

Gestão de custos dos processos e atividades: um estudo de caso em uma empresa de bovinocultura.

Recebimento dos originais: 10/12/2018
Aceitação para publicação: 04/06/2019

Francisco Felipe da Silva

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN

Rua Luiz Torquato da Silva, 20 – Costa e Silva – CEP 59625-647 – Mossoró/RN.

E-mail: ffelipes@outlook.com

Vanessa Câmara de Medeiros

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN

Av. Salgado Filho, S/N – Campus Universitário – Lagoa Nova – CEP 59076-000 – Natal/RN.

E-mail: vcamaramedeiros@gmail.com

Diogo Henrique Silva de Lima

Doutor em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UNB/UFPB/UFRN

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN

Av. Salgado Filho, S/N – Campus Universitário – Lagoa Nova – CEP 59076-000 – Natal/RN.

E-mail: diogoh4@yahoo.com.br

Edzana Roberta Ferreira da Cunha Vieira Lucena

Doutora em Ciências Contábeis pelo Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UNB/UFPB/UFRN

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN

Av. Salgado Filho, S/N – Campus Universitário – Lagoa Nova – CEP 59076-000 – Natal/RN.

E-mail: edzana@hotmail.com

Resumo

O objetivo deste artigo é identificar e analisar o uso das práticas de gestão estratégica de custos (GEC) dos processos e atividades em uma empresa de bovinocultura, adotando-se, como base de investigação, as técnicas orientadas para gestão dos custos dos processos e atividades apresentadas por Cinquini e Tenucci (2006), que revelam as características da GEC divididas em quatro fatores. Para consecução dos objetivos, tem-se uma pesquisa descritiva de abordagem qualitativa, conduzida pela estratégia de estudo de caso, cujos dados foram coletados em uma empresa de bovinocultura de corte localizada no Rio Grande do Norte, por meio de entrevista semiestruturada realizada com o gestor da empresa. Sua análise deu-se por análise de conteúdo através da codificação e triangulação com a análise documental. Os resultados revelam que a empresa preocupa-se com o seu posicionamento estratégico e competitivo e, portanto, adota parcialmente as práticas da gestão da cadeia de valor e do custeio alvo-mota. No entanto, não se utiliza das técnicas da custeio/gestão baseada em atividades. Dessa forma, conclui-se que a empresa carece de aprofundamento na utilização efetiva das técnicas adequadas para a gestão estratégica de custos dos processos e atividades

forma a atender as diferentes demandas do sistema econômico do agronegócio, que se situa em um ambiente de novas perspectivas e desafios proporcionados pela remodelação dos mercados e pela melhoria contínua da competitividade.

Palavras-Chave: Gestão Estratégica de Custos (GEC). Processos e Atividades. Bovinocultura de Corte.

1. Introdução

A agropecuária representa um importante setor da economia brasileira. De acordo com dados publicados pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Universidade de São Paulo (CEPEA, 2016), com o apoio da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil, o Produto Interno Bruto (PIB) do agronegócio brasileiro foi responsável por 21,46% do PIB brasileiro em 2015, sendo 14,68% representado pela agricultura e 6,79% pela pecuária.

Em um ano de dificuldades econômicas, os dados mostram que apesar do PIB do agronegócio ter acumulado crescimento de 1,55% no primeiro quadrimestre de 2016 quando comparado com o mesmo período de 2015, o ramo pecuário apresentou retração quadrimestral de 0,22% decorrente de quedas nos segmentos primário (-0,14%), industrial (-0,65%) e de serviços (-0,42%), com exceção do segmento de insumos que apresentou pequena elevação (0,26%) motivada pelo crescimento, em termos de preço e quantidade, da atividade de alimentação animal.

De janeiro a abril de 2016, a bovinocultura de corte registrou uma queda nos preços equivalente a 4,64% em relação ao mesmo período de 2015, em virtude das pastagens comprometidas pelas altas temperaturas e dias secos de abril nas principais regiões produtoras, que provocaram aumento da oferta de animais como forma de aliviar as pastagens e evitar que os animais perdessem peso, o que exerceu pressão sobre as cotações (CEPEA, 2016).

De um modo geral, esse contexto econômico desfavorável impacta as atividades da bovinocultura de corte em termos de ameaças e oportunidades, e demanda das empresas uma gestão estratégica de custos para análise e enfrentamento da competitividade e condições adversas. Sob essa perspectiva, torna-se relevante conhecer e analisar as atividades de valor da organização em conjunto com o ambiente externo, denominado por Porter (1989) como análise da cadeia de valor, que permite identificar os pontos fortes, fracos e as possibilidades de aperfeiçoamento do desempenho da empresa com base nos seus processos e respectivos

custos, cuja gestão pode conduzir a um controle efetivo dos gastos e garantir uma vantagem diante da concorrência (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Desde que Simmonds (1981) criou o termo Contabilidade Gerencial Estratégica, abordagens distintas tem sido encontradas na literatura e vários estudos no âmbito nacional (SOUZA, RASIA E ALMEIDA, 2015; BATALHA E SILVA, 2010; MUNIZ, 2010, RECKZIEGEL, SOUZA E DIEHL, 2007; MARQUES *et al.*, 2003; SOUZA, COLLAZIOL E DAMACENA, 2010) e no âmbito internacional (ANGELAKIS, THERIOU E FLOROPOULOS, 2010; NOORDIN, ZAINUDDIN E TAYLES, 2009; CADEZ E GULDING, 2007; DE ZOYSA E HERATH, 2007; CINQUINI E TENUTTI, 2006; WAWERU, HOQUE E ULIANA, 2005; DEKKER E SMIDT, 2003; BOWHILL E LEE, 2002; GULDING, CRAVENS E TAYLES, 2000) investigaram a aplicação da gestão estratégica de custos (GEC) em empresas de diversos segmentos.

No entanto, poucos trabalhos têm focado a sua aplicação para gestão de custos dos processos e atividades no agronegócio, sobretudo na bovinocultura, como evidenciado por Callado e Callado (2006). Souza, Rasia e Almeida (2015) observaram que a adoção das práticas de gestão estratégica de custos, quando segregadas por países, apresenta maior frequência de utilização nos países desenvolvidos, como Japão, Itália e Estados Unidos.

Nesse contexto, tendo em vista a relevância socioeconômica da pecuária no contexto brasileiro e internacional, e considerando o pouco conhecimento sistematizado sobre esse assunto no setor agropecuário, as questões que orientam esta investigação são: quais as práticas de gestão estratégica de custos de processos e atividades são, possivelmente, adotadas por uma empresa de bovinocultura?

Dessa forma, este artigo tem como objetivo identificar e analisar o uso das práticas de gestão estratégica de custos dos processos e atividades em uma empresa de bovinocultura. Essa análise ocorrerá a partir da classificação apresentada por Cinquini e Tenucci (2006), que classifica as características da GEC em quatro fatores: técnicas orientadas para concorrentes, técnicas orientadas para o futuro/longo prazo, técnicas orientadas para processos/atividades, e técnicas orientadas para o cliente.

Em virtude da magnitude dos quatro fatores e fundamentados em pesquisas anteriores como Souza, Rasia e Almeida (2015) que destacam o Custo da Cadeia de Valor e Custo Alvo-Meta entre as técnicas mais utilizadas pelas empresas, e o Custo/Gestão Baseada em Atividades (ABC/M) como a menos utilizada, este trabalho limita-se a verificar em um estudo

de caso único a adoção prática das técnicas orientadas para os processos/atividades apresentadas como terceiro fator por Cinquini e Tenucci (2006).

Assim, este estudo mostra-se relevante por confrontar aspectos teóricos com a aplicação prática da gestão estratégica de custos dos processos e atividades na bovinocultura, bem como por contribuir para o debate sobre a importância da GEC, sua adequação e limitações para o enfrentamento da competitividade e risco econômico típicos do setor agropecuário, sobretudo em tempos de adversidade.

No cenário de mudanças e inovações, a gestão estratégica de custos torna-se importante para a definição dos sistemas e métodos de custeio a serem utilizados nas organizações, sendo decisivos na otimização dos custos de produção, alinhados às estratégias organizacionais (SOUZA; RASIA; ALMEIDA, 2015)

Além disso, este estudo mostra-se relevante para as empresas do segmento agronegócios, com amparo no pensamento de Bleil, Souza e Diehl (2008), quando expõem que visando possibilitar o entendimento da análise e gestão dos custos, com o intuito de apresentar informações que sejam a base para os gestores desenvolverem suas estratégias e reduzirem as incertezas no que diz respeito à tomada de decisões, a gestão estratégica de custos torna-se necessária nas organizações.

Para tanto, após esta parte introdutória, a segunda seção deste trabalho apresenta a revisão da literatura e algumas evidências empíricas sobre as técnicas de gestão estratégica de custos. A terceira seção contém a apresentação dos aspectos metodológicos e a quarta seção dedica-se à descrição do caso estudado, análise e discussão dos resultados. Por fim, são discutidas as principais limitações do estudo e considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1. Gestão estratégica de custos de processos e atividades

A gestão estratégica de custos (GEC) tem despertado crescente interesse das empresas, sobretudo pelo seu poder de alinhar o controle e monitoramento dos custos com a visão estratégica, o que tende a proporcionar um aumento do nível de competitividade, eficiência e eficácia das organizações.

Na literatura, o termo “*strategic management accounting*” (SMA) foi introduzido por Simmonds (1981) como sendo a provisão e análise de dados gerenciais sobre a empresa e seus concorrentes com o intuito de desenvolver e monitorar ações estratégicas para os negócios.

Contribuindo com esta definição, Shank e Govindarajan (1997) destacam que o conceito da gestão estratégica de custos está ligado a uma análise mais global do ambiente no qual a entidade está inserida, de modo que os elementos estratégicos adquirem um caráter mais consciente, explícito e formal.

Nesse sentido, a importância da GEC emerge, conforme ressaltam Savić, Vasiljević e Đorđević (2014), como uma condição necessária para atuar em um mercado complexo e competitivo e com recursos limitados, o que por si só exige uma maior eficiência por parte da entidade.

Um dos caminhos apontados pelos autores diz respeito à redução de custos, que, por sua vez, pode ter desdobramentos relevantes para a concepção, produção e distribuição do produto com vistas a não só gerar uma vantagem competitiva, mas também proporcionar um maior valor para os clientes. Pensando nisso, os autores afirmam que a GEC está pautada na análise estratégica de custos, isto é, criando bases de informação para a identificação de estratégias para diferenciação de custos, atenuando o processo de vantagem competitiva.

No setor agropecuário, a utilização da GEC adquire um destaque ainda maior. Essa constatação pode ser explicada pelo fato do setor sofrer constantes ameaças do ambiente externo, como o clima, a volatilidade dos preços e a insuficiência da demanda. Além disso, a GEC constitui um instrumento necessário para consolidar o constante processo de modernização do setor, cada vez mais voltado para a produção em larga escala e com orientação para o mercado externo. Por fim, o gerenciamento de custos contribui no contexto da produção de alimentos, na medida em que permite buscar uma maior qualidade dos produtos, criando assim valor para os clientes.

Tomando-se como base a necessidade de se gerenciar estrategicamente os custos, diversas abordagens têm sido desenvolvidas, trazendo definições, objetivos e classificações das técnicas existentes. Sobre este último aspecto, destaca-se o estudo de Cinquini e Tenucci (2006) que destina uma atenção especial à classificação das abordagens referentes ao gerenciamento de custos. Para tanto, os autores chegaram a um conjunto de doze técnicas diferentes distribuídas em quatro fatores principais:

- (i) **técnicas orientadas para concorrentes**, como a avaliação da posição competitiva do concorrente, avaliação do custo do concorrente, avaliação do preço estratégico do concorrente e a avaliação do desempenho do concorrente com base nas demonstrações financeiras, que envolvem o desenvolvimento de informações sobre os concorrentes;

- (ii) **técnicas orientadas para o futuro/longo prazo**, como o custeio do ciclo de vida do produto, custeio da qualidade e custeio estratégico, que visam auxiliar o processo de vantagem competitiva a longo prazo;
- (iii) **técnicas orientadas para processos/atividades**, como o custeio/gestão baseado em atividades, custeio meta e análise de cadeia de valor, que envolvem todas as atividades inerentes a uma empresa com o intuito de reduzir os custos e atingir a margem de lucro; e
- (iv) **técnicas orientadas para o cliente**, que estão concentradas nos clientes e no mercado, visando o cálculo da rentabilidade do cliente e também o cálculo e a gestão dos atributos de um produto, isto é, aqueles que atraem a posição dos clientes.

Seguindo essa classificação, adiante são apresentadas as técnicas enquadradas por Cinquini e Tenucci (2006) no terceiro fator como técnicas orientadas para os processos e atividades: a análise de cadeia de valor, o custeio alvo-meta e o custeio/gestão baseado em atividades.

2.2. Análise de cadeia de valor

A noção de cadeia de valor pressupõe uma interdependência das diversas atividades desempenhadas pela empresa, envolvendo, dentre outros aspectos, fornecedores, clientes, estratégias de marketing e logística. Do ponto de vista teórico, esta abordagem ganha relevância, inicialmente, com os estudos de Porter (1989). Segundo o autor, a cadeia de valor refere-se à desagregação de atividades estrategicamente relevantes para a empresa, possibilitando um maior conhecimento dos custos e o potencial de cada atividade. Na sua visão, esse processo é uma das fontes que proporciona uma vantagem competitiva para as empresas no mercado.

Para Shank e Govindarajan (1997), cadeia de valor é um dos temas que, aliado ao posicionamento estratégico e de direcionadores de custos, contribuíram para o surgimento da gestão estratégica de custos. Para os autores, “a cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor” (SHANK E GOVINDARAJAN, 1997, p. 14).

Complementando o exposto anteriormente, Kaplinski e Morris (2001) destacam que a cadeia de valor compreende um conjunto total de atividades que interliga o produto ou serviço desde o fornecedor à empresa e da empresa ao seu consumidor final.

Retomando o trabalho de Porter (1989), tem-se que a cadeia de valor abrange nove categorias, sendo subdivididas em atividades primárias e atividades de apoio. As primeiras são aquelas envolvidas na criação física do produto e na sua venda, transferência e assistência para o comprador, envolvendo cinco categorias: (i) logística interna; (ii) operações; (iii) logística externa; (iv) marketing e vendas; e (v) serviço. As segundas envolvem tanto a sua própria estruturação como a das atividades primárias, compreendendo as quatro categorias restantes: (i) aquisição de insumos; (ii) desenvolvimento de tecnologia; (iii) gerência de recursos humanos; e (iv) infraestrutura da empresa.

Nesse contexto, é importante destacar que a análise de cadeia de valor apresenta importantes aspectos positivos. Kaplinski e Morris (2001), por exemplo, destacam que, na atual era da globalização, a adoção deste instrumento importa por três razões básicas: (i) dada a crescente divisão do trabalho e a dispersão global dos componentes, a competitividade sistêmica passou a adquirir um caráter ainda mais importante; (ii) a análise de cadeia de valor é comumente associada à eficiência da produção, sendo essa última condição necessária para atuar nos mercados globais; e (iii) a própria atuação nos mercados globais, o que poderá elevar os rendimentos da empresa, exige uma inerente compreensão dos fatores dinâmicos presentes em toda cadeia de valor.

2.3. Custo alvo-meta

O surgimento do custo meta ou *target costing* na sua forma atual remete-se a década de 1970, no Japão, quando o crescente padrão de vida japonês exigia uma constante reformulação e diversificação dos produtos internos, notadamente marcados pela padronização em anos anteriores (SAKURAI, 1997). Por meio dessa nova concepção de consumo, os ciclos dos produtos, conforme destaca o autor, tornaram-se cada vez mais curtos, o que elevava a importância destinada ao gerenciamento estratégico dos custos nas fases de planejamento e desenho do produto.

Apesar do surgimento deste instrumento ser datado no Japão, é importante ressaltar, com base em Feil, Yook e Kim (2004), que desde a década de 1930, em países como Estados Unidos e Alemanha, existem indícios da utilização de algumas premissas do custo meta.

Nesse sentido, os autores destacam que, após a segunda guerra mundial, os norte-americanos criaram um conceito de maximizar os atributos do produto desejável vis-à-vis sua redução de custos, técnica essa conhecida como engenharia de valor, que norteou a implementação do custo meta nas empresas japonesas nos anos 1960 e 1970.

O custo meta pode ser definido como um mecanismo de gerenciamento de custos com o intuito de reduzir os custos totais nas fases de planejamento e desenho do produto (MONDEN e HAMADA, 1991; SAKURAI, 1997). O alcance da meta envolve, para tanto, esforços integrados nos mais variados setores das empresas, como marketing, engenharia, produção e contabilidade (SAKURAI, 1997). Na visão de Atkinson *et al.* (2000, p. 679), consiste em “um método de planejamento de custo que enfoca os produtos com processos discretos de fabricação e ciclos de vida dos produtos razoavelmente curtos”.

O principal objetivo deste instrumento, segundo Vasile e Croitoru (2013), é fornecer métodos rigorosos para reduzir custos de um novo produto, visando manter uma margem de lucro suficiente ao mesmo tempo em que se preserva o equilíbrio e qualidade do processo.

A partir desse objetivo, os autores destacam outras metas desta técnica, tais como: (i) a orientação geral da organização, especialmente a sua gestão de custo para o mercado; (ii) apoiar a gestão de custos nas fases iniciais de um produto; (iii) fornecer uma gestão dinâmica dos custos, na medida em que se preza pela constante reavaliação dos custos; e (iv) fomentar a melhoria do processo com base na motivação. Outros importantes objetivos referenciados pelos autores consistem em reduzir a diferença entre o custo estimado e o custo-meta e buscar soluções para implementar práticas que modifique os conceitos de produção ou de desenvolvimento dos produtos.

De acordo com Ansari, Bell e CAM-I (1997) e SWENSON *et al.* (2006), seis princípios básicos podem ser atribuídos ao custo meta. Em primeiro lugar, os preços de mercado servem de referência para determinar o custo meta, que pode ser calculado pela diferença entre os preços de mercado e a margem de lucro necessária. Em segundo lugar, busca-se atrelar as decisões de produtos e processos à necessidade dos clientes. Neste caso, entende-se que o valor gerado para o cliente deve exceder o custo para atingir tais objetivos. Um terceiro princípio corresponde ao controle de custo no estágio de design do processo e produto. O quarto consiste no envolvimento dos departamentos de uma organização no contexto do desenvolvimento do produto, desde sua concepção inicial até o resultado final. Em quinto lugar, a determinação do custo meta abrange uma análise de toda a cadeia de valor. Por fim, tem-se uma orientação voltada ao ciclo de vida do produto.

Como em qualquer instrumento de custo, a adoção do *target costing* oferece oportunidades e limitações para as empresas (VASILE e CROITORU, 2013). No primeiro caso, pode-se destacar a experiência adquirida com a produção e marketing de produtos, o foco na qualidade do produto, o uso de tecnologias avançadas e o consequente conhecimento gerado para execução dos processos e produtos e a criação de uma espécie de estrutura funcional, capaz de aumentar a eficiência dos recursos, facilitar a medição de resultados e manter o controle estratégico.

Quanto aos seus limites, destacam-se o envolvimento de várias funções em uma abordagem única - o que pode dificultar a busca por uma solução comum -, a associação estreita do cálculo do custo meta à visão orientada ao mercado, a possibilidade de gerenciamento do desempenho futuro da entidade e a necessidade de uma formação coletiva, no sentido de que o instrumento só produzirá os resultados esperados caso todas as competências necessárias estejam mobilizadas e as informações disponíveis para todas as partes interessadas.

2.4. Custeio/gestão baseado(a) em atividades

O método de custeio baseado em atividades ou *Activity-Based Costing* (ABC) emergiu, segundo Kaplan e Cooper (1998), na década de 1980 como uma necessidade dos tomadores de decisão de deterem maior conhecimento no que concerne aos custos inerentes a cada atividade envolvida na geração de um produto ou serviço.

Aliás, é inicialmente com os trabalhos de Robert Kaplan e Robin Cooper que se destina uma maior atenção a este método. Segundo os autores, a premissa básica do custeio ABC é que um conjunto de atividades é necessário para apoiar a produção e desenvolver um produto ou serviço, de modo que tais atividades devem ser computadas como custos de produção. Mais especificamente, este método parte da ideia de que as atividades utilizam recursos, incorrendo em custos, de modo que os produtos finais, resultados dessas atividades, passam a absorver os custos.

Em um dos trabalhos seminais sobre o tema, Cooper (1987a; 1987b) descreve dois estágios do modelo ABC. No primeiro, ocorre a alocação dos custos em grupos, com base nos direcionadores de custos, que têm a missão de revelar os determinantes dos custos de uma atividade. Em seguida, os custos são alocados dos seus grupos para os produtos com base no consumo das atividades do produto.

Nesse contexto, Chea (2011) apresenta três diretrizes que fundamentam o custeio baseado em atividades. A primeira consiste em traçar os custos diretos, como materiais e mão-de-obra, de forma individual para cada produto. A segunda refere-se à atribuição dos custos indiretos dos produtos. Neste caso, o autor chama atenção para os custos de recursos consumidos por vários produtos, o que suscita, no âmbito do sistema ABC, uma separação para que os custos indiretos dos produtos possam ser devidamente atribuídos. A última diretriz corresponde aos direcionadores de custos das atividades, que devem relacionar a maneira na qual os custos das atividades são consumidos.

Mahal e Hossain (2015), após uma pesquisa empírica, enumeram algumas vantagens e desvantagens do sistema ABC. No primeiro grupo, pode-se destacar o aumento do desempenho operacional – principalmente por alocar os custos indiretos com base no consumo real dos recursos de cada atividade –, o reconhecimento da interdependência dos direcionadores de custos para as atividades, a contribuição para uma maior eficiência no tocante às decisões sobre preços, marketing e design e, por fim, a possibilidade de gerar estimativas de custos no âmbito da formação de preços, a orientação para empresários ajustarem em negociações as reduções de custos e a indicação de áreas que podem ser modificadas com vistas a reduzir custos.

Como desvantagens, destacam-se o elevado custo de se manter esta técnica, a complexidade na sua implementação por envolver vários dados, medidas de atividades, processos de coleta e verificação, a lentidão na tomada de decisão dado a sua própria complexidade, as resistências inerentes por parte de gestores ao utilizarem um sistema diferente do tradicional e erros nas interpretações das inúmeras informações geradas, o que pode afetar o desempenho da empresa.

No âmbito da gestão, a institucionalização do modelo ABC se dá pela gestão baseada em atividades (*Activity-based Management* - ABM). Em outras palavras, a essência do ABM é que a gestão faça uso dos conhecimentos resultantes do desenvolvimento e análise do método ABC para aplicar no processo de tomada de decisão a nível operacional e estratégico (CIMA, 2001).

2.5. Estudos anteriores

O quadro a seguir sintetiza alguns estudos empíricos da literatura nacional e internacional sobre a gestão estratégica de custos:

Quadro 1: Resumo de Estudos Empíricos sobre GEC

Autores/Ano	Resumo
Cinquini e Tenucci (2006)	<p>Objetivo: Avaliar a frequência de adoção das práticas de GEC</p> <p>Amostra: 92 das 215 grandes empresas italianas</p> <p>Resultados: Quatro características da Contabilidade Gerencial Estratégica resultam claramente da análise fatorial como mais utilizadas: foco nos concorrentes, perspectiva de longo prazo, processos/atividades e orientação para o cliente. A análise de correlação revelou que o posicionamento estratégico e a missão estratégica parecem desempenhar um papel contingente no uso de técnica GEC.</p>
Souza, Rasia e Almeida (2015)	<p>Objetivo: Identificar as práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras do agronegócio.</p> <p>Amostra: 34 empresas dos segmentos açúcar e álcool, madeira, papel e celulose, listadas no Anuário Exame Agropecuário 2008. Resultados: Os principais achados indicam que as práticas mais utilizadas são: (i) determinantes de custos, (ii) análise da cadeia de valor, (iii) indicadores e métricas não financeiras, (iv) custo- meta, (v) custo-padrão e (vi) custos logísticos. Há baixa correlação entre as práticas utilizadas e o nível de concorrência, origem do capital e estratégias competitivas das empresas.</p>
Souza, Collazol e Damacena (2010)	<p>Objetivo: Investigar a efetiva utilização de práticas de contabilidade direcionadas à mensuração e ao registro dos custos da qualidade (CQ), incluindo a avaliação da percepção dos gestores quanto à importância desse procedimento.</p> <p>Amostra: 92 empresas cadastradas no Programa Gaúcho de qualidade e Produtividade da Grande Porto Alegre.</p> <p>Resultados: Verificou-se a baixa adoção das práticas contábeis pelas empresas, as quais, em sua maioria, privilegiam o uso de indicadores físicos e não financeiros ou controle não contábil. Elas consideram que esses indicadores são suficientes para avaliar o impacto financeiro da qualidade. Os fatores psicográficos subjacentes formados pelos gestores sobre a mensuração e o registro dos CQ também não foram satisfatórios.</p>
Reckziegel, Souza e Diehl (2007)	<p>Objetivo: Identificar as práticas de gestão de custos adotadas pelas empresas, no contexto de sua aceitação como necessárias ao atual ambiente de mercado.</p> <p>Amostra: 38 empresas de médio e grande porte, situadas nas regiões Oeste e Noroeste do estado do Paraná.</p> <p>Resultados: Tem-se que as novas e/ou aperfeiçoadas práticas de gestão de custos não têm merecido a devida atenção por parte das empresas pesquisadas, contrariando o enfatizado pela literatura. Para os entrevistados, isso ocorre, dentre outros fatores, pelo não conhecimento de tais práticas, pela baixa relação custo-benefício para sua implantação e pela predominante preferência pelo aprimoramento das práticas convencionais.</p>
Muniz (2010)	<p>Objetivo: Investigar a adoção de práticas de gestão estratégica de custos por grandes empresas brasileiras.</p> <p>Amostra: 54 empresas pertencentes ao grupo das 500 maiores empresas, segundo a publicação da Revista Exame de 2008.</p> <p>Resultados: Constatou-se que as empresas, em sua maioria, utilizam o custo-meta, padrão e determinantes de custo; a principal barreira à maior adoção é em relação a benefícios percebidos como baixo pelos respondentes.</p>
Dekker e Smidt (2003)	<p>Objetivo: Identificar práticas de custo que lembram o custeio alvo japonês.</p> <p>Amostra: 32 empresas holandesas listadas na bolsa de valores de Amsterdã</p> <p>Resultados: 19 empresas declararam utilizar a prática, embora usando nome diferente para ela. As práticas foram desenvolvidas independentemente da</p>

Autores/Ano	Resumo
	prática japonesa. A adoção é maior por parte das empresas de montagem e está relacionada a um ambiente competitivo e imprevisível. A redução de custos é o principal objetivo em adotar essa prática.
Guilding, Cravens e Tayles (2000)	<p>Objetivo: Investigar a eficácia de diferentes arquétipos configuracionais de estratégia e contabilidade de gestão estratégica e para avaliar como o alinhamento horizontal e vertical da contabilidade de gestão com a estratégia pode facilitar o desempenho.</p> <p>Amostra: 109 empresas de manufatura eslovenas</p> <p>Resultados: As configurações observadas constituem diferentes níveis de desempenho e diversos graus de ajuste. O suporte é fornecido para a proposição que diferentes alternativas estratégicas e estruturais estão associados a níveis de desempenho semelhantes.</p>
De Zoysa e Herath (2007)	<p>Objetivo: Revisar a literatura sobre o custo padrão no ambiente de produção japonês.</p> <p>Amostra: Literatura relevante.</p> <p>Resultados: O custo padrão ainda está sendo usado por um grande número de empresas, tanto em países desenvolvidos quanto em países em desenvolvimento.</p>
Cadez e Guilding (2007)	<p>Objetivo: Avaliar o grau em que as empresas da Eslovênia aplicam as técnicas da contabilidade de gestão estratégica.</p> <p>Amostra: 388 empresas eslovenas.</p> <p>Resultados: Nenhuma das técnicas investigadas é aplicada extensivamente, verificou-se que apenas as técnicas utilizadas para obter certo grau de concorrência são as mais populares.</p>
Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010)	<p>Objetivo: Investigar até que ponto as empresas industriais de grande porte implementaram as práticas de gestão estratégica.</p> <p>Amostra: 150 empresas industriais gregas</p> <p>Resultados: As taxas de execução das muitas práticas atualmente desenvolvidas foram de um nível elevado e semelhante do que aqueles apresentados em outros países. No entanto, há uma tendência crescente para as empresas colocarem maior ênfase no futuro em técnicas desenvolvidas atualmente, em vez das tradicionais, em especial sobre as técnicas de avaliação de desempenho.</p>

Fonte: Elaborado pelos autores

3. Aspectos Metodológicos

Para alcançar o objetivo principal deste trabalho – identificar e analisar o uso das práticas de gestão estratégica de custos dos processos e atividades em uma empresa de bovinocultura – tem-se uma pesquisa descritiva conduzida pela abordagem qualitativa por entender que, no processo de produção do conhecimento, a análise qualitativa permite extrair maior profundidade nas interpretações e sob diferentes perspectivas de uma unidade social em seu contexto. De acordo com Flick (2009, p. 276), “a interpretação de dados é a essência da pesquisa qualitativa”.

Quanto à estratégia, esta pesquisa foi realizada por meio de estudo de caso, que, de acordo com Yin (2015), é a estratégia de pesquisa mais adequada quando se trata de uma

investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real. Ela é adotada especificamente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente evidentes, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando as questões do estudo são do tipo “como” e “por que”.

Neste sentido, para consecução das proposições deste estudo, foi escolhido como unidade de análise, um caso único holístico – sem subunidades de análise (YIN, 2015), representada por uma empresa, cuja identificação não foi autorizada, que explora a atividade de bovinocultura de corte no estado do Rio Grande do Norte, escolhida por acessibilidade e por se tratar de um caso típico relevante na região onde está localizada.

O segmento agropecuário de gado de corte foi escolhido por apresentar elementos comuns a outros setores da economia, como elevado nível de incerteza da atividade, existência de flexibilidade gerencial do pecuarista na tomada de decisão, e pela importância econômica e social que atividade representa no país e no Estado do Rio Grande do Norte.

Portanto, o estudo deste caso representa uma importante contribuição à base de conhecimentos empíricos, pois ajuda a redirecionar investigações futuras para uma população mais abrangente.

Yin (2015) destaca que o poder diferenciador do estudo de caso é a sua capacidade de lidar com múltiplas fontes de evidências e a triangulação é o fundamento lógico para utilizá-las, o que ajuda a validar o constructo desta pesquisa.

Dessa forma, para encontrar as evidências deste estudo, a coleta dos dados foi realizada em junho de 2016 com base no protocolo do estudo de caso que apresenta a descrição dos instrumentos e dos procedimentos adotados em campo. Nesta etapa, recorreu-se a triangulação de duas fontes de evidências: entrevista semiestruturada e espontânea com o vice-presidente da empresa, e análise documental, utilizando-se documentos, arquivos e registros internos, cujos acessos foram obtidos durante a visita à sede da administração da empresa em Natal/RN.

A entrevista gravada durou aproximadamente 53 minutos. O roteiro orientativo foi elaborado a partir da classificação apresentada por Cinquini e Tenucci (2006) e contemplou 30 perguntas abertas, divididas em quatro grupos orientados para consecução dos objetivos da pesquisa: (i) questões gerais para identificação da gestão de custos na empresa; (ii) questões para identificação do uso do custeio da cadeia de valor; (iii) questões para identificação do uso do custeio ABC/ABM; e (iv) questões para identificação do uso do custeio alvo-meta.

Quanto aos aspectos éticos da pesquisa, foram firmados previamente o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido e o Termo de Autorização para Gravação de Voz com o entrevistado.

Após a coleta dos dados, a entrevista foi integralmente transcrita e teve seu conteúdo submetido à validação pelo entrevistado, que não fez nenhuma objeção. Realizado processo de codificação aberta, procedeu-se a análise dos dados, baseada em todas as evidências e por meio da técnica de análise de conteúdo que, segundo Flick (2009, p. 291), “é um dos procedimentos clássicos para analisar o material textual, não importando qual a origem deste material”.

Apesar de ainda não haver entendimento consensual na literatura metodológica sobre os critérios de interpretação das descobertas na pesquisa qualitativa, a interpretação das descobertas deste estudo foi realizada com base nos objetivos e nas proposições teóricas, estratégia recomendada por Yin (2015). Por fim, o rascunho do relatório de estrutura analítico-linear do estudo de caso foi revisado pelo participante e informante do caso.

4. Resultados e Discussões

4.1. Descrição do caso

De acordo com dados do Departamento de Agricultura dos Estados Unidos da América (USDA, 2016), o Brasil apresenta-se no cenário internacional como o maior produtor e consumidor doméstico de carne bovina do mundo. Em 2015, a produção nacional foi de 9,4 milhões de toneladas, o que representa 16,14% da produção mundial. No ranking das exportações o Brasil perde apenas para a Índia, ficando em segundo lugar com 1,7 milhões de toneladas de carne bovina.

Ainda em 2015, o Brasil é destaque como o segundo maior rebanho do mundo, com aproximadamente 213 milhões de cabeças de gado, correspondentes a aproximadamente 22% do rebanho mundial (USDA, 2016).

De acordo com Silveira (2002), os resultados positivos apresentados pela pecuária brasileira nos últimos anos são consequência da intensa mudança estrutural ocorrida nos últimos anos, com a introdução cada vez maior do uso de tecnologias e de modelos de gerenciamento mais eficazes, garantindo posição de destaque no cenário internacional. Entretanto, a maior parte dos produtores de bovinos no Brasil é de pequeno a médio porte, e

as margens de retorno financeiro do setor são pequenas e sujeitas a incertezas como preço de venda do produto final e custos de operação.

A pecuária está presente em todos os estados brasileiros, o que reforça a importância econômica e social da atividade no país. De acordo com os dados da Produção Pecuária Municipal 2014 (IBGE, 2014), o estado do Rio Grande do Norte possuía um rebanho bovino de 972.816 cabeças, que apesar de não ser expressivo em relação à produção nacional, representa um setor significante da economia do Rio Grande do Norte, estado localizado no extremo nordeste do território brasileiro, ocupando uma extensão territorial de 52.796,791km² com uma população total, em 2010, de 3.168.027 habitantes e uma densidade demográfica de 59,99 hab/km². A distribuição populacional compreende 77,80% da população residente em áreas urbanas e 22,19% em áreas rurais (IBGE, 2010).

De acordo com as Contas Regionais (IBGE, 2013), em 2013 o setor agropecuário contribuiu com 3,2% com o valor adicionado ao PIB potiguar, apresentando um decréscimo em relação aos três anos anteriores. Esse movimento negativo, segundo Spinelli (2013) foi influenciado por um conjunto de fatores como a conjuntura internacional, a taxa de câmbio e questões relacionadas à convivência com o semiárido, principalmente devido à baixa disponibilidade de recursos hídricos e ao processo de desertificação.

O rebanho bovino norte-rio-grandense, apesar de parcialmente concentrado principalmente nas regiões do Agreste Potiguar, Seridó e Açu-Mossoró, encontra-se disperso por todo o território do estado, e é nesse contexto que se insere a empresa unidade de análise deste estudo de caso.

Localizada no Agreste Potiguar, a empresa de médio porte, cuja identificação não foi autorizada, é uma empresa tipicamente de origem familiar e constituída por sete fazendas que ocupa uma área territorial de 2.100 hectares, administradas pelo mesmo grupo familiar, especificamente pelo pai, que ocupa a função de presidente sendo auxiliado pela sua esposa e pelo seu filho, que ocupa as funções de vice-presidente e zootecnista. Atualmente, a empresa conta ainda em sua estrutura hierárquica com um gerente operacional e mais doze funcionários.

A empresa, que existe desde a década de 1970, dedicava-se à caprinocultura de corte, ovinocultura de corte, bovinocultura de leite e bovinocultura de corte até 2011, sendo que em virtude de dificuldades decorrentes da seca de 2012, a sua administração decidiu dedicar-se somente ao segmento de bovinocultura de corte, nas atividades de cria, recria e engorda.

As empresas familiares é traço marcante dos negócios brasileiros, caracterizados assim por ocuparem, na gestão do empreendimento, membros familiares. Orueta, Jainaga e García (2012) destacam que as empresas familiares são muito diferentes de outras empresas, devido às características únicas de cada membro da família, assim como o sistema familiar e a forma de negociação.

Apesar de Guilhoto *et al.* (2006) defenderem que por si só, um núcleo produtivo familiar é desorganizado e ineficaz para promover seus próprios interesses. No caso em estudo, apesar de se tratar de um empreendimento rural, de herança familiar e gerenciado por membros da família, foi observado que possui organização e gestão administrativa mínima capaz de manter a continuidade do negócio que perpassa gerações, principalmente no que se refere à cadeia de comando, processo de tomada de decisões, gerenciamento financeiro e operacional.

4.2. Análise da GEC dos processos e atividades na empresa estudada

4.2.1. Análise da cadeia de valor

A análise da cadeia de valor é destaque na literatura de gestão estratégica de custos, sobretudo na abordagem de Shank e Govindarajan (1995), por reunir várias atividades que se ligam em todas as fases de execução do produto – planejamento, produção, comercialização, entrega e manutenção do produto no mercado.

A partir da análise da entrevista e dos documentos disponibilizados pela empresa unidade de análise deste estudo, constatou-se que a empresa, preocupa-se, embora parcialmente, com a gestão da sua cadeia de valor, especialmente com os elos estabelecidos com seus fornecedores, clientes e concorrentes, o que evidencia que no processo de gestão estratégica competitiva essas figuras são valorizadas como forma de garantir vantagem competitiva.

Sobre o relacionamento com fornecedores, de acordo com o entrevistado, a empresa trabalha com fornecedores fixos previamente selecionados e através de parceria para facilitar as negociações. No entanto, apenas uma parte dos insumos para alimentação dos animais, como milho, soja e trigo, é comprada de fornecedores externos, já que a outra parte, como os concentrados, é produzida internamente na fazenda, seguindo os padrões próprios de qualidade.

Indagado se a empresa costuma mudar de fornecedores, o entrevistado afirma que, apesar de fazer pesquisa de mercado, não costuma mudar frequentemente de fornecedores, pois a qualidade dos insumos é praticamente a mesma, e, portanto, adota como critério de seleção, o preço e as condições de negociação, sem desprezar a qualidade.

Relata o entrevistado, que a empresa, sempre que estimulada pelos fornecedores, preocupa-se em opinar sobre a qualidade dos produtos e propor a melhoria contínua dos insumos. Outro aspecto que foi destacado é que a empresa costuma manter um banco de informações sobre o desempenho de seus fornecedores que serão úteis para as próximas negociações.

Em relação aos clientes, a empresa possuir cadastro de clientes, no entanto, de acordo com entrevistado, os compradores são poucos, esporádicos, e em sua maioria são frigoríficos, e por essas características, a empresa estudada procura considerar no processo de negociação principalmente a capacidade de pagamento dos mesmos.

Uma preocupação constante da empresa está em buscar a melhor qualidade dos produtos comercializados, buscando sempre obter *feedback* de seus clientes com vistas à otimização dos produtos e de seu processo produtivo, apesar de que, na visão do entrevistado, a pecuária de corte é setor de difícil implementação de novas tecnologias e de novos produtos.

Sobre a inserção de novas tecnologias que podem otimizar os processos e atividades, o entrevistado revela que o próximo desafio da empresa está em abater o boi com a menor idade possível, enxugando os custos e melhorando a sua qualidade:

Novos produtos na pecuária, eu diria que é um pouco difícil. Vamos dizer assim, produtos diferenciados. Né, assim? A gente tá procurando abater o boi com a menor idade possível. Esse é o novo produto que a gente quer. E é o que a gente tá tentando fazer. [...] Eu fui agora mesmo pra um congresso de pecuária pra saber como é que se faz o boi 777. O que é um boi 777? Um boi com sete arrobas na recria, sete arrobas na cria [...] e sete na engorda. Vinte e uma arrobas no final. Aí a gente foi pra lá pra estudar pra adaptar a nossa realidade.

Dessa forma, a adoção do sistema de produção “boi 777” reduz o ciclo de vida do animal na fazenda de três para dois anos. É um sistema desenvolvido pela Agência de Tecnologia dos Agronegócios de Agricultura Paulista (Apta) que já é adotado por vários produtores de vários estados da federação e se baseia em combinação genética, nutrição e pasto.

Consequentemente, a engorda do gado de forma mais rápida e permitirá o enxugamento dos custos da empresa com a redução do tempo de permanência dos animais no

pasto, aumentará a rotatividade e a sua qualidade enquanto produto. Por outro lado, a nova prática permitirá ampliar a capacidade de produção da empresa e aumento do retorno sobre as receitas, que é considerada como meta para os próximos anos.

De acordo com Toledo (2016), a média nacional de produção de gado é de quatro arrobas por hectare/ano, e o novo sistema de produção permite chegar a 20 arrobas. Para ele, o resultado do processo é uma carne mais macia, saborosa e cor mais clara, já que o boi é abatido mais cedo. Essas novas características da carne tem sido o diferencial para o mercado que busca qualidade do produto e tem ampliado o lucro dos pecuaristas em até 10 vezes mais, afirma o autor.

Essa postura adotada pela empresa encontra respaldo no pensamento Savić, Vasiljević e Đorđević (2014), que apontam como um dos caminhos para a GEC a redução de custos, que, por sua vez, pode ter desdobramentos relevantes para a concepção, produção e distribuição do produto com vistas a não só gerar uma vantagem competitiva, mas também proporcionar um maior valor para os clientes.

Atualmente, a empresa comercializa em torno de duzentos e cinquenta bois por ano, com tendência para aumento nos próximos anos. Em relação à sua oferta de produtos no mercado, relata o entrevistado que sua área de atuação limita-se ao território potiguar, apesar de já haver tentativa de expandir para estados vizinhos, como a Paraíba. No entanto, não obteve sucesso na tentativa, pois os preços do mercado paraibano não foram atrativos e os custos de logística, principalmente o frete terceirizado, inviabilizava a negociação do produto naquele mercado, conforme orçamento apresentado em planilha.

Sobre o compartilhamento de informações com o mercado, sobretudo o estabelecimento de preços dos produtos, com o mercado, o entrevistado relata dificuldade em fixar preços dos produtos, dada a oscilação dos preços que é peculiar do setor a nível nacional, e por esse motivo a prática de fixação de preços na empresa considera primordialmente a média de preços do mercado:

A gente tenta, mas é muito complicado, porque é um mercado nacional. A gente, aqui no Rio Grande do Norte, não tem expressividade para ditar preço de mercado. Quem dita é volume. [...] E a gente não tem. A expressividade dentro do mercado nacional é muito baixa. Então a gente não consegue.

Questionado sobre os concorrentes, o entrevistado diz que costuma obter informações a partir de conversas com os demais participantes do segmento e em grupos de *whatsapp* criados com a finalidade compartilhamento de informações entre eles.

Conversas, primeiro. A gente tem grupo de pecuária que informa o preço. Olha a média CEPEA de São Paulo, que é onde a gente toma uma baliza.

Dessa forma, cientes que a gestão estratégica de custos não se limita simplesmente na busca pela redução de custos, mas encontra amparo em outras atividades que busque melhora a vantagem competitiva, a empresa reconhece que pertence a um sistema de mercado em que os principais componentes são os fornecedores, clientes e os concorrentes, e que a sua sobrevivência e manutenção competitiva dependente, sobretudo, da gestão estratégica da sua cadeia de valor, e por isso, mesmo que de forma informal e parcial possui práticas da gestão da cadeia de valor como já identificadas anteriormente, principalmente em relação ao relacionamento com clientes, às parcerias com fornecedores e à inovação do ciclo de vida dos produtos.

Outra constatação dos pesquisadores é que, apesar dos controles formais dos custos de produção ainda serem embrionários, a empresa consegue manter-se no mercado e aumentar gradativamente seus resultados, pois mesmo não havendo um uso explícito, racional e sistemático das técnicas da GEC, o interesse com a rentabilidade e fidelização de clientes direciona a identificação, eliminação ou redução de atividades que não geram valor.

4.2.2. Custeio alvo-meta

Como apontado pela revisão da literatura, as empresas utilizam custeio alvo-meta para estabelecer metas de custo concretas e altamente visíveis para um novo produto. No entanto, como enfatizado pelo entrevistado, quando se trata de bovinocultura de corte, lançar um novo produto é uma tarefa difícil, tendo em vista que os produtos principais são os próprios animais. Entretanto, a empresa inova em seus processos e atividades de forma a agregar um diferencial competitivo para os produtos já existentes, como é o caso do “boi 777” relatado na entrevista.

A adoção do sistema de produção “boi 777” proporcionará redução de custos do produto e ao mesmo tempo manterá a margem de lucro suficiente, preservando o equilíbrio e a qualidade do processo, o que corrobora com os objetivos do custeio alvo-meta defendidos por Vasile e Croitoru (2013). Dessa forma possibilitará a orientação da gestão dinâmica dos custos para o mercado, prezará pela sua constante reavaliação e fomentar a melhoria do processo com base na motivação, o que corrobora com as ideias dos autores.

Por outro lado, em relação aos princípios básicos do custo meta, mencionados por Ansari, Bell e CAM-I (1997) e SWENSON *et al.* (2006), pode-se verificar que, na empresa estudada, são os preços de mercado que servem de referência para determinar os preços dos produtos, o custo meta e a margem de lucro. Quando questionado como os preços dos produtos são formados, o entrevistado responde:

De acordo com o preço de mercado. [...] Hoje, o preço do boi tá em torno de onze reais o quilo, cento e sessenta e cinco reais a arroba. A gente tem nosso custo de produção, que eu disse até agora, a gente não conseguiu formar o custo exato. Tem uma noção de quanto é. Mas é de acordo com o preço de mercado. [...] Quem tabela é o mercado. É tudo de acordo com demanda e oferta. A gente procura vender quando a demanda tá maior do que a oferta, mas isso tá difícil hoje por causa da crise financeira, né? [...]

Portanto, por essa declaração fica perceptível que a empresa não tem a informação exata sobre seus custos, mas um valor aproximado, o que, a princípio, dificulta a gestão estratégica dos custos dos processos e atividades.

O segundo princípio consiste que o custeio meta busca atrelar as decisões de produtos e processos às necessidades dos clientes, e o discurso do entrevistado evidencia essa preocupação em ligar o processo produtivo com a qualidade do produto, os anseios dos clientes e a imagem da empresa no mercado:

O bezerro é apartado em média, hoje, com cento e oitenta quilos. A gente quer passar isso para duzentos e dez, duzentos e vinte quilos. [...] Então a melhoria da qualidade seria pela redução de idade e aumento de peso ao abate, certo? E outra, a gente trabalha muito, particularmente eu, com os nossos funcionários, pra não maltratar animal.

Outro princípio consiste no envolvimento dos departamentos da empresa no contexto do desenvolvimento do produto. Embora ainda não quantificadas as metas de custos na empresa estudada, foi possível verificar que ela já trabalha a implantação do novo sistema de produção que integra esforços direcionados pelos diversos setores, como a alta administração, finanças, zootecnia, veterinária e produção, que posteriormente possibilitará o estabelecimento do custeio meta.

Por fim, a determinação do custo meta também abrange a análise de toda a cadeia de valor com orientação voltada ao ciclo de vida do produto, que como já foi relatado é uma prática atual da empresa estudada.

4.2.3. Custo/gestão baseada em atividades

Uma preocupação atual da empresa estudada consiste na necessidade de conhecer as atividades e os custos dos produtos em cada etapa do processo produtivo. A empresa é conhecida da segregação e funcionamento de suas atividades principais, no entanto ainda não apropria correta e integralmente os custos conforme consumidos pelas atividades. Sobre isso, quando indagado se a empresa apura os custos dos produtos conforme consumidos pelas atividades, afirma o gestor: “Não. Separadamente, não. Parcialmente, vamos dizer assim, né? Tem coisa que é só pra um, então eu jogo só pra um, mas tem coisa que é pros três, fica difícil mensurar”.

Esse fato pode ser confirmado através dos relatórios gerados pelo sistema empresarial de gestão financeira (Habil) e pelo sistema de gestão pecuária (Procreare), através dos quais foi possível verificar que os custos que estão clara e diretamente ligados a algum animal específico, como uma vacina, por exemplo, o gestor consegue identificar e associar a uma determinada atividade, outro exemplo disso, refere-se à alimentação dos animais em que se sabe em qual fase - cria, recria ou engorda - o animal consome mais insumos.

Contrariamente, a empresa ainda não consegue apropriar corretamente seus custos com mão-de-obra. Na prática, os gestores ainda não conhecem com segurança em qual fase do processo produtivo seus operários demandam mais horas de trabalho, bem como desconhece como apropriar essas horas de trabalho por atividade a cada produto.

Em seu discurso, o entrevistado ratifica:

Por exemplo, próximo ano a gente vai implantar o *cript fidem*. O que é o *cript fidem*? É fornecer ração pro bezerro, então isso tá dentro da fase de cria, então vai ser só pra fase de cria. A gente trabalha na parte reprodutiva com o IATF, Inseminação Artificial em Tempo Fixo. Isso, também é só pra parte de cria. Compra de touro P.O. pra vacada, fase de cria, entendeu? Aí, vamo lá. Compra de mineral pra terminação, é fase de terminação. Isso daí a gente consegue. Agora parte de mão-de-obra fica mais complicado detalhar.

Um aspecto que contribui consideravelmente para essa dificuldade de alocação dos custos na empresa refere-se à dificuldade dos gestores na utilização dos principais conceitos e terminologias da gestão de custos, como por exemplo, na segregação entre custos e despesas, classificação dos custos diretos e indiretos. Trechos de sua fala evidenciam um conhecimento mínimo sobre custos, no entanto ainda insuficiente para uma gestão apropriada:

A gente trabalha controlando tudo pra gente ter o real custo da produção. Pra você ter noção, eu controlo isso a mais ou menos seis anos, até hoje eu não tive como finalizar porque é muito complexo. [...] Todo mês eu faço fluxo de caixa, porque o balanço de fazenda é literalmente um inferno pra se fazer, porque é muita coisinha pequena que eu demandaria muito tempo e não daria pra parte produtiva, e como eu sou financeiro e produção não dá pra conciliar, então eu faço fluxo de caixa que fica mais fácil. [...] Aí eu divido as categorias de despesas e de receita, pra gente ver onde a gente pode atuar, onde é que às vezes tem um gasto que a gente tá achando que tá muito, em relação à porcentagem, trabalho tudo em cima de porcentagem, quantos por centro é mão-de-obra, quantos por centro é adubação.

[...]

Tem a casa na fazenda, então teoricamente tudo que é da casa passa por aqui, os custos. Mas a gente separa. Tem lá o centro de custos casa, que não é pra todos os animais [...]. Despesa, eu diria que é um pouco complicado. Eu marco aqui como despesa barra investimento, que praticamente toda despesa em animal é investimento.

[...]

Combustível é despesa? Num sei. Eu vou dizer que combustível é uma despesa, se o combustível tá mandando meu trator rodar pra cortar a terra pra plantar o capim pro gado comer, pra produzir minha receita? Então é muito complicado. Por isso que eu boto tudo despesa barra investimento.

Há também evidências durante a fala do entrevistado, que o mesmo em suas diversas atribuições na empresa, como vice-presidente, gestor financeiro e zootecnista, não consegue dedicar-se à implementação da gestão de custos baseada em atividades:

[...] por exemplo, eu lancei uma vacinação em cada animal, então o sistema já reconhece: o animal tal é de cria, então eu já vou jogar pra cria. Mas você fazer isso manualmente é um inferno, literalmente um inferno. Então, demanda muito tempo. O maior problema é esse. Se eu tivesse o tempo, não teria problema, mas o tempo eu tenho que focar na produção. Porque se não, num vai dar certo nada.

Dessa forma, ficou perceptível que se trata de controles de custos frágeis e de metodologia de apropriação ainda não padronizada nem consolidada na empresa, embora o gestor que através do sistema Habil, consiga ter o controle de suas receitas, despesas, contas a pagar e contas a receber, bem como de seu fluxo de caixa:

É aqui [Software Habil], é através daqui que eu faço o fluxo de caixa. E quando a gente vai lançar aqui, eu já lanço separado, por que às vezes uma mesma nota fiscal que a gente recebe, tem despesa de uma categoria e outra, então a gente já lança fracionado.

Um aspecto positivo que deve ser mencionado, é que mesmo sendo realizada de forma parcialmente correta, e de carecer de um acompanhamento mais próximo de profissional da Contabilidade, pois os serviços de Contabilidade são externos e terceirizados, a empresa mantém seus relatórios atualizados, acompanha a evolução dos dados mês a mês, e os utiliza

no processo de tomada de decisão, tornando as decisões possivelmente mais racionais e seguras.

Entretanto, apesar de terem sido encontradas algumas práticas que parcialmente se aproximam da gestão de custos baseada em atividades, estas não são evidências concretas de sua aplicação apropriada, sobretudo no que se refere aos dois estágios do modelo de Custo ABC apresentado por Cooper (1987a; 1987b), que consiste da alocação dos custos em grupos, com base nos direcionadores de custos, num primeiro momento, e em seguida, na alocação dos custos dos grupos para os produtos com base no consumo das atividades do produto.

As dificuldades apontadas pelo gestor corroboram com as limitações de implementação do custo apontadas por Mahal e Hossain (2015), especialmente no que se refere à sua complexidade e aos erros de interpretação. Corrobora ainda, dessa forma, com os estudos empíricos que apontam a baixa utilização do custo/gestão ABC.

5. Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo principal analisar a adoção das práticas de gestão estratégica de custos (GEC) dos processos e atividades por uma empresa de bovinocultura, adotando como base do estudo a classificação apresentada por Cinquini e Tenucci (2006), que revela características da Gestão Estratégica de Custos, divididas em quatro fatores: técnicas orientadas para concorrentes, técnicas orientadas para o futuro/longo prazo, técnicas orientadas para processos/atividades e técnicas orientadas para o cliente.

Dessa forma, o trabalho atingiu seu objetivo ao relacionar o mundo real da empresa pesquisada com as principais práticas de gestão estratégica de custos mencionadas na literatura, enfatizando basicamente técnicas utilizadas para gestão dos custos das atividades e processos. Dentro do que foi possibilitado apreender com o conteúdo da entrevista, procurou-se identificar aspectos específicos quanto à aplicabilidade e benefícios das práticas investigadas.

Constatou-se que, mesmo com limitações e ainda de forma muito embrionária, há uma cultura de gestão estratégica de custos dos processos e atividades na empresa, sobretudo quando se refere à gestão da cadeia de valor e ao custo alvo-mota, cujas práticas foram parcialmente identificadas na empresa.

Em contraposição, o custo/gestão baseada em atividades (ABC/ABM), apesar de a empresa ser conhecida da segregação e funcionamento de seus processos e atividades, não

é uma técnica utilizada para alocação dos custos de produção na empresa, nem há planos de sua implementação em curto prazo. Embora as práticas identificadas na empresa não revele elevado grau de complexidade, percebeu-se a necessidade de adoção de um modelo de custeio que contemple uma apropriação correta dos custos diretos e indiretos que leve em conta, por exemplo, o consumo efetivo das horas de mão-de-obra envolvidas na execução das atividades.

Dessa forma em relação à aplicação das práticas de GEC na empresa estudada é evidente que há necessidade de evolução mais acentuada, apesar do sucesso do negócio. Há necessidade de uma abordagem mais ampla e sistemática da análise de custos da cadeia de valor, do custeio alvo-meta e custeio/gestão baseada em atividades, que são técnicas colocadas em destaque por Cinquini e Tenucci (2006) para gestão dos custos dos processos e atividades, e que se apresentam como indispensáveis instrumentos de auxílio à tomada de decisão na empresa que pode auxiliar a maximizar a utilização de seus recursos e ampliar a oferta de seus produtos com destaque concorrencial e vantagem competitiva.

Para tanto, constata-se a necessidade de contratação de profissionais especializados em Contabilidade e Gestão para conduzir as atividades-meio, a partir de dados condizentes com cada situação específica e mais fidedignos, analisando cenários e planejando as atividades com rigor técnico-científico.

Os resultados encontrados, apesar de toda a ênfase da literatura quanto às necessidades de adoção das práticas de gestão estratégica de custos, corroboram parcialmente com os resultados de outras pesquisas semelhantes já apresentadas anteriormente, como Souza, Rasia e Almeida (2015) que destacam o Custo da Cadeia de Valor e Custo Alvo-Meta entre as técnicas mais utilizadas pelas empresas, e o Custo/Gestão Baseada em Atividades (ABC/M) como a menos utilizada, e assim reforça que ainda há muito a evoluir na utilização da GEC pelas empresas.

Assim, os resultados desta pesquisa contribuem para a literatura empírica na medida em que procurou evidenciar a utilização da GEC na empresa estudada. Apesar da utilização primária ainda, é possível concluir que as práticas de GEC são reconhecidamente eficazes na maximização dos resultados e enfrentamento das adversidades peculiares do segmento agropecuário.

Por fim, este estudo abre a perspectiva para realização de novos estudos que contemplem a sua observação comparativa em um número maior de empresas do segmento agropecuário, bem como sugere novas pesquisas quanto à adoção dos demais fatores apontados por Cinquini e Tenucci (2006) que não foram objetos desta investigação.

6. 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.
- ANSARI, S.; BELL, J.; the CAM-I Target Cost Core Group. *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*. Chicago: Irwin, 1997.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade Gerencial*. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BATALHA, M. O.; SILVA, A. L. *Gerenciamento de sistemas agroindustriais: definições, especificidades e corrente metodológicas*. In: BATALHA, Mario Otávio. *Gestão Agroindustrial*. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 1-60.
- BLEIL, C.; SOUZA, M.; DIEHL, C. A. A. Mensuração econômica da cadeia interna de valor do segmento madeireiro de Pinus: um estudo de caso. *Revista Gestão e Regionalidade*, v. 24, n. 70, p. 44-58, 2008.
- BOWHILL, B.; LEE, B. The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing: Insight or unproven dogma? *Journal of Applied Accounting Research*, v.6, n.3, p.1-24, 2002.
- CADEZ, S.; GUILDFING, 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.
- CEPEA-CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA. *Relatório PIB Agro-Brasil - Abril de 2016*. Disponível em:

<http://www.cepea.esalq.usp.br/comunicacao/Cepea_PIB_BR_maio16.pdf>. Acesso em: 08 set. 2016.

CHEA, A. C. Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness. *International Journal of Business and Management*, v. 6, n. 11, p. 3-10, 2011.

CIMA. The Chartered Institute of Management Accountants. *Activity-based Management – An Overview*. Technical Briefing. Abr., 2001.

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: 14 jun. 2016.

COOPER, R. The Two-Stage Procedure in Cost Accounting - Part One. *Journal of Cost Management*, v.1, n. 2, p. 43-51, 1987a.

COOPER, R. The Two-Stage Procedure in Cost Accounting - Part Two. *Journal of Cost Management*, v. 1, n. 3, p. 39-45, 1987b.

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

DEKKER, H.; SMIDT, P. A Survey of the adoption and use of target costing in dutch firms. *International Journal of Production Economic*, v. 84, n.3, p.293-305, 2003.

FEIL, P.; YOOK, K. H.; KIM, I. W. Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, v. 2, n. 4. p. 10-19, 2004.

FLICK, U. *Introdução à pesquisa qualitativa*. 3 ed. Tradução Joice Elias Costa. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GULDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYKES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, v.11, n.1, p. 113-135, 2000.

GUILHOTO, J. J. M. *et al.* A importância do agronegócio familiar no Brasil. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, v. 44, n. 03, p. 355-382, jul./set. 2006.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2010. *Censo demográfico 2010*. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/ppm/2014/default.shtm>>. Acesso em: 12. set. 2016.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2013. *Contas Regionais do Brasil 2010-2013*. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasregionais/2013/default.shtm>>. Acesso em: 12. set. 2016.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2014. *Produção pecuária municipal – 2014*. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>>. Acesso em: 12. set. 2016.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLINSKY, R.; MORRIS, M. *A handbook for value chain research*. Institute of Development Studies, University of Sussex, 2001.

MAHAL, H.; HOSSAIN, Md. A. Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management. *Research Journal of Finance and Accounting*, v. 6, n. 4, p. 66-73, 2015.

MARQUES, J.; SKORUPA, L. A.; FERRAZ, J. M. G.; BACELLAR, A. A. *Indicadores de sustentabilidade em agro-ecossistemas*. Jaguariúna: Embrapa Meio Ambiente, 2003.

MONDEN, Y.; HAMADA, K. Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal of Management Accounting Research*, v. 3, 1991, p. 16-34.

MONDEN, Y.; HAMADA, K. Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal of Management Accounting Research*, Fall, vol. 3, 1991.

MUNIZ, L. S. *Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Unisinos. São Leopoldo, 2010.

NOORDIN, R.; ZAINUDDIN, Y.; TAYLES, M. Strategic management accounting information elements. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, v.4, n.1, p.17-34, 2009.

ORUETA, U. A; JAINAGA, T. I; GARCÍA, A. M. La medición de la orientación emprendedora en las empresas familiares: una revisión crítica de la literatura. *Revista de Empresa Familiar*, v. 2, n. 2, p. 57-71, nov. 2012.

PORTER, M. E. *A vantagem competitiva das nações*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de gestão adotadas por empresas estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Paraná. *Revista Brasileira Gestão de Negócios*, v. 9, n. 23, p.14-27, 2007.

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

SAVIĆ, B.; VASILJEVIĆ, Z.; ĐORĐEVIĆ, D. Strategic Cost Management As Instrument For Improving Competitiveness Of Agribusiness Complex. *Economics of Agriculture*, v. 61, n. 4, p. 1005-1020, 2014.

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.

SILVEIRA, R. L. F. *Análise das operações de Cross Hedge do bezerro e do Hegde do boi gordo no mercado futuro da BM&F*. 2002. Dissertação (Mestrado). Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Piracicaba, SP, 2002.

SIMMONDS, K. Strategic Management Accounting, *Management Accounting*, p.26-29, abr. 1981.

SOUZA, M. A.; COLLAZIOL, E.; DAMACENA, C. Mensuração e registro dos custos da qualidade: uma investigação das práticas e da percepção empresarial. *RAM*, v.11, n. 4, p.66-97, 2010.

SOUZA, M. A.; RASIA, K. A.; ALMEIDA, L. B.. Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. *Custos e @gronegócio on line*, v. 11, n. 3, Jul/Set. 2015.

SPINELLI, A. C. G. (Coord). *Projeto RN Sustentável: relatório técnico - identificação e mapeamento das aglomerações produtivas do estado do Rio Grande do Norte*. Disponível em:

<<http://www.rnsustentavel.rn.gov.br/smiv2/site/documentos/arquivo/ea5d60a4d9131854276cc5d9177c599c.pdf>>. Acesso em: 12. set. 2016.

SWENSON, D. *et al.* Best Practices in Target Costing. *Management Accounting Quarterly*, v. 4, n. 2, p. 12-17, 2003.

TOLEDO, M.. Boi que engorda mais rápido dá lucro a pecuaristas pelo Brasil. *Folha de São Paulo*, São Paulo, jan. 2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/01/1727820-boi-777-que-engorda-mais-rapido-cresce-em-oito-estados-do-brasil.shtml>> . Acesso em: 28 set. 2016.

USDA. *United States Department of Agriculture*. Disponível em: <<http://www.fas.usda.gov/psdonline/>>. Acesso em: 12 set. 2016.

VASILE, E.; CROITERU, I. Target Cost-Tool for Planning, Managing, and Controlling Costs. *Romanian Journal of Economies/ Institute of National Economy*, v. 36, n. 1, p. 114-127, 2013.

WAWERU, N. M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E.. A Survey of management accounting practices in South Africa. *National Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, v.2, n.3, p. 226-263, 2005.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.