

Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite e derivados.

Elza Hofer

Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica pela UNIFECAP - SP
Instituição: Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Endereço: Rua Colombo 1720; Bairro: Centro. Marechal Cândido Rondon – PR.
CEP 85960-000
E-mail: elza_hofer@uol.com.br

José Antonio de Souza

Mestre em Administração de Empresas pela UNIFECAP - SP
Instituição: Universidade de Sorocaba UNISO – SP
Endereço: Cidade Universitária, Rodovia Raposo Tavares, Km 92,5 – Sorocaba – SP.
CEP 18023-000
E-mail: souza@uniso.br

Antonio Robles Junior

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP
Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Endereço: Rua Francisco Maldonado, 193 - Jardim da Saúde, SP – ESP.
CEP 04149-100
E-mail: arobles@pucsp.br

Resumo

O presente artigo tem por objetivo apresentar uma pesquisa sobre a gestão estratégica de custos na cadeia de valor. A pesquisa apresenta uma análise crítica aos métodos tradicionais de custos e procura demonstrar a importância da gestão de custos, integrada ao gerenciamento do negócio das atividades através da cadeia de valor. Busca, também, demonstrar como custear em um ambiente competitivo. O ambiente competitivo sugere mudanças na forma de administrar os custos para possibilitar a continuidade da empresa no mercado. A gestão estratégica de custos em cadeia de valor é fundamental para garantir a competitividade dos seus agentes, com base, também, na transparência, e na sua relação interdependente, no ciclo de vida do produto, buscando novos mercados e desenvolvendo os já existentes. No caso do leite e derivados, conclui-se que a cadeia de valor é altamente sensível, tendo em vista a influência de fatores externos, pois o Brasil, ainda não é auto-suficiente na produção do leite, ou seja, ainda importa leite, o que, em determinadas ocasiões, por razões cambiais, afeta a cadeia de leite e derivados, elevando o custo do principal insumo.

Palavras-chave: Gestão, Cadeia de valor, Sub-produtos do leite.

1. Introdução

Os avanços tecnológicos, a globalização da economia e a formação de blocos econômicos tornam o mercado cada vez mais exigente e competitivo. Esta competitividade reflete no incessante aprimoramento dos métodos e processos produtivos a fim de manter a otimização dos seus resultados e a sobrevivência no mercado. Neste sentido, a cadeia produtiva do leite torna-se bastante sensível, tendo em vista que alguns países possuem características diferenciadas em relação à produção do mesmo. Por exemplo, a Argentina possui alta produtividade, decorrente da qualidade do rebanho, maior fertilidade dos solos e de manejo dos rebanhos (REIS; REIS; REIS, 1998).

O Brasil é o quinto maior produtor de leite, entre os mais de 400 países que produzem leite e detém o segundo maior o rebanho, 20 milhões de vacas sendo ordenhadas. O custo de produção do leite é 0,16 (dezesesseis centavos) por litro, considerado o menor custo de produção. A pecuária leiteira apresenta alto nível tecnológico, produtividade e qualidade. O aspecto social e econômico é outro fator a ser considerado, tendo em vista que a pecuária leiteira emprega aproximadamente, cinco milhões de pessoas no campo distribuídas entre as fazendas produtoras de leite do Brasil, conforme, Associação Brasileira dos Produtores de Leite (2002).

Considerando a expressiva importância econômica e social da pecuária leiteira para o Brasil, o presente artigo tem por objetivo apresentar uma análise crítica dos métodos tradicionais de custos de produção, focar a importância dos custos, como elemento de gestão estratégica na busca contínua pela competitividade, e analisar a gestão estratégica do setor através da integração dos custos da cadeia de valor.

O presente estudo busca focar o baixo custo na cadeia produtiva como posicionamento estratégico para a obtenção da vantagem competitiva. O baixo custo é importante na conquista do cliente. Neste setor os custos são significativos para um posicionamento estratégico, tendo em vista as fortes interferências do mercado globalizado e competitivo. Não é objeto deste estudo a análise dos custos da produção do leite *inatura*, bem como o custo do seu transporte até na indústria de laticínios.

A presente pesquisa está dividida em três grandes tópicos, além desta introdução e a conclusão. Num primeiro momento faz-se uma revisão teórica dos métodos tradicionais de custos de produção. O segundo tópico apresenta uma discussão sobre a gestão estratégica de

custos. O terceiro tópico discute a gestão dos custos da cadeia de valor, bem como, algumas características do setor e o tratamento da gestão de custos no setor leiteiro. No quarto busca-se integrar e analisar os conceitos da gestão de custos na cadeia de valor. Por último, apresentam-se as considerações finais.

Trata-se de um estudo bibliográfico que tem por base o material já publicado nesta área. O trabalho não tem por objetivo esgotar o assunto relacionado ao tema, tendo em vista às características de limitações naturais da pesquisa bibliográfica. Outro aspecto a ser considerado é a amplitude do assunto em discussão.

2 A Abordagem Tradicional de Custos

Considera-se de suma importância os custos para a tomada de decisão nas empresas, bem como, os elementos estratégicos para o seu crescimento e a sua sobrevivência. Neste sentido, faz-se uma abordagem teórica acerca dos conceitos de custos tradicionais como elementos estratégicos, com o intuito de obter informações gerenciais sobre o negócio. Aborda-se, também, o método de custeio ABC, ferramenta desenvolvida pelos especialistas preocupados em encontrar o custo por atividade.

No método de custeio tradicional os custos são alocados, levando em conta os fatores de produção que direta ou indiretamente afetam a produção do bem ou serviço. Neste sentido, é interessante conceituar os termos custos, custos diretos, custos indiretos e margem de contribuição, terminologias utilizadas nesta pesquisa para apurar os custos de produção através da metodologia tradicional.

Para Martins (1998, p. 25), “custo é gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Segundo Horngren (1986, p.38), “custos em geral, significa sacrifício ou renúncia, mas não existe classificação única e 'correta' dos custos que se apliquem a todas as situações e finalidades”. Santos e Marion (1993, p. 35), “afirmam que custos são todos os gastos do processo de produção e criação, mão-de-obra, energia elétrica, desgaste das máquinas utilizadas para a produção, embalagem etc”.

Percebe-se que os autores não apresentam um conceito unânime acerca de custos, no entanto, há semelhanças. Estes mencionam os termos bens e serviços utilizados no processo produtivo para obter outros bens e ou serviços. Os autores referem-se aos termos como gasto ou sacrifício para obter um bem ou serviço.

Segundo Santos e Marion (1993, p, 43), “custos diretos são os identificados com precisão no produto acabado, através de um sistema ou um método de medição, e cujo valor é relevante como: horas de mão-de-obra; quilos de sementes ou rações; gastos com funcionamento e manutenção de tratores”.

Ainda para Santos e Marion (1993, op. cit., p. 43), “custos indiretos são aqueles necessários à produção, geralmente de mais de um produto, mas alocáveis arbitrariamente, através de um sistema de rateio, estimativas e outros meios”.

Segundo Martins (1998, p. 199), “a margem de contribuição é a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis”.

A preocupação das empresas sempre estava voltada para a correta alocação dos custos através de métodos de custeios que envolvem os elementos que compõe o produto. Esta tarefa não é tão simples assim, tendo em vista tratar-se de um conjunto de fatores, sendo que alguns deles podem ser alocados diretamente aos produtos e somente aos produtos, enquanto outros, se comportam de forma inversa. Neste sentido desenvolveu-se o método de custeio a fim de encontrar a melhor forma de apropriar os custos que contribuem na elaboração do produto.

Diante do exposto, primeiramente faz-se uma classificação de custos para verificar quais os fatores que variam em função do volume de produção, que explicam o comportamento dos custos. Isto significa dizer que os custos se dividem em: custos fixos e variáveis, sendo que os primeiros não variam em função do volume de produção e os segundos variam. O primeiro grupo engloba todos os elementos que dão suporte à produção e, se estende a todos os produtos de determinada fábrica, tais como, aluguel do imóvel, energia elétrica do setor de produção, entre outros. Os custos variáveis abrangem todos os fatores inerentes à transformação do produto, tais como: mão-de-obra-direta, matéria prima, entre outros.

Observa-se, também, que diante da análise destas fundamentações surgem outros conceitos como: custo médio, custo marginal. O custo médio refere-se ao valor médio por unidade produzida, enquanto que o custo marginal é o aumento de custo associado pela produção por uma unidade adicional de produto. Estes podem ajudar a decidir o volume ótimo de produção para uma determinada estrutura existente, pois o custo marginal permite verificar até que ponto a produção de mais uma unidade traz receita adicional maior que o custo associado. O custo médio sugere que o volume produzido que dá mais é aquele que tem o menor custo médio unitário. Por outro lado, o custo marginal denota que o lucro será máximo na medida em que não existir nenhuma unidade adicional a ser produzida com lucro.

Neste contexto, percebe-se que estas ferramentas permitem que a empresa analise seus custos e identifique pontos ótimos de produção com sua estrutura existente. Além disso, a Contabilidade de Custos é desenvolvida com a finalidade de gerar informações gerenciais para elaborar controles dos custos analíticos.

Os sistemas empresariais dividem-se em departamentos ou centros de custos, apropriados para alocá-los aos produtos. Conforme Martins (1998, p. 70), “departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolve atividades homogêneas”. Esses podem ser classificados em dois grandes grupos: os Departamentos de Produção que promovem qualquer tipo de modificação diretamente sobre o produto e os Departamentos de Serviços ou de apoio que não atuam diretamente sobre o produto.

Nos departamentos são descarregados os gastos, e são desenvolvidos estudos nas unidades empresariais para estabelecer critérios e regras confiáveis, para alocar esses gastos diretos e indiretos aos produtos finais. Apresenta-se a seguir a figura 1 que demonstra a alocação desses gastos pela metodologia tradicional.

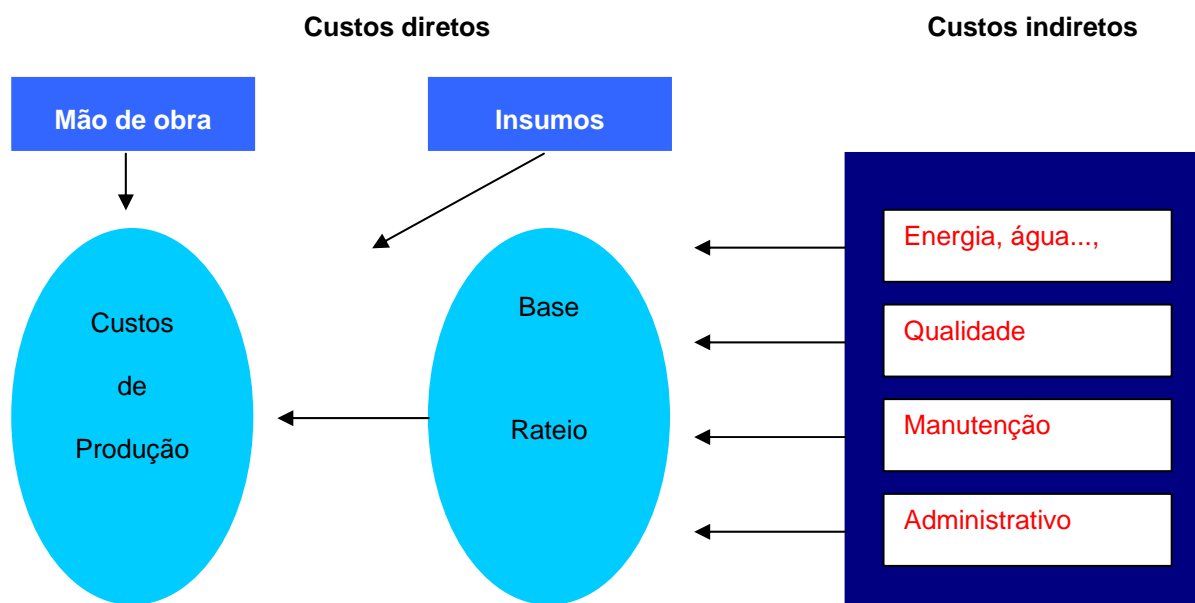


Figura 1- Custo de produção segundo a metodologia tradicional

Fonte: (SILVA, 1999).

Outra ferramenta considerada importante para a análise gerencial de custos é o método ABC. Trata-se de um método de custeio, baseado em atividades. Conforme Nakagwa (1994, p. 39).

No método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressupostos que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como conseqüências das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los, e/ou como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Analisando o conceito, percebe-se que a grande diferença reside em alocar os custos por atividades. Ainda, conforme Nakagawa (1994, p. 42), “a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. Desta forma, os direcionadores de recursos para cada atividade, possibilitam uma análise mais coerente da rentabilidade de cada item, produzido pela mesma fábrica, apoiada em decisões estratégicas.

O objetivo do ABC é utilizar formas mais adequadas de alocação de custos para cada produto, relacionado às atividades particulares daquela produção. Este não considera o método padrão de rateio, utilizado para ratear custos de todos os setores, pois considera que o setor tem suas particularidades. Outros fatores podem direcionar os custos, como tempo de preparo das máquinas ligadas ao volume de produção ou não.

Conforme Sakurai (1997, p. 100), “um direcionador de custos é qualquer fator que causa uma alteração no custo de uma atividade”. Deste modo, procurou-se aprimorar a forma de alocação dos custos aplicados aos produtos, tornando-os mais adequados para os mesmos. Nesta perspectiva, apresenta-se, a seguir, a figura dois que demonstra a alocação de custos por atividades segundo a metodologia do ABC.

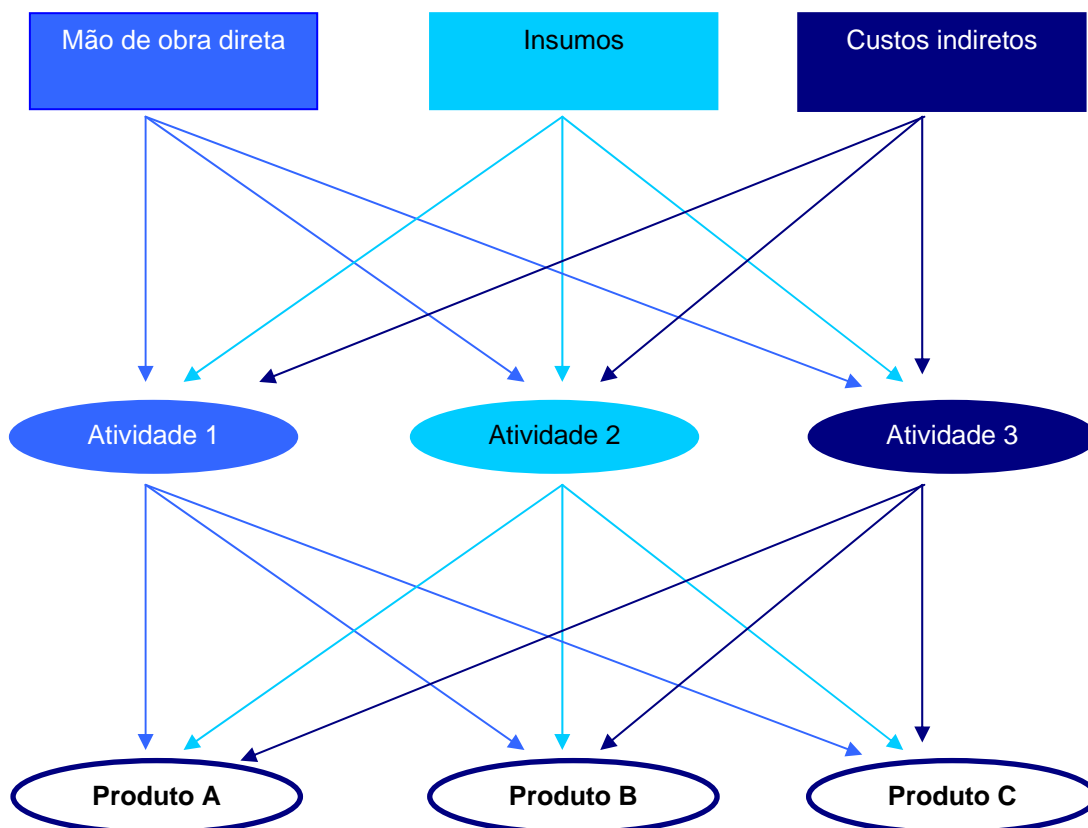


Figura 2 –Direcionadores de Recursos de Atividade - Metodologia do ABC.

Fonte: (SILVA, 1999).

No entanto, as bases teóricas continuam evoluindo com o objetivo de custear somente aquilo que é aplicável ao produto. No próximo item, discute-se a ferramenta de análise de custos como gestão estratégica, introduzindo novos conceitos para responder a questão de como custeá-los em um ambiente competitivo, e aplicando a teoria para o caso específico da agroindústria do leite.

3. Gestão Estratégica de Custos

Conforme Shank e Govindarajan (1997, p. 4), “gestão estratégica de custos é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Percebe-se que a análise de custo, neste contexto, é utilizada para desenvolver estratégias superiores com o objetivo de obter uma vantagem competitiva e sustentável. Os autores enfocam ainda que a contabilidade existe na

administração para desenvolver, implementar e gerenciar a estratégia empresarial. Partindo desta visão, a administração de empresas é um processo contínuo de:

- 1) formular estratégias;
- 2) comunicar estas estratégias por toda a organização;
- 3) desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias; e
- 4) desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e, depois, o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Neste contexto, vale ressaltar a importância da contabilidade, no sentido de acompanhar os diversos estágios, subsidiando os gestores com informações financeiras, e relatórios que centram sua atenção naqueles fatores, que propiciam informações fundamentais para alcançar as estratégias estabelecidas. É importante, também, acompanhar o desempenho das atividades, no sentido de decidir quais são os elementos chaves, para implementar os programas táticos mais eficazes e para a empresa atingir suas metas estratégicas.

Conforme Porter (1992, p. 59), “o ponto de partida para análise de custos é definir a cadeia de valores de uma empresa e atribuir custos operacionais e ativos a atividades de valor”. Os custos operacionais devem ser atribuídos às atividades em que são incorridos. Os ativos devem ser atribuídos às atividades que empregam, controlam ou exercem maior influência sobre seu uso. Os ativos devem ser avaliados de uma forma consistente, e a eles, atribuídos valores através de dois métodos: pelo valor contábil ou de substituição, e comparados desta forma aos custos operacionais, ou pelo valor contábil ou de substituição que pode ser traduzido em custos operacionais por meio de débitos de custo de capital. O método escolhido deve refletir as características da empresa.

Neste sentido, percebe-se que, para compreender a elaboração e análise da gestão estratégica de custos, deve-se analisar três focos, conforme Shank e Govindarajan (1997, p.14), que abordam os custos no ambiente competitivo por sólidas cadeias produtivas:

- Cadeia de Valor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor.
- Posicionamento Estratégico: envolve as oportunidades ambientais externas, os recursos existentes, a definição de metas e um conjunto de planos de ação para alcançá-las.
- Direcionadores de Custos: buscam compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custos em ação numa determinada situação,

divididos em direcionadores estruturais e de execução. Os direcionadores estruturais estão relacionados com escalas de produção tecnologia, escopos. Direcionadores de execução envolvem a capacidade de executar com qualidade.

A expressão “*cost drivers*” tem sido traduzida para o português como geradores de custos, condutores de custos e como direcionadores de custos. Entende-se que para o caso das cadeias produtivas a expressão mais adequada seja a de condutores de custos em até mesmo geradores de custos. Nakagawa (1994, p. 74), referindo-se aos direcionadores de custos afirma que, “é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Exemplo: número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes, distância percorrida etc.”, expressando, assim, o real sentido do que se quer referir com relação à apropriação de recursos às atividades ou apropriação de custo de atividades aos produtos ou serviços.

Para Porter (1992, p. 58), “condutores de custos são os determinantes estruturais do custo de uma atividade, e diferem de acordo com o controle que uma empresa exerce sobre eles. Eles determinam o comportamento dos custos dentro de uma atividade, refletindo quaisquer elos ou inter-relações que o afetam”. Exemplos: economias de escala, aprendizagem, o padrão de utilização da capacidade, elos, inter-relações, integração, momento oportuno, políticas discricionárias, localização e fatores institucionais.

Observe-se que o conceito da metodologia do ABC enfoca o consumo de recursos pelas atividades desenvolvidas na empresa, e o conceito de condutores de custos dentro da cadeia de valor discute os determinantes estruturais, decorrentes de inter-relações internas ou externas às atividades da empresa.

Diante do exposto, conclui-se que a compreensão da cadeia de valor torna-se necessária para consolidar as relações ambientais entre as empresas, na perspectiva da interdependência dos valores e pesos de cada agente econômico, que envolve o sucesso e a sobrevivência da empresa no mercado. A globalização da economia e a abertura de mercados trazem estas características no cotidiano das atividades empresariais. Nesta perspectiva, ressalta-se a importância da gestão de custos para todos os pontos que agregam valor ao produto na cadeia produtiva.

Entretanto, para haver um estudo da competitividade aliada aos custos deve-se perguntar qual o fator que determina o posicionamento estratégico para aquele produto: custos ou diferenciação do produto. Tal definição é importante para que os agentes econômicos

possam decidir qual o objetivo deve ser perseguido para alcançar a competitividade. As vantagens competitivas são baseadas na produção em escala com baixo custo e na produção diferenciada também com custos imbatíveis. No próximo tópico, apresentam-se informações acerca da cadeia produtiva do leite e produtos derivados. Parametrizada por baixo custo na produção do leite e, idealmente diferenciada na produção de derivados com significativo valor agregado.

3.1 Cadeia Produtiva do Leite

Na figura 3, apresenta-se um exemplo da formação da cadeia produtiva de produtos derivados do leite. Neste caso, optou-se por apresentar apenas os produtos produzidos em uma única indústria que são: bebida láctea, chokant, creme de leite, doce de leite, iogurtes, iogurtes em garrafa, leite especial longa vida, (leite semidesnatado com fibras) leite longa vida, leite em pacote, linha gold (queijos), manteiga, queijos, requeijão e requeijão com sabor.

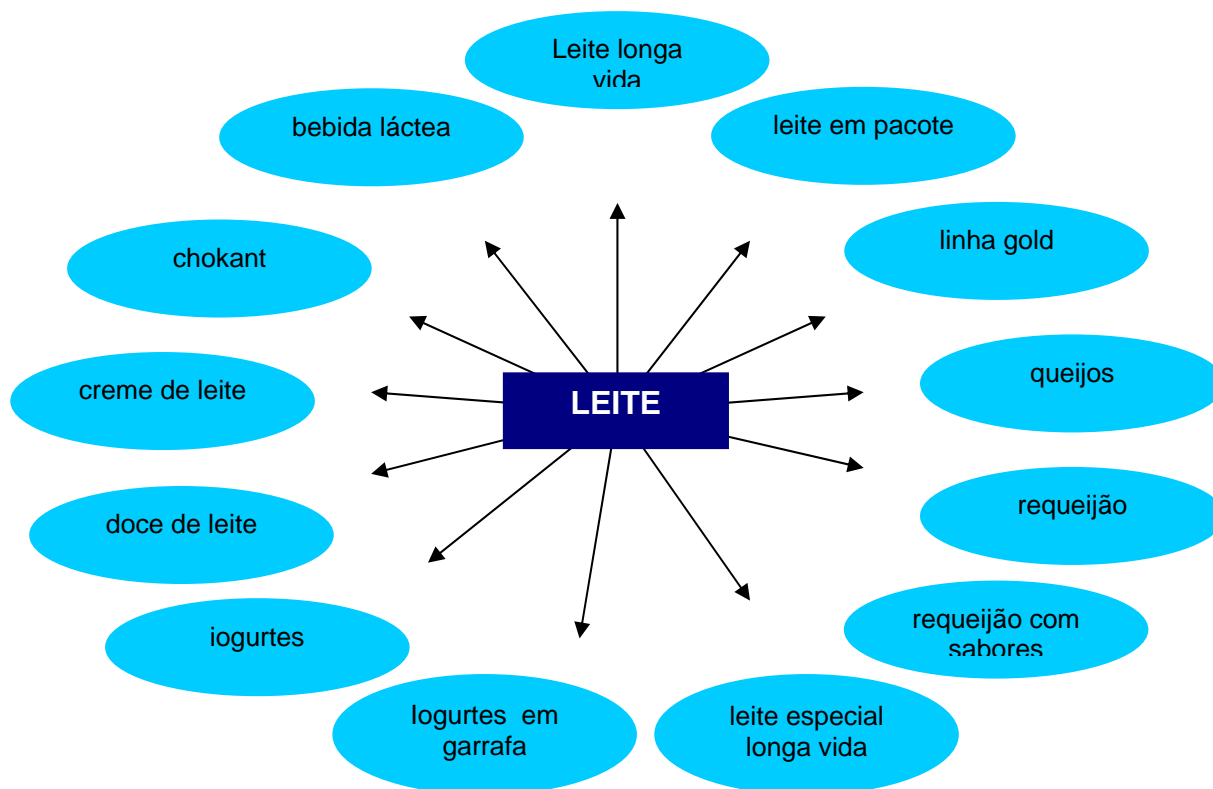


Figura 3 Cadeia produtiva de produtos derivados do leite

Fonte: Elaborado pelos autores

A cadeia de valor é constituída de empresas particulares e cooperativas que competem em um ambiente altamente sensível, tendo em vista a concorrência na produção do leite de países com maior produtividade, como é o caso da Argentina. Porém, a vantagem competitiva do Brasil está na produção dos derivados. No tópico seguinte, apresenta-se um exemplo no qual descreve-se a formação da cadeia de valor do leite e derivados.

3.2 Cadeia de Valor do Leite e Derivados

A cadeia de valor é um conjunto de elos de ligações das atividades de criação de valor da matéria-prima básica até o descarte do produto acabado, Hansen; Moven (2001). A figura 4 apresenta um exemplo de cadeia de valor do leite o qual demonstra a interligação de etapas internas e externas. Ligações internas são atividades realizadas entre as atividades executadas dentro da parcela de cadeia de valores da empresa. As ligações externas, por outro lado, representam o relacionamento das atividades da cadeia de valores de uma empresa, realizada com seus fornecedores e clientes.

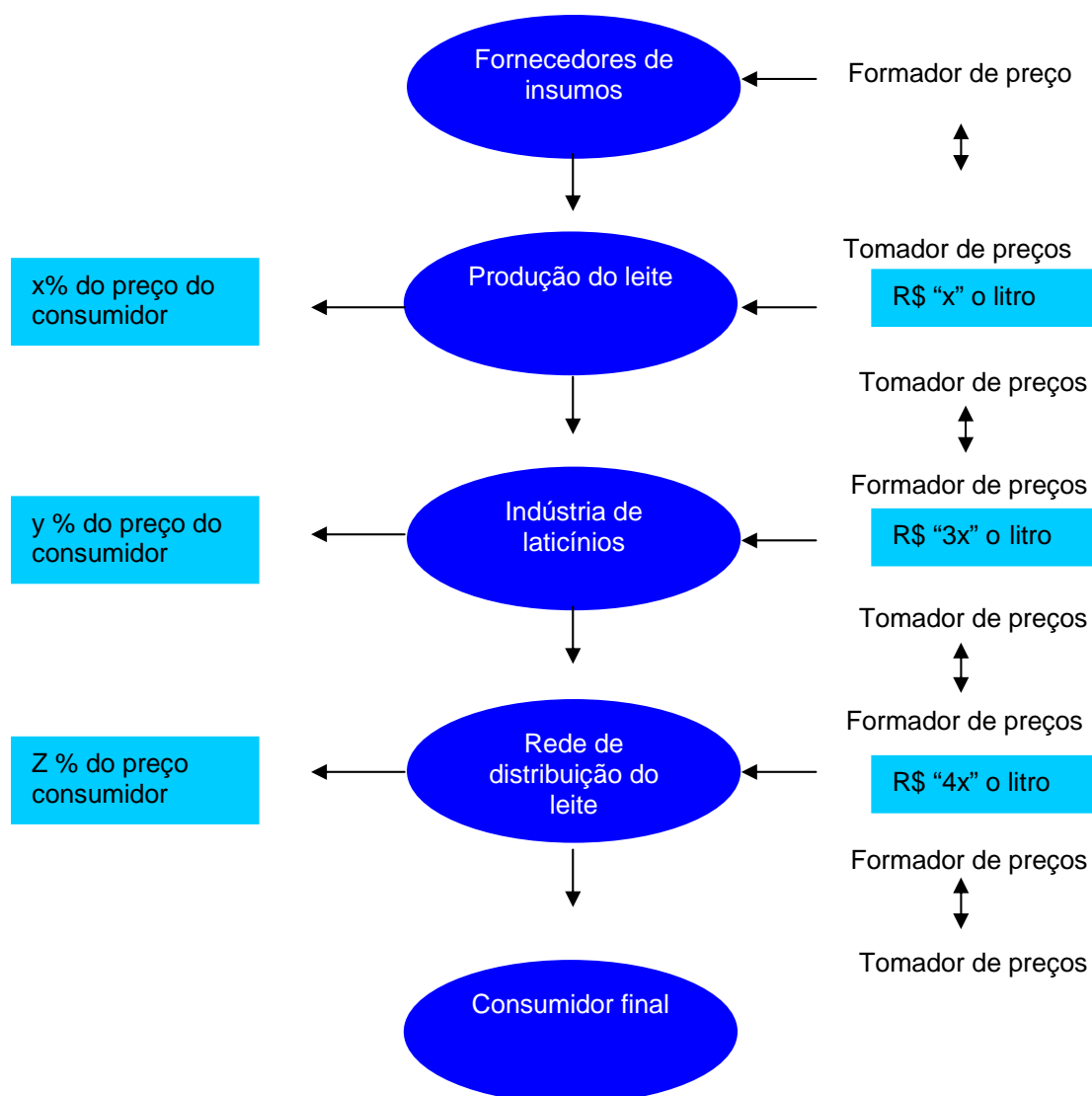


Figura 4 –Cadeia de valor do leite e derivados

Fonte: Elaborado pelos autores

O exemplo demonstra que cada etapa do processo agrega valor à matéria- prima, bem como ocorre uma relação interna e ou externa nas atividades da cadeia de valor. Os fatores a serem utilizados, demonstram o valor e a participação que cada etapa agrega dentro da cadeia de valor aos produtos finais. A gestão da cadeia de valores indicará quais são os elos que agregam mais valor, utilizam mais ativos e consomem mais atividades.

Os principais direcionadores de custos do setor lácteo são as economias de escala e escopo, assim como a curva da experiência, dado que os investimentos, realizados, estão

diretamente relacionados ao tamanho e a diversidade da produção. Escala para o leite e escopo para os derivados. Para Porter (1992), economias de escala refletem a tecnologia de uma determinada atividade e a forma como a empresa escolhe operá-la, tamanho do investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento em recursos humanos e marketing. Essas podem ser afetadas pelo número de produtos produzidos, bem como pela localização e distância a ser percorrida para movimentá-los, (logística). Escopo ocorre no grau de integração vertical da cadeia de valor, e na experiência.

Neste sentido, conclui-se que tendo analisado quais são os fatores da gestão estratégica, deve-se compreender como utilizá-los. Na próxima seção, desenvolve-se a questão sobre como tratar os custos em um ambiente competitivo e qual a relação determinante para o sucesso desse sistema de custeio.

4. Gestão de Custos na Cadeia de Valor

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 301), o gerenciamento de custo, na estrutura da gestão estratégica de custos exige efetivamente um enfoque amplo, externo à empresa. Ainda, conforme o mesmo autor, a complexidade da cadeia de valor pode implicar na necessidade de:

- Compreender como esta cadeia de valor se constitui;
- Valorar cada etapa que influencia na execução do produto final.

Percebe-se que os autores demonstram a necessidade de identificar os estágios de produção de seus agentes envolvidos, bem como valorar cada etapa que influencia na produção do produto final. Para a execução e análise estratégica dos custos deve-se atribuir custos e despesas a cada estágio da cadeia de valor e, logo após, atribuir preço de transferência a valor de mercado. Por fim, calcular a rentabilidade do produto, o que pode ser observado na figura 4.

Observa-se que este método aprimora a análise de custos, pois agrega novos valores, se comparada com a análise convencional, mas não age sobre a competitividade dos custos na sua origem ou elaboração, ou seja, trabalha os valores encontrados na cadeia produtiva, e não a composição do custo dos produtos. A gestão estratégica deve focar-se no objetivo de buscar o custo ótimo no momento de sua elaboração, tomando as medidas cabíveis para alcançá-lo.

O custo ótimo deve ser definido na própria cadeia de valor através da interação dos agentes que o formam. Portanto, pode-se relembrar alguns pontos interessantes e relevantes para a gestão estratégica de custos nas teorias:

- 1) a definição do custo meta que possibilita a visualização de um objetivo preestabelecido para todos os agentes envolvidos no desenvolvimento;
- 2) deve-se levar em consideração o ambiente em que está inserido, observando: qual a cadeia de valor, qual o posicionamento estratégico e quais são os condutores e direcionadores de custo;
- 3) é importante analisar a rentabilidade do produto na cadeia de valor e não isoladamente em um dos pontos dessa cadeia.

A análise de gestão estratégica de custos como elemento de suporte da competitividade considera estes três pontos como fundamentais para a sua realização. Neste sentido, vale ressaltar a importância em como tornar a dinâmica destes pontos mais fortes e precisos no cálculo dos custos.

Conclui-se, portanto, que a análise da cadeia de valor com enfoque amplo, externo, pode influenciar no gerenciamento estratégico dos custos, tendo em vista a sua ligação conjunta nas atividades geradoras de valor em toda linha, desde as matérias-primas básicas até o consumidor final. O posicionamento estratégico da empresa para concorrer no mercado, pode ser definido através da liderança de custos e ou a diferenciação. Por outro lado, definem-se os direcionadores e condutores de custos através das estratégias realizadas pela empresa em termos de estrutura econômica, como escala, complexidade da linha de produto, escopo de operações e/ou experiência.

5. Considerações Finais

Conclui-se que os produtos lácteos têm significativa importância na economia brasileira, tanto no aspecto social, quanto no aspecto econômico. No aspecto social é importante ressaltar o trabalho e a renda proporcionados para um número significativo de brasileiros que atuam neste setor. Por outro lado, o setor lácteo pode contribuir significativamente para o crescimento da economia brasileira.

A satisfação das necessidades dos clientes passou a ser uma condição no mercado globalizado, exigindo aperfeiçoamento constante nos sistemas empresariais (“*core business, process and management*”), implicando em maior flexibilidade e dinamismo. Nesta perspectiva, a gestão estratégica de custos tornou-se uma poderosa forma de administração, capacitando as empresas para atingir os objetivos do negócio.

A gestão estratégica de custos busca contribuir na elaboração dos custos dos produtos, com o objetivo de verificar a rentabilidade do produto, a partir da configuração da cadeia de valores e o levantamento dos direcionadores de custos que possibilitam a aplicação desta metodologia. Neste contexto, vale ressaltar a importância em conhecer o mercado através da sua cadeia de valor, do posicionamento estratégico, e dos direcionadores de custos. Esta análise deve contar com a participação de todos os agentes econômicos, através da construção dos custos que envolvem todos os membros da cadeia de valor, visando inovar, criando novos mercados e estabelecendo-se a competitividade.

A gestão estratégica de custos em cadeia de valor é fundamental para garantir a competitividade dos seus agentes, com base também na transparência, e na sua relação interdependente, no ciclo de vida do produto, buscando novos mercados e desenvolvendo os já existentes. No caso do leite e derivados, conclui-se que a cadeia de valor é altamente sensível, tendo em vista a influência de fatores externos, pois o Brasil, ainda não é auto-suficiente na produção do leite, ou seja, ainda importa leite, o que em determinadas ocasiões, por razões cambiais, afeta a cadeia de leite e derivados, elevando o custo do principal insumo. Este fato é mais uma variável na gestão da cadeia do leite e derivados, exigindo que os gestores compensem a alocação do preço deste insumo, com reduções de custos nos processos produtivos e de distribuição.

Este artigo não pretendeu esgotar completamente este complexo assunto. Porém, abre para futuros pesquisadores perspectivas interessantes a pesquisar, tais como: integração da cadeia de valor do leite e derivados, papel dos principais agentes, como cooperativas de produtores, o de fabricantes e de distribuidores, impacto dos impostos nos preços dos produtos finais, a análise dos custos de produção do leite *in natura* e o impacto dos custos de sua logística no preço final também poderia ser objeto de futuros estudos.

6. Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE LEITE, Dezembro, 2002.

HANSEN, D. R; MOVEN, M. M, *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, C. T, *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo v-1-2*. São Paulo: Atlas. 1986.

KOEHLER, J. C. Pecuária: leite. In: PARANÁ. Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento. Departamento de Economia Rural. *Prognóstico pecuária –1999*. Curitiba: SEAB/DERAL/Divisão de Conjuntura Agropecuária, 1999.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos: inclui o ABC*, 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, M. *ABC - Custeio baseada em atividades*, São Paulo: Atlas, 1994.

PORTER, M. *Vantagem competitiva, criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1992. 512p.

REIS, M. H. V.; REIS, R. P.; REIS, A. J. dos. Competitividade do leite no Mercosul: o caso de Minas Gerias e Argentina. *Cadernos de Administração Rural*, Lavras, v. 10, n. 1, p.65-70, jan/jun. 1998.

SAKURAI, M. *Gerenciamento Integrado de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, G. J. ; MARION, J. C. , *Administração de custos na agropecuária*, São Paulo: Atlas, 1993.

SHANK, J. K. ; GOVINDARAJAN, V. G., *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*, tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 8ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, C. L. da Gestão estratégica de custos em cadeias de valor, in. *VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 10/1999, São Paulo: anais: 1999.