

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

VIDAMAR GRANDO

**PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E
POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO:
UM ESTUDO NO SETOR DO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO**

SÃO LEOPOLDO

2017

Vidamar Grando

PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E
POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO:
Um Estudo no Setor do Agronegócio Brasileiro

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Tiago Wickstrom Alves

Coorientador: Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza

São Leopoldo

2017

G751p

Grando, Vidamar

Práticas de gestão estratégica de custos e posicionamento estratégico : um estudo no setor do agronegócio brasileiro/ por Vidamar Grando. – 2017.

116 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2017.

“Orientador: Dr. Tiago Wickstrom Alves.”

1. Estratégias competitivas. 2. Gestão estratégica de custos.
3. Posicionamento estratégico. 4. Agronegócio. I. Título.

CDU: 658.15:657

Vidamar Grando

PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E POSICIONAMENTO
ESTRATÉGICO: um estudo no setor do agronegócio brasileiro

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Orientador Dr. Tiago Wickstrom Alves – UNISINOS

Prof. Coorientador Dr. Marcos Antônio Souza – UNISINOS

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl – UNISINOS

Prof. Dr. Ernani Ott - UNISINOS

Prof. Dr. Valmor Reckziegel – UNIOESTE

Aos meus pais, por todo o amor recebido, por sempre terem me incentivado ao estudo, dedico-lhes essa conquista com muita gratidão.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela inspiração de realizar esta caminhada e por estar comigo em todos os momentos de dificuldade.

A todos os familiares pelo amor, força, orações e relevante contribuição em apoio a esta importante etapa de minha vida.

Ao professor orientador, Dr. Tiago Wickstrom Alves, que com muita alegria contribuiu com o seu conhecimento para a realização deste trabalho. Também agradeço ao Coorientador, Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza, pelo apoio e paciência nos momentos em que me encontrei com dúvida e ansiedade.

Aos professores da Banca, Dr. Carlos Alberto Diehl, Dr. Ernani Ott e Dr. Valmor Reckziegel, pelas relevantes contribuições ao meu trabalho.

A todos os demais professores do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS, pelas palavras de incentivo e por todo o conhecimento transmitido no decorrer do curso.

A todas as empresas que participaram deste trabalho, pela valiosa contribuição, pois sem as respostas do instrumento de pesquisa não seria possível concluir este trabalho.

Aos Sistemas CFC – CRC pelo incentivo os profissionais da área de Ciências Contábeis na busca de aperfeiçoamento, que acreditaram na realização do MINTER e trabalharam para concretização desse sonho, através do convênio firmado com a UNISINOS e pela bolsa de estudos concedida.

A todos os colegas de Mestrado, pela amizade, incentivo e apoio em cada etapa de estudo, em especial a Natália e Stelamar pelo companheirismo em cada momento de estudos e em todas as etapas deste curso, a todos o meu muito obrigado!

Ao amigo Irio Conti, pela generosidade em me receber em sua casa durante parte da minha estadia no estado do Rio Grande do Sul.

RESUMO

Este estudo teve como objetivo identificar as práticas de gestão estratégica de custos mais utilizadas de acordo com as estratégias competitivas adotadas por empresas do setor do agronegócio brasileiro. Para isso, foi realizada uma pesquisa (*survey*) entre as 400 maiores empresa do setor do agronegócio, o que resultou em 169 respostas válidas. A análise da frequência de respostas indicou alto nível de utilização de 6 das 14 práticas investigadas, com destaque para as práticas de custos logísticos, custo-padrão e custo da qualidade. A estratégia de posicionamento competitivo de liderança em custos é a mais utilizada, sendo adotada em 43 empresas, enquanto que a estratégia competitiva por diferenciação é utilizada em 27 empresas e a por enfoque por 9 empresas. Há elevado número de empresas (90) identificadas com posicionamento estratégico indefinido ou sem estratégia (meio-termo). A análise fatorial foi aplicada para a criação de fatores que pudessem relacionar as práticas de GEC com as estratégias competitivas, porém, a maioria dos resultados esteve agrupada em um único fator. Dentre as 79 empresas classificadas com posicionamento estratégico de baixo custo, diferenciação ou enfoque, foi possível concluir ambas as estratégias utilizam as práticas de GEC custos logísticos, custo da qualidade e custo-padrão. As práticas de GEC custeio de atributos, custos ambientais, custo-meta e TCO são mais utilizadas em empresas que se posicionam com estratégia de baixo custo. As práticas custos ambientais, TCO, custo do ciclo de vida e custos interorganizacionais são mais utilizados em empresas cuja a estratégia é por diferenciação. Nas empresas que buscam vantagem competitiva através do uso de estratégia de enfoque por diferenciação de produtos são utilizadas 12 das 14 práticas de custos analisadas.

Palavras-chave: Estratégias Competitivas. Gestão Estratégica de Custos. Posicionamento Estratégico.

ABSTRACT

This study aimed to identify the strategic management practices of the most used costs according to the competitive strategies adopted by companies of Brazilian agribusiness sector. For that, a survey was realized between the 400 biggest companies in agribusiness sector, which resulted in 169 valid answers. The analysis of answers frequency indicated a high level of the utilization in 6 the 14 investigated practices, with emphasis on logistic costs, standard cost and quality cost. The strategy of competitive positioning of leadership in costs is the most used, being adopted in 43 companies, while the competitive strategy for differentiation is used in 27 companies and by focus by 9 companies. There are a large number of companies (90) identified with indefinite strategic positioning or with no strategy (mid-term). The analysis was applied to the creation of factors that could relate the practices of GEC with the competitive strategies, but, the majority of results has been combined in one unique factor. Among the 79 companies classified with strategic positioning of low cost, differentiation or focus, it was possible to conclude both strategies use the GEC practices logistics costs, cost of quality and standard cost. The GEC practices costing attributes, environmental costs, target cost and TCO are most commonly used in companies that position themselves with low cost strategies. The practices environmental costs, TCO, life cycle cost and interorganizational costs are more commonly used in companies whose strategy is by differentiating. In companies that seek competitive advantage through the use of a strategy of focus through product differentiation use 12 of the 14 cost practices analyzed are used.

Keywords: Competitive Strategies. Strategic Cost Management. Strategic positioning

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Níveis de Estratégia	21
Figura 2 – Cadeia de Valor Interna	31
Figura 3 – Ciclo de Vida de um Produto.....	39
Figura 4 – Atividade Como Processamento de uma Transação	44
Figura 5 – Apropriação de Custos no ABC	45
Figura 6 – Vantagens do Custo-Padrão	47
Figura 7 – Os Quatro Modos de Aplicação Possíveis do Modelo TCO	53
Figura 8 – Teste Scree Plot Para Seleção de Fatores	89

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estratégias Genéricas de Posicionamento.....	24
Quadro 2 – Direcionadores de Custos Estruturais	33
Quadro 3 – Categorias sobre Gestão Estratégica de Custos.....	34
Quadro 4 – Categorias dos Custos da Qualidade	41
Quadro 5 – Etapas para o Cálculo do Custo-Meta.....	49
Quadro 6 – Condicionantes para Aplicação da GCI.....	58
Quadro 7 – Estudos Relacionados Nacionais	61
Quadro 8 – Estudos Relacionados Internacionais.....	63
Quadro 9 – Fluxo da Pesquisa	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Diretrizes para Identificação de Cargas Fatoriais Significantes com Base no Tamanho da Amostra.....	70
Tabela 2 – Área de Atuação dos Respondentes.....	72
Tabela 3 – Tempo de Atuação na Mesma Área.....	73
Tabela 4 – Formação Acadêmica dos Respondentes.....	73
Tabela 5 – Segmentos das Empresas Respondentes.....	74
Tabela 6 – Estado Sede das Empresas Pesquisadas.....	75
Tabela 7 – Faturamento das Empresas Pesquisadas.....	75
Tabela 8 – Percentual de Exportações em Relação ao Faturamento Total.....	76
Tabela 9 – Nível de Concorrência.....	76
Tabela 10 – Controle Acionário.....	77
Tabela 11 – Classificação das Empresas Pelo Número de Funcionários.....	77
Tabela 12 – Frequência de uso das Práticas de GEC.....	79
Tabela 13 – Adoção de Práticas de GEC por Segmento.....	80
Tabela 14 – Frequência de Respostas das Questões Relativas às Estratégias Competitivas.....	85
Tabela 15 – Resultado da Extração de Fatores*.....	88
Tabela 16 – Matriz de Cargas Fatoriais.....	90
Tabela 17 – Posicionamento Estratégico por Segmento*.....	92
Tabela 18 – Quantidade de Empresas por Segmento e em cada Estratégia.....	93
Tabela 19 – Práticas de GEC Adotadas em Função do uso das Estratégias Competitivas.....	95
Tabela 20 – Empresas Excluídas da Análise.....	96

LISTA DE SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ABM	<i>Activity-Based Management</i>
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEPA	Centro de Pesquisa em Administração
CNA	Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil
GCI	Gestão de Custos Interorganizacionais
GEC	Gestão Estratégica de Custos
KMO	<i>Kayser Meyer Olkin</i>
LCA	Contabilidade de Livros Abertos
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
OBA	<i>Open-Book Accounting</i>
SINDUSCON-PR	Sindicato dos Construtores do Estado do Paraná
TDABC	<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i>
TCO	<i>Total Cost of Ownership</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Contextualização	13
1.2 Problema da Pesquisa	16
1.3 Objetivos	16
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos Específicos	16
1.4 Justificativa e Contribuições do Estudo	16
1.5 Delimitação da Pesquisa	18
2 REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1 Estratégia Empresarial	19
2.2 Hierarquia da Estratégia.....	21
2.2.1 Estratégias Corporativas	22
2.2.2 Estratégias de Unidades de Negócios	22
2.2.2.1 Estratégia Genérica de Liderança em Custo.....	24
2.2.2.2 Estratégia Genérica de Diferenciação	25
2.2.2.3 Estratégia Genérica de Enfoque	26
2.2.3 Estratégias Funcionais	27
2.3 Gestão Estratégica de Custos.....	28
2.3.1 Análise da Cadeia de Valor	30
2.3.2 Análise dos Direcionadores de Custos.....	32
2.4 Práticas de Gestão Estratégica de Custos	34
2.4.1 Custos de Atributos	36
2.4.2 Análise dos Custos dos Concorrentes	37
2.4.3 Custo do Ciclo de Vida dos Produtos.....	38
2.4.4 Custos da Qualidade.....	40
2.4.5 Análise dos Custos da Cadeia de Valor	42
2.4.6 Custo Baseado em Atividades - ABC.....	43
2.4.7 Custo-Padrão	46
2.4.8 Custo-Meta.....	48
2.4.9 Custos Ambientais	49
2.4.10 Custos Intangíveis.....	51
2.4.11 Custo Total de Propriedade (TCO).....	52

2.4.12 Alianças Estratégicas	54
2.4.13 Custos Logísticos	55
2.4.14 Custos Interorganizacionais	56
2.5 Estudos Relacionados.....	59
2.5.1 Estudos Nacionais.....	59
2.5.2 Estudos Internacionais	61
3 METODOLOGIA.....	65
3.1 Classificação da Pesquisa.....	65
3.2 População e Amostra da Pesquisa	66
3.3 Coleta de Dados.....	67
3.4 Instrumento de Coleta de Dados	67
3.5 Procedimentos de Análise de Dados	69
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	72
4.1 Perfil dos Respondentes e Caracterização das Empresas	72
4.2 Adoção de Práticas de Gestão Estratégica de Custos.....	78
4.3 Análise do Posicionamento Estratégico	83
4.4 Práticas de Gestão Estratégica de Custos Utilizadas de Acordo com as Estratégias Competitivas Adotadas	88
5 CONCLUSÃO.....	98
REFERÊNCIAS.....	101
APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE PESQUISA	110
APÊNDICE B – CORRELAÇÃO DE PEARSON	115

1 INTRODUÇÃO

Este estudo surgiu em função de dois fatores básicos: (1) a identificação do autor com a área de gestão estratégica de custos e (2) pelo tempo de convívio com empresas do setor de agronegócios. Os dois assuntos, aliados à vontade de analisar como a gestão de custos poderia auxiliar empresas do setor a se posicionarem de forma competitiva frente aos concorrentes foram determinantes na definição do tema de pesquisa.

Assim, iniciou-se uma busca de leituras ligadas aos temas gestão estratégica de custos e posicionamento estratégico, como forma de embasar uma pesquisa que tivesse como característica básica verificar, aos olhos dos gestores de empresas do agronegócio, qual seria sua visão sobre estratégias competitivas e gestão de custos.

1.1 Contextualização

Simmonds (1981) advertia sobre necessidade de ampliação da gestão de custos. O foco estratégico na análise externa conforme defendido pelo autor impõe-se pelo seu papel principal de auxiliar a tomada de decisão dos gestores, inclusive na escolha e gerenciamento de estratégias que assegurem a sustentabilidade das organizações.

Este novo olhar requer mudanças no ambiente de negócios que estimulem as empresas a mudarem de estratégias como forma de atingir seus objetivos. (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2000). A este respeito, El-Kelety (2006) argumenta que mudanças no ambiente de negócios como crescimento da concorrência e a conseqüente procura por novos clientes e novas tecnologias têm provocado alterações na forma como as empresas organizam sua gestão, sendo que a Gestão Estratégica de Custos (GEC) tornou-se relevante para avaliar os objetivos estratégicos e apoiar a tomada de decisão. Esta postura também é destacada por Shank e Govindarajan (1997) ao definirem que a utilização de práticas de GEC propicia um melhor controle das organizações por apresentarem informações capazes de mensurar de forma mais eficaz os resultados das empresas.

Neste sentido, a implementação de decisões estratégicas no setor do agronegócio é muitas vezes afetada por fatores como inflação e a variação cambial (CEPEA, 2016), o que reforça a necessidade analisar as escolhas realizadas, como

forma de conhecer pontos possíveis de melhoria. Porém, apesar dessas dependências, o cenário do agronegócio no Brasil tem apresentado um crescimento destacado em relação aos demais setores da economia.

Neves, Zylbersztajn e Neves (2005) mencionam que em 2003 o setor do agronegócio representava 42% das exportações brasileiras, representando um saldo de US\$ 25,8 bilhões na balança comercial. Segundo dados do Portal Brasil (2014), de janeiro a novembro de 2013 a balança comercial do agronegócio no Brasil cresceu 5,65% em relação ao mesmo período do ano anterior, o que representa US\$ 93,5 bilhões de superávit, sendo que entre o período de 2013 a 2016 as exportações do agronegócio mantiveram a representatividade acima dos 40% em relação ao total de exportações brasileiras, consolidando-se como o setor que mais exporta no país. (FIESP, 2017).

Oliveira (2016) prevê que a expansão da balança comercial do agronegócio para o ano 2017 deve aumentar em torno de 2% com relação ao ano 2016. O autor salienta que atualmente o setor agropecuário representa 48% das exportações totais do Brasil sendo que a participação no PIB passou de 21,5% em 2015 para 23% em 2016, o que o consolida como um dos mais importantes segmentos do mercado nacional.

Um fator dos fatores que explica o bom desempenho do agronegócio brasileiro diz respeito à integração da cadeia produtiva entre os fornecedores de insumo, produtores, indústrias processadoras, distribuidores e prestadores de serviço, o que torna o agronegócio um setor dinâmico e inovador pela sua capacidade de adaptar-se as novas e crescentes demandas dos consumidores, bem como pela sua capacidade de competir. (BRASIL, 2017).

A esta importância dada à integração da cadeia produtiva pode-se relacionar ao que observa Porter (1989), que na análise da cadeia de valor a gestão de custos assume papel estratégico para a competitividade de uma organização. Para o autor, a dinâmica que orienta o bom desempenho da cadeia produtiva e melhora a capacidade de competir tem a ver com a forma que as empresas se posicionam diante seus concorrentes. De igual forma, Shank e Govindarajam (1997) defendem a implementação de práticas de gestão de custos que deem suporte às tomadas de decisões estratégicas para obter vantagem competitiva.

Com esse intuito, diversos estudos sobre gestão estratégica de custos foram realizados com a finalidade de investigar os fatores que influenciam as empresas em

relação à estratégia por elas adotadas. Dentre eles pode-se destacar os estudos de Almeida, Machado e Panhoca (2012), Auzair et al. (2013), Cinquini e Tenucci (2006), Fowzia (2011), Guilding, Cravens e Tayles (2000), Rasia e Souza (2011), os quais analisaram como as empresas utilizam as práticas de gestão estratégica de custos no intuito de manterem-se competitivas, aprofundaram o conhecimento sobre GEC e validam a relevância prática do tema.

Para Cinquini e Tenucci (2006), o debate sobre gestão estratégica de custos tem se tornado uma constante na busca da compreensão de como as empresas relacionam este assunto com a prática. Para os autores, a GEC apresenta uma abordagem que se identifica com estratégias competitivas, porém pouco utilizada pelas empresas.

Quanto à forma das empresas se posicionarem, Porter (1989) menciona que as estratégias competitivas de liderança em custos, diferenciação e enfoque, têm funções importantes no sentido de se proteger contra as forças competitivas do ambiente de negócio. Assim, as estratégias competitivas, segundo o autor, resultam da capacidade da realização de um conjunto de atividades eficientes e eficazes para a obtenção de custo menor em relação aos competidores ou criar formas únicas que sejam capazes de gerar um valor diferenciado (diferenciação) para os compradores.

Este cenário reflete diretamente sobre a forma de posicionamento estratégico adotado pelas empresas do agronegócio, as quais buscam constantemente a incorporação de novas tecnologias e exploram a produção em escala para poderem reduzir o custo de seus produtos. (BARROS, 2014). Por outro lado, Rasia (2011) conclui que as empresas do agronegócio possuem um conjunto de fatores que impactam a tomada de decisões estratégicas, como a concorrência, as políticas governamentais e questões ambientais, o que requer das empresas uma constante análise estratégica de custos que possibilite a manutenção da competitividade e melhor posicionamento no mercado.

Neste contexto, visualiza-se a importância de um estudo que possibilite comparar as práticas de GEC que estão sendo utilizadas segundo diferentes formas de competir, o que também é recomendado no estudo realizado por Juras (2014). O autor observa que a maioria dos estudos empíricos realizados objetivam apenas identificar e analisar a adoção das práticas de gestão estratégica, destacando assim a necessidade de estudos que relacionem as práticas de GEC à natureza estratégica à qual estão destinadas a apoiar, como é o caso das estratégias competitivas.

1.2 Problema da Pesquisa

Diante disso, esta pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: **Quais são as práticas de gestão estratégica de custos mais utilizadas de acordo com as estratégias competitivas adotadas por empresas do setor do agronegócio brasileiro?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Descrever as práticas de gestão estratégica de custos mais utilizadas de acordo com as estratégias competitivas adotadas por empresas do setor do agronegócio brasileiro.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) identificar as estratégias competitivas adotadas pelas empresas do setor do agronegócio;
- b) identificar as práticas de gestão estratégica de custos adotadas pelas empresas do setor do agronegócio.

1.4 Justificativa e Contribuições do Estudo

No atual cenário em que as empresas estão inseridas, com ambientes de negócios altamente competitivos, é importante que estas utilizem estratégias competitivas alinhadas às práticas de GEC que possibilitem tornar mais eficientes os processos operacionais, de forma que possam estabelecer vantagem competitiva frente aos concorrentes, o que pode resultar em ganhos acima da média.

Este estudo empírico visa ampliar a compreensão sobre como se relacionam as estratégias competitivas e as práticas de GEC utilizadas em empresas do setor do agronegócio, considerando que de acordo com Porter (1989, p. 9) “[...] embora uma empresa possa ter inúmeros pontos fortes e pontos fracos em comparação com seus concorrentes, existem dois tipos básicos de vantagem competitiva que uma empresa pode possuir: baixo custo ou diferenciação”. O autor ressalta ainda que ao combinar

baixo custo ou diferenciação com o escopo da atividade que uma empresa pretende obter, resulta nas três estratégias genéricas, ou seja: liderança de custo, diferenciação e enfoque, as quais possibilitam às empresas alcançar desempenho acima da média. No mesmo sentido, Shank e Govindarajan (1997) destacam que a GEC torna-se uma ferramenta de gestão importante no desenvolvimento de estratégias superiores, fundamentais para o controle dos resultados obtidos com a execução das estratégias.

Nixon e Burns (2012) salientam a necessidade de estudos que estabeleçam uma ligação entre teoria e prática sobre gestão estratégica, pois pouco se sabe sobre como são utilizadas as práticas relacionadas, e assim poder se estabelecer parâmetros de como as técnicas se relacionam, dependendo da natureza da decisão, contexto ou fase do processo de gestão estratégica.

O propósito deste estudo embasa-se na conclusão dos estudos de Juras (2014) e Nixon e Burns (2012) os quais sinalizam a necessidade da realização de estudos empíricos que relacionem às práticas de GEC à natureza estratégica à qual se propõe. O estudo aqui proposto vem ao encontro desta discussão, através da análise da relação entre as estratégias competitivas e as práticas de GEC adotadas pelo setor do agronegócio, complementando o estudo de Rasia (2011), a qual ao pesquisar as práticas de GEC do mesmo setor, as relacionou com o nível de concorrência, grau de necessidade de informações de custos e métodos de custeio utilizados. Os resultados demonstram que empresas com atuação apenas no mercado interno possuem menor utilização de práticas de GEC e que o tipo de estratégias utilizadas pode variar em função dos diferentes segmentos de atuação.

Portanto, a relevância deste estudo ocorre em função de poder contribuir para o enriquecimento da análise de um conjunto de práticas de GEC também já verificadas nos estudos de Almeida Machado e Panhoca (2015), Cinquini e Tenucci (2006), Fowzia (2011), Guilding, Cravens e Tayles (2000) e Rasia (2011), e, principalmente relacionar, segundo o uso das estratégias genéricas de Porter (1989, 2004), quais as práticas de GEC adotadas.

Outro fator que justifica o presente trabalho encontra-se nas recomendações de estudos identificadas por Cinquini e Tenucci (2006) e Wrubel, (2009), os quais sugerem a realização de estudos que ampliem o entendimento de como as estratégias competitivas influenciam o uso das práticas de GEC, utilizando-se para tal amostras de empresas classificadas no mesmo setor de atuação.

1.5 Delimitação da Pesquisa

O objeto de estudo limita-se a identificar a relação das estratégias competitivas e as práticas de GEC por empresas do setor do agronegócio brasileiro.

Do ponto de vista teórico, a fundamentação do estudo está nas estratégias genéricas de Porter (2004), classificadas em liderança de custo, diferenciação e enfoque, de forma que outras concepções teóricas no contexto de estratégias competitivas não estão cobertas pelo estudo. No que se refere às práticas de GEC, elas se embasaram em Cinquini e Tenucci (2006), Fowzia (2011), Juras (2014) e Wrubel (2009), totalizando quatorze práticas, de forma que podem existir outras práticas que não foram abordadas no presente trabalho.

Por fim, não se fez qualquer análise de como as práticas estão sendo implementadas ou da efetividade das referidas práticas, da mesma forma no que se refere às estratégias. O que se obteve foi a percepção dos entrevistados em relação à efetivação das práticas e das estratégias por eles utilizadas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura deste estudo divide-se em cinco seções. A primeira aborda a estratégia empresarial. A segunda seção apresenta o posicionamento estratégico e as estratégias competitivas objeto deste estudo. A terceira trata da gestão estratégica de custos. A quarta apresenta alguns estudos relacionados e, a quinta seção aborda o agronegócio brasileiro.

2.1 Estratégia Empresarial

As primeiras definições e implementações de estratégia reportam-se às origens militares, cujo termo era utilizado para descrever todos os tipos de decisões, ações e processos estratégicos com a finalidade inserção da empresa em seu ambiente de negócio através da exploração de recursos e competências que pudessem trazer vantagens competitivas. (LORINO; TARONDEAU, 2006).

Para Fievet (1992) existem três princípios de estratégia ensinados nas escolas militares:

- a) o princípio de concentração de esforços: reflete a vontade do estrategista. Envolve a acumulação de esforços no espaço e no tempo, em determinado local, onde a escolha é atacar o ponto fraco do adversário e assim assegurar a vitória;
- b) o princípio da liberdade de ação: representa o poder de agir, onde e quando quiser, dentro de determinado contexto;
- c) o princípio da economia de forças: utiliza-se de um sistema dinâmico e adaptável, que pode mudar ao longo do tempo, como forma de assegurar um ataque forte e assim possuir meios necessários que assegurem a vitória de forma eficaz.

Com o passar do tempo, princípios e definições sobre estratégia foram desenvolvidos gradualmente. Assim como em batalhas na guerra, as empresas buscam constantemente por informações e ferramentas que sejam capazes de direcionar suas estratégias com o fim de assegurar a competitividade no mercado. Neste sentido, Lorino e

Tarondeau (2006, p. 309) entendem que “[...] a vitória deve recompensar aqueles que melhor conhecem a implementação dos três princípios de guerra acima expostos”.

Na literatura, o termo estratégia empresarial traduz a intenção de uma ação utilizada para a inserção da empresa em seu ambiente de negócios utilizando os recursos e competências susceptíveis de gerar vantagem competitiva sustentável. (LORINO; TARONDEAU, 2006). Para Thompson (1995), estratégia é definida como sendo um conjunto de metas e planos de ações específicos que, quando alcançados, proporcionarão a vantagem competitiva desejada e criarão barreiras a seus concorrentes.

Um dos elementos importantes para construir e administrar estratégias competitivas é a necessidade de avaliação do seu desempenho ao longo do tempo. Diehl (2004, p. 42) define estratégia como sendo “[...] o conjunto de decisões de longo prazo, que envolve o comprometimento de recursos organizacionais para a ação concreta sobre o ambiente competitivo, visando o desempenho da organização através do alcance de determinados objetivos”. No mesmo sentido e complementando a definição de Diehl (2004), Johnson, Scholes e Wittington (2007, p. 45) definem estratégia como sendo “[...] a direção e o escopo de uma organização no longo prazo, que obtém vantagem em um ambiente em mudança através de sua configuração de recursos e competências com o objetivo de atender às expectativas dos *stakeholders*”.

Para Porter (2004) o desenvolvimento de uma estratégia requer a criação de fórmulas que definam o modo de como a empresa irá competir, tais como suas metas, políticas, ações e objetivos estratégicos. Porter (2004) salienta que a utilização da estratégia proporciona a busca de vantagem competitiva através da configuração de atividades que distinguem uma organização de seus rivais.

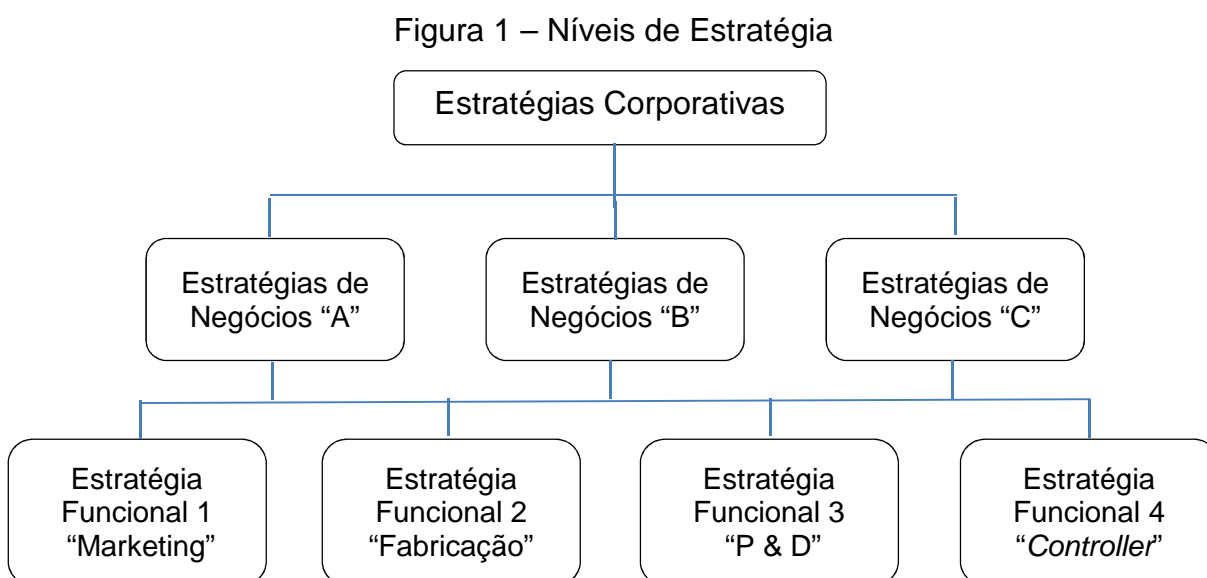
Como se observa, apesar da semelhança do conceito sobre estratégia entre os autores, não há uma definição consensual. Ronda-Pupo e Guerras-Martins, (2012) realizaram um estudo com o objetivo de encontrar a melhor definição para o termo estratégia empresarial pela literatura. O resultado foi de que os termos empresa, ambiente, ações e recursos, combinados com os termos objetivos e desempenho constituem o núcleo da definição pela literatura ao longo do tempo, o que permitiu propor a seguinte definição consensual a respeito do termo estratégia empresarial: “[...] a dinâmica da relação da empresa com ambiente para a qual as ações necessárias sejam tomadas para alcançar seus objetivos e/ou para aumentar o

desempenho por meio do uso racional dos recursos”. (RONDA-PUPO; GUERRAS-MARTINS, 2012, p 182).

Assim, pode-se concluir que a implementação de uma estratégia somente será possível com a implementação de ações que permitam identificar pontos fortes e fracos em comparação com os competidores, em seu ambiente interno e externo, e assim, alocar recursos de acordo com a necessidade de cada ação pretendida.

2.2 Hierarquia da Estratégia

Para Wheelwright (1984, p. 82-83) existem três níveis de estratégias em uma organização: corporativo, negócios e funcional. A Figura 1 representa cada nível, e, ainda que haja relação entre eles, devem ser compreendidos de forma distinta em função dos diversos setores representados em uma empresa.



Fonte: Wheelwright (1984, p. 83).

Hofer (1975) entende que as estratégias corporativas estão diretamente ligadas ao modelo de negócios que a empresa pretende atuar. O nível de negócios volta-se mais especificamente para a formulação de estratégias multifuncionais de unidades de negócios em setores específicos de mercado em que uma empresa pretende competir, enquanto que o nível funcional desenvolve estratégias que determinam como cada função contribui para o alcance dos objetivos estratégicos de cada negócio.

2.2.1 Estratégias Corporativas

Para que seja efetivamente aplicada na prática, toda e qualquer estratégia necessita de recursos. Neste sentido, Wheelwright (1984) estabelece que a estratégia corporativa possui duas grandes áreas de atuação: a primeira diz respeito a definição dos negócios que a corporação participará bem como a determinação de materiais, mercados e tecnologias a serem utilizadas, enquanto que a segunda tem a função de viabilizar os recursos para cada um destes negócios.

Andrews (1998) define estratégia corporativa como sendo um conjunto de metas e propósitos que definem o negócio ou negócios que a empresa vai adotar, bem como a forma que esta empresa será projetada para o futuro. O mesmo autor salienta que as estratégias corporativas necessitam ser revisadas continuamente em função das mudanças as quais as empresas estão sujeitas.

A tarefa principal das estratégias corporativas está em estabelecer o portfólio de negócios em que a organização vai operar (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010; NIXON; BURNS, 2012), os quais englobam o escopo da organização de forma a conquistar vantagem competitiva em diversos mercados ou setores simultaneamente.

Segundo Slavov (2013) a estratégia corporativa caracteriza-se por empresas que administram vários grupos de negócios e que competem com vários produtos em mercados distintos. Parte do escopo geral de uma organização para atender diferentes partes chamadas de unidades de negócios e apresenta-se como a base de outras decisões estratégicas. (JOHNSON; SCHOLLES; WITTINGTON, 2007).

Neste sentido, Porter (1989; 2004) indica que a estratégia corporativa está focada em organizar e estabelecer a direção das unidades de negócio tendo em vista que qualquer empresa está sujeita a alterações ao longo do tempo e se estas alterações forem ignoradas, poderão levar a organização ao fracasso e, portanto, a estratégia corporativa deve estar focada em direcionar as unidades de negócios.

2.2.2 Estratégias de Unidades de Negócios

Johnson, Scholes e Wittington (2007, p. 47) definem estratégia de unidade de negócios como sendo “[...] uma parte da organização para a qual existe um mercado externo distinto para bens ou serviços, diferente do mercado de outra unidade

estratégica”. No mesmo sentido, Barney e Esterly (2011, p. 108) definem estratégias no nível de negócios como sendo “[...] ações compreendidas pela empresa para conquistar vantagem competitiva em um único mercado ou setor”.

Para Nixon e Burns (2012), as unidades de negócios são segmentos de mercado dentro de um mesmo grupo de negócios e suas estratégias são direcionadas de forma a competir nos respectivos mercados. Para Wheelwright (1994) a estratégia de unidades negócios tem a função de especificar limites operacionais em cada negócio bem como a forma de obter vantagem competitiva.

Para obter vantagem competitiva Porter (2004) sugere as estratégias de liderança em custo, diferenciação e enfoque. O autor ressalta que para ser eficaz na busca da vantagem competitiva estas três estratégias devem refletir os recursos da unidade de negócios, reconhecer as estratégias dos concorrentes e estar ajustadas aos segmentos de produtos, ao mercado e aos clientes alvo. Estas estratégias auxiliam os gestores na formulação de políticas de negócios de empresas como um todo, desde setores, de linhas de produtos ou ainda, de produtos individualmente, bem como possibilitam estabelecer de forma clara o seu posicionamento.

A estratégia de liderança em custo concentra seus esforços em manter a confiança dos produtos e custos baixos. As empresas que utilizam esta estratégia caracterizam-se por serem de grande penetração no mercado, possuem linhas de produtos básicos e qualidade aceitável na visão do cliente.

As estratégias de diferenciação de produtos e serviços na unidade de negócio concentram-se em criar vantagem competitiva através da inclusão de atributos do produto, da mudança de relações com seus consumidores ou por associações internas e entre empresas. Langfield-Smith (2008) destaca que a competição faz com que empresas alterem as características dos produtos como preço, qualidade, funcionalidade, serviço e imagem.

De acordo com Porter (2004), a estratégia de enfoque visa a obtenção de vantagem competitiva em segmentos específicos de mercado (nicho), podendo-se optar por um enfoque de baixo custo, quando a empresa busca a liderança em custos no seu nicho de mercado alvo, ou em diferenciação, quando procura inserir características específicas em seus produtos e serviços em relação aos concorrentes, dentro de determinado segmento alvo.

Porter (2004) denominou as três formas de posicionamento estratégico em liderança em custo, diferenciação e enfoque, as quais possibilitam que as empresas se posicionem de forma defensável para superar seus concorrentes à longo prazo.

O Quadro 1 apresenta as estratégias genéricas de posicionamento identificadas por Porter (1989): liderança em custo, diferenciação e enfoque.

Quadro 1 – Estratégias Genéricas de Posicionamento

		VANTAGEM COMPETITIVA	
		Baixo Custo	Diferenciação
ESCOPO COMPETITIVO	Alvo Amplo	1. Liderança em Custo	2. Diferenciação
	Alvo Estreito	3A. Enfoque no Custo	3B. Enfoque na Diferenciação

Fonte: Porter (1989, p. 10).

Porter (1989) deixa claro que o sucesso de uma organização só poderá ser obtido se apenas uma das estratégias apresentadas for aplicada. As empresas que porventura adotarem mais de uma estratégia ou nenhuma das opções podem ser consideradas sem posicionamento ou *stuck in the middle*, ou seja, presas no meio ou meio-termo. Empresas que se encontram na condição de meio-termo apresentam constantes conflitos organizacionais e motivacionais, o que resulta em retornos inferiores aos concorrentes que implementaram com sucesso uma das estratégias.

2.2.2.1 Estratégia Genérica de Liderança em Custo

Porter (2004) define que liderança em custo é caracterizada pela produção em escala eficiente e rigoroso controle de custos e despesas como forma de atingir baixo custo em relação aos concorrentes, embora a qualidade e assistência aos clientes não possam ser ignoradas, nem mesmo prejudicar o retorno financeiro da empresa. O processo de baixo custo poderá também ocorrer ao simplificar a fabricação e manutenção de linhas de produtos com o propósito de diluir custos através da ampliação do volume de produção.

As empresas que optarem por estratégias de baixo custo, além de se protegerem das forças competitivas dos concorrentes, possibilitam retornos acima da média. Para Porter (2004), a estratégia de liderança em custo tem o objetivo específico de desenvolver um custo total de produção inferior aos competidores para que possa servir de mecanismo de defesa em relação à rivalidade dos seus concorrentes, o que ao contrário, pode resultar em uma guerra de preços se duas ou mais empresa evidenciarem seus esforços para obter o menor custo.

Porter (2004) esclarece ainda que o termo liderança em custo refere-se à ótica dos concorrentes, o que significa que quando uma empresa atingir este patamar, ainda é possível obter retornos superiores o que cria uma defesa contra as forças competitivas. Ainda em relação a esta estratégia, empresas competem com produtos ou linhas de produtos similares e utilizam modernas estruturas tecnológicas de processos. Para Shank e Govindarajan (1997) a estratégia de liderança em custos pode ser obtida através de economia de escala de produção, experiência da empresa em relação aos produtos oferecidos e ao mercado em que atua e redução de custos com pesquisa e desenvolvimento, publicidade, dentre outros.

Sendo assim, empresas que adotam a estratégia de liderança em custos procuram concentrar esforços em melhorar a eficiência produtiva, ampliar o volume de produção e minimização de gastos.

2.2.2.2 Estratégia Genérica de Diferenciação

Segundo Porter (2004), diferenciação caracteriza-se por distinguir produtos e serviços, através da criação de atributos de identidade única, capazes de alcançar o interesse dos consumidores e retornos acima da média, o que possibilita lidar com o poder dos fornecedores. As empresas que utilizam esta estratégia devem ser capazes de proporcionar características únicas ao comprador. Na diferenciação de produtos, embora não seja o alvo principal, os custos não devem ser ignorados, pois deve haver uma proximidade de custos em relação aos concorrentes, sem que afete a diferenciação.

Dependendo da característica de diferenciação atribuída a um determinado produto ou serviço, poderá afetar uma parcela de mercado em função das diferentes necessidades de seus consumidores. Neste sentido Porter (2004) destaca que a estratégia de diferenciação busca explorar atributos em um produto ou serviço de tal

modo que seus clientes percebam e reconheçam tal diferenciação, e não mais como produtos ou serviços similares. Outro aspecto relacionado à percepção dos compradores está no fato de que por se tratar de um produto com características diferenciadas, permite às empresas atribuir um preço maior e assim obter maior lucratividade. A definição de maiores preços aos produtos e serviços é vista como uma recompensa ao diferencial criado pela empresa ao se dispor a gastar mais em pesquisa e desenvolvimento, qualidade dos insumos, melhoria dos serviços prestados, propaganda, fazendo com que o comprador se sinta propenso pagar mais para obter o produto.

Para Porter (1989), os meios de diferenciação são peculiares de cada indústria, com base nos próprios produtos, sistemas de entrega, tecnologias, durabilidade do produto e assistência técnica, por exemplo. O olhar principal do diferenciador está na percepção de atributos considerados importantes pelos consumidores e em se posicionar para atender tais necessidades.

Cabe salientar que empresas que se posicionam no mercado pela estratégia de diferenciação tendem a uma elasticidade de preço e a uma diminuição da demanda. Portanto, o sucesso desta estratégia parte da premissa de que os produtos e serviços possuem características distintas dos demais competidores e que o número de clientes seja suficiente para valorizar cada atributo ou característica.

2.2.2.3 Estratégia Genérica de Enfoque

Para Porter (2004), enfoque atribui esforços para atender determinado grupo de compradores, um segmento, uma determinada linha de produtos ou um nicho de mercado. Parte da premissa de que a empresa consegue atender seu alvo estratégico de forma mais efetiva, eficiente e eficaz em relação aos competidores que atendem toda a indústria. Como característica desta estratégia, os segmentos-alvo possuem necessidades incomuns em relação aos compradores tradicionais. Ao optar por atender um segmento ou nicho específico, as empresas se propõem a explorar as diferentes necessidades.

Para Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010), empresas que direcionam suas estratégias de posicionamento em enfoque selecionam um segmento ou grupo de segmentos de empresas e adaptam suas estratégias para servi-las. Estratégias de enfoque podem ser direcionadas por duas variantes: enfoque em custo que explora

diferentes comportamentos de custos; e enfoque em diferenciação, que explora necessidades especiais dos compradores.

Porter (1989) acrescenta também que empresas que utilizam a estratégia de enfoque podem optar por uma posição de baixo custo frente a seu alvo estratégico, assim como optar por enfoque em diferenciação, para satisfazer melhor as necessidades. O autor acrescenta que na estratégia de enfoque uma empresa deve ser capaz de melhorar seu atendimento bem como tornar-se mais eficiente e eficaz quanto à operacionalização de sua linha de produção, percepção das necessidades dos clientes quanto aos canais de distribuição, posição geográfica

Uma empresa que opta pela estratégia de enfoque busca, entre outros aspectos, criar valor econômico superior ao da concorrência dentro de um segmento através do controle eficiente de gastos, melhora dos processos produtivos e minimiza os custos da cadeia produtiva no desejo de maximizar os resultados, não pela busca da liderança do mercado, mas por obter resultado satisfatório.

2.2.3 Estratégias Funcionais

No terceiro e último nível da hierarquia de estratégias tem-se as estratégias funcionais, as quais possuem a tarefa de dar suporte e assim viabilizar as estratégias de negócios. Segundo Wheelwright (1984), uma empresa possui quatro estratégias funcionais, as quais são capazes de suportar a vantagem competitiva desejada: estratégia de marketing (vendas), estratégia de fabricação, estratégia de pesquisa e desenvolvimento e; estratégia de contabilidade/controle. O mesmo autor salienta que diferentes negócios poderão acarretar em diferentes estratégias funcionais, como por exemplo distribuição, manutenção, garantia de qualidade.

Wheelwright (1984) destaca ainda que uma estratégia funcional poderá ser eficaz se apoiar a vantagem competitiva buscada pela estratégia de negócios. Como exemplo, destaca que uma decisão de marketing relacionada a preços, distribuição ou embalagem de produtos poderá ser muito diferente se o objetivo da empresa for trabalhar com altos volumes e baixo custo do que se fosse optar por uma diferenciação de produtos com características exclusivas e serviço personalizado.

Neste contexto, pode-se perceber que o principal objetivo de uma estratégia funcional é dar condições para que os recursos aplicados em cada unidade de negócio

possam maximizar a produtividade e assim gerar vantagem competitiva para a organização.

Na sequência apresenta-se o contexto da gestão estratégica de custos.

2.3 Gestão Estratégica de Custos

Desde a década de 1980 a Gestão Estratégica de Custos – (GEC) tornou-se uma área de interesse de profissionais e acadêmicos, no sentido de alinhar os sistemas e práticas de custos às estratégias das empresas. (ROSLENDER; HART, 2003). Pesquisas como as de Simmonds (1981) e Shank (1989), contribuíram para a identificação de práticas de gestão de custos com o fim de colaborar para a implementação de estratégias competitivas sustentáveis.

Simmonds (1981) já defendia a necessidade de as empresas não se limitarem a análises internas, mas, ao contrário, desenvolver e monitorar a estratégia das empresas de modo a possibilitar análises com base também no que acontece no ambiente de negócios em termos de ações de concorrentes, clientes e fornecedores. O mesmo autor destaca que as informações sobre GEC além de melhorar o controle de custos, têm vital importância na busca da vantagem competitiva.

Para Simmonds (1981), os sistemas tradicionais de custos estão mais voltados a análises internas, o que impossibilita atender de forma eficaz as necessidades estratégicas, sendo necessário um olhar para fatores externos para melhor analisar os competidores. Esta nova visão começou a ser percebida por diversas empresas ao se depararem com a perda de competitividade, as quais impuseram críticas aos modelos tradicionais da contabilidade de custos, o que deu origem às práticas de GEC e se tornaram um novo instrumento de informações, inclusive no ambiente externo, possibilitando melhorar a competitividade. (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

Para Shank e Govindarajan (1997) a transição da análise gerencial e análise de custos para a gestão estratégica de custos representou um grande avanço para todos os setores empresariais, bem como para o meio acadêmico, no sentido de incorporar a análise de custos às necessidades estratégicas das organizações.

Shank e Govindarajan (1997) destacam que a GEC desempenha papel importante dependendo das escolhas realizadas pelas empresas, haja vista que diferentes escolhas estratégicas, requerem diferentes perspectivas de custos. Isto pode ser observado ao se tratar das estratégias competitivas de liderança em custos,

diferenciação e enfoque, pois, quando aliadas a práticas de GEC tornam-se instrumento eficaz na busca dos objetivos estratégicos.

Enquanto a estratégia de liderança em custos requer um planejamento para minimizar custos, aprofundamento da análise de elaboração de preços e análise dos custos dos concorrentes, a estratégia de diferenciação requer análise de custos dos novos atributos que irão diferenciar os produtos em relação aos concorrentes. Por sua vez, a estratégia de enfoque ocorre quando se escolhe como foco um determinado grupo de clientes compradores ou um segmento de produtos, para a qual poderá posicionar-se com baixo custo para atingir o público alvo ou poderá atender as necessidades dos clientes com a inclusão de uma forma de diferenciação de produtos e serviços.

Para Simmonds (1981), a GEC provê dados sobre a gestão da empresa e de seus concorrentes com o fim de desenvolver e acompanhar a estratégia de negócios, permitindo analisar o posicionamento competitivo da empresa. O autor complementa que é possível relacionar a GEC com as informações da gestão contábil em relação aos concorrentes, clientes, fornecedores e cadeia de valor, como fator de informação para acompanhamento da estratégia de negócio. Shank (1989, p. 50) complementa que a gestão de negócios compreende um ciclo contínuo de quatro fases:

- 1 - Formulação de estratégias;
- 2 - Comunicar essas estratégias em toda a organização;
- 3 - Desenvolver e implementar táticas para a implementação das estratégias;
- 4 - Desenvolver e implementar controles para monitorar o sucesso das etapas de implementação e, conseqüentemente o êxito no cumprimento dos objetivos estratégicos.

Assim, Shank (1989) compreende que a gestão estratégica de custos está inserida em cada uma das quatro etapas do ciclo de gestão estratégica.

Para Thompson (1995), pensar competitivamente requer uma estratégia que tenha como objetivo desenvolver vantagem competitiva contínua e sustentável para empresas em relação à concorrência. Neste sentido, Bacic (1994) esclarece que uma estratégia abrange o ambiente de negócios onde se deseja competir, bem como a forma como a empresa irá competir, na intenção de construir vantagem competitiva sustentável. Para o autor, a GEC é considerada uma prática capaz de dar sustentabilidade para empresas se tornarem competitivas em longo prazo e apoiar a gestão de recursos que proporcionarão ganhos futuros. O autor salienta ainda que até

meados de 1980 a preocupação em com a gestão estratégica de custos era muito reduzida.

Cooper e Slagmulder (1998) referem-se à GEC como sendo a aplicação de técnicas de gestão de custos de modo que, simultaneamente, melhoram a posição estratégica de uma empresa e reduzem os custos. Os autores ainda definem a GEC como sendo um instrumento de informação para melhor desenvolver e orientar a estratégia, permitindo a implementação de controles e avaliações de resultados.

Com base nesta discussão, Cinquini e Tenucci (2006) analisaram a relação entre as práticas de GEC e a estratégia competitiva de empresas italianas e concluíram que a GEC possibilita melhorar análise da unidade de negócio, mantendo assim, a satisfação das necessidades dos clientes. Dentre as estratégias competitivas analisadas pelos autores foram incluídas as estratégias genéricas de Porter (1989), o qual enfatiza que as estratégias competitivas criam um ambiente que possibilita manter vantagem competitiva com eficiência e eficácia.

Para Shank e Govindarajan (1995) a GEC possibilita analisar dados de custos de modo mais amplo do que a contabilidade de custos tradicional. Enquanto a contabilidade de custos tradicional possui abrangência apenas em fornecer informações de avaliação do impacto financeiro e tomada de decisão de curto prazo, a GEC analisa dados com o intuito de fornecer informações consistentes para o desenvolvimento execução e controle às estratégias de negócio. Para os autores, a GEC surge da combinação de três pilares: análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. Como o item posicionamento estratégico já foi apresentado e anteriormente, destacamos a seguir os outros dois pilares da GEC: cadeia de valor e direcionadores de custos.

Pode-se concluir que a função principal da GEC está em produzir informações que auxiliem na condução e análise de estratégias competitivas, bem como o controle dos recursos utilizados, e assim poder dar suporte na tomada de decisões em busca de vantagem competitiva superior.

2.3.1 Análise da Cadeia de Valor

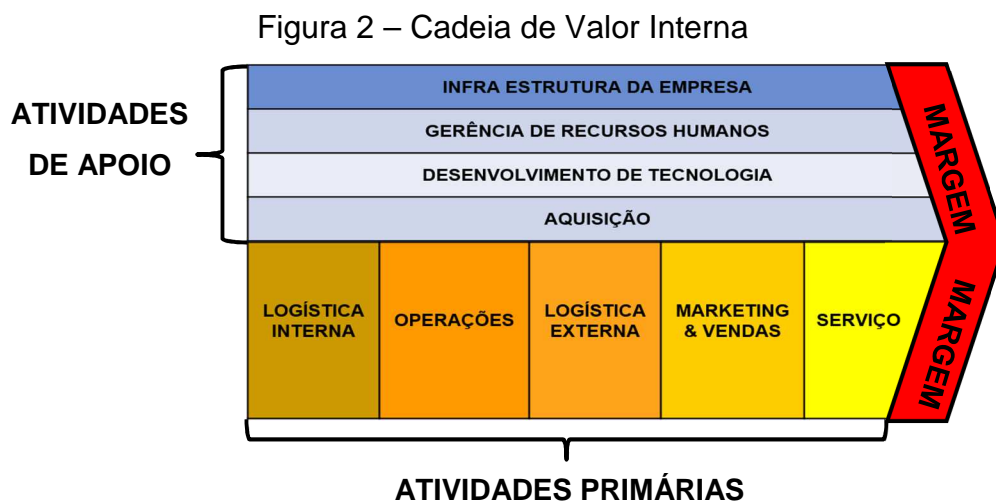
Quanto ao termo Cadeia de Valor, Porter (1989) propõe como definição a junção de diversas atividades que operam em conjunto criando valor a produtos e serviços e conseqüentemente aos clientes.

Neste sentido, Feller, Shunk e Callarman (2006) explicam que o termo valor pode ocorrer em dos pontos: primeiro existe uma experiência em que um cliente necessite de algo e está com dificuldade de conseguir e, em segundo, quando esta necessidade é atendida com o fornecimento de produtos ou serviços.

Segundo Shank (1989, p. 50), a cadeia de valor está pautada na seguinte pergunta: “Como organizar o nosso pensamento sobre a gestão de custos”? Para o autor, a cadeia de valor de uma empresa compreende o conjunto de atividades criadoras de valor, desde fontes básicas de matéria-prima dos fornecedores, até o consumidor final.

Por outro lado, para Shank e Govindarajan (1997) a cadeia de valor difere da contabilidade gerencial e da GEC, em termos que a primeira tem por base exclusivamente a visão interna das empresas, sendo que a GEC necessita de análises que possibilitem uma visão para fora da empresa, em todos os setores da cadeia de valor, de modo a identificar alguma forma de redução de custos e aumentar a competitividade. Os autores complementam que para uma empresa desenvolver e manter uma vantagem competitiva depende de como gerencia sua cadeia de valor em relação às cadeias de valores de seus concorrentes.

Porter (1989) divide as atividades da cadeia de valor em primárias e de apoio, conforme apresenta a Figura 2.



Fonte: Porter (1989, p. 35).

Para Porter (1989) as atividades internas possuem valor agregado que auxiliam na melhoria do desempenho da organização em relação aos competidores. A este

respeito Diehl (2004) complementa que a forma como a empresa gerencia sua cadeia de valor interna irá determinar sua capacidade de competir.

Para Porter (1989), assim como para Shank e Govindarajan (1997) a desagregação das atividades empresarias realizadas com base na cadeia de valor permite compreender o comportamento dos custos destas atividades, o que possibilita obter vantagem competitiva ao conseguir implementar estratégias com menor custo e com melhor qualidade em relação aos competidores. Hansen e Mowen (2001) complementam que a implementação de estratégias de baixo custo, bem como estratégias de diferenciação, somente poderá ser bem-sucedidas se toda a cadeia de valor for desdobrada em atividades distintas que permitam o efetivo controle de dos gastos e valor atribuídos para cada uma.

2.3.2 Análise dos Direcionadores de Custos

Para Shank (1989), direcionadores de custos são reconhecidos como fatores causadores do custo, os quais estão inter-relacionados de forma complexa, o que requer uma melhor compreensão de suas características e seu comportamento, para assim poder compreender a interação do conjunto de direcionadores.

Shank e Govindarajan (1997) esclarecem que no gerenciamento estratégico de custos, é possível identificar os vários fatores que causam ou direcionam o custo. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custo em uma determinada situação.

Quanto à questão do que representam os direcionadores de custos e quais podem ser considerados para análises estratégicas, Shank e Govindarajan (1997, p. 25-26) explicam:

Quaisquer que sejam os direcionadores de custos que estejam na lista, as ideias-chave são as seguintes:

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

- Diferentes atividades dentro da cadeia de valor normalmente são influenciadas por diferentes direcionadores de custos.

Análise dos direcionadores de custos tornou-se importante em função da necessidade do controle das causas dos custos. Riley (1987 apud SHANK, 1989), apresenta uma lista de direcionadores de custos dividida em duas categorias: direcionadores estruturais e direcionadores de execução, conforme definidos no Quadro 2.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 23-24) os direcionadores classificados na primeira categoria “[...] envolvem escolhas da empresa que impulsionam o custo do produto”, enquanto que para os direcionadores classificados na segunda categoria os custos “[...] dependem da capacidade de bem desempenhar cada função”.

Quadro 2 – Direcionadores de Custos Estruturais

Direcionadores estruturais	
Escala	O tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing.
Escopo	Grau de integração vertical.
Experiência	Diz respeito ao conhecimento sobre o que está sendo realizado. Quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo no presente.
Tecnologia	Que tecnologias de processos estão sendo utilizados em cada etapa da cadeia de valor da empresa.
Complexidade	A amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.
Direcionadores de execução	
Envolvimento da força de trabalho	Está relacionado ao comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua.
Gestão da qualidade total	Tem o objetivo de melhorar a qualidade e o processo produtivo.
Utilização da capacidade	Diz respeito ao uso da capacidade de produção, considerando a escala de produção escolhida.
Eficiência do <i>layout</i> das instalações	Refere-se à disposição física das instalações com foco a melhoria dos fluxos internos.
Configuração do produto	Diz respeito a eficácia com que os atributos dos produtos são projetados ou formulados.
Exploração de ligações da cadeia de valor	Refere-se à coordenação dos elos de ligação dentro da cadeia de valor.

Fonte: Riley (1987 apud SHANK, 1989, p. 56-57).

Na sequência são abordadas as práticas de gestão estratégica de custos que foram objeto de outros estudos, bem como são definidas aquelas destacadas para este estudo.

2.4 Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Dentre as principais preocupações apresentadas por Simmonds (1981), bem como por Johson e Kaplan (1993), estava a questão de que a contabilidade gerencial e a contabilidade de custos estavam voltadas apenas para dar suporte a requisitos financeiros, não resultando em informações que pudessem suprir as necessidades de tomada de decisões estratégicas. Para os autores, o uso de práticas de GEC é fundamental para a eficiência e a eficácia empresarial.

Os estudos de Cinquini e Tenucci (2006, 2007 e 2010), Fowzia (2011), Juras (2014) e Wrubel (2009) destacam as práticas utilizadas pelas empresas objeto de seus estudos.

Com o objetivo identificar e analisar as informações sobre GEC das empresas em nível de governança corporativa da BOVESPA, Wrubel (2009) realizou sua pesquisa tendo como base os estudos de Shank e Govindarajan (1997) e validou, através de consenso entre três especialistas experts em gestão estratégica de custos, 16 categorias de práticas de GEC.

Quadro 3 – Categorias sobre Gestão Estratégica de Custos

<ul style="list-style-type: none"> • Custos da cadeia de valor • Custeio ABC / ABM • Custos ambientais • Custos intangíveis • Custo total de propriedade – TCO • Custo dos concorrentes • Lucro por cliente • Custos logísticos 	<ul style="list-style-type: none"> • Alianças estratégicas • Custos interorganizacionais • Contabilidade aberta • Direcionadores / Determinantes de custos • Custo da qualidade • Missão ou metas • A forma escolhida para competir • Custo-Meta
---	--

Fonte: Wrubel (2009, p. 86).

Cinquini e Tenucci (2006) avaliaram a frequência de utilização de 14 práticas de GEC e as correlacionaram com as estratégias competitivas de padrão, missão e posicionamento. Dentre as práticas analisadas citam-se Custeio ABC/M, Custeio de atributo, Avaliação do Custo dos concorrentes, Custo de Ciclo de Vida, Custo de Qualidade, Custo-Meta e Custo de Cadeia de Valores.

Fowzia (2011) destaca que houve um aumento considerável de empresas que passaram a adotar práticas de gestão estratégica de custos como forma de melhor implementar suas estratégias competitivas, mas que ainda são necessários estudos empíricos para que seja possível medir esta evolução de forma constante. As práticas analisadas foram custo ABC, custo de atributos, análise dos custos dos concorrentes,

custo do ciclo de vida dos produtos, custo da qualidade, custo-meta e custo da cadeia de valor.

Outro trabalho recente sobre a utilização de práticas de GEC é o estudo realizado por Juras (2014) que analisou, entre seis estudos empíricos, qual era a percepção conceitual predominante entre as recentes pesquisas relacionadas às diversas categorias de gestão estratégica, bem como as respectivas práticas, a saber: custos de atributos, custo ABC/ABM, custo do ciclo de vida, custo da qualidade, custo-meta, custo da cadeia de valor, custo dos concorrentes. O estudo de Juras (2014) revelou que ainda não existe um consenso sobre o uso das práticas de GEC em função dos diferentes direcionamentos atribuídos nas diversas pesquisas.

Para Cooper e Slagmulder (2003, p. 23) a utilização de práticas de gestão estratégicas de custos possui dois objetivos: “reforçar o posicionamento estratégico de uma empresa e reduzir seus custos”. Os autores complementam que para converter a prática de gestão de custos convencional em gestão estratégica de custos são necessárias três etapas:

- 1) Analisar as iniciativas de gestão de custos atuais e planejadas para compreender se elas efetivamente melhorarão o posicionamento estratégico da empresa;
- 2) Ampliar o campo de ação da gestão interna de custos, além da fábrica; e
- 3) Ampliar o programa de gestão de custos além das fronteiras da empresa.

Dependendo de como são tratadas as estratégias de posicionamento, as empresas poderão fracassar se optarem, por exemplo, por ações que influenciem a redução de receitas, sendo que todas as práticas de gestão estratégica de custos objetivam o ajuste de custos em busca de vantagem competitiva sustentável. Neste sentido, Cooper e Slagmulder (2003) recomendam ter o cuidado de jamais implementar iniciativas que possam enfraquecer o posicionamento estratégico da organização.

Para Nixon e Burns (2012) as práticas de GEC auxiliam a gestão da empresa na obtenção de um foco estratégico claro e postura orientada para o futuro. Os autores complementam que as práticas de GEC auxiliam profundamente nos controles de gestão e medição de desempenho das companhias.

Quanto à utilização de práticas de GEC no setor do agronegócio, Savic, Vasiljevic e Dordevic (2014) entendem que, tendo em vista que o foco principal está na redução de custos, a criação de valor somente ocorrerá simultaneamente com a

melhoria da posição estratégica. Para os autores, a análise da cadeia de valor tornou-se muito importante, haja vista que possibilita aperfeiçoar as ligações entre os setores, contribuindo para eficiência nos custos, maior qualidade de produtos, entrega rápida, assim como a redução de custos

Neste estudo, optou-se por analisar quatorze práticas as quais foram objeto dos estudos de Cinquini e Tenucci (2006), Fowzia (2011), Juras (2014) e Wrubel (2009), e que são abordadas a seguir.

2.4.1 Custos de Atributos

Lancaster (1979, p. 16-36 *apud* BROMWICH (1990, p. 30) conceitua atributos como sendo “um pacote de características de produtos desejadas pelo consumidor que as empresas incorporam ao produto para obter equilíbrio de mercado”. Esses atributos tornam-se fundamentais para a formulação de estratégias empresariais de ajustes de mercado e diversificação de produtos.

Para Bromwich (1990) os atributos podem ser exemplificados como sendo elementos de qualidade, desempenho operacional, confiabilidade, arranjos de garantia, itens físicos como acabamento, excelência no atendimento e serviços de pós-venda e os considera como objeto de custos. O autor acrescenta que os atributos diferenciam os produtos a ponto de corresponder ao gosto dos consumidores, o que melhora a quota de participação no mercado das empresas.

No mesmo sentido, Cinquini e Tenucci (2006) complementam que os atributos tornam os produtos diferenciados e possuem a função de atrair o gosto dos consumidores. Para os autores os custos de atributos possuem a função não apenas para calcular o custo relativo ao atendimento das necessidades de clientes, como também auxiliam no gerenciamento para que estas necessidades sejam viabilizadas.

Para Roslender e Hart (2003) o objetivo dos custos de atributos é custear os benefícios que os produtos proporcionam aos clientes. Os autores complementam que o custeio de atributos se diferencia do custeio ABC porque para entender os benefícios procurados pelos clientes é necessário olhar para fora do negócio, enquanto a informação sobre as atividades e seus direcionadores está disponível internamente.

Por outro lado, Bromwich (1990) destaca que os benefícios produzidos pelos atributos procurados pelos clientes devem atender ao menor custo possível, pois,

apenas produtos eficientes em quantidades, com as características desejadas e pelo valor que o cliente deseja gastar, sobreviverá em mercados competitivos.

Como se percebe, o custo de atributos volta-se fortemente para as estratégias competitivas definidas por Porter (1989, 2004), ou seja, para que uma empresa obtenha diferenciação deverá ser capaz de incluir atributos que tornem seus produtos únicos no mercado.

2.4.2 Análise dos Custos dos Concorrentes

A análise dos custos dos concorrentes concentra-se na busca de informações sobre a estrutura de custos dos concorrentes para o processo decisório. As informações poderão derivar de diferentes fontes como observação direta, fornecedores comuns, clientes e os próprios concorrentes. (CHENHALL; MOERS, 2015).

Para Cooper e Slagmulder (2004) monitorar o desempenho de outras empresas possibilita maior eficiência na produção de seus produtos, o que se torna fundamental para posicionar-se estrategicamente. No contexto de ampla concorrência ao qual pertencem as empresas, torna-se fundamental analisar e identificar informações dos concorrentes como forma de subsidiar a tomada de decisões estratégicas e criar vantagem competitiva. Lord (1996) destaca que conhecer a estrutura de custos e a fatia de mercado dos concorrentes permite detectar se o cliente está tentando mudar a posição competitiva.

Porter (1989) destaca os elementos que influenciam a competitividade entre concorrentes e que denomina de *rivalidade ampliada* referindo-se que nem todos os concorrentes são éticos, os quais praticam preços incoerentes em relação aos custos, contrariam a legislação tributária, o que demanda um desequilíbrio de mercado. Segundo o autor, os bons concorrentes são capazes, por exemplo, de estabelecer relações coerentes de preço e demanda, de manter padrões realistas quanto ao crescimento do setor e a relação custo-benefício de seus investimentos o que pode influenciar para uma melhora na estrutura empresarial.

O custo dos concorrentes pode ser buscado por meio de observações diretas, informações de fornecedores e clientes, bem como mediante informações de antigos empregados. (CINQUINI; TENUCCI, 2010). Ao monitorar os custos de outras empresas possibilita uma melhor avaliação dos acontecimentos externos como

também pode auxiliar no controle do próprio custo, melhorando assim a tomada de decisões. (WRUBEL, 2009).

Na visão de El Kality (2006) se forem identificadas as cadeias de valor dos concorrentes e as atividades realizadas por elas, a análise da cadeia de valor pode tornar-se uma ferramenta básica para a determinação dos custos dos concorrentes. De outra forma, identificar os fatores de custos bem como compará-los aos concorrentes pode ser muito difícil em função de a empresa não possui informações diretas sobre os custos e as atividades que criam valor para os concorrentes. (PORTER, 1989).

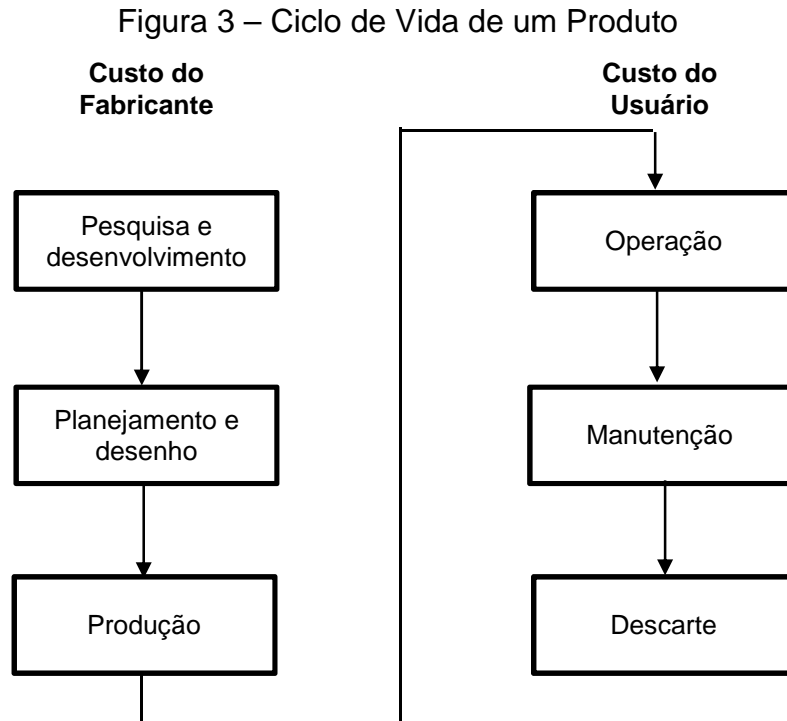
A análise dos custos dos concorrentes pode ser realizada através de diversas técnicas. Para Souza, Marengo e Jaroski (2012) a avaliação dos concorrentes poderá envolver diversas técnicas como o benchmarking, a engenharia reversa, a contabilidade reversa e mark-up reverso, as quais possibilitam estimar um custo que permita formular e implementar estratégias. Para uma análise completa dos custos dos concorrentes, Ceolin (2010) destaca a importância do uso do conjunto de técnicas.

2.4.3 Custo do Ciclo de Vida dos Produtos

O custo do ciclo de vida apura os custos ao longo de todas as fases da vida de produto ou de um serviço. (SAKURAI, 1997). Para autor, o custo do ciclo de vida envolve o custo de produção, como também o custo dos usuários. Os custos de produção estão relacionados ao tempo de vida do produto, enquanto que os custos dos usuários estão relacionados aos gastos para obter, usar e dispor de um produto como custos de operação, manutenção e descarte. Em geral, estas etapas podem incluir design, introdução, crescimento, declínio e eventualmente abandono. (CINQUINI; TENUCCI, 2006).

Para Sakurai (1997) existem duas interpretações quanto à expressão ciclo de vida do produto. A primeira diz respeito ao período que abrange a produção, vendas e ganhos, a partir da data em que um produto é colocado no mercado, até a data em que suas vendas são suspensas. A segunda definição refere-se ao uso deste produto, desde a data de sua fabricação até a data em que é descartado. O autor complementa que o custo do ciclo está mais relacionado à segunda interpretação por se tratar de gastos que envolve pesquisa e desenvolvimento e planejamento do produto desde

sua concepção até o descarte. Conforme a Figura 3, as atividades executadas por empresas que fazem uso da prática do custo do ciclo de vida dos produtos.



Fonte: Sakurai (1997, p. 159).

Ao visualizar a Figura 3, pode-se observar que o custo do ciclo de vida envolve tanto os fabricantes de produtos bem como seus usuários. Para Sakurai (1997), normalmente os fabricantes de produtos se preocupam mais com os custos que ocorrem até o momento de o produto ser transferido ao consumidor, porém, a intensa concorrência em conjunto com o aumento da tecnologia impõem às organizações a responsabilidade de criar produtos que tenham qualidade, confiabilidade, assistência e garantias dentro de um ciclo de vida que se estende desde o desenho do produto até o descarte.

Quanto aos termos Análise do Ciclo de Vida e Custo do Ciclo de Vida por vezes parecem ter o mesmo sentido. Apesar da semelhança entre as expressões, Norris (2001, p.118) os diferencia de forma a dar uma melhor interpretação:

A análise do Ciclo de Vida avalia o desempenho ambiental relativo aos sistemas de produtos alternativos. Este desempenho ambiental é avaliado de forma tão holística quanto possível, com o objetivo de considerar todos os processos, fluxos de recursos e consumo, independentemente de ter ou não impacto em qualquer pessoa. O Custo do Ciclo de Vida compara a rentabilidade de investimentos alternativos ou decisões de negócios da

perspectiva de um tomador de decisões econômicas, como uma empresa de manufatura ou um consumidor.

Assim, para empresas produtoras, o custo do ciclo de vida é apurado nas fases de planejamento e desenho dos produtos o que pode contribuir para a eficácia do produto em diversas atividades (DIAS FILHO; NAKAGAWA; ROCHA, 2002) dentre as quais a avaliação de *desing*, viabilidade econômica do produto, identificação de alternativas de redução de custos. Por outro lado, no entendimento dos clientes (usuários) o custo do ciclo de vida compreende a avaliação da necessidade de aquisição de um produto, ou seja, adquirir um produto que atenda a necessidade e com baixo custo e por último comparar e analisar o custo real durante a vida do bem em comparação com o custo-meta. (SAKURAI, 1997).

Por fim, dentre as diversas justificativas para o uso do custo do ciclo de vida como ferramenta para auxiliar a tomada de decisões bem como para a implementação de estratégias competitivas, pode-se verificar o que dizem Reckziegel, Souza e Diehl (2005), ao destacarem o aumento da competição como consequência de redução do ciclo de vida dos produtos. Os autores complementam que em consequência da redução do tempo de vida dos produtos também reduz o tempo para recuperar investimentos e indicam o monitoramento dos custos do ciclo de vida como forma de melhorar o gerenciamento destes custos.

2.4.4 Custos da Qualidade

Dentre as diversas características que compõem um mercado competitivo está a questão da qualidade de produtos e serviços. Ao serem oferecidos produtos com qualidade superior à dos concorrentes ou que possuam características de desempenho não disponíveis em produtos concorrentes, as empresas têm maior possibilidade de alcançar vantagem competitiva em seus negócios (WHEELWRIGTH, 1994).

Para Robles Jr. (2003), ao investir em programas de qualidade as empresas também implementam uma cultura de constante comprometimento aos setores de produção, especialmente nas questões voltadas para a redução e/ou eliminação de desperdícios.

Quanto ao custo da qualidade, sua principal função está no controle e gerenciamento dos custos de prevenção e avaliação da qualidade, bem como analisar os custos da falta de controle (falhas internas e externas). (FAYARD *et al*, 2012).

Neste contexto, Shank e Govindarajan (1997) complementam que os custos da qualidade normalmente ocorrem em função da não conformidade às especificações dos produtos, conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Categorias dos Custos da Qualidade

Categorias	Definição
Custos de prevenção	São custos para evitar produtos e serviços de qualidade inferior. Corresponde a todos os custos ligados ao processo de produção de modo a garantir que não ocorra nenhum defeito.
Custos de avaliação	São os custos relativos a inspeções, testes e avaliação da qualidade para garantir que produtos e serviços estejam dentro das especificações e que não seja necessário trabalho adicional.
Custos de falhas internas	São os custos ocorridos para corrigir a produção defeituosa, antes que ela chegue ao cliente.
Custos de falhas externas	Correspondem aos custos associados a entrega de produtos com defeito ao cliente, como custos de produtos devolvidos, descontos e garantias.

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (1997, p. 275)

Para Guilding, Cravens e Tayles (2000) as empresas que utilizam a prática de gestão estratégica de custos da qualidade estão fazendo uso de uma importante fonte de vantagem competitiva. Para os autores, investir na prevenção e avaliação da qualidade pode gerar resultados econômicos consideráveis se os custos de falhas (retornos, retrabalho, sucatas, vendas perdidas, etc.) forem diminuídos ou eliminados.

Sani e Allahverdizadeh (2012, p. 173) argumentam que o termo qualidade significa “[...] produzir algo ou realizar um serviço que esteja em conformidade com uma especificação pré-determinada”, o que significa dizer que não é apenas controlar retrabalhos ou falhas (embora seja significativo), mas sim, oferecer produtos e serviços com qualidade superior ao que os concorrentes oferecem.

Para Sakurai (1997), a definição do que constitui qualidade leva em conta três interpretações: (1) o grau de conformidade em relação as especificações exigidas no produto, (2) adequação ao uso que atenda a expectativa do consumidor e (3) excelência inata, ou seja, a afirmação de que a qualidade é característica essencial de um produto ou serviço.

Neste contexto, a utilização da prática de custo da qualidade está diretamente relacionada às estratégias competitivas de diferenciação propostas por Porter (1989). Segundo o autor, as empresas que se dispõem ao controle de qualidade de produtos procuram introduzir melhorias contínuas em seus produtos. As empresas que estiverem alinhadas em melhorar a eficiência de produção e ao mesmo tempo manter

a qualidade de seus produtos conseguem manter a participação no mercado. (PORTER, 1989).

Sakurai (1997) acrescenta que o objetivo para a implantação do custeio da qualidade requer dos gestores um conhecimento sobre os benefícios da qualidade de um produto, bem como a implementação de controles e avaliações de desempenho em todos os departamentos que possibilitem a indicação de ações para priorizar a qualidade. Obviamente os gastos realizados para garantir a qualidade do produto poderão resultar em ganhos consideráveis decorrentes da redução de custos de falhas. (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000).

2.4.5 Análise dos Custos da Cadeia de Valor

A análise da cadeia de valor liga todas as atividades vitais relacionadas ao desenvolvimento de um produto tais como os fornecedores, processo produtivo, consumidores e prestadores de serviços. Rocha e Borinelli (2008, p. 149) definem cadeia de valor como sendo “uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor”. Cinquini e Tenucci (2010, p. 259) complementam que o custeio da cadeia de valor representa uma abordagem em que os custos são alocados por atividades necessárias para “projetar, adquirir, produzir, comercializar, distribuir e atender um produto/serviço ao longo de toda a cadeia de valor da indústria”, e vincula ligações entre fornecedores e clientes.

Por outro lado, a análise de custos da cadeia de valor busca melhorar a competitividade através da identificação dos custos de dos agentes da cadeia de valor, com a finalidade de criar vantagem competitiva frente aos concorrentes mediante a análise de todos os itens de custos com foco na redução dos mesmos e assim agregar valor ao cliente. (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000). Os autores acrescentam que alocação dos custos é realizada através de atividades desenvolvidas para projetar, adquirir, produzir, comercializar, distribuir e dar suporte a um produto ou serviço, semelhante a aplicada no custeio baseado em atividades.

Para Porter (1989) as diversas atividades que ocorrem entre o desenho e a distribuição dos produtos são como links que se inter-relacionam com a finalidade de criar valor para o cliente. A identificação das atividades possibilita a medição dos custos em todas as fases da cadeia de valor, tais como projetar, adquirir materiais,

produzir, negociar e distribuir um produto ou serviço, considerando as ligações com clientes e fornecedores com objetivo de atingir maior eficiência no controle dos custos e assim identificar todas as possibilidades de redução de custos para melhor competir no mercado. (CINQUINI; TENUCCI, 2006; MARTINS, 2010).

Martins (2010) indica que para exercer uma gestão estratégica de custos são necessárias análises que vão além dos limites da empresa, alcançando toda a cadeia de valor. Destaca a importância de se conhecer não apenas os custos da empresa, mas também de fornecedores e clientes intermediários, de modo a identificar todas as possibilidades de redução de custos e de aumento de competitividade.

Neste sentido, Shank e Govindarajan (1997) atribuem que a cadeia de valor normalmente é dividida por setores e atividades estratégicas distintas e que para se analisar os custos faz-se necessário inicialmente atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor de um determinado setor. Outro passo necessário para medir os custos da cadeia de valor é a identificação dos direcionadores de custos de forma que estes possam explicar as variações ocorridas em cada atividade.

Para empresas que optarem pelo desenvolvimento de estruturas administrativas e de gestão de custos com o objetivo de produzirem informações em condições de incerteza e dificuldades bem como para o desenvolvimento de estratégias competitivas, a adoção da prática de custos da cadeia de valor como ferramenta estratégica tem resultado importante avanço por contribuir para a melhoria contínua das organizações.

2.4.6 Custo Baseado em Atividades - ABC

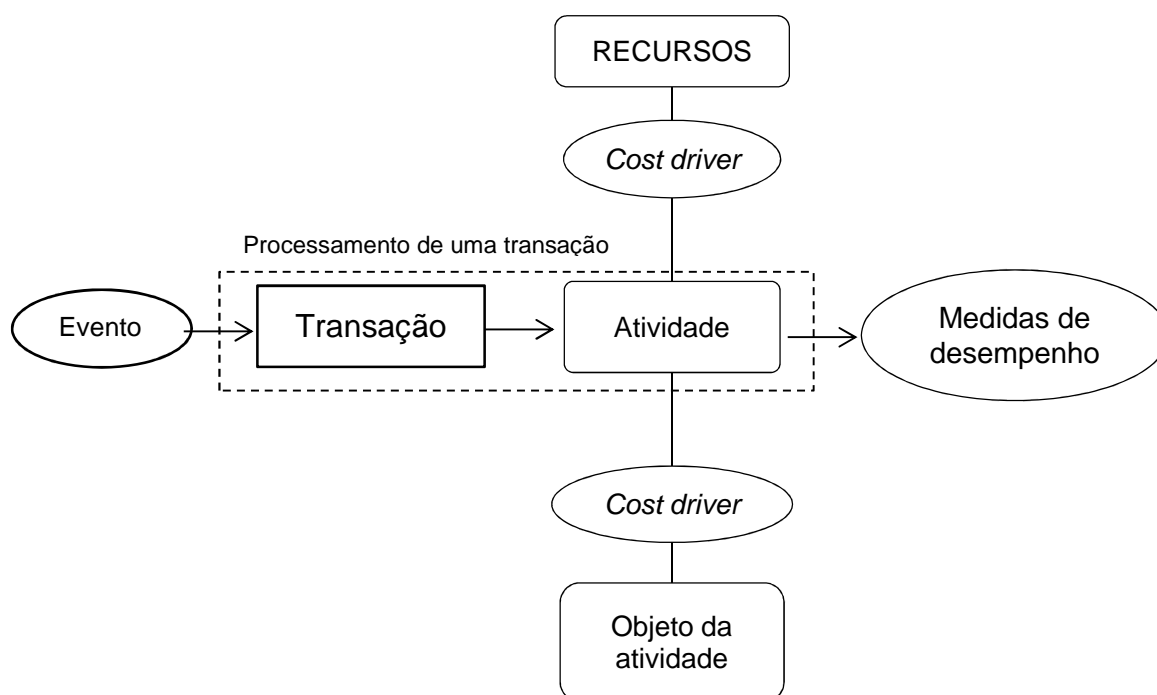
O método de Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing*) foi desenvolvido por Cooper e Kaplan em 1988 com o objetivo de reduzir o nível de alocações arbitrárias de custos que se diz ocorrer ao utilizar os métodos de cálculos de custos tradicionais. (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004). Contudo, os autores enfatizam que as taxas de adoção registradas permanecem abaixo do que poderia se esperar.

Guinding, Cravens e Tayles (2000) esclarecem que inicialmente o método ABC era utilizado apenas como um método preciso de cálculo de custos e que seus idealizadores não viam o método como uma forma de adoção por orientação estratégica. Os autores complementam que com o passar do tempo, estudos

mostraram que os custos são causados por atividades e, conseqüentemente, atividades são fruto de escolhas estratégicas, o que denota o seu uso como forma de orientação estratégica. Assim, o uso do custeio ABC intensifica o papel dos gestores e pesquisadores os quais evoluíram da realização seus relatórios de forma a refinar as práticas apenas de uso geral para a adoção como ferramenta de gestão. (FOWZIA, 2011).

Para muitos profissionais e estudantes ainda persiste a dúvida quanto ao Custeio ABC ser uma ferramenta eficaz para o controle e implementação de estratégias. Shank e Govindarajan (1997) recomendam o uso do custeio ABC como forma mais precisa de atribuir os custos reais aos produtos que estão consumindo recursos, considerando esta prática como gestão estratégica de custos por trazer benefícios que facilitam o gerenciamento dos custos por atividades e a avaliação dos custos de produção. O custeio ABC intensifica seu foco nas atividades que causam os custos indiretos os quais são distribuídos aos produtos pela intensidade em que estes utilizam as atividades através de direcionadores de custos. (CINQUINI; TENUCCI, 2006). De forma sintetizada, uma atividade é caracterizada como o processo de uma transação, conforme representa a Figura 4.

Figura 4 – Atividade Como Processamento de uma Transação



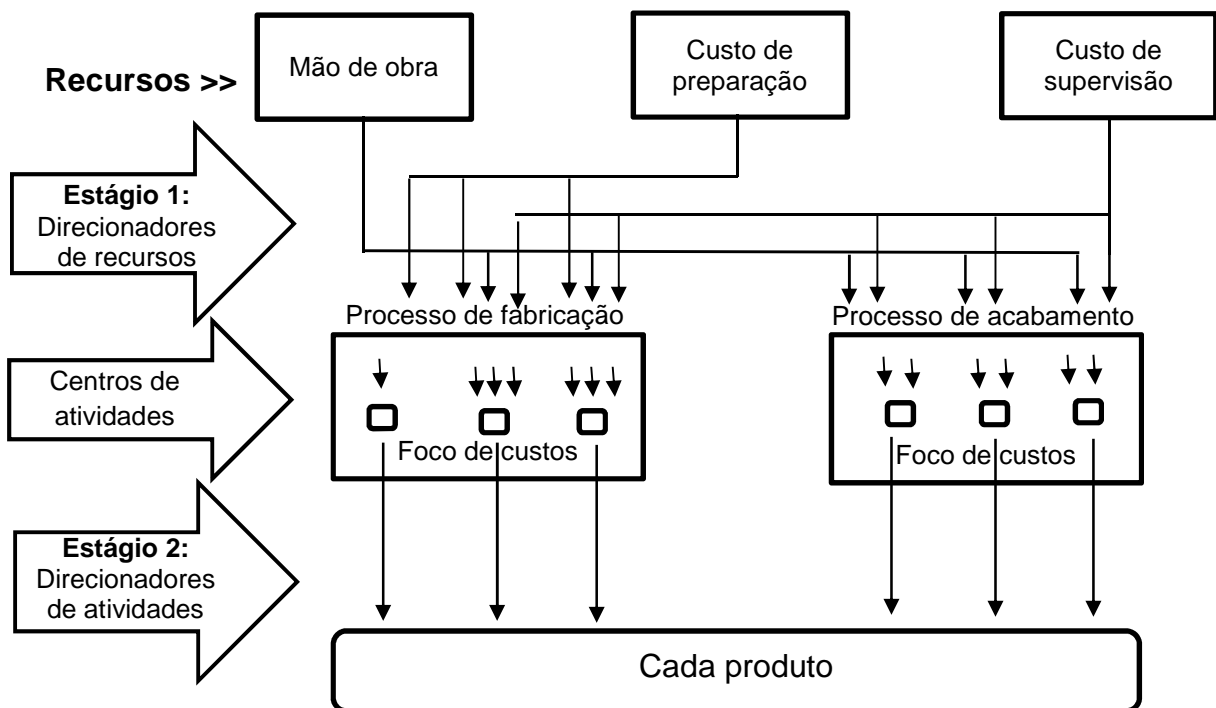
Fonte: Nakagawa (2001, p. 42).

As crescentes preocupações quanto utilização dos princípios de economias de escala e escopo, a busca por melhor competir no ambiente de negócios, melhoria de processos de produção e gestão da qualidade, bem como o investimento em novas tecnologias, forçaram as empresas ao uso do custeio baseado em atividades como ferramenta de gestão estratégica. (NAKAGAWA, 2001).

Nakagawa (2001, p.42) define atividade como sendo um “[...] processo que combina, de forma adequada, pessoas tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. O autor complementa que a questão chave a que se refere o custeio ABC é a forma de distribuição dos custos indiretos de produção aos produtos. As bases de rateio dos custos tem sido alvo de muita arbitrariedade por parte de quem os utiliza, já que não existe uma definição única de se proceder, resultando que cada gestor de custos define o seu próprio critério.

Sakurai (1997) argumenta que para o custeio ABC, a base de apropriação de custos é representada por uma medida de atividade desempenhada, de forma que os custos são levados aos produtos através da intensidade com que cada produto utiliza os recursos de tal atividade. A Figura 5 nos mostra os passos para alocação de custos aos produtos.

Figura 5 – Apropriação de Custos no ABC



Fonte: Sakurai (1997, p. 99).

Pode-se observar na Figura 5 como os custos são acumulados aos produtos, bem como a forma de distribuição dos mesmos nas atividades nas quais foram consumidos. Para Sakurai (1997), os direcionadores de recursos são representados pelo tempo de preparação de máquinas para o início de cada produção, frequência de pedidos, quantidade de peças, tempo de processo, enquanto os direcionadores de atividades podem ser identificados como o descolamento no almoxarifado, inspeções, chamadas de clientes, horas-homem de mão de obra ou horas máquina.

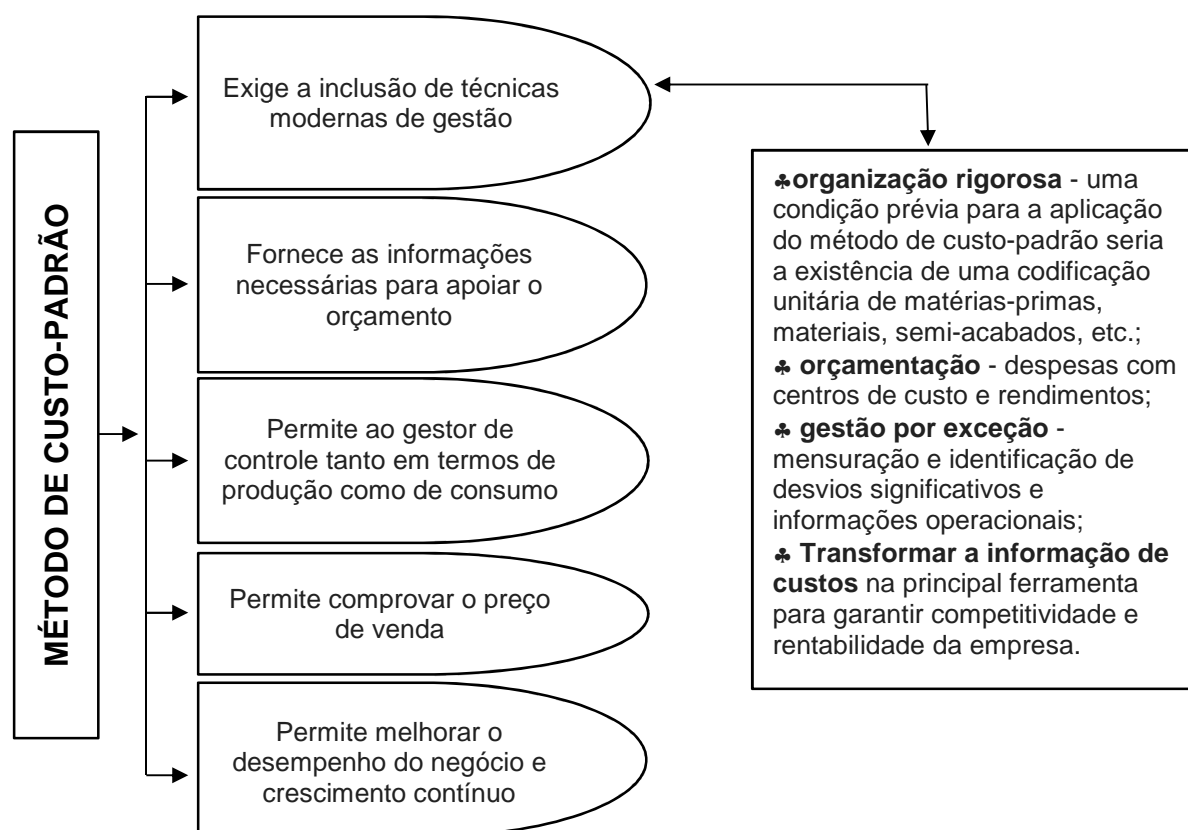
Assim, além de se diferenciar na forma de alocação dos custos aos produtos, o custeio ABC também se torna uma ferramenta de controle estratégico, que após conhecidas as atividades relativas a cada setor do processo produtivo, bem como as atividades dentro da cadeia de valores, possibilita coletar informações sobre o desempenho operacional e financeiros de atividades relevantes bem como uma melhor apropriação dos custos às atividades.

2.4.7 Custo-Padrão

Algumas estratégias empresariais normalmente estão voltadas em busca da eficiência dos custos de produção e orientam-se com técnicas operacionais para atingir seus objetivos. É o caso do Custo-Padrão, o qual possui como principal função, aumentar a eficiência econômica das empresas. (BOGDANOIU, 2013). O autor acrescenta que o método de custo-padrão apresenta custos pré-determinados e efetua análises para determinados períodos, o que vem a oferecer diversas vantagens quanto à análise e eficiência operacional que o torna uma ferramenta de muita importância para a análise estratégica de custos.

Através da Figura 6 pode-se visualizar algumas vantagens da utilização do Custo-Padrão. Guilding, Lamminmaki e Drury (1998) alertam para o fato de que as práticas de custos podem ser afetadas ao longo dos anos, entre outros fatores, pela alteração do ambiente de trabalho, aumento de preços de matérias-primas, salários, taxas de justos, taxas de câmbio, o que pode causar variâncias significativas nos custos de produção. Para os autores, estas variâncias implicam em implementação de tecnologias avançadas de produção, e com isso aumenta a necessidade de monitorar os gastos através de orçamentos de custo-padrão.

Figura 6 – Vantagens do Custo-Padrão



Fonte: Bogdanoiu (2013, p.110).

Conforme já comentado, pesquisadores como Simmonds (1981) e Shank e Govindarajam (1997) mencionam que o crescimento das organizações e o surgimento de novas tecnologias também aumentou a necessidade de controles para o suporte a tomada de decisões estratégicas.

Bertó e Beulke (2014) complementam que a operacionalização do custo-padrão deve fixar valores físicos e monetários, ou seja, efetua-se o controle da quantidade de materiais utilizados na fabricação dos produtos, o tempo que cada produto utilizou cada equipamento no processo produtivo, os valores gastos para cada etapa de produção e outros fatores específicos relativos a cada tipo de produto, para ao final perceber em qual ponto houve oscilação de valores em comparação com o inicialmente estabelecido.

Peres Jr, Oliveira e Costa (2005) salientam que as principais variações que podem ocorrer são a diferença entre a quantidade ou valores de matérias-primas, quantidade de horas ou o valor por hora de mão de obra ou ainda a variação dos custos indiretos de fabricação.

Cabe lembrar que as variações visualizadas através do custo-padrão podem ser favoráveis, quando os valores de custo final de produção unitária são menores que os custos previamente definidos ou, desfavoráveis quando o valor de custo realizado for maior que o estabelecido inicialmente.

2.4.8 Custo-Meta

O custo-meta possui a função principal de auxiliar os gestores a planejar, desde a concepção de um produto, um custo que suporte uma margem de lucro desejada a partir de um preço de venda estimado. O produto é então concebido para satisfazer esse custo. (CHENHALL; MOERS, 2015). Para Cinquini e Tenucci (2006) esta técnica calcula a diferença entre o preço do produto que o mercado se propõe a pagar e a estimativa de lucro desejado.

Hansen e Mowen (2001) consideram o custo-meta como uma prática de gestão estratégica de custos por entenderem que, por se tratar de uma ferramenta que predetermina os custos a serem utilizados em um produto capaz de trazer os benefícios esperados pelos acionistas, constitui uma ferramenta estratégica.

Para Sakurai (1997), o custo-meta é um método de gerenciamento estratégico de custos nos estágios de planejamento e desenho de um produto, o qual possibilita atender as necessidades dos consumidores através de análises para a redução de custos dos ciclos de vida de produtos. Segundo o autor, o custo-meta foi instituído inicialmente na década de 1970 no Japão, período que culminou com o início de produção em larga escala em que os consumidores procuravam por produtos de melhor valor agregado e os ciclos de vida dos produtos tornaram-se mais curtos.

Para Sani e Allahverdizadeh (2012) o custo-meta está vinculado tanto para a análise de custos tradicionais, quanto para à engenharia de valor, com o objetivo de projetar produtos com os atributos que o mercado exige e ao preço que o consumidor está disposto a pagar. Os autores complementam que ao proceder a produção de determinado produto, caso os custos excedam o custo alvo previsto, a empresa passa a identificar, através da engenharia de valor, aonde os custos podem ser reduzidos sem que os atributos necessários sejam excluídos.

Nota-se que a condição de análise do preço de mercado e do lucro desejado pelo fabricante torna o custo-meta uma ferramenta fortemente ligada à implementação de estratégias empresariais, sendo considerado como um importante instrumento de

gerenciamento de custos e planejamento de lucro através da integração de esforços em diversos departamentos de uma empresa. (SAKURAI, 1997).

Sani e Allahverdizadeh (2012, p. 175) enfatizam que “[...] se não conseguirmos o lucro desejado, não devemos lançar o produto”. Para os autores, o processo de definição do custo-meta e concepção do um produto compreende as seguintes etapas, conforme descrito no Quadro 5.

Quadro 5 – Etapas para o Cálculo do Custo-Meta

Etapas	Descrição
1. Considerar estratégias financeiras	Diz respeito ao estabelecimento de metas de longo prazo que estejam vinculadas a alta gerência.
2. Determinar os atributos ou demandas de clientes	Envolve a análise de mercado e determinar as necessidades e demandas do cliente.
3. Considerar custos e processos ao projetar um produto	Diz respeito à especificação do projeto do produto.
4. Determinar o preço-meta	É o preço que o cliente está disposto a pagar pelo novo produto.
5. Determinar o custo-meta	É o custo de produção admissível. Fórmula: Custo-meta = Preço meta - Lucro desejado
6. Determinar a viabilidade do produto	Envolve o cálculo do custo de fabricação real do novo produto e a análise das funções desejadas do novo produto.
7. Processo de melhoria do produto	Se o novo produto não produzir o lucro necessário, o processo de fabricação precisa ser melhorado.
8. Implementação e avaliação	Consiste na avaliação do produto a longo prazo para garantir que irá garantir os lucros necessários, bem como atingir os objetivos estratégicos da empresa.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Sani e Allahverdizadeh (2012).

Assim, pode-se concluir que o custo-meta é uma importante ferramenta para definir o custo de um produto, partindo-se da premissa básica de que em ambientes de intensa concorrência as empresas necessitam inicialmente definir o preço que os compradores estão dispostos a pagar. Ademais, a concepção e desenvolvimento de um produto passa necessariamente pela ideia de que o custo de um produto não é definido pela empresa, e sim pelo mercado, o que condiz com o fato de que o custo-meta está exatamente na diferença entre o preço-meta e o lucro esperado pela empresa.

2.4.9 Custos Ambientais

Como o próprio nome já diz, os custos ambientais referem-se aos gastos realizados por empresas para a o controle, prevenção e recuperação ambiental, tendo

em vista o uso e o consumo de recursos naturais, e que na maioria das vezes, são gerados resíduos que afetam o ambiente. (RIBEIRO, 1998).

Nos últimos anos, diversos problemas relacionados a alterações climáticas, em especial os provocados pela emissão de gases nocivos que produzem o chamado efeito estufa, causaram custos significativos para a prevenção e o controle da degradação do meio ambiente causados na fabricação de produtos que consomem ou utilizam recursos da natureza. (SAVIC; VASILJEVIC; DORDEVIC, 2014).

Segundo Ferreira (2006), as primeiras preocupações com a questão ambiental passaram a ter motivação internacional a partir da década de 1970 com a realização da Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente realizada em Estocolmo. Desde a época até nos dias atuais, preocupações para melhoria da biodiversidade, mudanças climáticas e aquecimento global foram motivo de ações como a Convenção sobre Mudanças do Clima, ocorrida no Rio de Janeiro em 1992 e o Protocolo de Kyoto realizado no Japão em 1997 com fim de conscientizar o governo sobre os problemas ambientais causados, na maioria das vezes, por atividades empresariais que se utilizam de recursos naturais e com isso são liberados poluentes que alteram as condições do meio ambiente. (FENKER, 2009).

Ribeiro (1998, p. 63) assim conceitua custos ambientais como segue:

Os custos ambientais devem compreender todos aqueles relacionados, direta ou indiretamente, com a proteção do meio ambiente, como:

- Todas as formas de depreciação, amortização ou exaustão de valores relativos a ativos de natureza ambiental possuídos pela companhia;
- Aquisição de insumos próprios para controle, redução ou eliminação de poluentes;
- Tratamento de resíduos de produtos;
- Disposição dos resíduos poluentes;
- Tratamento de recuperação/restauração de áreas contaminadas;
- Mão de obra utilizada nas atividades de controle, preservação e recuperação do meio ambiente.

Neste sentido, Robles Jr. (2003) assim como Hansen e Mowen (2001), classificam os custos ambientais em quatro grupos específicos:

- a) custos de prevenção: possuem o objetivo de garantir que produtos e serviços sejam elaborados de forma satisfatória tais como treinamentos e implementação da ISO 14001, avaliação e seleção de fornecedores,

desenvolvimentos de sistemas de gestão ambiental e reciclagem de produtos.

- b) custos de avaliação: são os gastos ocorridos para a realização de auditorias, inspeções e desenvolvimento de sistemas de medição do desempenho ambiental com o objetivo identificar a eficiência, efetividade e possíveis adequações relativas aos recursos aplicados nas atividades de prevenção, para que, caso haja necessidades de correções, estas sejam realizadas antes que ocorram possíveis falhas ou sinistros.
- c) custos por falhas internas: referem-se a custos de recuperação ambiental, limpeza e/ou destinação final de resíduos, subprodutos e poluentes os quais ocorreram dentro da empresa, portanto identificados antes de serem descarregados no meio ambiente.
- d) custos por falhas externas: são os custos ocorridos para recuperação ambiental, limpeza e/ou destinação final de resíduos, subprodutos e poluentes, fora dos limites e instalações da empresa.

A busca constante por informações sobre custos ambientais, possibilita uma gestão adequada quanto a concepção de produtos e processos de produção ecologicamente corretos e influenciam de forma favorável a imagem da empresa.

2.4.10 Custos Intangíveis

Muitos fatores que se relacionam com a estratégia organizacional das empresas possuem ampla relação de causa e efeito ligados a fatores intangíveis (DIEHL, 1997) e, conseqüentemente, de forma direta ou indireta, consomem recursos em função das atividades desempenhadas por estes fatores.

Diehl (1997, p. 16) define fatores intangíveis como sendo “[...] os fatores que permitem a operação do negócio, mas não atuam diretamente sobre os processos do negócio”. Como exemplo de fatores o autor cita a imagem pública, a flexibilidade operacional, fatores ligados a recursos humanos e automação. Estes fatores poderão trazer benefícios intangíveis se forem administrados de forma eficiente, ou ao contrário, poderão trazer perdas intangíveis. Complementa o autor, que os “[...] custos intangíveis estão diretamente ligados a ativos intangíveis” e que “[...] o primeiro só existe se o segundo existir”

Neste sentido, Diehl (1997, p. 21) conceitua custos intangíveis como sendo “[...] a parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível”. Deve-se destacar que os custos intangíveis não são considerados pelos sistemas de custos tradicionais.

Abreu (2009) colabora com o conceito de Diehl (1997) e complementa que os custos da manutenção de fator intangível podem gerar um custo dito intangível e que estes custos normalmente são realizados pelas empresas com a intenção de que possibilite senão a vantagem competitiva, ao menos o cumprimento de seu plano estratégico.

2.4.11 Custo Total de Propriedade (TCO)

Sempre que se adquire um bem durável, a maioria das empresas fornecedoras possuem pacotes de benefícios extras a oferecer, ou seja, são serviços opcionais com o intuito de reduzir o custo total de propriedade para o cliente. Soma-se a isto o fato de que os clientes estão cada vez mais conscientes de que ao adquirirem um produto efetuam análises não apenas do preço, como também de todos os custos incorridos durante a vida útil. Para Sacconi, Perona e Bacchetti (2017), este é o ambiente em que se insere o Custo Total de Propriedade (TCO), com a finalidade de apoiar os clientes finais no processo de compra, considerando todos os custos relacionados à compra, uso, manutenção, até que caia em desuso.

O custo total de propriedade parte da necessidade de se conhecer os custos que incorrerão no produto em toda sua vida útil, inclusive no momento do descarte. Ellram e Siferd (1993) entendem que o TCO possui a função de determinar os custos totais de aquisição, bem como os custos subsequentes relativos à utilização de um bem ou serviço como assistência técnica, custo de falhas, custos administrativos e manutenção. Para os autores, o TCO auxilia os compradores a determinar custos relevantes, referentes à compra de um serviço ou produto de um fornecedor em particular, quanto à aquisição, posse, uso e subsequente venda desta mercadoria ou serviço.

Para Sakurai (1997) o TCO é mais utilizado em operações de compra de ativo fixo, os chamados bens de capital por possuírem uma vida útil superior aos chamados *bens de consumo*, até mesmo em função do preço, que é mais elevado. O autor argumenta que normalmente quando um comprador adquire um produto com preço

de compra superior é porque está percebendo algum benefício durante vida útil, o que compensa o valor de compra.

Ao se analisar a literatura percebe-se a idêntica definição do TCO com a do Custo do Ciclo de Vida. No entanto, Saccani, Perona e Bacchetti (2017, p. 1) ponderam que existe uma grande diferença entre as duas práticas:

[...] o Custo do Ciclo de Vida adota a perspectiva do produto, custos de computação (independentes dos sujeitos que os incorreram) relacionados com a concepção, projeto, fabricação, distribuição, operação, disposição do bem, enquanto o TCO adota o ponto de vista do comprador, computando os custos relacionados à busca, aquisição, instalação, operação e disposição para um cliente, e tem assim um horizonte de tempo mais curto do que o ciclo de vida do produto inteiro.

Saccani, Perona e Bacchetti (2017) desenvolveram um modelo para avaliação do TCO com base em bens de consumo duráveis e propuseram uma formalização de atividades para o cliente que envolverá itens de custo, distribuídas durante toda a dimensão temporal, incluindo um modelo para o processo de tomada de decisão, deste a seleção do produto até o último estágio de vida útil. O modelo foi definido para apoiar o comprador em quatro modos diferentes, conforme Figura 7.

Figura 7 – Os Quatro Modos de Aplicação Possíveis do Modelo TCO

		CLIENTE	
		Específico	Média
Produtos	Específico	(1) AVALIAÇÃO DO TCO DE UM PARA UM	(3) TCO MÉDIO DO CLIENTE
	Média	(2) TCO MÉDIO DO PRODUTO	(4) TCO MÉDIO

Fonte: Saccani, Perona e Bacchetti (2017, p. 5).

Conforme apresentado na Figura 7, as contribuições de análise do modelo TCO propostas por Saccani, Perona e Bacchetti (2017) incluem:

- 1) Uma avaliação Um Para Um permite avaliar o custo de produto específico em relação aos seus hábitos de uso ou comparar diferentes modelos de

produto antes da compra. Auxilia no apoio a decisões de compra fornecendo um elemento de custos quantitativo, além do preço;

- 2) A avaliação do TCO médio do produto permite avaliar o custo médio de possuir e utilizar um bem ou um. Analisa o impacto de diferentes variáveis e parâmetros no TCO.
- 3) A avaliação do TCO médio do Cliente permite calcular o custo médio de um produto específico para um cliente final ou para um grupo de clientes. Permite também que os fabricantes e distribuidores de bens duráveis comparem seus produtos com os dos concorrentes, identificando seus pontos fortes e fracos do ponto de vista do TCO.
- 4) A avaliação média de TCO considera tanto um modelo de produto médio como um cliente médio. Além de computar um TCO médio, também permite avaliar o impacto dos diferentes processos, atividades e itens de custo.

Um aspecto que deve ser observado e que auxilia empresas produtoras na avaliação do TCO está em conhecer todo o ciclo de vida do produto (SOUTES 2007), pois a maioria dos aspectos relacionados com a funcionalidade de um produto ocorre na fase de produção, como é o caso, por exemplo, da definição da potência de um motor, o que poderá causar aumento ou diminuição no consumo de combustível.

2.4.12 Alianças Estratégicas

Representam parcerias entre empresas que criam valor frente aos concorrentes, as quais trazem benefícios como troca de conhecimento, diferenciação de produtos, economias de escala e aumento da competitividade. (SANTOS, 2015).

O aumento crescente da concorrência, a acelerada inovação tecnológica, a sofisticação de clientes e fornecedores em busca de produtos e serviços de excelência forçaram as empresas a buscarem alianças estratégicas (LI; QIAN; QIAN, 2013), as quais facilitam o acesso a novos mercados e assim melhoram o desempenho financeiro, bem como permitem o acesso à tecnologia. Li, Qian e Qian (2013), destacam ainda que a principal vantagem das alianças estratégicas está na busca compartilhada dos conhecimentos e das competências entre as empresas, o que as torna mais preparadas para enfrentar as turbulências de ambientes competitivos em constante mudança.

Para Santos (2015), o efeito da globalização e o aumento da competitividade dos mercados têm forçado as empresas a adotar novas formas de relacionamento com seus stakeholders, através da implementação de alianças estratégicas e associativismo cooperativo, caso típico das cooperativas dos diversos segmentos do agronegócio, as quais se reúnem com objetivos comuns, unem suas capacidades e recursos e estrategicamente coordenam suas atividades.

Para Xu e Zhang (2011) avaliar o *know-now* na seleção dos parceiros é um dos tópicos mais importantes para operar com sucesso um ambiente de alianças, talvez mais importante do que as outras competências da aliança, em função da necessidade de conhecimento superior colaborativo, pois muitas das alianças não conseguem cumprir com seus objetivos e acabam por fracassar. Complementam os autores que critérios tais como nível de tecnologia empregada, cultura empresarial, atitudes superiores do gerente e capacidade de comercialização devem ser levadas em conta na escolha dos parceiros.

2.4.13 Custos Logísticos

Os custos logísticos são decorrência das operações logísticas da empresa como planejamento e controle dos serviços internos e externos, distribuição e armazenagem, desde o ponto de origem até o ponto de consumo. (SOUZA; WEBER; CAMPOS, 2015).

Liu (2016) ao analisar os custos logísticos dividiu os custos logísticos em quatro categorias: custos de transporte, custos de estoques, custos administrativos e custos de infraestrutura. Este último, frequentemente, é assumido pelo setor público e geralmente é excluído das análises. Para o autor, os custos de logísticos compreendem os custos de serviços de transporte, custos de petróleo, custos de veículos, custos de manutenção; os custos de estocagem incluem custos de armazenagem e custos financeiros e por fim, os custos administrativos incluem a remuneração dos funcionários em operações logísticas e custos de comunicação.

Jena e Seth (2016), ao realizarem um estudo sobre os fatores que influenciam o custo logístico e a qualidade do serviço indiano classificaram os custos em três categorias, a saber:

a) Custos de Transporte: elemento importante na decisão sobre competitividade, é composto por custos que envolvem a chegada do material, desde sua origem até a chegada na fábrica, como custos de seguros e fretes, bem como materiais de embalagens, carregamento em condições adequadas, custos de armazenagem, preço de combustível e custo de mão de obra.

b) Custos de Armazenagem: nesta classificação incluem-se os custos de armazenagem de matérias-primas e produtos acabados por um determinado período de tempo.

c) Custos Administrativos: representam os custos de encargos de documentação e desembaraço aduaneiro, taxas de câmbio e custos de segurança.

No mesmo sentido Engblom *et al.* (2012) em seu estudo sobre custos logísticos na Finlândia optaram por utilizar seis componentes de custos: transporte, armazenagem, inventário de transporte, administração de logística, transporte de embalagens e custos indiretos de logística. Para os autores, o custo de transporte, armazenagem, estocagem e administração são os componentes mais utilizados ao se tratar de análises de custos logísticos. Dentre os aspectos que possuem maior impacto nos componentes de custo logístico observados por Engblom *et al.* (2012) destacam-se o tipo de indústria, o volume de negócios, o número de empregados e o nível de internacionalização.

É possível perceber, que independente da classificação dada pelos autores, há a necessidade de controle dos custos em todas as etapas que geram gastos, porém, independentemente da classificação, o mais importante será a tarefa de gerir a cadeia de suprimentos de forma satisfatória para cada necessidade dos clientes.

2.4.14 Custos Interorganizacionais

Os custos interorganizacionais consistem na troca de informações entre as empresas da cadeia de valor a fim de estabelecer melhorias aos processos, por meio de parcerias. Utiliza o *Open-Book Accounting* (OBA), para troca de informações de custos entre as empresas, a fim de reduzir custos e otimizar resultados. (CINQUINI; TENUCCI, 2006).

Para Cooper e Slagmulder (2003), simplesmente ampliar a visão de custos para o lado de fora da empresa não é suficiente, sendo necessárias estratégias de gestão

de custos que ampliem o processo além da fronteira organizacional da própria empresa. Os autores afirmam que a prática de gestão de custos interorganizacionais possibilita alcançar objetivos de redução de custos em toda a cadeia de valor favorecendo a integração da gestão de custos de fornecedores e clientes, reforçando assim seu posicionamento estratégico.

Para Cooper e Slagmulder (2003) a gestão de custos interorganizacionais possibilita reduzir custos de duas maneiras: (1) identificam maneiras mais eficientes de interação em função da mudança de comportamento de uma ou mais empresas da cadeia de valor e (2) auxiliam tanto a empresa como seus clientes e fornecedores a descobrirem outras formas de reduzir custos de produção.

Quanto à mudança de comportamento das empresas, Souza e Rocha (2008) argumentam que o controle de custos interorganizacionais requer mudanças de todas as pessoas envolvidas em todas as etapas do processo produtivo, a qual não deverá ser encarada como obstáculo por fazer parte de uma cultura organizacional voltada para a redução de custos.

Quanto à questão de redução de custos com o uso da técnica de custos interorganizacionais Souza e Rocha (2008, p. 25) apresentam o objetivo que orienta a GCI como prática de gestão:

A Gestão de Custos Interorganizacionais tem como objetivo principal encontrar soluções de gerenciamento de custos que façam com que o retorno total da cadeia de valor (ou de uma parte dela) seja garantido ou aumentado, através de ações coordenadas entre as organizações, cujo nível não seria alcançado se as empresas tentassem gerenciar apenas seus próprios custos, independente das demais.

Para Souza (2008), a prática de custos interorganizacionais ao atingir o seu objetivo dentro da cadeia de valor consegue otimizar os custos totais, o que gera grande benefício frente aos competidores. Neste sentido, Soares (2013) complementa que a gestão de custos interorganizacionais está focada na minimização de custos e que sua prática ocorre com o auxílio de outra prática de GEC, a Contabilidade de Livros Abertos - (CLA). Souza, (2008, p. 39) define CLA como sendo um “[...] instrumento gerencial de transmissão de informações sigilosas, relevantes no processo de gestão de custos interorganizacionais”.

Soares (2013) esclarece que as empresas que compõem redes interorganizacionais orientam-se através da cadeia de valor para compartilhar recursos, pessoas e tecnologias com os mesmos objetivos estratégicos. Os autores

complementam que o uso da CLA permite não apenas reduzir custos, como também o aumento da rentabilidade, tendo como pontos principais a troca de informações entre as empresas membro da cadeia de suprimentos.

O estudo de Souza e Rocha (2008) definiu cinco fatores condicionantes para o controle, gestão e aplicação da prática de custos interorganizacionais os quais foram denominados de produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos, conforme Quadro 6 a seguir.

Quadro 6 – Condicionantes para Aplicação da GCI

Fatores Condicionantes	Descrição
Produtos	São analisadas as características de produtos relacionadas a margem e funcionalidades.
Componentes	Os componentes principais dos produtos são desfragmentados para que sejam analisadas as características de índice de valor e nível de restrição tecnológica.
Níveis de relacionamento	São analisados os relacionamentos da empresa com seus clientes e fornecedores com base nas características de interdependência, confiança, estabilidade, cooperação e benefícios mútuos.
Tipos de Cadeia	São as redes de organizações (cadeias) as quais são classificadas em tirania, oligarquia e democracia. São identificadas as quantidades de empresa que compõem cada cadeia, o poder de negociação, protocolos ou regras de conduta e formalidade nos mecanismos de colaboração.
Mecanismos	São discutidos os mecanismos a serem desenvolvidos para a aplicação da GCI, os quais podem ser divididos em dois tipos: disciplinadores e capacitadores.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Souza e Rocha (2008).

Assim, percebe-se que o custo interorganizacional como prática de GEC constitui-se em importante oportunidade para que as empresas, de forma cooperada na cadeia de valor, melhor administrem seus custos, bem como compartilhem de melhorias tecnológicas, melhorias funcionais em seus produtos e serviços, tornando-se assim, mais competitivas no ambiente de negócio em que atuam.

Diversas são as pesquisas realizadas com a intenção de desvendar o uso e aplicação de práticas de gestão estratégica de custos, assim como a sua relação com a forma que as empresas se posicionam para competir no mercado. A seguir apresenta-se alguns estudos empíricos que pesquisam a frequência da adoção de práticas de gestão estratégica de custos, como também os que as relacionam com a forma de se posicionarem para competir.

2.5 Estudos Relacionados

Esta seção apresenta alguns estudos nacionais e internacionais ligados aos temas, gestão estratégica de custos e a forma que as empresas se posicionam para competir, destacando-se os autores, objetivos e resultados. Para a identificação dos estudos foram realizadas buscas de artigos, teses e dissertações no site do repositório nacional de teses e dissertações e *sites* de base de dados como o portal de periódicos da capes, google scholar, HEBSCOHost e a base de dados da biblioteca virtual da UNISINOS.

O critério de seleção dos estudos relacionados foram: a) que estivessem relacionados à análise da adoção de práticas de gestão estratégicas de custos, a adoção de estratégias competitivas ou ambas; b) que tivesse como metodologia de coleta de dados a utilização de questionário (*survey*) ou pesquisa do tipo documental.

Os Quadros 7 e 8 sintetizam algumas pesquisas realizadas com o objetivo de analisar a adoção das práticas de gestão estratégicas de custos, estratégias competitivas ou a relação entre ambas.

2.5.1 Estudos Nacionais

Muniz (2010) realizou estudo qualitativo e quantitativo. Realizou a coleta de dados através da aplicação de questionário com escala *likert* de 1 a 6, para uma amostra de 54 empresas listadas entre as 500 maiores pela revista Exame Maiores e Melhores do ano de 2008. Pelos resultados apresentados verifica-se que nas estratégias de posicionamento, 63% das empresas se posicionam por diferenciação de produtos e serviços, 31,5% possuem foco em baixo custo e apenas 5,5% utilizam o enfoque para se posicionar para competir no mercado em que atuam e, que dentre as empresas respondentes, 70,4% revelaram possuir alto índice de concorrência. Dentre as práticas de GEC mais utilizadas destacaram-se: custo do ciclo de vida do produto, custo-meta e custo-padrão.

No estudo de Wrubel *et al.* (2010), foi realizada uma pesquisa documental com base em publicações oficiais para uma amostra de 30 empresas listadas pela BOVESPA em nível de governança 1, governança 2 e novo mercado no segundo semestre de 2007. Foram examinados os relatórios das empresas disponibilizados pela BOVESPA relativos aos exercícios de 2005, 2006 e 2007. Para a validação das categorias foi utilizada a técnica *Delphi* com três professores com especialização em

nível de Doutorado. A análise de Cluster foi utilizada para agrupar as empresas com características comuns. Os testes estatísticos classificaram diversas práticas de gestão estratégicas de custos dentro dos três temas-chave de GEC propostos por Shank e Govindarajan (1997): quanto a Análise da Cadeia de Valor foram validadas 11 categorias, sobre direcionadores de custos foram validadas 2 categorias e sobre posicionamento estratégico foram 3 categorias, somando um total de 16 categorias.

Almeida, Machado e Panhoca (2012) realizaram estudo quantitativo. Coleta de dados através da aplicação de questionário com escala *likert* de 1 a 5, para uma amostra de 52 empresas do segmento de edificações residenciais associadas no SINDUSCON-PR. Através da análise de *cluster* foram identificadas as empresas que apresentam grupo de estratégias competitivas de Porter sendo que do total, 20 empresas se identificam na estratégia e baixo custo, 14 empresas identificam-se para estratégia de diferenciação e 20 empresas em enfoque. Quanto a gestão de custos, foi possível identificar dois constructos através da análise fatorial: Planejamento e controle de custos e acompanhamento de resultados. Através dos testes estatísticos foi possível verificar que a gestão de custos ligada ao planejamento e controle não possui correlação com nenhuma estratégia competitiva. Por outro lado, a gestão de custos com base em resultados possui grande relação com a estratégia de diferenciação.

No estudo de Souza, Rasia e Almeida (2015), foram pesquisadas 34 empresas pertencentes ao segmento de açúcar e álcool e segmento de madeira, papel e celulose. As práticas de GEC foram analisadas através dos seguintes fatores: fator qualidade 5 práticas; fator processos e atividades 5 práticas, fator desempenho 1 prática e fator análise externa de custos duas práticas. Os resultados apresentaram que as práticas mais utilizadas foram: os determinantes de custos, a análise da cadeia de valor, indicadores e métricas não financeiras, custeio meta, custo-padrão e custos logísticos. Por outro lado, evidenciaram o baixo uso das práticas de custeio ABC (15%), custo ambiental, custo do ciclo de vida, custos intangíveis, TCO, análise externa de custos e custo *kaizen*. Quanto aos benefícios decorrentes da utilização destas práticas, destacam-se os indicadores não financeiros e custo-padrão. O estudo apresenta haver correlação entre as práticas de GEC menos utilizadas e o nível de concorrência, porém não há correlação significativa em relação a estratégias competitivas e estrutura de capital.

Quadro 7 – Estudos Relacionados Nacionais

Autor	Título	Objetivos
Muniz (2010)	Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras.	Investigar as principais características sobre o uso de práticas de gestão estratégica de custos por empresas brasileiras para diferentes tipos de decisões de gestão.
Wrubel <i>et al.</i> (2011)	Uma proposta para validação de categorias sobre gestão estratégica de custos.	Propor um conjunto de categorias sobre GEC.
Almeida, Machado e Panhoca (2012)	Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do Estado do Paraná.	Investigar as práticas de gestão de custos nas empresas da indústria da construção civil paranaense que seguem a tipologia de estratégias de Porter.
Souza, Rasia e Almeida (2015)	Práticas de gestão estratégica de custos adotadas pelas empresas do segmento de agronegócio brasileiro	Identificar, em empresas brasileiras do segmento agronegócio, quais as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas, os benefícios e limitações e dificuldades pelo uso, verificar a relação das práticas de GEC e o nível de concorrência.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos autores citados.

Observa-se que estes estudos foram realizados por meio de pesquisas empíricas e seus objetivos voltam-se para a investigação sobre o uso de práticas de GEC (3) e tipologia estratégica de Porter (1). Os estudos nacionais apontam também para a necessidade de realização de estudos que possam identificar as práticas de GEC adotadas, em empresa de setor específico, o que possibilita revelar uma quantidade maior de práticas a serem utilizadas.

2.5.2 Estudos Internacionais

Guilding, Cravens e Tayles (2000), realizaram pesquisa mediante aplicação de questionário e avaliaram grandes empresas da Nova Zelândia (124 empresas), Reino Unido (63 empresas) e Estados Unidos (127 empresas). Dentre as 12 práticas de GEC pesquisadas, precificação estratégica, monitoração da posição competitiva e desempenho dos competidores com base nas demonstrações contábeis publicadas, eram as mais utilizadas. Apesar dos resultados projetarem para o futuro um alto uso das práticas de custeio estratégico, da qualidade, custo-meta, da cadeia de valor e ciclo, estas práticas possuíam baixa adoção (em torno de 3 para uma escala de 7 pontos). A tendência de aumento de uso para as demais práticas também é confirmada. Os autores avaliam o baixo uso da maioria das práticas em função da distância entre o que é necessário e o que é oferecido pelos sistemas de gestão estratégica das empresas.

Cinquini e Tenucci (2006) realizaram pesquisa através aplicação questionário em 92 grandes empresas italianas. Entre as 14 práticas avaliadas, os resultados apontaram para uma expressiva adoção em apenas 5: custeio de atributos (65%), análise contábil de clientes (55%), precificação estratégica (55%), monitoramento da posição competitiva (47%) e análise das demonstrações contábeis dos concorrentes (47%). As práticas custeio estratégico, custo da qualidade, estimativa de custos dos concorrentes, custo-meta, benchmarking, custeio da cadeia de valor e custeio ABC, tiveram baixa adoção entre 37% a 41% das empresas. Quanto à mensuração de desempenho integrado (*Balance Scorecard* - BSC) e custeio de ciclo de vida, a maior parte dos respondentes indicaram a não adoção.

Quanto à análise de fatores que pudessem influenciar o uso das práticas de GEC, um teste de correlação foi realizado com base em quatro variáveis: (a) a variável padrão estratégico não explica o uso das práticas de GEC por não possuir estatisticamente relação com nenhuma das 15 práticas analisadas; (b) a variável missão estratégica apresentou correlação apenas com a prática custo-meta; (c) a variável posicionamento estratégico (diferenciação e liderança e custos) apresentou correlação negativa com as práticas custeio do ciclo de vida e custeio estratégico, custeio ABC/ABM e custeio da cadeia de valor, que para os autores, significa dizer que estas 4 práticas são mais utilizadas por empresas que buscam liderança em custos em comparação com as de diferenciação; e, por fim, (d) a variável tamanho da empresa estabeleceu uma relação positiva com o uso das práticas de GEC, sendo rejeitada a hipótese de que o uso das práticas de GEC é maior em empresas de maior porte.

No artigo de Fowzia (2011), foi realizada a aplicação de questionário para uma amostra composta por 70 indústrias do segmento têxtil (25), química e farmacêutica (15), alimentos (20), cimento (5) e cerâmica (5). Percebe-se que das 14 práticas de GEC analisadas 9 possuem alta adoção por parte das empresas nas quais os índices apresentam entre 40% a 62% de grau de adoção. Dentre as 9 práticas com alto grau de utilização destacam-se custeio do ciclo de vida (54%), custo da qualidade (62%) e custo-meta (41%). As restantes foram classificadas como de baixa utilização pela análise estatística. Ao analisar a relação de influência para o uso de práticas de GEC percebe-se que a variável posicionamento estratégico explica o uso de apenas três práticas: o custeio ABC, custo alvo e custeio estratégico.

Auzair *et al.* (2013) aplicaram um questionário para 62 empresas dos setores de educação e saúde sendo que as respostas foram escalonadas através de uma escala

likert de 7 pontos. Foram analisadas 11 práticas de GEC, as quais geraram três grupos fatoriais: Práticas de custeio (5), práticas orientadas para análise dos concorrentes (3) e práticas orientadas para análise dos clientes (3). Os três fatores apresentaram média de uso acima de 4,3 pontos, o que pode ser considerado como alta adoção de práticas de GEC. O questionário também analisou a forma que as empresas se posicionam para competir, sendo que para este fim foi analisada a frequência das estratégias de Porter, liderança em custo e diferenciação.

Também foi realizado um teste de correlação agrupando os três fatores sobre práticas de GEC mais os dois fatores, diferenciação e liderança em custos. Entre as 10 correlações possíveis, 9 foram estatisticamente significativas, o que possibilita perceber que todas as práticas de GEC estão estatisticamente correlacionadas, exceto o grupo de práticas orientadas para análise dos clientes e liderança em custos. O estudo descartou a possibilidade de haver multicolinearidade em função de que as correlações são bem variadas e nenhuma superior a 0,9. Os achados deste estudo pressupõem que as empresas que buscam se posicionar por diferenciação dão mais ênfase a análise dos concorrentes e dos clientes, enquanto as empresas que se posicionam com a estratégia de baixo custo enfatizam o uso de técnicas de cálculo de custos.

Quadro 8 – Estudos Relacionados Internacionais

Autor	Título	Objetivos
Guilding, Cravens e Tayles (2000)	Uma comparação internacional das práticas contábeis de gestão estratégica.	Avaliar a incidência de uma variedade de práticas da gestão estratégica de custos, e fazer comparações com outros estudos, comparar a incidência destas práticas em três países economicamente desenvolvidos e avaliar a percepção do grau em que as práticas podem ser úteis às organizações.
Cinquini e Tenucci, (2006)	Contabilidade de Gestão Estratégica: Explorando características distintivas e <i>links</i> com a estratégia.	Analisar a frequência da adoção de práticas da GEC bem como analisar as variáveis que possam influenciar o uso destas práticas.
Fowzia (2011)	Técnicas de Contabilidade de Gestão Estratégica: Relação entre Estratégias de Negócios e Eficácia Estratégica de Organizações de Manufatura em Bangladesh	Investigar os níveis de uso de diferentes técnicas de contabilidade de gestão estratégica e o seu relacionamento com o tipo de indústria, tamanho da indústria, padrão estratégico, missão estratégica e posicionamento estratégico em organizações de manufatura de Bangladesh.
Auzair <i>et al.</i> (2013)	Vinculando Estratégia Empresarial à Contabilidade Gerencial: Um Estudo nas Organizações de Serviços da Malásia.	Examinar o uso da contabilidade de gestão estratégica como uma inovação administrativa pelas organizações de serviços que operam na Malásia.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos autores citados.

Percebe-se que os estudos relacionados internacionais são de cunho exploratório e foram realizados por meio de aplicação de questionários com o propósito de avaliar o uso de práticas de GEC bem como verificar quais destas práticas tem seu uso influenciado em função da adoção de diferentes estratégias de negócios. Destacam também que o desempenho estratégico melhora com o uso de práticas de contabilidade estratégica e gerencial.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo apresenta-se a caracterização e os procedimentos/instrumentos que foram utilizados na pesquisa para estabelecer as estratégias competitivas, as práticas de gestão estratégica de custos e a relação entre elas. Além disso, tem-se a caracterização da população, da amostra e dos procedimentos utilizados para atingir o objetivo do estudo.

3.1 Classificação da Pesquisa

As classificações desta pesquisa referem-se à abordagem metodológica, ao método, abordagem do problema, ao objetivo da pesquisa e procedimento técnico de pesquisa, como segue.

Quanto a abordagem metodológica esta pesquisa classifica-se como indutiva, que segundo Marconi e Lakatos (2011) corresponde a uma cadeia de raciocínios que levam a previsão ou determinação de fatos, partindo-se de dados gerais de uma realidade, o que possibilita inferir uma conclusão.

Quanto à abordagem do problema classifica-se como uma pesquisa quantitativa, que, segundo Marconi e Lakatos (2011), caracteriza-se em função da quantificação de dados, tanto na coleta como na análise. Nesta pesquisa foram utilizados procedimentos estatísticos com a finalidade de quantificar as informações sobre as estratégias competitivas e práticas de gestão estratégica de custos, bem como verificar relação entre ambas.

As variáveis desta pesquisa foram mensuradas pela intensidade de uso das práticas de GEC e a forma como as empresas se posicionam estrategicamente através do uso de escala likert de 1 a 5.

Quanto ao objetivo a pesquisa se caracteriza como descritiva. Esse tipo de pesquisa visa descrever as características da amostra quanto à forma de posicionamento estratégico, assim como evidenciar o uso de práticas de GEC. Cooper e Schindler (2003) definem a pesquisa descritiva como sendo aquela que o autor realiza através da observação e análise da relação entre variáveis, possibilita descrever as características de determinada população e estabelecer relação entre elas.

Em relação ao procedimento técnico trata-se de um levantamento por meio de questionário (Survey). De acordo com Marconi e Lakatos (2011, p. 86): “a coleta de dados por meio de questionário é constituída de uma série de perguntas, as quais serão respondidas pelos entrevistados sem a presença do entrevistador”. Desta forma, optou-se pela elaboração de um questionário o qual foi enviado para os participantes da pesquisa, com o fim de levantar as informações necessárias para atingir os objetivos inicialmente propostos, pois acredita-se que este instrumento de pesquisa possibilita obter respostas mais consistentes quanto a opinião dos respondentes.

O levantamento por meio de questionário contribuiu para uma interpretação mais exata dos resultados coletados, proporcionando um valioso conhecimento sobre as formas com que as empresas do setor do agronegócio se posicionam estrategicamente frente à concorrência e a sua correlação com o uso de práticas de GEC.

3.2 População e Amostra da Pesquisa

Para o propósito deste estudo foram selecionadas como população alvo as empresas do setor do agronegócio que compõem a listagem da revista Exame Melhores & Maiores do ano 2016. Segundo esta publicação, são as 400 maiores empresas do setor. A revista classifica as empresas em função do faturamento líquido anual, que para a publicação de 2016 foram consideradas as receitas relativas aos balanços publicados pelas empresas no exercício social de 2015.

A razão de terem sido selecionadas estas empresas como população alvo deve-se ao fato de que, por serem consideradas as maiores do setor, possivelmente têm mais chances de uso de ferramentas modernas e, provavelmente, uma maior tendência de utilização de estratégias competitivas e, conseqüentemente, o uso de práticas de GEC. Contudo, ao se examinar a composição dessas empresas foi necessário excluir da amostra 31 empresas por desenvolverem atividades de compra e venda em atacado, *holdings*, *trading* e 22 por não ter sido possível obter o contato para o envio do instrumento de coleta de dados, restando assim, 347 empresas para as quais foram enviados questionários, obtendo-se um retorno de 173 questionários respondidos. Quatro questionários foram eliminados em função de não ter sido possível identificar o segmento e demais dados do perfil da empresa, de forma que a

amostra utilizada nesta análise compreende 169 empresas, o que representa 48,7% da população alvo.

3.3 Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada por meio do envio de questionário com questões estruturadas, com a finalidade de identificar a forma que as empresas se posicionam estrategicamente no mercado e identificar se as práticas de GEC diferem entre as empresas que utilizam a mesma forma de posicionamento.

Os questionários foram enviados com base no cadastro individual de cada empresa, disponível no site da revista Exame Melhores & Maiores do ano 2016. Contudo, antes do envio dos mesmos, foi realizado um contato telefônico na empresa com a intenção de identificar o profissional com maior conhecimento quanto às estratégias de posicionamento e práticas de GEC. Estes contatos ocorreram entre 6 de dezembro de 2016 e 20 de fevereiro de 2017. Nestes contatos iniciais, verificou-se que os cargos com maior interação com essas questões eram: Gerente de Controladoria, Gerente de Contabilidade e Gestão de Custos, Diretoria de Planejamento Econômico e Financeiro, Diretoria Financeira, Diretoria Industrial, Diretoria Comercial.

Após o primeiro contato, foi feito o envio dos e-mails contendo o questionário, e, visando uma maior efetividade de retorno, fez-se a contratação do Centro de Pesquisa e Estudos em Administração – CEPA da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, o qual disponibilizou cinco profissionais com experiência em realização de entrevistas por telefone e estes passaram a entrar em contato com os destinatários que não estavam retornando os questionários. Por esse meio foram realizadas as entrevistas com 109 respondentes. Outros 64 questionários foram respondidos e enviados pela plataforma Google Docs.

3.4 Instrumento de Coleta de Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário conforme referido na seção anterior. Esse questionário foi formulado a partir da revisão teórica, tendo por base os estudos de Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Cinquini e Tenucci (2006), Fowzia (2011), Noordin, Zainuddin e Tayles

(2009) e Rasia (2009). O questionário sobre estratégias competitivas foi realizado com base em Porter (1989, 2004), Almeida, Machado e Panhoca (2012), Bacarau (2006) e Capalonga (2008).

Após sua elaboração foi realizado um pré-teste com 5 (cinco) profissionais de empresas com o mesmo perfil da pesquisa, com a finalidade de garantir o entendimento e evitar falhas, buscando assim garantir a validade dos dados do questionário. O pré-teste possui a função de identificar a pertinência e a clareza das questões, dificuldades que possam prejudicar a participação dos respondentes, bem como possibilita visualizar a necessidade de correções no sentido de alterar, incluir ou excluir possíveis questionamentos. (Gil, 2010).

A partir dessa fase, formatou-se o questionário final que pode ser consultado no Apêndice A. O mesmo foi elaborado em três blocos de questões, os quais representam os construtos da pesquisa:

Bloco I: Compreende as questões de 1 a 14 as quais identificam a frequência de utilização de 14 práticas de GEC adotadas. Para cada prática mencionada de GEC foi disponibilizado um texto contendo o conceito da mesma para que, caso o respondente tivesse dúvida da assertiva pudesse consultar e ter o entendimento do que se estava tratando.

Bloco II: Compreende as questões de 15 a 40 as quais identificam as estratégias competitivas adotadas nas empresas e a intensidade das mesmas. As questões do bloco II foram distribuídas da seguinte forma:

- a) As questões de número 16, 22, 24, 26, 30, 32, 35, 38 e 39 têm o objetivo de identificar as estratégias competitivas de baixo custo.
- b) As questões de número 17, 18, 20, 28, 31, 33, 37 e 40 têm o objetivo de identificar as estratégias competitivas de diferenciação.
- c) As questões de número 15, 19, 21, 23, 25, 27, 29, 34 e 36 têm o objetivo de identificar as estratégias competitivas de enfoque.

Cabe ressaltar que o instrumento de pesquisa enviado a todos os respondentes as questões de 15 a 40 foram distribuídas de forma aleatória para evitar respostas enviesadas em relação à estratégia.

Bloco III: compreende 15 questões para qualificar o perfil dos respondentes e as características gerais da empresa.

Para as questões relativas aos blocos I e II foi utilizado o modelo de respostas baseado na escala *likert* de cinco pontos. As escalas representam a posição que

melhor relaciona a utilização das práticas de GEC e estratégicas competitivas nas empresas pesquisadas. Para Malhotra (2006) no modelo de questionário por escala *likert* os respondentes se obrigam a firmar o grau de concordância em cada afirmação. Neste estudo foi utilizado o grau 1, que se refere à não utilização; grau 2, muito pouco utilizado; grau 3, utiliza ocasionalmente; grau 4, muito utilizado; e 5, sempre utilizado.

3.5 Procedimentos de Análise de Dados

Inicialmente foi realizada a análise do bloco III do instrumento de pesquisa, detalhando a caracterização dos respondentes e das empresas participantes.

Para as análises estatísticas foi utilizado o software SPSS, versão 22, a qual se iniciou com a validação da confiabilidade das respostas obtidas, através do teste do Alfa de Cronbach (αC), que segundo Hair *et al.* (2009, p. 126) é um coeficiente de confiabilidade que avalia o grau de consistência interna de escalas, o qual varia de 0 a 1, sendo que em regra geral aceita-se como confiável questionários cujo valor da estatística (αC) resulte em valores acima de 0,6.

Após a confirmação do teste de confiabilidade realizou-se uma Análise Fatorial exploratória, com o objetivo de verificar a formação de fatores que possam identificar correlações entre as práticas de gestão estratégica de custos mais utilizadas de acordo com as estratégias competitivas adotadas em empresas do setor do agronegócio brasileiro. Para Hair *et al.* (2009) a análise fatorial possui o objetivo de agrupar variáveis altamente correlacionadas em conjuntos distintos ao que denomina de **fatores**.

Para verificar a adequação da análise fatorial utilizou-se o teste Kayser Meyer Olkin – KMO. Segundo Hair *et al.* (2009), o teste KMO indica o nível de adequação da análise fatorial para a amostra através de um índice que varia de 0 a 1, os quais podem ser assim interpretados: $KMO \geq 0,80$ admirável; $0,70 \leq KMO < 0,80$, mediano; $0,60 \leq KMO < 0,70$ medíocre; $0,50 \leq KMO < 0,60$, ruim; e abaixo de 0,50, inaceitável.

Para melhor análise dos fatores, Hair *et al.* (2009) estabeleceram uma escala de cargas fatoriais para diferentes tamanhos de amostras, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Diretrizes para Identificação de Cargas Fatoriais Significantes com Base no Tamanho da Amostra.

Carga fatorial	Tamanho da amostra necessário para significância*
0,30	350
0,35	250
0,40	200
0,45	150
0,50	120
0,55	100
0,60	85
0,65	70
0,70	60
0,75	50

* Significância se baseia em um nível de significância (α) de 0,05, um nível de poder de 80%, e erros-padrão considerados como o dobro daqueles de coeficientes de correlação convencionais.

Fonte: Hair *et al.* (2009, p. 120).

Assim, para uma amostra de 173 questões como é o caso desta pesquisa, podem ser consideradas cargas fatoriais acima de 0,45.

Ainda, como estatísticas complementares avaliou-se a correlação, que serviu como elemento indicador de correspondência entre as variáveis. Usou-se como critério de relacionamento entre as variáveis a seguinte escala (MUKAKA, 2012):

- 0,9 para mais ou para menos indica uma correlação muito forte.
- 0,7 a 0,9 positivo ou negativo indica uma correlação forte.
- 0,5 a 0,7 positivo ou negativo indica uma correlação moderada.
- 0,3 a 0,5 positivo ou negativo indica uma correlação fraca.
- 0 a 0,3 positivo ou negativo indica uma correlação desprezível.

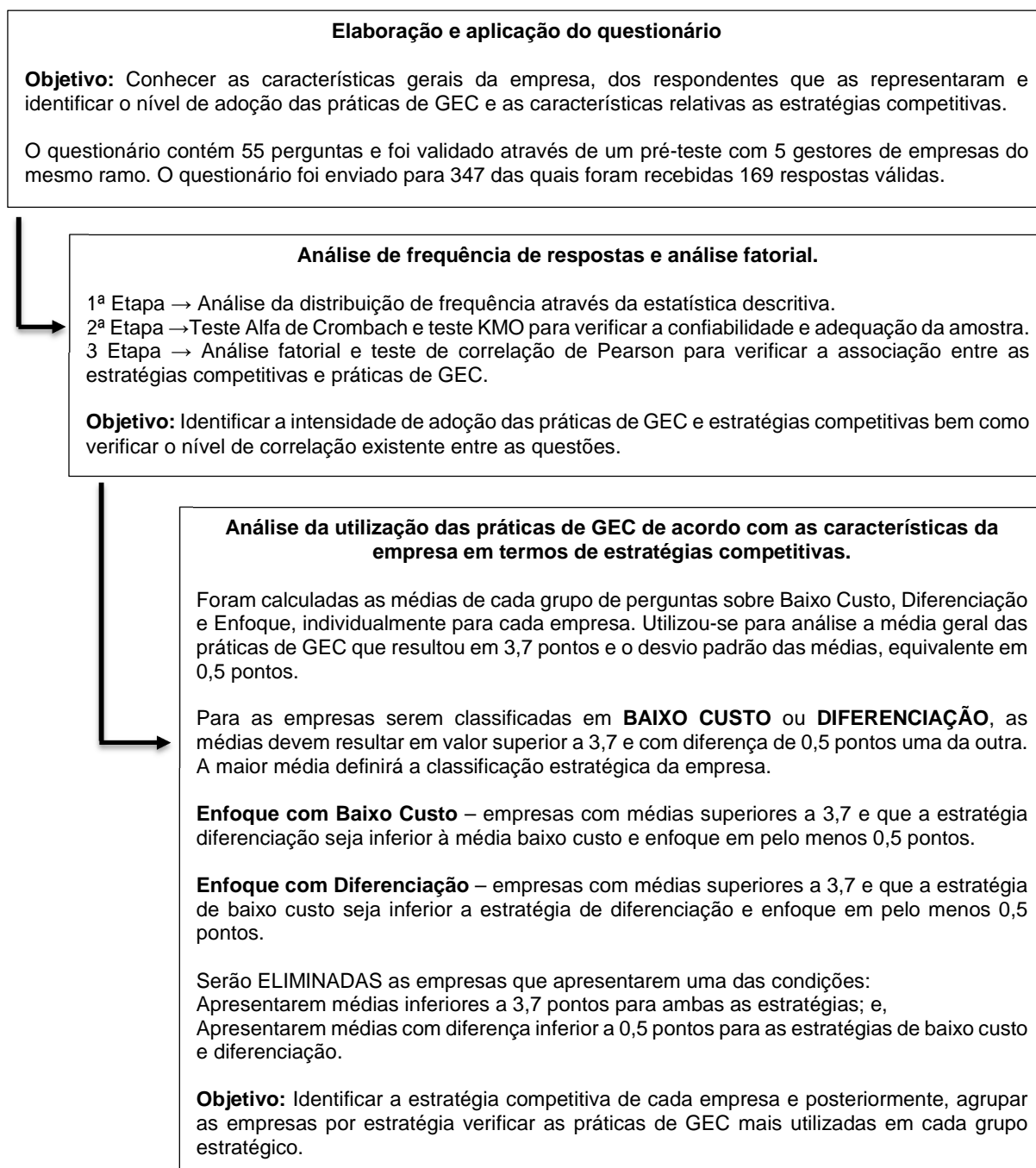
Por fim, para avaliar a associação entre o tipo de posicionamento estratégico e as práticas de GEC, fez-se uma análise das respostas tendo por meta classificar as empresas por estratégia. Para isso definiu-se como ponto de análise, a média geral 3,7, a qual foi calculada com base nas médias gerais das questões sobre práticas de GEC. Com isso, foi possível classificar as empresas, sendo que possuem estratégias aquelas com média acima de 3,7 e as abaixo, foram consideradas sem estratégias.

Após essa análise, foi realizada uma classificação mais profunda com as empresas que possuíam estratégias, classificando-as em empresas com estratégias de Baixo Custo, de Diferenciação, de Enfoque por Baixo Custo e Enfoque por Diferenciação e a partir daí definiu-se as estratégias mais relevantes tendo por base a média obtida em cada uma das respostas relativas às estratégias. Por fim, para diferenciar cada uma das formas estratégicas, foram calculadas as médias de todas as perguntas sobre estratégia (Bloco II) em cada segmento e, com base nesta, foi calculado o desvio padrão da média da amostra, o qual resultou em 0,5 pontos, sendo

este valor a base para diferenciar, entre as médias das perguntas sobre Baixo Custo, Enfoque e Diferenciação, a forma de posicionamento estratégico ao qual cada empresa pertencia.

No Quadro 9 apresenta-se um resumo da pesquisa.

Quadro 9 – Fluxo da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo tem como objetivo apresentar os resultados da pesquisa. Para tanto, estruturou-se o mesmo em quatro seções. A primeira descreve o perfil dos respondentes e as características das empresas participantes da amostra. A segunda descreve a frequência de adoção das práticas de GEC, enquanto que a terceira seção analisa a forma de posicionamento estratégico das empresas pesquisadas. Por fim, são identificadas as práticas de GEC mais utilizadas de acordo com as estratégias competitivas adotadas por empresas do setor do agronegócio brasileiro.

4.1 Perfil dos Respondentes e Caracterização das Empresas

O perfil dos respondentes foi obtido a partir das respostas estabelecidas através do Bloco III do questionário. Conforme descrito no capítulo de metodologia, das 173 respostas obtidas, 169 foram consideradas válidas, pois em quatro delas não foi possível identificar a empresa. A partir dessas 169 empresas têm-se as características dos respondentes como segue.

Quanto ao setor de atuação dos respondentes na empresa, tem-se os dados apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 – Área de Atuação dos Respondentes

Área de Atuação	Nº de Respondentes	% Válido	% Acumulado
Gerente de Contabilidade e Gestão de Custos	64	37,9	37,9
Gerente de Controladoria	59	34,9	72,8
Diretoria Financeira	22	13,0	85,8
Gerente de Planejamento Econômico e Financeiro	15	8,9	94,7
Diretoria Industrial	3	1,8	96,4
Diretoria Comercial	6	3,6	100,0
Total	169		

Fonte: Dados da pesquisa.

Aproximadamente 73% dos questionários foram respondidos por funcionários dos departamentos de gestão de custos, contabilidade e controladoria, áreas diretamente relacionadas ao tema da pesquisa. Empregados das áreas financeira e de planejamento representaram em torno de 22% e diretores próximo de 5%.

Quanto ao tempo de atuação na empresa bem como o tempo de trabalho na função desempenhada pelos respondentes apresenta-se os resultados conforme a Tabela 3.

Tabela 3 – Tempo de Atuação na Mesma Área

Escala (em anos)	Tempo de Atuação na Empresa			Tempo de Atuação na Função		
	Nº de Respondentes	% Válido	% Acumulado	Nº de Respondentes	% Válido	% Acumulado
Até 5 anos	51	30,4	30,4	60	35,7	35,7
De 5 a 10 Anos	44	26,1	56,5	49	29,2	64,9
De 10 a 15 Anos	26	15,5	72,0	26	15,5	80,4
De 15 a 20 Anos	17	10,1	82,1	13	7,7	88,1
Acima de 20 Anos	30	17,9	100	20	11,9	100
Total Respostas Válidas	168	100		168	100	
Não responderam	1			1		
Total	169			169		

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que há uma concentração em empregados com até cinco anos (30,4%) e esse percentual apresenta uma ligeira queda para a faixa de 5 a 10 anos (26,1%), se reduz para as faixas de tempo maiores e apresenta um sensível crescimento para trabalhadores com mais de 20 anos (17,9%), o que caracteriza um grupo de respondentes com elevado grau de experiência.

Na Tabela 4 demonstra-se a formação acadêmica dos respondentes.

Tabela 4 – Formação Acadêmica dos Respondentes

Formação Acadêmica	Nº de Respondentes	% Válido	% Acumulado
Graduação	66	39,5	39,5
Especialização	89	53,3	92,8
Mestrado	10	6,0	98,8
Doutorado	2	1,20	100,0
Total Respostas Válidas	167	100	
Não responderam	2		
Total	169		

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que 39,5% possuem curso superior e 53,3% possuem além da graduação cursos de especialização. Com relação a programas strictu sensu, 7,2% possuem formação em nível de mestrado ou doutorado indicando a existência de empregados com elevado nível de formação em pós-graduação nessas empresas.

Dado o perfil dos respondentes - considerando função, experiência e formação acadêmica -, pode-se concluir que há uma tendência significativa de um correto entendimento dos temas ora trabalhados.

No que se refere aos dados relativos às principais características das empresas da amostra, estas estão representadas por 14 setores do segmento de agronegócio, conforme se pode verificar na Tabela 5. Destaca-se, no que se refere aos procedimentos utilizados nessa pesquisa, que diversos respondentes não indicaram a principal atividade da empresa ou indicaram todas as atividades de atuação. Diante deste fato, optou-se por seguir a classificação dada na revista Exame Melhores & Maiores de 2016, a qual formou a base da amostra.

Tabela 5 – Segmentos das Empresas Respondentes

Segmentos	Nº de Empresas	%	Acumulado
Açúcar e Álcool	33	19,5%	19,5%
Algodão e Grãos	30	17,7%	37,2%
Óleos, Farinhas e Conservas	21	12,4%	49,6%
Aves e Suínos	14	8,3%	57,9%
Madeira e Celulose	12	7,1%	65,0%
Aducos e Defensivos	11	6,5%	71,5%
Leite e Derivados	11	6,5%	78,0%
Café	9	5,4%	83,4%
Máquinas, Equipamentos e Ferramentas	8	4,7%	88,1%
Carne Bovina	6	3,6%	91,7%
Têxtil	5	3,0%	94,7%
Sementes	4	2,4%	97,1%
Nutrição e Saúde animal	3	1,8%	98,9%
Fumo	2	1,1%	100,0%
Total	169		

Fonte: Elaborada pelo autor, com base em Melhores & Maiores 2016.

Em termos de participação na amostra, os setores de açúcar e álcool, algodão e grãos e óleos, farinhas e conservas, compreendem aproximadamente 50% dos respondentes com destaque para os dois primeiros que somam 37,3% das respostas. Outros quatro segmentos: aves e suínos, madeira e celulose aducos e defensivos e leite e derivados abarcam aproximadamente 30% dos respondentes. Assim, 78,0% da amostra centra-se em 7 dos 14 segmentos. Um fator relevante percebido entre os respondentes é a participação de 31 cooperativas sendo que a maioria delas atua nos segmentos de algodão, grãos e aves e suínos.

Na Tabela 6 apresentamos a unidade da federação em que se situa a sede das empresas pesquisadas.

Tabela 6 – Estado Sede das Empresas Pesquisadas

Estado Sede	Nº de Empresas	%	Acumulado	Estado Sede	Nº de Empresas	%	Acumulado
SP	64	37,9%	37,9%	MT	3	1,8%	95,9%
RS	23	13,6%	51,5%	AL	1	0,6%	96,4%
MG	22	13,0%	64,5%	MS	1	0,6%	97,0%
PR	19	11,2%	75,7%	PA	1	0,6%	97,6%
SC	14	8,3%	84,0%	PB	1	0,6%	98,2%
ES	7	4,1%	88,2%	PE	1	0,6%	98,8%
GO	6	3,6%	91,7%	RJ	1	0,6%	99,4%
CE	4	2,4%	94,1%	TO	1	0,6%	100,0%
Continua >>							
Total 169							

Fonte: Dados da pesquisa.

Destacam-se os estados de São Paulo com 37,9%, seguida pelo Rio Grande do Sul com 13,6% e Minas Gerais com 13%. Ou seja, esses estados contêm 64,5% das empresas pesquisadas. No que se refere ao Estado de São Paulo, sua expressividade está associada a empresas do setor de açúcar e álcool o qual representa 33% das empresas respondentes do estado.

Na Tabela 7 apresenta-se a classificação das empresas segundo o seu faturamento, que, segundo o Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES, empresas de grande porte são as que possuem faturamento acima de 300 milhões de reais.

Tabela 7 – Faturamento das Empresas Pesquisadas

FATURAMENTO	Nº Empresas	%	% Acumulado
Até R\$ 250 milhões	9	5,3	5,3
Entre R\$ 251 e R\$ 500 milhões	46	27,2	32,5
Entre R\$ 501 e R\$ 750 milhões	37	21,9	54,4
Entre R\$ 751 e R\$ 999 milhões	25	14,8	69,2
Entre R\$ 1,0 e R\$ 2 bilhões	29	17,2	86,4
Acima de R\$ 2 bilhões.	23	13,6	100,0
Total Respondentes	169		

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que mais de 90% das empresas são de grande porte, sendo que destas, 63,9% faturam entre 251 e 999 milhões de reais. Apenas 5,3% faturam menos que 250 milhões de reais e as restantes 30,8% faturam acima de um bilhão de reais.

Outra questão importante que foi levada em consideração ao analisar as características das empresas em estudo foi identificar aquelas que eram exportadoras, pois empresas que atuam no mercado internacional se defrontam com uma concorrência maior e mais qualificada, necessitando ainda mais de uma estrutura de planejamento e gestão de custos para ser competitiva (EL KELETY (2006). Os percentuais de exportações são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Percentual de Exportações em Relação ao Faturamento Total

% de exportações em relação ao total de faturamento anual.	Nº de Empresas	%	Acumulado
Até 10%	48	36,6%	36,6%
Entre 10,01% e 20%	18	13,7%	50,4%
Entre 20,01% e 30%	17	13,0%	63,4%
Entre 30,01% e 40%	11	8,4%	71,8%
Entre 40,01% e 50%	19	14,5%	86,3%
Acima de 50%	18	13,7%	100,0%
Total de empresas	131		

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que entre os respondentes, 77,5% declararam que a empresa exporta algum tipo de produto e dentre estas a maior parte (36,6%) exporta até 10% do valor total de faturamento e 13,7% das empresas destinam mais que 50% de suas vendas para o mercado externo. Essa representatividade indica que uma parte significativa da amostra possui maturidade exportadora.

Para poder analisar o nível de concorrência, foi perguntado se as empresas se encontravam em ambiente de alto, médio ou baixo nível, conforme pode-se observar na Tabela 9.

Tabela 9 – Nível de Concorrência

Nível de concorrência	Nº de Empresas	%	Acumulado
Alto	130	76,9%	76,9%
Médio	35	20,7%	97,6%
Baixo	4	2,4%	100,0%
Total empresas	169		

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar as respostas constatou-se que 76,9% das empresas enfrentam alto nível de concorrência, enquanto que 20,7% dizem enfrentar nível médio, e 2,4% nível baixo de concorrência.

Quanto a propriedade de capital, os resultados apresentaram que 77,5% são empresas de capital fechado e 22,5% de capital aberto. Também foi perguntado aos respondentes a informação quanto ao país de origem do controle acionário das empresas. Tendo em vista que muitas não responderam a esta pergunta, optou-se por identificar o país de origem conforme apresenta a informação individual de cada empresa listada pela revista Exame Melhores & Maiores de 2016, o que pode ser observado na Tabela 10.

Tabela 10 – Controle Acionário

País de Origem do Acionista Controlador	Nº de Empresas	%	Acumulado
Brasileiro	136	80,5%	80,5%
Americano	6	3,6%	84,0%
Japonês	5	3,0%	87,0%
Chinês	2	1,2%	88,2%
Indiano	2	1,2%	89,3%
Francês	2	1,2%	90,5%
Outros	16	9,5%	100,0%
Total	169		

Fonte: Elaborada pelo autor, com base na Revista Exame Melhores & Maiores 2016.

Percebe-se que em 80,5% delas o controle acionário é de brasileiros, as demais (19,5%) possuem controle estrangeiro, com destaque para empresas com controle americano (3,6%), japonês (3,0%) e chinês, indiano e francês com 1,2% cada país.

Por fim, as empresas da amostra foram classificadas quanto ao número de funcionários, conforme Tabela 11.

Tabela 11 – Classificação das Empresas Pelo Número de Funcionários

Número de funcionários	Nº de Empresas	%	Acumulado
Até 500	37	21,9%	21,9%
Entre 501 e 1000	40	23,7%	45,6%
Entre 1001 e 2000	42	24,9%	70,4%
Entre 2001 e 3000	22	13,0%	83,4%
Entre 3001 e 5000	11	6,5%	89,9%
Acima de 5000	17	10,1%	100,0%
Total	169		

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que há uma distribuição relativamente próxima nos três primeiros estratos de funcionários que totalizam 70,4% da amostra. Considerando a

classificação do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, de que empresas com até 499 funcionários são consideradas de pequeno e médio porte e as grandes empresas são aquelas com mais de 500 funcionários, então (78,1%) das empresas da amostra são de grande porte.

Dadas às características das empresas – considerando o número de segmentos, localização sede, porte, nível de exportação, nível de concorrência e controle acionário -, percebe-se que a amostra é constituída predominantemente de empresas de grande porte, na maioria delas com atuação no mercado externo e com alto nível de concorrência, o que leva a crer que há uma forte tendência de uso de estratégias competitivas e, por consequência, o uso de práticas de gestão estratégica de custos.

4.2 Adoção de Práticas de Gestão Estratégica de Custos

Destaca-se inicialmente que todas as perguntas foram realizadas utilizando-se como base a escala *likert* de 5 pontos, sendo que as respostas tinham a seguinte referência: 1 não utiliza, 2 utiliza muito pouco, 3 utiliza ocasionalmente, 4 utiliza muito e 5 utiliza sempre. Para melhor análise foi realizado um agrupamento das respostas com índice 2 e 3, as quais foram classificadas como baixa adoção, assim como foram agrupadas as respostas com indicações 4 e 5 que passam a ser consideradas como de alta adoção, conforme apresentado na Tabela 12.

Tabela 12 – Frequência de uso das Práticas de GEC

Práticas de GEC	Frequência						Média	Mediana	Desvio Padrão	Escala Likert
	Não utiliza (1).	Baixa Adoção (2 - 3)		Alta Adoção (4 - 5)						
Custos Logísticos	4	2,4%	26	15,4%	139	82,2%	4,3	4,0	0,9	.1 - 5
Custo-padrão	7	4,1%	37	21,9%	125	74,0%	4,2	4,0	1,1	.1 - 5
Custo da Qualidade	4	2,4%	41	24,3%	124	73,4%	4,1	4,0	1,0	.1 - 5
Custo Total de Propriedade (TCO)	16	9,5%	43	25,4%	110	65,1%	3,8	4,0	1,3	.1 - 5
Custo-Meta	17	10,1%	43	25,4%	109	64,5%	3,7	4,0	1,3	.1 - 5
Análise dos Custos da Cadeia de Valor	12	7,1%	53	31,4%	104	61,5%	3,7	4,0	1,2	.1 - 5
Custos Ambientais	15	8,9%	55	32,5%	99	58,6%	3,6	4,0	1,3	.1 - 5
Custo de Atributos	16	9,5%	58	34,3%	95	56,2%	3,5	4,0	1,3	.1 - 5
Análise dos Custos dos Concorrentes	13	7,7%	62	36,7%	94	55,6%	3,4	4,0	1,2	.1 - 5
Custos Interorganizacionais	17	10,1%	64	37,9%	88	52,1%	3,5	4,0	1,2	.1 - 5
Alianças Estratégicas	18	10,7%	63	37,3%	88	52,1%	3,4	4,0	1,2	.1 - 5
Custo do Ciclo de Vida dos Produtos	23	13,6%	58	34,3%	88	52,1%	3,5	4,0	1,4	.1 - 5
Custeio ABC	27	16,0%	54	32,0%	88	52,1%	3,2	4,0	1,4	.1 - 5
Custos Intangíveis	35	20,7%	63	37,3%	71	42,0%	3,2	3,0	1,3	.1 - 5
Média	16	9,49%	51	30,44	102	60,11	3,7	3,9	1,2	

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar as respostas relativas ao uso das práticas de GEC destacam-se Custos Logísticos, Custo-Padrão e Custo da Qualidade, as quais obtiveram média de resposta superior a 4 e são utilizadas em mais de 70% das empresas. Ao se observarem as médias, nota-se que, Custeio ABC, Custos Intangíveis, Análise dos Custos dos Concorrentes e Alianças Estratégicas obtiveram média abaixo de 3,5, as demais práticas apresentaram médias entre a 3,5 e 4,0. Acredita-se que a alta adoção das práticas de GEC (123 empresas, sendo 104 com alta adoção) está relacionada ao fato de que os respondentes representam 14 diferentes segmentos do agronegócio, e que certamente, cada segmento opta por diferentes práticas de GEC, de modo que poderia ser um erro dizer que todas as práticas são utilizadas por todas as empresas.

A alta adoção da prática de Custos Logísticos está diretamente alinhada com uma das principais necessidades do setor do agronegócio. Para Engblom et al (2012), os Custos Logísticos mais relevantes envolvem os custos de armazenagem, embalagens e, principalmente, o de transporte. Os autores justificam que os custos de transporte são atribuídos não apenas ao preço dos fretes em si como também ao preço dos combustíveis, fatos que nem sempre estão alinhados com decisões

estratégicas em função de não terem domínio sobre estes e por serem controlados pelas empresas fornecedoras de serviços ou pelo governo, ou seja, aquelas empresas cujo custo de transporte seja relevante, como é o caso do agronegócio, estão propensas a concentrar esforços na redução dos mesmos, o que justificaria a elevada adoção de práticas relacionadas aos custos logísticos

A relevância do uso do Custo da Qualidade para o agronegócio está diretamente relacionada a informações que orientam a tomada de decisões de longo prazo, as quais podem influenciar o uso de estratégias da empresa na manutenção de clientes, bem como para o controle de seus concorrentes (CINQUINI; TENUCCI, 2006). Isto se alinha ao que concluem Jena e Seth (2016) quanto a necessidade de implementar estratégias destinadas a melhorar a qualidade do serviço de transporte, que a longo prazo, pode ser importante para a redução de custos, bem como para o aumento da qualidade.

Tabela 13 – Adoção de Práticas de GEC por Segmento

PRÁTICAS DE GEC	Custo de Atributo	An. C. Concorrentes	Custo Ciclo de Vida	Custo da Qualidade	Custo-padrão	An. Custos Cadeia Vir.	Custeio ABC	Custo Meta	Custos Ambientais	Custos Intangíveis	TCO	Alianças Estratégicas	Custos Logísticos	C. Iterorganizacionais	MÉDIA
	Média das Respostas														
Açúcar e Alcool	3,5	3,6	3,5	3,8	3,4	3,5	3,9	3,7	3,7	2,9	3,8	3,4	3,9	3,3	3,6
Aduos e Def.	3,1	4,1	3,2	3,9	4,4	4,0	3,7	3,6	4,4	3,3	3,9	3,7	4,3	3,7	3,8
Algodão e grãos	3,8	3,5	3,4	4,2	4,0	3,6	3,3	3,6	3,4	2,9	3,3	3,5	4,3	3,2	3,6
Aves e Suínos	3,3	3,2	3,0	3,9	4,1	3,7	2,8	3,6	3,4	2,4	3,9	3,2	3,8	3,4	3,4
Café	3,1	2,7	2,9	3,6	3,4	2,9	2,6	3,1	3,0	2,9	3,7	2,1	3,6	2,8	3,0
Carne Bovina	4,5	3,7	4,3	4,8	4,3	4,5	4,3	4,7	4,2	4,2	3,5	3,3	4,5	3,8	4,2
Fumo	4,0	3,0	4,0	5,0	5,0	4,0	2,0	3,0	5,0	5,0	5,0	4,5	4,5	4,5	4,2
Leite e Deriv.	3,9	4,1	3,5	4,5	4,4	3,8	3,8	4,2	3,7	3,9	3,6	3,5	4,1	3,5	3,9
Madeira e Celul.	3,6	3,6	3,8	4,3	4,8	4,1	2,9	4,5	4,3	2,7	3,9	3,2	4,7	3,8	3,9
Máq. Equip. Fer.	4,0	3,9	4,3	4,3	4,3	4,0	3,0	4,1	3,5	3,8	4,3	3,9	4,5	4,3	4,0
Nutrição e S. A	3,0	1,3	2,3	3,3	4,3	3,7	1,0	4,0	2,0	2,3	2,3	3,0	4,3	2,0	2,8
Óleos Far. Cons.	3,5	3,5	3,3	4,0	4,1	3,6	3,3	3,4	2,9	2,9	3,6	3,6	4,5	3,4	3,5
Sementes	3,5	4,5	4,8	4,5	4,0	3,8	4,3	3,3	4,0	3,0	4,3	4,0	4,5	4,5	4,1
Têxtil	2,8	3,0	3,0	3,2	4,4	3,2	3,8	3,4	3,4	2,6	4,2	2,4	4,6	2,8	3,3
Média geral	3,5	3,4	3,5	4,1	4,2	3,7	3,2	3,7	3,6	3,2	3,8	3,4	4,3	3,5	3,7

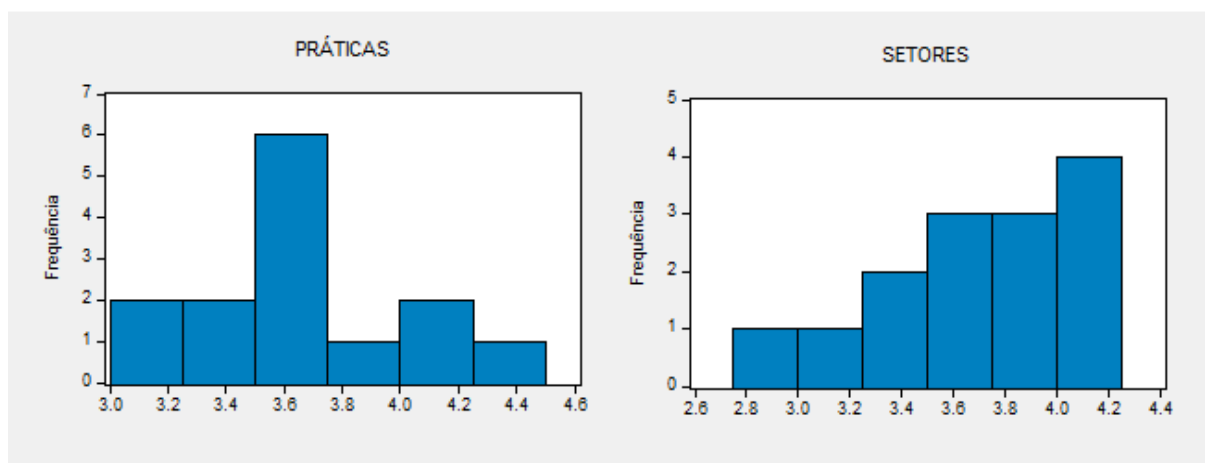
Fonte: Dados da pesquisa.

Para compreender melhor a utilização das práticas, realizou-se uma análise por segmento do agronegócio com base na média de respostas, conforme apresentado pela Tabela 13. Vale lembrar que as análises deste estudo baseiam-se exclusivamente pelas respostas das empresas consultadas, as quais traduzem a visão dos respondentes, não sendo a intenção de avaliar como são implementadas e utilizadas as práticas de GEC e das estratégias competitivas.

Pode-se verificar que os setores Carne Bovina, Fumo, Máquinas e Equipamentos e Ferramentas e Sementes foram os que apresentaram maior número de uso de diversas práticas de gestão de custos (média superior a 4). Ao considerar que a média das médias é 3,7, pode-se distribuir as práticas de acordo com essa média, ou seja, aquelas que estão acima da média, representando um elevado uso e as que estão abaixo da média, de menor uso relativo. Assim, as células ressaltadas em cor cinza indicam as práticas com avaliação superior à média.

Dois aspectos chamam a atenção em relação aos resultados apresentados na Tabela 13. A primeira é que a média geral é bastante elevada, indicando que os respondentes atribuíram notas altas em um elevado número de questões. Esses resultados são comuns em questões em que se avalia a percepção quanto ao uso de técnicas ou desempenho da gestão. A segunda, é que ao analisar as médias resultantes das práticas, última linha da Tabela 13, pode-se perceber que elas apresentam uma distribuição mais equilibrada em relação a das médias pelos setores, que pode ser melhor visualizado nos gráficos que seguem.

Gráfico 1 – Distribuição das Médias das Práticas de GEC e dos Setores



Fonte: Dados da pesquisa.

Ao se analisar o Gráfico 1, verifica-se uma concentração de práticas avaliadas com notas próximas de 3,7 e uma distribuição aproximadamente equilibrada nas caudas. Contudo ao se observar a distribuição das médias por setor, verifica-se que ela apresenta uma concentração crescente para notas mais elevadas. Esse comportamento permite afirmar que as práticas se distribuem de forma bastante distinta entre os setores, destacando-se em especial, os setores de Nutrição e Saúde Animal e Café que utilizam pouquíssimas práticas.

Ao analisar as práticas, Custos Logísticos é a de maior média geral (4,3) com destaque de uso igualmente em 13, dos 14 segmentos avaliados neste estudo. A elevada adoção das práticas de Custo Logístico e Custo-Padrão, com média 4,2 e utilizados em 12 segmentos, condiz com os resultados encontrados no estudo de Souza, Rasia e Almeida (2015), ao pesquisarem os segmentos de Madeira e Papel e Açúcar e Álcool, o que vem confirmar a importância destas para o setor.

Distinguindo a intensidade das práticas através da média das médias, pode-se atribuir como uso intenso das práticas aquelas que possuem média superior a 3,7. Logo, Custo da Qualidade aparece nessa condição em 11 setores, TCO em 9, a Análise dos Custos da Cadeia de Valor também em 9 setores, Custos Ambientais em 7 e Custo-Meta em 6 setores. A prática TCO possui destaque entre os segmentos de Fumo, Máquinas, Equipamentos e Ferramentas, Sementes e Têxtil. O Custo-Meta apresenta maior frequência entre os segmentos de Carne Bovina, Madeira e Celulose, Leite e Derivados, Máquinas Equipamentos e Ferramentas e Nutrição e Saúde Animal. As práticas Análise dos Custos da Cadeia de Valor e Custos Ambientais são igualmente mais utilizadas pelos segmentos de Adubos e Defensivos, Carne Bovina, Fumo e Madeira e Celulose. Observa-se também que o segmento de café apresenta uso relevante apenas da prática TCO.

O resultado da prática Análise de Custos da Cadeia de valor encontra correspondência no estudo de Muniz (2010), porém inferior do que apresentado no estudo de Sousa, Rasia e Almeida (2015). O estudo de Wrubel (2009) validou 11 práticas ligadas à análise da cadeia de valor, sendo as mais citadas, Análise dos Custos da Cadeia de Valor, seguida de Custos Ambientais, as quais também obtiveram taxa de adoção mediana, enquanto que a prática Custos da Qualidade, foi considerada uma fonte direcionadora de custos, o que se alinha com este estudo.

Como práticas que possuem menor média de adoção aparecem o Custeio ABC (3,2) e Custos Intangíveis (3,2), o que corresponde à intensidade verificada nos trabalhos de Muniz (2010) e Souza, Rasia e Almeida (2015). Porém, observa-se que o Custeio ABC é fortemente utilizado pelos segmentos de Sementes e Carne Bovina, enquanto que a prática de Custos Intangíveis é igualmente utilizada pelos segmentos de Carne Bovina e o segmento de Fumo. Cinquini e Tenucci (2006) destacam que empresas líderes em custo tendem a uma maior utilização do custeio ABC, sendo que pela sua natureza em gerenciar atividades, possibilita um melhor controle de ações estratégicas. Por outro lado, a utilização da prática de GEC Custos Intangíveis indica a preocupação, principalmente, com a imagem da empresa, sendo o controle de seus gastos um indicador de desempenho para o cumprimento do seu plano estratégico e obtenção de vantagem competitiva. (ABREU, 2009).

Ao comparar este estudo com os resultados do estudo de Cinquini e Tenucci (2006), a prática Custeio de Atributos foi a única a apresentar percentuais de utilização acima dos encontrados neste trabalho. Assemelha-se a este a prática de Custeio ABC e Custo dos Concorrentes, igualmente com baixa adoção. Por outro lado, as práticas Custo da Qualidade, Custo do Ciclo de Vida, Análise da Cadeia de Valor e Custo-Meta apresentam-se com maior utilização em relação ao apresentado pelos autores, fato que também pode ser observado ao comparar estas mesmas práticas com o estudo de Guilding, Cravens e Tayles (2000). Estes resultados indicam que existe uma preocupação com o foco estratégico de longo prazo. (CINQUINI; TENUCCI, 2006).

Resultado análogo a este quanto à utilização das práticas de Custo da Qualidade, Custo-Meta, Custo da Cadeia de Valor, Custo de Atributos e Custo do Ciclo de Vida foram obtidos por Auzair *et al.* (2013) e Fowzia (2011), nos quais essas práticas apresentam alta adoção, enquanto que para as práticas de Custeio ABC e Análise dos Custos dos Concorrentes os autores obtiveram resultados com maior adoção em relação aos obtidos nessa pesquisa.

4.3 Análise do Posicionamento Estratégico

Para identificar as estratégias utilizadas nas empresas da amostra foram aplicadas 26 perguntas envolvendo as três estratégias sendo, 9 perguntas para baixo custo, 8 perguntas para diferenciação e 9 perguntas para a estratégia de enfoque, distribuídas de forma aleatória segundo o bloco II do questionário conforme segue:

- As questões de número 16, 22, 24, 26, 30, 32, 35, 38 e 39 têm o objetivo de identificar as estratégias competitivas de baixo custo.
- As questões de número 17, 18, 20, 28, 31, 33, 37 e 40 têm o objetivo de identificar as estratégias competitivas de diferenciação.
- As questões de número 15, 19, 21, 23, 25, 27, 29, 34 e 36 têm o objetivo de identificar as estratégias competitivas de enfoque.

A Tabela 14 evidencia a frequência de uso nas empresas da amostra em relação à definição de uso das estratégias. Após o levantamento da frequência de cada questão foi possível perceber as características que levam os gestores das empresas a se posicionarem com estratégias de baixo custo, diferenciação ou enfoque.

As características das empresas em que se utilizam estratégias de baixo custo para se posicionarem no seu ambiente de negócios que merecem destaque, por ordem de maior média na escala *likert* (1-5) são:

- Atendem diversos segmentos de mercado – média 4,0;
- Buscam novas tecnologias para produção em grande escala e redução de custos – média 4,0;
- Efetuam compras em grande volume – média 4,0, e;
- Realizam investimentos em novos equipamentos de processamento para reduzir o custo e o tempo de produção – média 3,9.

Nota-se que para estas características existe uma adoção de mais de 70% nas empresas.

Tabela 14 – Frequência de Respostas das Questões Relativas às Estratégias Competitivas

ESTRATÉGIAS DE BAIXO CUSTO	Frequência						Média	Mediana	Desvio Padrão	E. Likert
	Não utiliza	Utiliza pouco		Utiliza muito						
	(1).	(2 - 3)	(4 - 5)							
Investimos em novos equipamentos de processamento para reduzir o custo e o tempo de produção	3	1,8%	41	24,3%	125	74,0%	3,9	4,0	0,9	.1 - 5
Nossa empresa atende a clientes de diversos segmentos.	6	3,6%	38	22,5%	125	74,0%	4,0	4,0	1,1	.1 - 5
Buscamos novas tecnologias para produção em grande escala, facilitando o processamento de produtos e redução de custos.	3	1,8%	42	24,9%	124	73,4%	4,0	4,0	1,0	.1 - 5
Nossas compras são negociadas e realizadas em grande volume.	2	1,2%	46	27,2%	121	71,6%	4,0	4,0	0,9	.1 - 5
Fabricamos em massa produtos padronizados	13	7,7%	51	30,2%	105	62,1%	3,7	4,0	1,3	.1 - 5
Fabricamos produtos populares.	24	14,2%	63	37,3%	82	48,5%	3,1	3,0	1,4	.1 - 5
Praticamos custos menores em relação aos concorrentes.	11	6,5%	90	53,3%	68	40,2%	3,3	3,0	1,0	.1 - 5
Praticamos os preços mais baixos em relação a nossos concorrentes.	17	10,1%	85	50,3%	67	39,6%	3,2	3,0	1,1	.1 - 5
Nossa empresa se une a outras empresas com a finalidade de conseguir melhores preços de compra.	51	30,2%	59	34,9%	59	34,9%	2,7	3,0	1,4	.1 - 5
ESTRATÉGIAS DE DIFERENCIAÇÃO										
Nosso quadro de pessoal é constantemente treinado para atender nossos clientes com excelência.	1	0,6%	38	22,5%	130	76,9%	4,0	4,0	0,9	.1 - 5
Nossos produtos e serviços atendem a um alto padrão com atributos que satisfazem as necessidades de nossos clientes.	4	2,4%	39	23,1%	126	74,6%	4,0	4,0	1,0	.1 - 5
Oferecemos produtos e serviços de alta qualidade e tecnologia superior às dos concorrentes	4	2,4%	60	35,5%	105	62,1%	3,8	4,0	1,0	.1 - 5
A entrega de nossos produtos e serviços é mais rápida e mais confiável em relação ao praticado pelos concorrentes.	3	1,8%	63	37,3%	103	60,9%	3,6	4,0	0,9	.1 - 5
Possuímos programa de atendimento ao cliente de excelência, melhor do que os concorrentes.	8	4,7%	68	40,2%	93	55,0%	3,5	4,0	1,0	.1 - 5
Oferecemos treinamento sobre nossos produtos e serviços a todos os compradores.	27	16,0%	65	38,5%	77	45,6%	3,4	3,0	1,3	.1 - 5
Oferecemos produtos e serviços inovadores antes que os concorrentes.	20	11,8%	85	50,3%	64	37,9%	3,1	3,0	1,3	.1 - 5
Focamos em produtos específicos com preços superiores aos dos concorrentes.	33	19,5%	83	49,1%	53	31,4%	3,2	3,0	1,2	.1 - 5

Continua...

Continuação...

ESTRATÉGIAS DE ENFOQUE	Frequência						Média	Mediana	Desvio Padrão	E. Likert
	Não utiliza	Utiliza pouco		Utiliza muito						
	(1).	(2 - 3)	(4 - 5)							
Adaptamos nossas estratégias para atender um segmento específico de mercado.	10	5,9%	41	24,3%	118	69,8%	3,9	4,0	1,1	.1 - 5
Nossa empresa prima por uma variedade de produtos e serviços com características diferentes dos oferecidos pelos concorrentes.	16	9,5%	62	36,7%	91	53,8%	3,6	4,0	1,2	.1 - 5
Concentramos o marketing em determinadas áreas geográficas.	24	14,2%	64	37,9%	81	47,9%	3,4	3,0	1,3	.1 - 5
Oferecemos produtos e serviços que atendam a necessidades específicas a baixo custo.	13	7,7%	77	45,6%	79	46,7%	3,3	3,0	1,1	.1 - 5
Oferecemos produtos e serviços com características especiais e exclusivas para atender um segmento/clientes específicos.	27	16,0%	63	37,3%	79	46,7%	3,3	3,0	1,3	.1 - 5
Nossa empresa procura atender segmentos diferentes do que os atendidos pelos concorrentes.	29	17,2%	66	39,1%	74	43,8%	3,2	3,0	1,3	.1 - 5
Fixamo-nos em um nicho específico de mercado.	23	13,6%	73	43,2%	73	43,2%	3,0	3,0	1,2	.1 - 5
Nossos produtos e serviços são direcionados para uma classe social específica.	60	35,5%	63	37,3%	46	27,2%	2,6	2,0	1,4	.1 - 5
Nossos produtos e serviços são direcionados a uma população com faixa etária específica.	92	54,4%	53	31,4%	24	14,2%	2,0	1,0	1,2	.1 - 5

Fonte: Dados da pesquisa.

As afirmativas de investimentos em novos equipamentos para redução de custos e tempo de produção (74%), bem como a busca por novas tecnologias para produção em escala (73,4%) confirmam-se como as características mais utilizadas nas empresas para atingirem liderança em custos, o que condiz com as características citadas por Porter (2004, p. 37), segundo o qual, para uma empresa ser líder em custos exige-se a construção agressiva de instalações que suportem escalas eficientes de produção na busca por redução de custos.

A frequência em relação à prática de preços mais baixos do que aos concorrentes teve alta adoção em 40% das empresas, enquanto 50% dos respondentes indicam ter baixa utilização e em 10% simplesmente esta estratégia não é adotada. Isto vem ao encontro do que argumenta Porter (2004) ao condicionar que empresas líderes em custos devem obter retornos acima da média.

Quanto às estratégias de diferenciação de produtos e serviços, às características relacionadas a treinamento do quadro de pessoal (4,0) e oferta de produtos e serviços com alto padrão e atributos que satisfaçam as necessidades dos clientes (4,0) são utilizadas em mais de 70% das empresas pesquisadas e possuem alta adoção. As características qualidade e tecnologia superior aos concorrentes (3,8), rapidez e confiabilidade na entrega de produtos e serviços (3,6), e programas específicos de atendimento ao cliente (3,5) são adotadas com menor frequência. Esses resultados convergem com os apurados por Auzair *et al.* (2013), confirmando que estas características auxiliam na obtenção de vantagem competitiva das empresas que utilizam estratégias de diferenciação de produtos e serviços.

Percebe-se, também, que a característica mais relevante entre as empresas que adotam estratégias de enfoque é atender um segmento específico de mercado (média 3,9), a qual é adotada em 70% das empresas. As características relacionadas a variedades de produtos e serviços diferentes dos oferecidos pelos concorrentes (média 3,6) são adotadas em uma parcela menor (53%). Porter (2004, p. 40) cita que as empresas com estratégias de enfoque atendem de forma mais eficaz em relação aos concorrentes, por serem os que melhor satisfazem as necessidades de seu alvo estratégico. Cabe observar a não adoção de estratégias por setor geográfico (54%) bem como a não adoção de estratégias para atingir uma faixa etária de clientes, a qual tem baixa adoção para 37% dos respondentes, enquanto que 35% afirmaram não adotar esta estratégia. Por fim, pela análise das características de cada tipo estratégico as de Baixo Custo são as mais utilizadas seguidas de Diferenciação e Enfoque.

4.4 Práticas de Gestão Estratégica de Custos Utilizadas de Acordo com as Estratégias Competitivas Adotadas

A fim de atender o problema definido neste estudo, bem como o objetivo geral, foi realizada uma análise fatorial para verificar se, através de agrupamento de fatores as práticas de gestão estratégica de custos se associariam em grupos distintos e vinculados com estratégias competitivas. Contudo, antes de proceder ao cálculo da análise fatorial realizou-se o teste Alfa de Cronbach para verificar a confiabilidade da amostra para as 40 questões relativas a práticas de GEC (14) e estratégias de posicionamento (26). O resultado desse teste gerou uma estatística de 0,916, indicando alta confiabilidade das respostas, pois conforme Hair *et al.* (2009), são aceitos como confiáveis valores acima de 0,6 e quanto mais próximo de 1 melhor. Desta forma, pode-se afirmar que há consistência interna das questões e se pode realizar uma análise fatorial.

Ao realizar a análise fatorial avaliou-se o teste Kayser Meyer Olkin – KMO para verificar a adequação da mesma. Segundo Hair *et al.* (2009), o teste KMO indica o nível de adequação da amostra, sendo considerados índices acima de 0,6 e, quanto mais próximo de 1, melhor. Como o resultado deste teste foi de 0,847, tem-se como excelente adequação da amostra para validação da análise fatorial. Com a confiabilidade das respostas confirmada pelo teste do alfa de Cronbach e pela adequação das variáveis pelo teste KMO, realizou-se a análise fatorial utilizando, conforme Hair *et al.* (2009) apenas fatores acima de 0,45 (ver tabela 1), pois segundo os autores para uma amostra de 169 respondentes apenas são considerados significantes fatores acima desse valor.

Tabela 15 – Resultado da Extração de Fatores*

Fator	Autovalores	% de variância explicada	% cumulativa
1	10,017	25,043	25,043
2	2,837	7,091	32,134
3	2,071	5,178	37,312
4	1,714	4,285	41,597
5	1,662	4,155	45,752
6	1,467	3,666	49,419
7	1,433	3,583	53,002
8	1,254	3,135	56,137
9	1,205	3,012	59,149
10	1,093	2,733	61,882
11	1,045	2,613	64,495

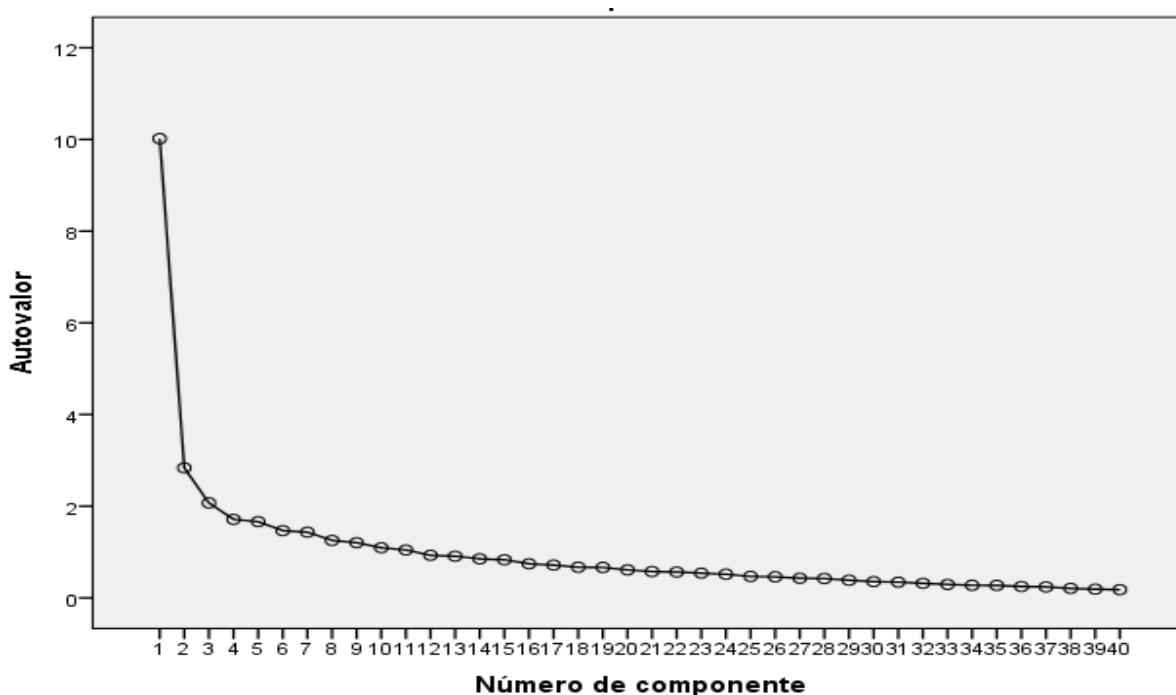
* Método de Extração: Análise de Componente Principal

Fonte: Dados da Pesquisa.

Como resultado da realização da análise fatorial, a Tabela 15 permite visualizar os autovalores acima de um, números que explicam 64,495%, porém o número de fatores é consideravelmente elevado.

Da mesma forma que a avaliação do percentual de variância acumulada para definir o número de fatores, o teste Scree Plot também gera como ponte de corte 11 fatores, como se pode observar na Figura 8.

Figura 8 – Teste *Scree Plot* Para Seleção de Fatores



Fonte: Dados da pesquisa.

Entretanto, uma quantidade de quatro fatores seria esperado dado que se tem duas estratégias competitivas puras – baixo custo e diferenciação - e mais duas mistas, de enfoque com baixo custo e enfoque com diferenciação. O problema que os primeiros quatro fatores explicam menos de 50% da variância total e o primeiro fator 25,043% da variância total. Isso faz com que ocorra um elevado número de questões no fator um e pouquíssimas questões nos demais fatores, como se pode observar na Tabela 16.

Tabela 16 – Matriz de Cargas Fatoriais

	Fatores												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
Q1	,578												Práticas de GEC
Q2			-,561										
Q3	,587												
Q4	,558												
Q5	,517												
Q6	,584												
Q7													
Q8													
Q9	,461												
Q10	,620												
Q11	,496												
Q12	,485												
Q13	,588												
Q14	,624												
Q16				,463									Baixo Custo
Q22			,502										
Q24	,505					-,494							
Q26	,473				,465								
Q30													
Q32	,497												
Q35				,482									
Q38													
Q39	,561												
Q17	,490												Diferenciação
Q18	,589												
Q20	,577	-,458											
Q28	,580	-,469											
Q31	,506												
Q33	,488				,487								
Q37	,453												
Q40	,603												
Q15													Enfoque
Q19													
Q21	,545												
Q23	,590												
Q25	,521												
Q27	,572												
Q29	,599												
Q34	,511						,454						
Q36	,452												

Fonte: Dados da Pesquisa

Esse resultado leva a seguinte análise: embora a estatística KMO tenha resultado em uma forte adequação da análise fatorial, a concentração em apenas um fator e o baixo grau de explicação da variância de 11 fatores resulta de uma baixa correlação entre as variáveis. Para se avaliar essa percepção, fez-se a análise de correlação entre elas e verificou-se que de fato elas são muito baixas, sendo apenas duas delas com correlação igual a 0,5 e uma de 0,6. Todas as demais são inferiores a 0,5 com concentração em valores próximo de 0,3, como se pode observar no Apêndice B.

Isso é um indicativo de que outros elementos estão atuando na determinação da classificação das respostas. Uma delas surgiu no início do capítulo quando se verificou que os setores de fato respondem de forma diferente ao que se refere as práticas e as estratégias. Outro elemento relevante, também tangenciado na análise dos dados da Tabela 13, é que havia uma tendência de sobrevalorização do uso das práticas pelos respondentes.

Para avaliar esses tópicos e permitir uma análise mais sólida para o estabelecimento da relação entre práticas e estratégias, dado que a análise fatorial não resultou em informações relevantes e confiáveis, partiu-se para uma avaliação qualitativa das respostas, classificando primeiro as estratégias de cada empresa segundo a intensidade das respostas referentes às estratégias, e, posteriormente ampliou-se a análise segmentando as empresas no que se refere as estratégias, em sete grupos.

Esses grupos foram definidos a partir da média geral 3,7 (média das médias, conforme tabela 13) como padrão de interpretação dos resultados. Ou seja, para uma determinada empresa se as médias das questões relacionadas com uma estratégia específica, por exemplo, com baixo custo apresentar um valor da pontuação média dessas questões igual ou superior à média das médias e as relacionadas as demais estratégias ficarem a baixo da média das médias (3,7), então, essa empresa foi classificada como de Baixo Custo. Se a média das questões relacionadas as estratégias de baixo custo for maior que 3,7 e as questões referentes as demais estratégias também tenham valor maior que 3,7, mas inferior as de baixo custo, ela só será definida como de baixo custo se a diferença da pontuação média dos grupos de questões for superior ao desvio padrão das médias das questões de estratégias para cada segmento que foi de 0,5 pontos. Esse critério resultou nas seguintes classificações das empresas:

- Empresas que utilizam estratégias de **baixo custo**: 43 empresas.
- Empresas que utilizam estratégias de **diferenciação**: 27 empresas.

- Empresas que utilizam estratégias de **enfoque com baixo custo**: 2 empresas.
- Empresas que utilizam estratégias de **enfoque com diferenciação**: 7 empresas.
- Empresas classificadas como **sem estratégias** foram aquelas cujas médias da pontuação das perguntas relacionadas a baixo custo, diferenciação e enfoque foram inferiores a 3,7: 52 empresas.
- Empresas com **posicionamento indefinido** foram aquelas cujas médias das respostas para baixo custo, diferenciação e enfoque sejam todas superiores a 3,7 e que suas diferenças sejam inferiores a 0,5 pontos: 32 empresas.

Após essa definição, as empresas classificadas conforme as quatro primeiras denominações foram agrupadas por segmento e por estratégias, o que possibilitou avaliar as o posicionamento estratégico de maior intensidade/uso em cada um desses grupos conforme pode ser observado na Tabela 17.

Tabela 17 – Posicionamento Estratégico por Segmento*

Segmentos / Estratégias	Estratégias
Carne bovina	Baixo Custo
Fumo	Baixo Custo
Óleos Farinhas e Conservas	Baixo Custo
Aubos e Defensivos	Diferenciação
Madeira e celulose	Diferenciação
Máquinas, Equipamentos e Ferramentas	Diferenciação
Sementes	Diferenciação
Têxtil	Diferenciação
Açúcar e Álcool	Sem Estratégias**
Algodão e Grãos	Sem Estratégias**
Aves e Suínos	Sem Estratégias**
Café	Sem Estratégias**
Nutrição e Saúde animal	Sem Estratégias**
Leite e Derivados	Indefinidas**

* Obs.: definido pelo uso da maioria das empresas.

** Empresas cuja respostas não permitiu definir uma estratégia por segmento

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao observar as médias das estratégias competitivas de cada segmento percebe-se que mesmo ao estratificar as repostas por segmentos, verifica-se que há cinco segmentos classificados como sem estratégia e um segmento onde as estratégias de baixo custo são empregadas com estratégias de diferenciação. Isso

poderia resultar em erro estratégico em muitas empresas denominado de “presos no meio”.

Em função desta situação decidiu-se ampliar a análise segmentando as empresas. Conforme critério exposto anteriormente, foi realizada a análise do questionário relativo à adoção de estratégias competitivas para cada empresa individualmente, de forma a saber quantas empresas classificavam-se em cada estratégia. Dado esse procedimento, obteve-se a distribuição das empresas conforme pode-se visualizar na Tabela 18.

Tabela 18 – Quantidade de Empresas por Segmento e em cada Estratégia

Segmentos	Estratégias	Baixo Custo	Diferenciação	Enfoque X Baixo Custo	Enfoque X Diferenciação	TOTAL DE EMPRESAS POR SEGMENTO
Açúcar e Álcool		12	1			13
Adbos e Defensivos		2	4		2	8
Algodão e Grãos		7	4			11
Aves e Suínos		4			1	5
Café			1			1
Carne Bovina		3	1			4
Fumo		2				2
Leite e Derivados		2	2		2	6
Madeira e celulose		2	3			5
Máq. Equip. e Ferramentas			5			5
Nutrição e Saúde animal		2	1			3
Óleos Farinhas e Conservas		6	4	1	1	12
Sementes		1	1		1	2
Têxtil				1		1
TOTAL DE EMPRESAS POR ESTRATÉGIA		43	27	2	7	79

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que os segmentos Açúcar e Álcool, Algodão e Grãos e o segmento de Óleos, Farinhas e Conservas são os que mais utilizam a estratégia de posicionamento de baixo custo em um total de 43 empresas. Por outro lado, os segmentos de Máquinas, Equipamentos e Ferramentas e Adubos e Defensivos são os que se destacam no posicionamento por diferenciação de produtos e serviços.

A estratégia de posicionamento de enfoque apresenta menor utilização com apenas 9 empresas, das quais duas se posicionam com baixo custo e sete utilizam o

enfoque por diferenciação, ou seja, 7 empresas que utilizam estratégia de enfoque optam por manter a diferenciação de produtos e serviços como fator competitivo em um segmento de produtos específicos ou a uma clientela específica de mercado, conforme indica Porter (1989) e, apenas 2 empresas possuem enfoque com estratégia de baixo custo para atender seu alvo estratégico de forma superior a seus concorrentes. Ao se analisar as 79 empresas que adotam algum tipo de estratégia, percebe-se que 54,5% adotam liderança em custos, 34,1% diferenciação e 11,4% utilizam estratégia competitiva de enfoque.

Souza, Rasia e Almeida (2015) ao realizarem pesquisa no setor de agronegócio concluíram que 100% das empresas do segmento de açúcar e álcool utilizavam estratégia de liderança em custos, sendo que no segmento de madeira, papel e celulose apenas 32,4% das empresas utilizam estratégia de diferenciação e 23,5% liderança em custos, o que em comparação com este, percebe-se uma taxa de utilização de liderança em custos para 75% empresas do segmento de açúcar e álcool enquanto que o segmento de Madeira e celulose apresenta 50% de utilização para cada estratégia.

O estudo de Muniz (2010) apresentou a diferenciação como estratégia predominante, com 63% de adoção, seguida de liderança em custos (32,5%) e enfoque com apenas 5,5%. Apesar da diferença entre os setores pesquisados, percebe-se que os estudos nacionais apresentam predominância de uso de liderança em custos, seguida de diferenciação e enfoque. Os resultados de Fowzia (2011) apresentaram projeção semelhante, sendo que 57% se posicionam com baixo custo e 43% optam por diferenciação de produtos e serviços.

No intuito de responder ao problema proposto nesta pesquisa, foram agrupadas as empresas em função do posicionamento estratégico o que possibilitou, segundo cada tipo de estratégia, identificar as práticas de GEC utilizadas em cada grupo , conforme apresentado na Tabela 19.

Tabela 19 – Práticas de GEC Adotadas em Função do uso das Estratégias Competitivas

Estratégias Competitivas Práticas de GEC	Baixo Custo	Diferenciação	Enfoque c/ Baixo Custo	Enfoque c/ Diferenciação
Custo de Atributos	X			X
Análise dos Custos dos Concorrentes				X
Custo do Ciclo de Vida dos Produtos		X		X
Custo da Qualidade	X	X	X	X
Custo-padrão	X	X	X	X
Análise dos Custos da Cadeia de Valor			X	X
Custeio ABC				X
Custo-Meta	X			X
Custos Ambientais	X	X	X	X
Custos Intangíveis			X	
Custo Total de Propriedade	X	X	X	X
Alianças Estratégicas			X	
Custos Logísticos	X	X	X	X
Custos Interorganizacionais		X		X

Fonte: Elaborada pelo autor.

Ao relacionar as práticas de GEC adotadas segundo as estratégias competitivas utilizadas pelas empresas, observa-se que as práticas **custos logísticos, custo da qualidade e custo-padrão** são igualmente utilizadas em todas as formas de posicionamento indicadas, ou seja, estas práticas são fortemente utilizadas quando são adotadas as três estratégias genéricas: baixo custo, diferenciação e enfoque.

Empresas que optam por se posicionar com a estratégia baixo custo também utilizam fortemente as práticas custo de atributos, custo-meta, custos ambientais e TCO. Estes resultados diferem do estudo de Cinquini e Tenucci (2006) no qual as práticas custo do ciclo de vida, custeio ABC e análise do custo da cadeia de valor são utilizadas por empresas líderes em custos.

Empresas que adotam estratégias de diferenciação utilizam menor número de práticas de GEC, porém além das práticas já citadas, utilizam o custo do ciclo de vida dos produtos, custos ambientais e custos interorganizacionais, como formas de atingir melhores resultados e criar vantagem competitiva. O estudo de Almeida, Machado e Panhoca (2012) apresentou correlação entre práticas de acompanhamento de custos com estratégia de diferenciação, sendo que o mesmo não foi observado ao analisar estratégias de baixo custo e enfoque.

As empresas que optam pelo uso da estratégia de enfoque utilizam-se comumente das práticas de GEC, com destaque também para custeio ABC, análise da cadeia de valor

e custos intangíveis. Ressalta-se que as práticas custeio ABC, custos dos concorrentes e alianças estratégicas são utilizadas de forma discreta e apenas quando uma das formas de enfoque é adotada. Os resultados se alinham aos do estudo de Fowzia (2011), que ao analisar dentre 14 práticas de GEC quais poderiam ter seu uso explicado em função das estratégias competitivas adotadas, apenas o custeio ABC apresentou ser utilizado.

Ao correlacionar as estratégias competitivas com práticas de GEC, o estudo de Auzair *et al.* (2013) demonstrou que empresas que utilizam estratégias de baixo custo também utilizam as práticas de custos de atributos, custo meta, custo da qualidade, custos do ciclo de vida e custeio ABC, que de igual forma apresenta-se neste estudo, quando a estratégia de liderança em custos é utilizada, também utilizam-se as práticas de GEC custo-meta, custo da qualidade e custos de atributos. Quanto à influência de estratégia de diferenciação, apenas a prática de custos dos concorrentes apresenta adoção relevante no estudo de Auzair *et al.* (2013), enquanto que neste estudo, sete das 14 práticas são utilizadas quando as empresas adotam estratégias de diferenciação.

O estudo de Auzair *et al.* (2013) também apresentou alta incidência de empresas que se posicionam na condição de meio-termo. Das 60 empresas pesquisadas, 40% apresentam uso expressivo, tanto de estratégias de baixo custo quanto de diferenciação, enquanto 31,7% das empresas apresentam baixa utilização quanto à adoção das duas estratégias.

Tabela 20 – Empresas Excluídas da Análise

Segmentos	Por Ausência de Posicionamento Estratégico	Por Incapacidade Determinar a Estratégia da Empresa
Açúcar e Álcool	14	6
Aubos e Defensivos	3	2
Algodão e Grãos	10	7
Aves e Suínos	7	3
Café	5	2
Carne Bovina	1	1
Fumo	0	0
Leite e Derivados	2	5
Madeira e celulose	2	3
Máq. Equip. e Ferramentas	1	2
Nutrição e Saúde animal	0	0
Óleos Farinhas e Conservas	5	5
Sementes	0	1
Têxtil	2	1
TOTAL DE EMPRESAS	52	38

Fonte: Dados da pesquisa

Ao realizar a análise das médias para verificar qual a tipologia estratégica predominante em cada empresa percebeu-se que muitas empresas apresentavam médias abaixo da média padrão (definida como 3,7) tanto para baixo custo, como para diferenciação e enfoque, sendo impossível de classifica-las. Por outro lado, houveram empresas que apresentavam, tanto para baixo custo quanto para diferenciação, médias acima do padrão, porém muito próximas, com diferença entre elas menores que o valor do desvio padrão das médias, o qual foi calculado em 0,5 pontos, o que também foi impossível determinar em qual estratégia pertenciam.

Empresas sem estratégias são aquelas cujas indicações dos participantes resultaram em baixa adoção em todas as três formas de posicionamento estratégico, enquanto que as indefinidas indicaram possuir alta adoção tanto para a liderança em custos como para diferenciação. Nota-se que das 169 empresas analisadas, 90 apresentam esta condição (Tabela 20), o que representa 53,25%.

Para Porter (1989), empresas que não possuem uma estratégia claramente definida são também chamadas de presas no meio e podem apresentar desempenho inferior em relação aos concorrentes que utilizam adequadamente estratégias de posicionamento. Besanko *et al.* (2006) complementam que empresas nesta condição não tem nenhuma vantagem em custos como também não há como obter vantagem em relação a benefícios por elas oferecidos aos clientes e, por este motivo, é muito raro que empresas consigam, simultaneamente utilizarem as duas formas de competir.

Dentre os fatores que levam as empresas a uma condição de presas no meio destaca-se o fato que normalmente possuem a crença de que podem ser excelentes em tudo e de forma errônea, acabam por se autovalorizar, a pensar que possuem as melhores práticas em relação aos concorrentes e acabam por fazer as duas coisas ao mesmo tempo: baixar custos e gerar benefícios aos clientes (BESANKO *et al.*, 2006), o que torna suas ações estratégicas inconsistentes.

Por fim, é possível notar que o maior número de empresas na condição de presas no meio estão agrupadas nos segmentos de açúcar e álcool; óleos, farinhas e conservas e; algodão e grãos. Ao visualizar estes segmentos, percebe-se que os mesmos dependem diretamente do meio rural e que talvez não tenham o costume de utilizar métodos estratégicos para se manterem no mercado, em função que na maioria das vezes, questões relacionadas a preço, por exemplo, não estão sob o controle das mesmas.

5 CONCLUSÃO

Este estudo procurou descrever as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas em função da adoção das três estratégias competitivas (liderança em custos, diferenciação e enfoque) desenvolvidas por Porter (1989). Pelos resultados apresentados percebe-se que as empresas do agronegócio analisadas nesta pesquisa, ao utilizarem uma das três formas de posicionamento estratégico também adotam práticas de gestão estratégica de custos, sendo que as estratégias de liderança em custos e diferenciação são mais utilizadas por empresas dos segmentos de açúcar e álcool, algodão e grãos e o segmento de óleos, farinhas e conservas. Apesar da utilização por um número menor de empresas, a estratégia de enfoque é igualmente utilizada com destaque para empresas dos segmentos de algodão e grãos, adubos e defensivos e leite e derivados.

Cabe destacar também que os segmentos de café e máquinas, equipamentos e ferramentas se utilizam apenas das estratégias de diferenciação, enquanto que o segmento de fumo se posiciona para competir com baixo custo e o segmento têxtil, por enfoque.

Pode-se verificar que as empresas se posicionam para competir com uma das três formas analisadas neste estudo, e que pela quantidade de respondentes que assim dizem obter vantagens competitivas, e relacionado ao fato da expressiva quantidade de práticas de GEC utilizadas, é provável que este conjunto de práticas e estratégias contribuam significativamente para a sustentabilidade a longo prazo.

Outro aspecto de destaque é a utilização de práticas de gestão estratégica de custos pelas empresas do agronegócio. Conforme apresentado, pode-se observar que 6 das 14 práticas possuem pontuação média acima de 3,7 para uma escala de medição de 1 a 5, com destaque para as três principais: custos logísticos, custo-padrão e custo da qualidade. Ponderando-se uma análise de forma mais direta, mesmo sem avaliar os fatores que interferem em cada prática analisada, percebe-se que a **logística** é uma questão de alta necessidade para o agronegócio. Da mesma forma, o fator **padrão** e o fator **qualidade** são igualmente exigências do mercado para qualquer produto do setor. Estes fatores demonstram a preocupação com a redução de desperdícios e a eficiência na produção.

Quanto às práticas de análise da cadeia de valor, custo-meta e TCO, também apresentaram alto índice de adoção, o que denota a preocupação das empresas em

analisar os custos de forma estratégica, na percepção de seus clientes e fornecedores. Além de identificar as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas pelas empresas do agronegócio, o estudo permitiu avaliar que a maioria delas têm seu uso influenciado pelas estratégias competitivas adotadas, o que leva a entender que as empresas estão atendendo ao apelo de utilizar as práticas de gestão de custos como forma de orientação estratégica.

Ao se observar os índices de utilização das práticas de custo de atributos, custo padrão e custo da qualidade pelas empresas que desejam liderança em custos percebe-se que estas empresas, mesmo optando por um posicionamento de baixo custo, não deixam de atender as necessidades de seus clientes, o que, segundo a literatura, pode resultar em retornos acima da média. Da mesma forma, ao visualizar o alto índice de utilização das práticas de custos da qualidade, custos interorganizacionais, custo-padrão, TCO, custo do ciclo de vida e custos logísticos para diferenciadores, percebe-se que estas também se preocupam com o valor dos custos.

Por estes resultados é possível perceber que mesmo se as empresas optarem por estratégias de baixo custo, elas também se preocupam em melhorar ou pelo menos manter o nível de qualidade dos produtos e serviços afim de obterem vantagem competitiva e, de forma recíproca, as empresas diferenciadoras têm o cuidado de ao mesmo tempo que apostam em preços mais elevados para garantir vantagem competitiva, também analisar os custos de produtos e serviços concorrentes com que contêm os mesmos atributos.

Quanto à percepção inicial sobre o alto índice de adoção de práticas como de estratégias, o corte em 3,7 pontos como média geral possibilitou uma distribuição mais homogênea, o que permitiu analisar todas as respostas do instrumento de pesquisa para cada segmento.

Esta pesquisa contribui com os estudos relacionados de nível nacional e internacional, pois aborda sobre a necessidade de relacionar as práticas de GEC ao ambiente estratégico à qual são destinadas a apoiar. A constante utilização de tecnologias, clientes cada vez mais exigentes, mercados competitivos, aliando ainda às exigências quanto à eficiência e à eficácia na produção em escala, tornam as empresas uma verdadeira “panela de pressão”, daí a necessidade de novos estudos que venham confirmar a influência das estratégias competitivas no uso de práticas de gestão estratégica de custos, pois conforme indica a literatura, se as estratégias

mudarem, diferentes práticas de gestão de custos serão necessárias para novos enfoques adotados. O que se espera é que as empresas continuem a utilizar as práticas como suas ferramentas na busca da vantagem competitiva.

Como indicações para novos estudos, sugere-se:

- Estudos com os mesmos objetivos podem ser realizados em específico para empresas prestadoras de serviços, comércio ou indústria de forma distinta.
- Em função da baixa utilização da prática de custeio ABC constatada nesta pesquisa, bem como nos resultados dos estudos relacionados nacionais e internacionais, propõe-se um estudo de forma a perceber se as empresas a utilizam como prática de gestão estratégica ou somente para cálculo do custo de produtos ou serviços, haja visto que as pesquisas que apresentam baixa adesão de uso referem-se à utilização para fins estratégicos.
- Por fim, realizar estudos que avaliem a intenção de uso das práticas de gestão estratégica de custos pelas empresas e verificar e a utilização ocorre de forma a atender os sistemas de custeio ou como foco estratégico.

REFERÊNCIAS

- ABREU, A. L. **Uma contribuição à mensuração dos custos intangíveis**. 2009. 206 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/58zl9l>>. Acesso em: 05 abr. 2017.
- ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; PANHOCA, L. Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 14, n. 44, p. 353-358, jul./set. 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/SeFKKo>>. Acesso em: 01 ago. 2016.
- ANDREWS, K. R. A responsabilidade dos diretores pela estratégia corporativa. In: MONTGOMERY, C. A.; PORTER, M. E (Org.). **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998. p. 469-480.
- ANGELAKIS, G.; THERIOU, N.; FLOROPOULOS, I. Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. **Advances in accounting**, [S.l.], v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/TDi3BS>>. Acesso em: 14 out. 2016.
- AUZAIR, S. M.; AMIRUDDIN, R.; MAJID, A. A.; MAELAH, R. Linking business strategy to management accounting: a study in Malaysian service organizations. **Journal Pengurusan**, [S.l.], v. 37, p. 45-52, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/uRm516>>. Acesso em: 20 abr. 2017.
- BACARAU, F. B. F. **Estratégias competitivas genéricas nas empresas comerciais varejistas de shopping centers: um estudo a partir do modelo de Porter**. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/D44Xul>>. Acesso em: 13 ago. 2016.
- BACIC, M. J. Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade de estratégia empresarial. In: I CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 1. p. 295-304, 1994. **Anais Eletrônicos...** São Leopoldo, Associação Brasileira de Custos, 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/UD2NR1>>. Acesso em: 10 ago. 2016.
- BAIRD, K. M.; HARRISON, G. L.; REEVE, R. C. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 15, n. 4, p. 383-399, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/KnAC8p>>. Acesso em: 17 abr. 2017.
- BARNEY, J. B.; HESTERLY, W.S. **Administração estratégica e vantagem competitiva: conceitos e casos**. Tradução Sonia Midori Yamamoto. 3ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.
- BARROS, G.S.A.C. Agricultura e indústria no desenvolvimento brasileiro. In: BUAINAIN, A.M.; ALVES, E.; SILVEIRA J. M.; NAVARO, Z. O mundo rural no Brasil do século 21. A formação de um novo padrão agrário e agrícola. **Embrapa/Instituto de Economia da Unicamp**, p. 79-116, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/4GDx1w>>. Acesso em: 09 ago. 2016.

BESANKO, D.; DRANOVE, D.; SHANLEY, M.; SCHAEFER, S. **A Economia da estratégia**. 3. ed. São Paulo: Bookman, 2006.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BNDES. Guia do Financiamento. **Classificação do porte de empresas**. Disponível em: <<https://goo.gl/5hb0Jd>>. Acesso em 20 abr. 2017.

BOGDANOIU, C. Improving management accounting and cost calculation in dairy industry using standard cost method. **Annals of the Constantin Br1ncu \$ i, University Targu Jiu, Economy Series**, [S.l.], v. 2, p. 109-114, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/9AqHnN>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

BRASIL, Portal Brasil. **Economia e emprego**. Disponível em: <<https://goo.gl/JBSWtT>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

BRASIL, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Panorama do agronegócio brasileiro**, Brasília, DF, 17 jan. 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/4efyx4>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. **Accounting, Organizations and Society**, Amsterdam, v. 15, n. 1-2, p. 27-46, 1990. Disponível em: <<https://goo.gl/8V7ZDM>>. Acesso em: 03 abr. 2017.

CAPALONGA, Giovani. **As estratégias percebidas por empresas gaúchas sob o enfoque teórico do posicionamento, da visão baseada em recursos, da missão e da tipologia**. 2008. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/u14Syv>>. Acesso em: 02 set. 2016.

CEPEA – Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **Índices exportação do agronegócio 2016**. Disponível em: <<https://goo.gl/3FIQN3>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

CEOLIN, S. A. S. C. **Gestão externa de custos: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos**. 2010. 174 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/9e9wdw>> Acesso em: 01 abr. 2016.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a system approach. **Accounting, Organizations and Society**, Amsterdam, n.3, p. 243-264, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/sHiyrF>>. Acesso em: 05 ago. 2016.

CHENHALL, R. H.; MOERS, F. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. **Accounting, Organizations and Society**, Amsterdam, v. 47, p. 1-13, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/nTTeBk>>. Aceso em: 28 mar. 2017.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **Munich Personal RePEc Archive**, [S.l.], v. 212, p. 1-27, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/dqYoKt>>. Acesso em: 29 set. 2015.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? **Journal of Accounting & Organizational Change**, [S.l.], v. 6, n. 2, p. 228-259, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/kFa1jF>>. Acesso em: 7 mai. 2016.

COOPER, R. D.; SCHINDLER S. P. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução Luciana Oliveira da Rocha. 7 ed. São Paulo: Bookman, 2003.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 29, p. 1-26, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/l4QRZB>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Journal of Cost Management**, [S.l.] v. 17, n. 1, p. 23-30, 2003. ABI/INFORM Global, p. 23.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. What is strategic cost management? **Management Accounting**, Montvale, v. 79, n. 7, p. 14-16, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/7NW7GW>>. Acesso em 29 nov. 2016.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M.; ROCHA, W. A Relação Entre o Custeio do Ciclo de Vida do Produto e a Obtenção de Vantagem Competitiva Sustentável: uma Abordagem da Gestão Estratégica de Custos. In: XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, **Anais Eletrônicos...** Porto de Galinhas, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/En4X9m>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

DIEHL, C. A. **Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis**. 1997. 128 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFGRS), Porto Alegre, 1997. Disponível em <<https://goo.gl/23acdX>>. Acesso em 24 abr. 2016.

DIEHL, C. A. **Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado**. 2004. 306 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/EbPj0D>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

DIXON, R. Accounting for strategic management: a practical application. **Long Range Planning**, London, v. 31, n. 2, p. 272-279, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/sRyxA>>. Acesso em: 17 ago. 2016.

EL KELETY, I. **Towards a conceptual framework for strategic cost management-The concept, objectives, and instruments**. 2006. 556 f. Dissertation (Doctor Rerum Politicarum) - Chemnitz University Technology, Chemnitz, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/OBkdf1>>. Acesso em: 01 mai. 2016.

ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Purchasing: the cornerstone of the total cost of ownership concept. **Journal of Business Logistics**, [S.l.] v. 14, n. 1, p. 163-184, 1993. Disponível em: <<https://goo.gl/3hprgW>>. Acesso em 05 abr. 2017.

ENGBLOM, J.; SOLAKIVI, T; TÖYLI, J.; OJALA, L. Multiple-method analysis of logistics costs. **International Journal of Production Economics**, New York, v. 137, n. 1, p. 29-35, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/FXdWcz>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

FAYARD, D.; LEE, L. S.; LEITCH, R. A.; KETTINGER, W. J. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. **Accounting, Organizations and Society**, Amsterdam, v. 37, n. 3, p. 168-187, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/IXTZUz>>. Acesso em: 19 abr. 2017.

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, Departamento do Agronegócio – DEAGRO/FIESP. **Balança comercial do agronegócio**. São Paulo, SP. Disponível em: <<https://goo.gl/xGbgca>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

FELLER, A.; SHUNK, D.; CALLARMAN, T. Value chains versus supply chains. **BPTrends**, March, [S.l.], p. 1-7, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/TSJ3BF>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

FENKER, E. A. **Risco ambiental e gestão dos custos ambientais: um estudo de sua relação em empresas atuantes no Brasil**. 2009. 198 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/CQjaFi>>. Acesso em: 05 de abr. 2017.

FERREIRA, A. C. S. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FIEVET, G. De la stratégie militaire à la stratégie d`entreprise. Paris, **InterEditions**, 1992. Disponível em: <<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k4805259k>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

FOWZIA, R. Strategic management accounting techniques: relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh. **World Journal of Management**, [S.l.], v. 3, n. 2, p. 54-69, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/zO0GHd>>. Acesso em: 17 ago. 2016.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000. Disponível em: <<https://goo.gl/LinDHN>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

GUILDING, C.; LAMMINMAKI, D.; DRURY, C. Budgeting and standard costing practices in New Zealand and the United Kingdom. **The International Journal of Accounting**, [S.l.], v. 33, n. 5, p. 569-588, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/hTNIVN>>. Acesso em: 21 fev. 2017.

HAIR, J. F; BLACK, W. C.; BADIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. eBook. Porto Alegre, Bookman, 2009. Livro eletrônico.

HANSEN, D. R.; MOWEN M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001.

HOFER, C. W. Toward a contingency theory of business strategy. **Academy of Management Journal**, Evanston, v. 18, n. 4, p. 784-810, 1975. Disponível em: <<https://goo.gl/hLCzR1>>. Acesso em: 16 mar. 2017.

JENA, N.; SETH, N. Factors influencing logistics cost and service quality: a survey within the Indian steel sector. **Industrial and Commercial Training**, [S.l.] v. 48, n. 4, p. 199-207, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/NFODT3>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

JOHNSON, G.; SCHOLLES, K.; WITTINGTON, R. **Explorando a estratégia corporativa**. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2007.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JURAS, A. Strategic management accounting - what is the current state of the concept? **Economy Transdisciplinarity Cognition**, Bacau, v. 17, n. 2, p. 76-83, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/jFNnpZ>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

LANGFIELD-SMITH, K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [S.l.] v. 21, n. 2, p. 204-228, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/xt6wCj>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

LI, L.; QIAN, G.; QIAN, Z. Do partners in international strategic alliances share resources, costs, and risks? **Journal of Business Research**, Atenas, v. 66, n. 4, p. 489-498, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/ZEYsKv>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

LIU, X. The Impact of Logistics Costs on the Economic Development: The Case of Thailand. **Business and Public Administration Studies**, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 37-42, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/H8AylU>>. Acesso em: 04 abr. 2017.

LORD, B. R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? **Management Accounting Research**, Christchurch, v. 7, n. 3, p. 347-366, 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/4nnLI9>>. Acesso em 03 abr. 2017.

LORINO, P.; TARONDEAU, J. C. De la stratégie aux processus stratégiques. **Revue Française de Gestion**, [S.l.], n. 1, p. 307-328, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/10aYol>>. Acesso em: 05 mar. 2017.

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

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELHORES & MAIORES: revista anual, edição especial exame 2016. São Paulo: Abril, Julho 2016, 446 p.

MILONE, G. **Estatística geral e aplicada**. São Paulo: Thomson, 2004.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

MUKAKA M. M. A guide to appropriate use of Correlation coefficient in medical research. **Malawi Medical Journal**, Blantyre, v. 24, n. 3, p. 69-71, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/jfC4h0>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

MUNIZ, L. S. **Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras**. 2010. 157 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/S87bJ0>>. Acesso em: 1 abr. 2016.

NAKAGAWA, M. **ABC – Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

NEVES, M. F.; ZYLBERSZTAJN, D.; NEVES, E. M. **Agronegócio do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2005.

NIXON, B.; BURNS, J. The paradox of strategic management accounting. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 23, n. 4, p. 229-244, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/gn3Dm4>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

NOORDIN, R.; ZAINUDDIN, Y.; TAYLES, M. Strategic management accounting information elements maysian evidence. **Management Accounting Journal**, Shah Alam, 4, n. 1, p. 17-34, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/QHrkM7>>. Acesso em: 14 out. 2016.

NORRIS, G. A. Integrating life cycle cost analysis and LCA. **The international journal of life cycle assessment**, Landsberg, v. 6, n. 2, p. 118-120, 2001. Disponível em: <<https://goo.gl/NZiyGa>>. Acesso em 11 abr. 2017.

OLIVEIRA, K. CNA prevê expansão de 2% do agronegócio em 2017. **EBC Agência Brasil**. Disponível em: <<https://goo.gl/yUbwPX>>. Acesso em 11 abr. 2017.

PERES JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo, Atlas, 2005.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para a análise de indústrias e da concorrência**. Tradução Elizabeth Maria de Pinho Braga. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Tradução Elizabeth Maria de Pinho Braga. 24. ed., Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RASIA, K. A. **Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas de segmento do agronegócio**. 2011. 211 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/2V7wUF>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

RASIA, K. A.; SOUZA, M. A. Práticas de gestão estratégica de custos: características de sua utilização por empresas brasileiras do agronegócio. *In: XVIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Anais Eletrônicos...* Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/RHkCle>>. Acesso em 23 nov. 2016.

RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 9, n. 23, p. 14-27, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/sQP8VI>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

RIBEIRO, M. S. **Custeio das atividades de natureza ambiental**. 1998. 176 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/SrLhB3>>. Acesso em: 2 abr. 2016.

ROBLES JR, A. **Custos da qualidade**: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 4, n. 7, p. 145-166, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/OK8xAJ>>. Acesso em: 2 abr. 2016.

RONDA-PUPO, G. A.; GUERRAS-MARTIN, L. A. Dynamics of the evolution of the strategy concept 1962–2008: a co-word analysis. **Strategic Management Journal**, [S.l.], v. 33, n. 2, p. 162-188, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/QPbbvx>>. Acesso em: 19 ago. 2016.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. **Management accounting research**, [S.l.], v. 14, n. 3, p. 255-279, 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/gfGevB>>. Acesso em: 17 ago. 2016.

SACCANI, N.; PERONA, M.; BACCHETTI, A. The total cost of ownership of durable consumer goods: A conceptual model and an empirical application. **International Journal of Production Economics**, New York, v. 183, p. 1-13, 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/8PtuzN>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANI, A. A.; ALLAHVERDIZADEH, M. Target and kaizen costing. **World Academy of Science, Engineering and Technology**, [S.l.], v. 6, n. 2, p. 40-46, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/v6qFN6>>. Acesso em 1 abr. 2017.

SANTOS, M. A. C. **Alianças estratégicas: condicionantes das vantagens competitivas sustentáveis**. O caso da fileira horto frutícola do Oeste. 2015. 362 f. Tese (Doutorado em Economia) – Departamento de Ciências Econômicas, Empresariais e Tecnológicas, Universidade Autónoma de Lisboa (UAL), Lisboa, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/yr2BLY>>. Acesso em 18 abr. 2017.

SAVIC, B.; VASILJEVIC, Z.; DORDEVIC, D. Strategic cost management as instrument for improving competitiveness of agribusiness complex. **Economics of**

Agriculture, Belgrade, v. 61, n. 4, p. 1005-1020, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/XlvCTf>>. Acesso em: 15 ago. 2016

SEBRAE. **Definição de porte de estabelecimentos segundo o número de funcionários**. Disponível em: <<https://goo.gl/U5whsH>>. Acesso em 30 abr. 2017.

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

SHANK, J. K. Strategic cost management: new wine or just new bottles? **Journal of Management Accounting Research**, Broadway, v. 1, p. 47–65, 1989. Disponível em: <<https://goo.gl/1t8WGN>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting (UK)**, [S.l.], April, p.26-29. 1981. PDF.

SLAVOV, T. N. A. **Gestão estratégica de custos**: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual. 2013. 301 f. Tese (Doutorado Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/JjUCk5>>. Acesso em 27 abr. 2016.

SOARES, I. C. **A Gestão de Custos Interorganizacionais e a Contabilidade de Livros Abertos em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC**. 2013. 112 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/ucJSfE>>. Acesso em: 19 abr. 2017.

SOUTES, D. O. Custo Total de Propriedade (TCO): é importante? Para quem. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, Marechal Cândido Rondon, v. 7, n. 13, p. 83-105, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/ZloYtr>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

SOUZA, B. C. **Fatores Condicionantes da GCI**. 2008. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/XPwfLt>>. Acesso em 19 abr. 2017.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais. *In.*: 8º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/yP9dwf>>. Acesso em 19 abr. 2017.

SOUZA, M. A.; MARENGO, S.; JAROSKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicase em empresas da região da serra gaúcha. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 2, p. 43-63, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/XpctGh>>. Acesso em 10 abr. 2017.

SOUZA, M. A.; RASIA, K. A.; ALMEIDA, L. B. Strategic cost management practices adopted by Brazilian agribusiness segments companies. **Custos@Agronegócio on**

line, Recife, v. 1. N. 3, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/qmTBw8>>. Acesso em: 12 jun. 2016.

SOUZA, M. A.; WEBER, E. L.; CAMPOS, R. H. Práticas de gestão de custos logísticos internos: estudo de caso em empresa moveleira do sul do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p. 27-46, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/Y6i2w0>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

THOMPSON, J. **Strategy in Action**. Chapman & Hall, New York, 1995.

WHEELWRIGHT, S. C. Manufacturing strategy: defining the missing link. **Strategic Management Journal**, [S.l.], v. 5, n. 1, p. 77-91, 1984. PDF.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

WRUBEL, F. **Informações sobre gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras**. 2009. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/rmdjnM>>. Acesso em: 1 abr. 2016.

WRUBEL, F.; DIEHL, C. A.; TOIGO, L. A.; OTT, E. Uma proposta para a validação de categorias sobre gestão estratégica de Custos. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 13, n. 40, p. 332-348, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/V5bBy6>>. Acesso em 2 abr. 2016.

XU, J.; ZHANG, J. A strategic alliance formation framework for adaptive supply chains. In: **Control Conference (CCC), 2011 30th Chinese**. IEEE, 2011. p. 2206-2209. Disponível em: <<https://goo.gl/MG7yVV>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE PESQUISA

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS PARA A PESQUISA SOBRE PRÁTICAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS E POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO: UM ESTUDO NO SETOR DO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO

Prezado (a) Sr. (a)

Vidamar Grando, aluno do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, está desenvolvendo um projeto de pesquisa que tem por objetivo identificar quais são as estratégias de posicionamento para competir no mercado e as práticas de gestão estratégica de custos utilizadas.

A relevância deste estudo de mestrado fundamenta-se na necessidade de se analisar quais as práticas de gestão estratégica de custos estão sendo adotadas pelas empresas do setor do agronegócio brasileiro. Além disso, o embasamento desta pesquisa também recai em estudos nacionais e internacionais sobre o tema, os quais indicam a necessidade de relacionar tais práticas às formas de posicionamento estratégico possíveis de serem adotadas pelas empresas.

Assim, venho solicitar a indispensável colaboração de V. S^a no sentido de conceder ao nosso mestrando as respostas ao questionário proposto, necessário para o desenvolvimento da pesquisa. Informo que os resultados desta pesquisa serão disponibilizados à V. S^a e que os dados fornecidos serão tratados apenas de forma conjunta, comparativa, informativa e, portanto, sem identificação específica e individual de quaisquer dados em relação à respectiva empresa.

A contribuição e colaboração de sua empresa será de fundamental importância para atingir nossos objetivos. Agradecemos antecipadamente sua atenção.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Thiago Wickstrom Alves - Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza – Orientador

BLOCO I – Coleta de dados relativos à adoção de práticas de gestão estratégica de custos.

Objetivo: Identificar as práticas de gestão estratégica de custos adotadas pelas empresas do setor do agronegócio, listadas na revista Exame Melhores & Maiores do ano de 2016.

Indique, conforme escala, a intensidade de utilização das práticas de gestão estratégica de custos, listadas a seguir:

1. Não utiliza 2. Utiliza muito pouco 3. Utiliza ocasionalmente 4. Utiliza muito
5. Utiliza sempre

Práticas de Gestão Estratégica de Custos	1	2	3	4	5
1. Custo de Atributos Definição: São os custos dos benefícios de melhoria de produtos e serviços que atendem às necessidades específicas dos clientes.					
2. Análise dos Custos dos Concorrentes Definição: Busca informação sobre a estrutura de custos dos concorrentes para o processo decisório.					
3. Custo do Ciclo de Vida dos Produtos Definição: São os custos ao longo de todas as fases do tempo de vida de um produto ou de um serviço, tais como design, introdução no mercado, crescimento, declínio e abandono.					

<p>4. Custos da Qualidade Definição: são os custos para identificação, controle e gerenciamento da qualidade, tais como, custos de prevenção e avaliação da qualidade e custos da falta de controle, como reparos e prevenção de defeitos.</p>					
<p>5. Custo-padrão Definição: Tem a finalidade de definir o valor padrão de custos de um produto e efetuar a comparação entre o custo previamente estabelecido e o custo efetivamente ocorrido na produção.</p>					
<p>6. Análise dos Custos da Cadeia de Valor Definição: realiza a medição dos custos de todas as atividades, em todas as fases da cadeia de valor, considerando as ligações com clientes e fornecedores, com objetivo de atingir maior eficiência.</p>					
<p>7. Custeio ABC Definição: Método de custeio baseado nas atividades que geram custos indiretos, o qual distribui estes custos aos produtos ou serviços proporcionalmente à intensidade de utilização destas atividades.</p>					
<p>8. Custo-Meta Definição: Auxilia os gestores a planejar, desde a concepção de um produto, um custo que suporte uma margem de lucro desejada a partir de um preço de venda estimado.</p>					
<p>9. Custos Ambientais Definição: Representam os gastos realizados nas atividades de controle, prevenção, avaliação e recuperação ambiental.</p>					
<p>10. Custos Intangíveis Definição: Sacrifício financeiro absorvido na formação e/ou manutenção de um fator intangível, tais como marcas e patentes registradas.</p>					
<p>11. Custo Total de Propriedade (TCO) Definição: Utilizado para auxiliar na tomada de decisão em adquirir ou não um produto ou serviço, antes de sua compra, com o fim de melhorar ou evitar custos.</p>					
<p>12. Alianças Estratégicas Definição: realização de parcerias entre empresas em busca de benefícios comuns, tais como, troca de conhecimento, diferenciação de produtos, economias de escala e aumento da competitividade.</p>					
<p>13. Custos Logísticos Definição: Decorrem das operações logísticas da empresa como planejamento e controle dos serviços internos e externos, distribuição e armazenagem, desde o ponto de origem até o ponto de consumo.</p>					
<p>14. Custos Interorganizacionais Definição: Analisa os custos de forma integrada com a rede de fornecedores com a finalidade de criar e melhorar tecnologias para redução de custos dos produtos, melhorias do processo de produção, melhorar a funcionalidade de produtos e serviços de forma a agregar maior valor ao cliente.</p>					

BLOCO II – Coleta de dados relativos às estratégias adotadas pelas empresas para obter vantagem competitiva.

Objetivo: Identificar as estratégias competitivas predominantemente adotadas por empresas do agronegócio, listadas na revista Exame Melhores & Maiores do ano de 2016.

Responda a cada pergunta marcando a escala (de 1 a 5) que melhor reflete a condição atual da empresa.

1. Não utiliza 2. Utiliza muito pouco 3. Utiliza ocasionalmente 4. Utiliza muito
5. Utiliza sempre

	1	2	3	4	5
15. Adaptamos nossas estratégias para atender um segmento específico de mercado.					
16. Praticamos custos menores em relação aos concorrentes.					
17. A entrega de nossos produtos e serviços é mais rápida e mais confiável em relação ao praticado pelos concorrentes.					
18. Possuímos programa de atendimento ao cliente de excelência, melhor do que os concorrentes.					
19. Nossos produtos e serviços são direcionados para uma classe social específica.					
20. Oferecemos produtos e serviços inovadores antes que os concorrentes.					
21. Nossos produtos e serviços são direcionados a uma população com faixa etária específica.					
22. Fabricamos em massa produtos padronizados					
23. Nossa empresa procura atender segmentos diferentes do que os atendidos pelos concorrentes					
24. Nossa empresa se une a outras empresas com a finalidade de conseguir melhores preços de compra.					
25. Concentramos o marketing em determinadas áreas geográficas.					
26. Investimos em novos equipamentos de processamento para reduzir o custo e o tempo de produção					
27. Nossa empresa prima por uma variedade de produtos e serviços com características diferentes dos oferecidos pelos concorrentes.					
28. Focamos em produtos específicos com preços superiores ao dos concorrentes.					
29. Oferecemos produtos e serviços com características especiais e exclusivas para atender um segmento/clientes específicos.					
30. Nossas compras são negociadas e realizadas em grande volume.					
31. Oferecemos treinamento sobre nossos produtos e serviços a todos os compradores.					
32. Buscamos novas tecnologias para produção em grande escala, facilitando o processamento de produtos e redução de custos.					
33. Nosso quadro de pessoal é constantemente treinado para atender nossos clientes com excelência.					
34. Oferecemos produtos e serviços que atendam a necessidades específicas a baixo custo.					
35. Fabricamos produtos populares.					
36. Fixamo-nos em um nicho específico de mercado.					
37. Nossos produtos e serviços atendem a um alto padrão com atributos que satisfazem as necessidades de nossos clientes.					
38. Nossa empresa atende a clientes de diversos segmentos.					
39. Praticamos os preços mais baixos em relação a nossos concorrentes.					
40. Oferecemos produtos e serviços de alta qualidade e tecnologia superior às dos concorrentes					

BLOCO III – Coleta de dados relativos ao perfil dos respondentes e das empresas.

Objetivo: Conhecer e qualificar o perfil dos respondentes e das empresas pesquisadas.

Perfil dos respondentes

41. Área de atuação

- Gerente de Controladoria
- Gerente Contabilidade e gestão de custos
- Gerente Planejamento econômico e financeiro
- Diretor Financeiro
- Diretor Industrial
- Diretor Comercial
- Outra

42. Tempo de atuação na empresa: _____

43. Tempo de atuação na função: _____

44. Formação acadêmica

- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado

Perfil da Empresa

45. Razão Social

46. Localização da sede (Cidade/UF): _____

47. Segmento de atuação no agronegócio _____

48. Atua no mercado externo?

- sim
- não

49. Qual a participação da empresa no mercado total (interno e externo)?

- até 10%
- entre 10,01% e 20%
- entre 20,01 e 30%
- entre 30,01 e 40%
- entre 40,01 e 50%
- acima de 50%

50. Qual a participação percentual das exportações no faturamento anual da empresa?

- até 10%
- entre 10,01% e 20%
- entre 20,01 e 30%
- entre 30,01 e 40%
- entre 40,01 e 50%
- acima de 50%

51. Qual o nível de concorrência no segmento da empresa?

- Alto
- Médio
- Baixo

52 Propriedade de capital

- aberto
- fechado

53 País de origem do acionista controlador

54 Número de funcionários

- até 500
- entre 501 e 1000
- entre 1001 e 2000
- entre 2001 e 3000
- entre 3001 e 5000
- mais de 5.000

55 Faixa de faturamento anual

- até R\$ 250 milhões
- entre R\$ 251 e R\$ 500 milhões
- entre R\$ 501 e R\$ 750 milhões
- entre R\$ 751 e R\$ 999 milhões
- entre R\$ 1,0 e R\$ 2 bilhões
- acima de R\$ 2 bilhões.

