foram verificadas diferenças entre as dimensões de práticas de GEC em a estratégia adotada (liderança em custo, diferenciação ou enfoque) ou a propriedade de capital (aberto/fechado).

Tabela 6- Práticas de GEC x Nível de Concorrência

Teste <i>t</i> independente		Teste de Levene		Teste <i>t</i> para a Igualdade das Médias						
		F	Sig.	<i>t</i>	Graus de Liberdade	Sig. (Bicaudal)	Diferença das Médias	Erro Padrão da Diferença	IC 95% Diferença	
									Inferior	Superior
Preocupação Melhoria de Processos	variâncias assumidas	5,402	0,027	4,243	32	0,001	1,19049	0,28060	0,618	1,762
	variâncias Não-assumida			4,004	21,643	0,001	1,19049	0,29729	0,573	1,807

Fonte: Dados da pesquisa

As práticas GEC utilizadas com mais intensidade em relação ao nível de concorrência estão detalhadas na Tabela 7. As médias de utilização são superiores nos níveis de alta concorrência em relação a média concorrência, sugerindo o a adequação de seu uso em ambiente altamente competitivo.

Tabela 7– Práticas de GEC em relação ao Nível de Concorrência.

Nível de concorrência no segmento da empresa	N	Média	Desvio Padrão	Erro Padrão da Média	Média dos desvios	d de Cohen	r de Pearson	
Custo de ciclo de vida	Alto	15	3,27	1,223	0,316	1,119	1,27	0,538434
	Médio	19	1,84	1,015	0,233			
ABC/ABM	Alto	15	3,07	1,223	0,316	0,992	1,45	0,587395
	Médio	19	1,63	0,761	0,175			
Custo ambiental	Alto	15	3,13	0,834	0,215	0,605	1,60	0,625796
	Médio	19	2,16	0,375	0,086			
Custo <i>Kaizen</i>	Alto	15	2,8	1,082	0,279	0,927	1,43	0,582895
	Médio	19	1,47	0,772	0,177			

Fonte: Dados da pesquisa

O *d* de Cohen varia entre 1,27 e 1,60, apresentando a diferença significativa entre as médias e baixas sobreposição entre as curvas de distribuição normal. Estes resultados demonstram diferenças com relação ao uso das práticas determinada pelo nível de concorrência. O Teste *t* relativo ao custo do ciclo de vida revela que há diferenças significativas dentro dos grupos ($t=3,714$) e entre os grupos analisados ($t=3,632$). O *p* valor $<0,001$, indica probabilidade menor que 1% que o resultado decorra de erro amostral (Tab.8).

Tabela 8 - Práticas de GEC x Nível de Concorrência

Teste <i>t</i> independente	Teste Levene		Teste T para a Igualdade das Médias							
	F	Sig.	<i>t</i>	Graus de Liberdade	Sig. (Bicaudal)	Diferença das Médias	Erro Padrão Diferenças	IC 95% Diferença		
								Inferior	Superior	
Custo de ciclo de vida	1,711	0,200	variâncias assumidas	3,714	32	0,001	1,425	0,384	0,643	2,206
			variâncias Não-assumidas	3,632	27,121	0,001	1,425	0,392	0,620	2,229
ABM	1,213	0,279	variâncias assumidas	4,197	32	0,001	1,435	0,342	0,739	2,132
			variâncias Não-assumidas	3,978	22,250	0,001	1,435	0,361	0,687	2,183
Custo ambiental	13,224	0,001	variâncias assumidas	4,563	32	0,001	0,975	0,214	0,540	1,411
			variâncias Não-assumidas	4,208	18,454	0,001	0,975	0,232	0,489	1,462
Custo <i>Kaizen</i>	2,626	0,115	variâncias assumidas	4,170	32	0,001	1,326	0,318	0,678	1,974
			variâncias Não-assumidas	4,008	24,446	0,001	1,326	0,331	0,644	2,009

Fonte: Dados da pesquisa

O Teste *t* identificou diferenças na utilização das práticas GEC ABC/ABM, custo ambiental e custo *kaizen* em relação aos níveis de concorrência. Emblemática é a prática do custo ambiental dada a necessidade de obtenção de certificação da responsabilidade ambiental, situação em que a contribuição do ABC é sugerida como eficaz por Emblemavag e Bras (2000). Os resultados sugerem que a intensificação na utilização das práticas de GEC é razão direta do aumento do nível de concorrência. Os valores *d* de Cohen [altos], conforme detalhado na Tabela 8, corroboram esse achado amparado pelo significado do tamanho do

efeito (forte) das diferenças na utilização de práticas nas empresas que enfrentam níveis de concorrência mais elevados.

5 Considerações Finais

O foco deste trabalho foi investigar a efetiva utilização por parte de empresas do agronegócio das práticas de gestão estratégica de custos e as características e aspectos inerentes a sua utilização. A amostra das empresas pesquisadas, em sua maioria de grande porte e com predomínio de capital nacional, revela baixa utilização das práticas de GEC. Com relação a utilização das práticas de gestão estratégica de custos, os achados evidenciam que as maiores frequências de utilização ocorrem nas práticas de (i) análise dos determinantes de custos, (ii) custos logísticos, (iii) custeio meta, (iv) cadeia de valor, (v) custo padrão e (iv) indicadores e métricas não financeiras. Na percepção dos respondentes essas práticas são, “muito” ou “sempre” utilizadas. A prática ABM apresenta uma baixa utilização (15%) acompanhando a baixa utilização do método ABC. A prática custos ambientais é utilizada com a intensidade “muito” ou “sempre” por apenas 18% das empresas pesquisadas. Esse achado, por sua baixa utilização, surpreende em razão da necessidade de certificação ambiental para concorrência em mercados internacionais.

A Análise Fatorial [AF] resumiu as práticas GEC nas dimensões: melhoria nos processos; avaliação de desempenho dos investimentos realizados e foco na redução de custos. Estes fatores sugerem que há mais busca de inovação aos produtos e processo do que na gestão econômica. Também foi constatado que a utilização das práticas sintetizadas nas três dimensões não é influenciada pela estratégia adotada ou pelo tipo de capital [aberto/fechado]. As percepções extraídas durante o desenvolvimento do estudo sinalizam que outras pesquisas fazem-se necessárias. Nesse sentido, entende-se que a realização de estudos de casos múltiplos comparativos podem explorar com detalhes aspectos específicos quanto à gestão estratégicas de custos em empresas dos segmentos do agronegócio.

Referências

ANGELAKIS, G.; THERIOU, N.; FLOROPOULOS, J. **Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: evidence from Greece and Finland.** *Advances in Accounting*, v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010.

AZEVEDO, P. F. **Comercialização de Produtos Agroindustriais.** In: BATALHA, M. O. *Gestão Agroindustrial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 63-112.

BACIC, M. J. Escopo da Gestão Estratégica de Custos em Face das noções de Competitividade de Estratégia Empresarial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1., São Leopoldo, 1994. **Anais Eletrônicos....** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 1994.

BACIC, M. J. **Gestão de Custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia.** 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BNDES. Institucional. Porte de Empresas. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/porte.html. Acesso em: 25 Jan.2011.

BRAGA, A. L. et al. **Avaliação de Estratégias Inovadoras de Desenvolvimento Econômico e Social através da Implantação de Cadeias Produtivas de Fruticultura no Espírito Santo.** In: ENANPAD,33., 2009, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo: ANPAD, 2009.

CADEZ, S.; GUILDING, C. **Benchmarking The Incidence of Strategic Management Accounting in Slovenia.** *Journal of Accounting & Organizational Change*, v.32, n.2, p.126-146. 2007.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. **Mensuração e Controle de Custos: um estudo empírico em empresas agroindustriais.** *Sistemas & Gestão Revista Eletrônica*, v. 1, n. 2, p.132-141, 2006.

CALLADO, A. A. C.; MORAES R. A. **Gestão de Custos no Agronegócio.** *In: CALLADO, Antonio A. C. Agronegócio.* 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 20-28.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. **Strategic Management Accounting Exploring Links With Strategy.** 2006. Disponível em: <http://www.unisanet.unisa.edu.au/Resources/.../Cinquini%20&%20Tenucci.pdf>. Acesso em: 20 Dez. 2010.

COHEN, S.; VERNIERIS, G.; KAIMENAKI, E. **ABC: adopters, supporters, deniers and unawares.** *Managerial Auditing Journal*, v. 20, n. 9, p. 981-1000, 2005.

CYRILLO, F. **Novas Demandas do varejo.** *In: CONGRESSO NACIONAL DE GESTÃO DO AGRONEGÓCIO*, 1., 2010, Chapecó. **Anais eletrônicos...**Chapecó: Agrogestão, 2010.

DAVIS, J.; GOLDBERG, R. **The Genesis and Evolution of Agribusiness.** *In: Davis, J.; Goldberg, R. A concept of agribusiness.* Harvard University, 1957. p.4-6.

DE ZOYSA, A.; HERATH, S. K. **Standard costing in Japanese firms.** *Industrial Management & Data Systems*, v.107, n.2, p. 271-283, 2007.

EMBLEMSVAG, J.; BRAS, B. **Activity-Based Cost and Environmental Management: a different approach to the ISO 14000 compliance.** Boston: Kluwer Academic Publishers, 2000.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, J. A. **Os Bons Exemplos que Vem do Campo.** *In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio.* São Paulo: jun. 2008. p.54-57.

GOLDBERG, R.A. **Agribusiness Coordination: a systems approach to the wheat, soybean, and Florida orange economies.** Division of Research. Harvard University, 1968.

HAIR, J. F et al. **Fundamentos de Métodos De Pesquisa Em Administração.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

IICA (Instituto Interamericano de Cooperação da Agricultura). **Caderno de Estatísticas do Agronegócio. 2009.** Disponível em: http://www.iica.org.br/docs/publicacoes/agronegocio/CadernoEstatisticas_03-009.pdf. Acesso em: 10 Dez.2010.

JACKSON, A.; MITCHELL E. **Food Sovereignty: Time to Choose Sides.** *Enciclopedia Britannica*, 2009. Disponível em: <http://media.web.britannica.com/ebSCO/pdf/37/37221176.pdf> Acesso em: 04 Mai. 2010.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost: the rise and fall of management accounting.** Boston: HBSP, 1987.

JOHNSON, H. T. **Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment.** New York: Free Press, 1992.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. Cost Management.** v.21, n.2, p.21-28, 2007.

LIMA, F. M. S. et al. 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. **Anais Eletrônicos...** ANPAD, São Paulo, 2009.

LOTURCO, R. **Os Obstáculos para as Multinacionais do Agro.** *In: ANUÁRIO EXAME AGRONEGÓCIO: O ranking das 400 maiores empresas do agronegócio.* São Paulo: jun.2008. p.21-23.

MACHADO, J. G.; QUEIRÓZ, T. R.; SCALCO, A. R. Estratégias de Marketing na Indústria de Alimentos: o Caso dos Frigoríficos na Região de Presidente Prudente –SP. *In: CONGRESSO DA SOBER*, 14., Londrina, 2007. **Anais Eletrônicos...** Brasília: Sociedade de Economia Administração e Sociologia Rural, 2007.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing uma orientação aplicada**. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

NEVES, M. F. **Sistema Agroindustrial Citrícola: um exemplo de quase integração no agribusiness brasileiro**. 119 fl. Dissertação (Mestrado e Administração) Faculdade de Economia Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, SP, 1995.

NOORDIN, Raman; ZAINUDDIN, Yuserrie; TAYLES, Michael. **Strategic Management Accounting Information Elements Maysian Evidence**. *Management Accounting Journal*, v.4, n.1, p.17-34, 2009.

PEDROZO, E. A. et al. Sistema Integrado Agronegocial: uma visão interdisciplinar sistêmica. **II Workshop Brasileiro de Sistemas Agroalimentares**. Ribeirão Preto: USP, 10 e 11 de novembro 1999.

PIGATTO, G.; ALCÂNTARA, R.LC. **Relacionamento Colaborativo entre os Canais de Distribuição**. *In: ZUIN, Luiz F.S.; QUEIROZ, T. R. Agronegócios Gestão e Inovação*. São Paulo: Saraiva, 2006. p.129-164.

PORTER, M. E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PSILLAKIS, H. M. **Estratégias mercadológicas**. *In: DIAS, Sérgio Roberto. (Coord.). Gestão de Marketing*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 441-474.

QUEIROZ, T. R. **Ferramentas de Controle da Inovação na Propriedade Rural**. *In: Agronegócios gestão e inovação.(Org) ZUIN, Luís Fernando S.; QUEIROZ, T. R. Cap.10*. São Paulo: Saraiva, 2006.

SCRAMIM, F. C. L; BATALHA, M. O. **Gestão de Custos Agroindustriais**. *In: BATALHA, M.O. Gestão Agroindustrial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 431-502.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custo para vencer em mercados crescente e competitivos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SILVA, A. L.; BATALHA, M. O. **Marketing Estratégico Aplicado ao Agronegócio**. *In: BATALHA, M. O. Gestão Agroindustrial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 1-60.

SIMMONDS K. **The Fundamentals of Strategic**. *Management Accounting*, v.15, n.2, p.24-26, 1981.

VILCKAS, M.; NANTES, J. F. D. **Planejamento e Agregação de Valor nos Empreendimentos Rurais**. *In: ZUIN, Luiz F.S.; QUEIROZ, T. R. Agronegócios Gestão e Inovação*. São Paulo: Saraiva, 2006. p.167-188.

ZUIN, L. F.S.; QUEIROZ, T.R. **Agronegócios Gestão e Inovação**. São Paulo: Saraiva, 2006.