



Contextus – Revista Contemporânea de
Economia e Gestão

ISSN: 1678-2089

revistacontextus@ufc.br

Universidade Federal do Ceará
Brasil

Macohon, Edson Roberto; Scarpin, Jorge Eduardo; Moreira Zittei, Marcus Vinicius
UMA LÓGICA CONTINGENCIAL PARA PROJETOS DE SISTEMAS DE CUSTOS NA
ATIVIDADE AGRÍCOLA

Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão, vol. 13, núm. 1, enero-abril,
2015, pp. 156-187

Universidade Federal do Ceará
Santiago, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=570765352008>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

re^oalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal

Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

UMA LÓGICA CONTINGENCIAL PARA PROJETOS DE SISTEMAS DE CUSTOS NA ATIVIDADE AGRÍCOLA

A CONTINGENCY LOGIC SYSTEMS FOR PROJECTS COST IN AGRICULTURAL ACTIVITY

UN CONTINGENTE LÓGICA DE SISTEMAS COSTOS DEL PROYECTO EN LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA

Edson Roberto Macohon

Mestre em Administração pela Fundação
Universidade Regional de Blumenau;
Professor Assistente da Universidade
Estadual do Centro-Oeste
emacohon@yahoo.com

Contextus

ISSNe 2178-9258

Organização: Comitê Científico Interinstitucional

Editor Científico: Marcelle Colares Oliveira

Avaliação : Double Blind Review pelo SEER/OJS

Revisão: Gramatical, normativa e de formatação

Recebido em 14/06/2014

Aceito em 11/12/2014

2ª versão aceita em 06/01/2015

3ª versão aceita em 19/01/2015

4ª versão aceita em 29/01/2015

Jorge Eduardo Scarpin

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela
Universidade de São Paulo; Professor do
Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis
da Universidade Federal do Paraná
jscarpin@gmail.com

Marcus Vinicius Moreira Zittei

Mestre em Ciências Contábeis pelo Centro
Universitário Fundação Escola de Comércio
Álvares Penteado (FECAP); Professor Auxiliar
Mestre do Centro Universitário FECAP
marcuszittei@uol.com.br

RESUMO

O objetivo foi identificar os fatores contingenciais para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola. A natureza da pesquisa é qualitativa. A análise dos dados coletados ocorreu por meio de análise de conteúdo. Foram realizadas entrevistas estruturadas pessoais gravadas, aplicadas a 11 profissionais selecionados intencionalmente. As variáveis contingenciais de estrutura determinantes para o desenvolvimento de sistemas de custos são os conflitos de classes, os estilos de liderança, a logística, os mecanismos reguladores e de capacitação e as incertezas do mercado. O tipo de cadeia que prepondera na atividade agrícola é a democrática. O grau de incerteza do setor é determinado principalmente pelas políticas governamentais, ambiente econômico, fornecedores e intempéries climáticas. Concluiu-se que cada segmento agrícola possui particularidades na produção, armazenagem e comercialização. Dessa forma, o papel dos profissionais da contabilidade é desenvolver sistemas de custos sob uma combinação de fatores externos e características internas para cada segmento do agronegócio.

Palavras-chave: Atividade agrícola. Sistemas de custos. Teoria da Contingência.

ABSTRACT

The aim was to identify the contingency factors for cost systems projects in agriculture. The nature of research is qualitative. The analysis of the data collected was through content analysis. Recorded personal structured interviews were conducted, applied to 11 intentionally selected professionals. The contingent variables determinants framework for the development costs are conflicts of classes systems, leadership styles, logistics, regulatory and training mechanisms and market uncertainties. The type of chain that prevails in agriculture is democratic. The degree of industry uncertainty is mainly determined by government policies, economic environment, suppliers and climatic conditions. Concluded that each agricultural sector has particularities in the production, storage and marketing. Thus, the role of the accounting profession is to develop cost systems under a combination of external factors and internal characteristics for each of the agribusiness segment.

Keywords: Agricultural activity. Cost systems. Contingency Theory.

RESUMEN

El objetivo fue identificar los factores de contingencia para los proyectos de sistemas de costes en la agricultura. La naturaleza de la investigación es cualitativo. El análisis de los datos recogidos fue a través de análisis de contenido. Se llevaron a cabo entrevistas estructuradas de carácter personal registrados, aplicado a 11 profesionales seleccionados intencionalmente. El marco de las variables contingentes determinantes de los costos de desarrollo son los conflictos de los sistemas de clases, estilos de liderazgo, la logística, los mecanismos de regulación y de formación y las incertidumbres del mercado. El tipo de cadena que prevalece en la agricultura es democrático. El grado de incertidumbre industria está determinada principalmente por las políticas gubernamentales, entorno económico, los proveedores y las condiciones climáticas. Secar concluido cada sector agrícola tiene particularidades en la producción, almacenamiento y comercialización. Así, el papel de la profesión contable es el desarrollo de sistemas de costos bajo una combinación de factores externos y las características internas de cada uno de los segmentos de agronegocios.

Palabras clave: actividad agrícola. Sistemas de costos. Teoría de la Contingencia.

1 INTRODUÇÃO

A sustentabilidade da economia, no mercado globalizado, depende da rentabilidade do capital das empresas, que induz à existência de formas mais eficazes de produção. Como consequência, transforma radicalmente as forças produtivas da agricultura. Essas transformações tecnológicas, conforme Varela (2004, p. 14): “foram acompanhadas pelo processo da globalização da economia, levando a um

aumento do comércio internacional, dos financiamentos internacionais e dos investimentos diretos das empresas multinacionais”. A participação do agronegócio brasileiro, no mercado internacional, depende fundamentalmente da escala de produção.

Contudo, a impossibilidade de controle do processo produtivo do agronegócio, que tem estrutura extremamente dependente dos fatores naturais (clima, relevo, solo, temperatura, topografia etc.) e do ciclo biológico das

plantas e dos animais, sempre representou um limite para a ampliação da escala de produção do setor.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2008, p. 81) se reportam à Teoria da Contingência para explicar o comportamento organizacional interno e externo das organizações, bem como suas interdependências a fatores ambientais:

[...] a taxa de mudança, o grau de complexidade do ambiente externo à organização, as variáveis indutoras ao processo de mudança, as forças e fraquezas internas da organização - valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização, e tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza.

O contexto do planejamento na área rural, em resposta às contingências ambientais, é concebido por Santos (2009, p. 15):

O planejamento é importante no sentido de alertar os empresários rurais quanto às mudanças na economia, no hábito dos consumidores, na tecnologia, no comportamento climático, nos custos, na oferta dos produtos (supersafras), na demanda e outras alterações e traz inúmeros benefícios.

Portanto, na concepção da lógica contingencial para o ambiente da atividade agrícola, a visão mais aprofundada do ambiente natural pode ser considerada como a divisão entre o papel do fornecedor de recursos e os fatores contingenciais específicos de cada cultura. Em uma

perspectiva abstrata, a visão do ambiente, incluindo a natural, há vários fatores e atores externos, todos com importância relativizada pelo foco da incerteza interna (DUTRA; NASCIMENTO, 2005).

Diante do exposto, o presente artigo tem a seguinte pergunta de pesquisa: *Quais são os fatores contingenciais para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola?* Para responder essa argumentação, o objetivo do estudo foi identificar os fatores contingenciais para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola.

A atividade agrícola tem destacada importância em países de grandes extensões territoriais e condições climáticas, como o Brasil. O agronegócio brasileiro é responsável por cerca de um terço de tudo que é produzido no país, é o setor mais importante da economia brasileira (LOURENÇO; LIMA, 2009).

Para Canziani (2001, p. 12), as pesquisas, no âmbito do agronegócio, se justificam devido a isto:

A nova realidade do ambiente macroeconômico [...] exigirá dos produtores e dos profissionais ligados à assistência técnica e extensão rural, à busca de novos conhecimentos, à geração de novas habilidades e à adoção de novas posturas e posicionamentos sobre os negócios do setor agropecuário.

O avanço do setor agrícola brasileiro, nos últimos anos, tem

incentivado a utilização e aperfeiçoamento de técnicas de gestão, fato que deve ser avaliado sob o ponto de vista da pressão exercida pelos custos de produção, o que tem levado várias empresas rurais a priorizarem a redução dos gastos (OLIVEIRA, 2009).

A literatura contábil sobre sistemas de custos na atividade agrícola é bastante escassa. Para Jack (2007), existe muito pouca pesquisa acadêmica de contabilidade na indústria agroalimentar e pouca consideração para assuntos contabilísticos na literatura agrícola. A autora afirma que a área é propícia para estudos interdisciplinares.

Entretanto, alguns trabalhos se destacam na forma de contribuição acadêmica na área. Tavares (2008) destaca as variáveis contingenciais no papel de desenvolvimento das organizações: “toda e qualquer organização, seja qual for o porte e o ramo do negócio, adota estratégias para alcançar objetivos planejados, visando direcionar e coordenar esforços, definir as estruturas e sobreviver ao ambiente competitivo”.

Brignall (1997) aborda duas teorias para orientar um *design* de sistemas de custos no contexto da Teoria da Contingência: Teoria do Ciclo de Vida e Teoria do Tipo de Processo de Fabricação. Camacho (2012) investiga os *Fatores Condicionantes da Gestão de Custos*

Interorganizacionais na Cadeia de Valor em Hospitais Privados no Brasil, nessa pesquisa, o autor revela 17 fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais. A pesquisa de Rao (2007) propõe um quadro para orientar a política e a aplicação de tecnologia da informação no desenvolvimento da agricultura indiana. O trabalho de Jack (2007) sobre o agronegócio do Reino Unido identificou alguns elementos que têm impacto sobre o ambiente da contabilidade rural. A autora expõe duas abordagens do agronegócio, o produtivismo e o pós-produtivismo, bem como a influência considerável, ainda não sempre óbvia, de corporações agroalimentares de grande porte sobre os agricultores.

Em entrevistas com produtores de salmão de viveiro na Escócia, Georgakopoulos e Thomson (2005) destacaram que a cultura de salmão orgânico tem potencial para reduzir consideravelmente os riscos sociais, ambientais e econômicos. Os autores propõem a combinação desses fatores e o uso da contabilidade ambiental para avaliação das decisões estratégicas no setor. Sob a perspectiva de custos, Flaten (2002) considerou o emprego no campo e subsídios agrícolas para desenvolver um modelo de simulação dos efeitos das

mudanças estruturais sobre os custos sociais da produção de leite na Noruega.

Dessa forma, a contribuição prática do presente estudo se dá pela necessidade de informações gerenciais (contingências internas e externas) para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola. A abordagem contingencial para projetos de sistemas de custos, na atividade agrícola, é pouco investigada, assim a presente pesquisa pode contribuir para a compreensão teórica das variáveis que influenciam o comportamento dos custos. A contribuição social visa fortalecer a estrutura administrativa das propriedades rurais, proporcionando maior competitividade do agronegócio brasileiro no mercado externo.

O trabalho compõe-se de cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução, iniciando com a contextualização do estudo, a exposição do problema e o objetivo da pesquisa. No segundo capítulo, apresenta-se a fundamentação teórica. Primeiro, discorre-se sobre a atividade agrícola. Em seguida, discorre-se sobre sistemas de custos na atividade agrícola. Após, faz-se uma incursão sobre a lógica contingencial na atividade agrícola. O terceiro capítulo apresenta os métodos e procedimentos da pesquisa. No quarto capítulo, faz-se a descrição e análise dos dados. E por último, o quinto capítulo apresenta as

conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Atividade agrícola

A intensificação da agricultura deve, no futuro, atender as demandas geradas pelo crescimento da população e seus rendimentos. Isso pode levar a impactos ambientais significativos como esgotamento dos recursos de água doce subterrânea e de superfície, deterioração da qualidade dos solos e da água, erosão do solo, perda de biodiversidade e até mesmo mudança climática. As práticas agrícolas do futuro moldarão, talvez irreversivelmente, a superfície da terra. Assim, determinarão não só o nível da produção alimentar, mas também substancialmente o estado do ambiente futuro (RAO, 2007).

O contexto do desenvolvimento de escala de produção agrícola é concebido por Jack (2007) o qual destaca dois movimentos do agronegócio: o produtivismo, que significa a ênfase nas receitas da fazenda por meio de avanços tecnológicos, com tendência na agricultura intensiva, e os rendimentos elevados. Nesse caso, pode ocorrer a difusão de cadeias oligárquicas, ou seja, uma empresa líder, mais poderosa que as demais, usa esse poder ou influência para promover um

clima de cooperação entre os membros da cadeia (BRIGNALL, 1997; CAMACHO, 2012).

O relacionamento cooperativo é uma característica a qual permite que as empresas trabalhem juntas para gerenciar custos e resolver problemas trazidos pela pressão de adversidades do ambiente (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Como consequência, há o compartilhamento dos ganhos auferidos entre as organizações, os benefícios mútuos, os quais incentivam a manutenção da relação (SOUZA; ROCHA, 2009).

Por outro lado, o termo pós-produtivismo tem sido usado, desde a década de 1990, pelos cientistas sociais e políticos para indicar uma abordagem da agricultura ambientalmente sensível, que não implica em rendimentos elevados. Nesse cenário, os agricultores podem utilizar suas terras para fins não agrícolas e, com isso, alcançarem recursos para complementar sua renda (JACK, 2007). Esse ambiente propicia a difusão de cadeias democráticas, ou seja, não há uma organização que comande. As organizações devem formar alianças, todas têm, mais ou menos, o mesmo nível de poder (SOUZA; ROCHA, 2009). Uma implicação é que há um movimento do produtivismo para o pós-produtivista no século XXI (JACK, 2007).

A agricultura, no século XXI, será; portanto, uma indústria extremamente diversificada orientada por preocupações com os rendimentos rurais e com sua base de recursos naturais para a sustentabilidade de longo prazo. A moderna agricultura envolve uma diversidade de atividades econômicas que afetam uma gama muito maior de interessados do que no passado, incluindo consumidores, agricultores, governo, indústria e sociedade em geral (RAO, 2007). Essa interdependência ocorre, segundo Camacho (2012), quando uma empresa e seu fornecedor são dependentes, ou seja, a empresa não consegue concluir a fabricação de um produto sem o insumo do fornecedor. De outro modo, a inexistência do produto faz com que o fornecedor perca boa parte da sua produção.

O agronegócio brasileiro é moderno, eficiente e competitivo, é uma atividade próspera, segura e rentável. “O Brasil é um dos poucos países que tem área para crescer” (BARROS, 2010, P. 2). O país possui clima diversificado, chuvas regulares, energia solar abundante e quase 13% de toda a água doce disponível no planeta. Lourenço e Lima (2009) destacam que o Brasil tem 388 milhões de hectares de terras agricultáveis, férteis e de alta produtividade dos quais 90 milhões ainda não foram explorados. Esses fatores proporcionam ao país um lugar de vocação

natural para o agronegócio e demais setores relacionados às suas cadeias produtivas. O agronegócio é hoje a principal locomotiva da economia brasileira.

Nos últimos anos, poucos países tiveram um crescimento tão expressivo no agronegócio internacional quanto o Brasil. O país é um dos líderes mundiais na produção e exportação de vários produtos agropecuários. É o primeiro produtor e exportador de café, açúcar, álcool e sucos de frutas. Além disso, lidera o ranking das vendas externas de soja, carne bovina, carne de frango, tabaco, couro e calçados. As projeções indicam que o país também será, em pouco tempo, o principal polo mundial de produção de algodão e biocombustíveis feitos a partir de cana-de-açúcar e óleos vegetais. O milho, arroz, frutas frescas, cacau, castanhas, nozes, além de suínos e pescados, são destaques do agronegócio brasileiro (LOURENÇO; LIMA, 2009).

No entanto, a escassez de recursos para infraestrutura compromete a competitividade do agronegócio brasileiro. Os problemas de logística, sobremaneira, a recuperação de rodovias, bem como investimentos em ferrovias, são considerados os grandes obstáculos para o desenvolvimento da atividade agrícola brasileira.

2.2 Sistemas de custos na atividade agrícola

A agricultura é uma atividade econômica que exige um eficiente gerenciamento da produção, mas enfrenta fatores de difícil controle, como o clima, pragas, doenças e adequação do solo. No entanto, a comunidade científica internacional tem pouco conhecimento sobre o grau de influência das intempéries climáticas no desenvolvimento do setor agrícola.

Jack (2007) discorre sobre a baixa implementação de sistemas de contabilidade na agricultura do Reino Unido. A autora afirma que a contabilidade rural é considerada uma atividade opcional, utilizada por uma minoria, apesar de décadas de investimento do governo para incentivar as práticas da contabilidade na gestão das agroindústrias.

Anjos (2009) concebe que a contabilidade de custos oferece elementos de medição e análise para alcançar, além dos objetivos financeiros, objetivos administrativos e econômicos. A partir disso, Camacho (2012) considera a contabilidade de custos como um sistema de informação gerencial. O escopo de um sistema de contabilidade de custos para Warren, Reeve e Fess (2001, p. 8) é “acumular os custos do produto. As informações sobre os custos do produto

são usadas pelos gerentes para estabelecer os preços dos produtos, controlar as operações e preparar as demonstrações financeiras”.

Para tanto, faz-se necessário entender os custos com uma visão de longo prazo (BAINES; LANGFIELD, 2003; JUNQUEIRA, 2010) para compor a informação estratégica da propriedade agrícola. No que concerne ao alcance e tempo, as questões estratégicas envolvem as mais amplas decisões da organização. O sistema estratégico de custos deve ser capaz de indicar mudanças fundamentais na estrutura de custos da organização (DIEHL, 2004).

O controle estratégico de custos é um dispositivo vinculado ao comportamento, o qual requer análise objetiva e subjetiva (DIEHL, 2004). O sistema de custos, integrado sob a perspectiva estratégica, possibilita vislumbrar a lógica contingencial no comportamento dos custos de produção da atividade agrícola, o qual será abordado no próximo capítulo.

2.3 Lógica contingencial na atividade agrícola

A lógica contingencial é a visão mais abrangente das variáveis internas e externas que modelam as características organizacionais em determinado momento (MCKINLEY; MONE, 2003). Para que

ocorra a sintonia entre as perspectivas micro e macro, a Teoria da Contingência considera relevante a constante identificação das condições ambientais e das práticas administrativas. O objetivo da Teoria da Contingência é compreender como a organização se relaciona com o ambiente. Dessa forma, demonstra a existência de uma relação funcional entre as condições do ambiente e as técnicas administrativas, no caso do agronegócio, as técnicas agrícolas e o impacto no comportamento dos custos (ANDRADE; AMBONI, 2009).

Alguns fatores contingenciais são determinantes para o desenvolvimento do setor agrícola, por exemplo, os aspectos comportamentais, como os conflitos de classes, a resistência às mudanças e os estilos de liderança. Assim como os aspectos estruturais das propriedades, por exemplo, o tamanho, a logística, a automatização de tecnologias, a descentralização, os mecanismos reguladores e os capacitadores (BAINES; LANGFIELD, 2003).

Dessa forma, a Teoria da Contingência estabelece que não existe uma estrutura organizacional única, altamente efetiva a todas as organizações. Burns e Stalker (1961) criaram os tipos ideais de organização de acordo com seu meio ambiente: a) organizações orgânicas: são aquelas que melhor se adaptam à

complexidade ambiental, grau de competição (CAMACHO, 2012), grau de incerteza (JUNQUEIRA, 2010) e inovação; e b) organizações mecânicas: caracterizadas por ambientes estáveis e

com forte estrutura burocrática (CHAPMAN, 1997). Na sequência, o Quadro 1 contempla quatro tipos de ambientes e suas características.

Quadro 1 – Características ambientais

AMBIENTE	CARACTERÍSTICAS
Estabilidade	O ambiente pode variar de estável a dinâmico.
Complexidade	O ambiente pode variar de simples a complexo, quanto mais complexo for, maior será a necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados a respeito de: produtos, clientes, fornecedores, sistemas de custeio, dentre outros.
Diversidade de mercado	O mercado de atuação de uma organização pode variar de integrado a diversificado, em que quanto mais horizontal, em relação à cadeia produtiva, ou quanto maior for o mix de produtos e serviços oferecidos, mais diversificada será a organização.
Hostilidade	O ambiente de atuação de uma organização pode variar de favorável a hostil, em que quanto maior for a capacidade dos concorrentes em influenciar os resultados da organização, mais hostil será o ambiente.

Fonte: Adaptado de Khandwalla (1977) e Mintzberg (1979).

A estabilidade pode ser compreendida a partir do desenvolvimento de relacionamentos de confiança, da segurança no atendimento de metas, da cooperação nos investimentos e da coordenação das atividades (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Para Camacho (2012), a confiança é concebida a partir de acordos formais entre as partes, com o estabelecimento de direitos, obrigações e punições. No caso de desvios de conduta, esses acordos são mecanismos que podem amenizar a relação entre as partes (CAMACHO, 2012)

Assim, ressalta-se a importância da inserção do meio ambiente nas questões empresariais, representado por variáveis independentes às estruturas organizacionais. O ambiente externo pode ser fonte tanto de oportunidades como de

ameaças, que podem interferir no andamento das organizações. As entidades, por meio dos indivíduos, estudam o ambiente para reduzir suas incertezas, mas são sujeitas à subjetividade (AZEVEDO *et al.*, 2003).

O grau de complexidade está relacionado tanto com o número de variáveis do ambiente que impactam o setor, quanto com o nível de interdependência entre essas variáveis (KHANDWALLA, 1977; MINTZBERG, 1979). Para compreender o grau de incerteza do setor agrícola, Junqueira (2010) considera o nível de estabilidade das variáveis: governo, economia, demanda de clientes, oferta de fornecedores, exigências dos clientes por inovação, dentre outras.

O ambiente de uma organização é representado pelo conjunto de forças, variáveis ou instituições externas que, de algum modo, afetam o seu desempenho (BRIGNALL, 1997). O ambiente é uma variável contingencial importante utilizada desde o início da pesquisa contingencial (CHENHALL, 2003).

A Teoria da Contingência caracteriza o ambiente externo como volátil às modificações que o permeiam, as pessoas envolvidas precisam se adaptar a essas alterações para o desenvolvimento da organização (ANDRADE; AMBONI, 2009).

No âmbito da contabilidade gerencial, um dos focos da Teoria da Contingência é encontrar a combinação entre o desenvolvimento dos sistemas de custeio e as contingências específicas (RIABI-BELKAOU, 1989). A Teoria da Contingência pode analisar como circunstâncias específicas transformam os sistemas da contabilidade de custos. Estudos empíricos demonstram que tamanho organizacional, diversificação, aderência ao orçamento participativo e aumento da descentralização têm influência no desenvolvimento da contabilidade rural (LUFT; SHIELDS, 2003).

A Teoria da Contingência baseia-se na premissa da inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se

adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias. Os fenômenos comportamentais e interpretações do processo de institucionalização são base de exploração da Teoria Contingencial da Estrutura, a qual analisa a dinâmica cultural e estrutural (BARLEY; TOLBERT, 1997).

Em âmbito geral, o objetivo da Teoria da Contingência é encontrar a relação entre o desenvolvimento dos sistemas e as contingências específicas. Não existe, portanto, uma estratégia administrativa geral aplicável a todas as organizações e a quaisquer circunstâncias. Os sistemas de custeio são desenvolvidos com base em uma combinação de fatores externos e características internas das empresas. Com isso, a utilização de técnicas tradicionais de controle de custos de fabricação e prestações de serviços tornou-se controversa. Os controles de custos devem basear-se em medidas mais oportunas, relacionadas à identificação e solução de problemas. Como alternativa, há o custeio baseado em atividades (BRIGNALL, 1997).

Na cadeia de valor e fora dela, há forças competitivas que podem afetar o custo, por exemplo, concorrentes, clientes, fornecedores, tendência econômica (CAMACHO, 2012), entre outros. As forças competitivas mais importantes variam de acordo com as características de

cada organização. A intensidade e os tipos de controles serão dependentes de cada circunstância (DIEHL, 2004).

Assim, os fatores contingenciais são dimensões ou variáveis críticas que, uma vez presentes, podem propiciar ou inibir os sistemas de custos. A essência dos sistemas de custos está em partilhar informações entre os membros de uma cadeia de valor (CAMACHO, 2012).

Um ambiente empresarial pode ser mais ou menos competitivo, arriscado, instável, dinâmico e incerto. Essas variáveis contingenciais podem estar sujeitas a diferentes interpretações, como também afetar o comportamento de uma organização. Os gerentes e seus subordinados têm muitas e talvez conflitantes escolhas quanto à forma de interpretar e reagir a essas variáveis relevantes (BRIGNALL, 1997).

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A pesquisa quanto à abordagem é caracterizada como qualitativa e define-se como descritiva, uma vez que teve suporte nas referências que fundamentam a parte teórica para analisar a realidade observável dos sistemas de custos na atividade agrícola.

A pesquisa é caracterizada como descritiva a partir de estudo bibliográfico e aplicação de entrevistas. As entrevistas são estruturadas, pessoais e gravadas com autorização dos respondentes. Ademais, os entrevistados foram consultados e autorizaram a publicação dos resultados sem menção de seus nomes.

As variáveis contingenciais analisadas são apresentadas, a seguir, no Quadro 2, o qual apresenta também a fonte bibliográfica de cada variável.

Quadro 2 – Variáveis contingenciais para sistemas de custos na atividade agrícola

VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS	FONTE BIBLIOGRÁFICA	VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS	FONTE BIBLIOGRÁFICA
1) Infraestrutura regional/nacional	Dados da pesquisa	10) Confiança	Camacho (2012)
2) Aspectos estruturais das propriedades	Baines; Langfield (2003)	11) Grau de incerteza	Junqueira (2010)
3) Aspectos comportamentais	Baines; Langfield (2003)	12) Grau de complexidade	Khandwalla (1977); Mintzberg (1979)
4) Sistema de informação gerencial	Camacho (2012)	13) Grau de hostilidade	Khandwalla (1977); Mintzberg (1979)
5) Tipos de cadeia	Brignall (1997); Camacho (2012)	14) Grau de competição	Camacho (2012)
6) Interdependência	Camacho (2012)	15) Tendência econômica	Camacho (2012)
7) Estabilidade	Cooper; Slagmulder (1999)	16) Intempéries climáticas	Dados da pesquisa
8) Cooperação	Cooper; Slagmulder (1999)	17) Visão de Longo Prazo	Baines e Langfield (2003); Junqueira (2010)
9) Benefícios mútuos	Souza; Rocha (2009)		

Fonte: Dados da pesquisa

As variáveis contingenciais propostas neste estudo foram base para a formulação das 12 questões predominantemente abertas do roteiro estruturado de entrevista. Dessa forma, houve intervenções do pesquisador para aprofundar o assunto sobre o desenvolvimento da contabilidade na atividade agrícola, bem como explicações acerca de aspectos conceituais de cada variável contingencial. O processo de coleta dos dados foi realizado no mês de maio de 2012, com tempo médio de 50 minutos para cada respondente.

As entrevistas foram aplicadas aos profissionais selecionados intencionalmente de acordo com a disponibilidade de agenda, 11 respondentes no total, conforme Quadro 3. Os critérios de seleção são os seguintes: a formação acadêmica relacionada ao agronegócio

e/ou custos agrícolas; a experiência profissional na atividade rural; e o seu papel e representatividade no setor.

Cabe salientar que não há sistemas de custos implantados nas agroindústrias, bem como nas propriedades agrícolas pelas quais os respondentes da pesquisa são responsáveis. A natureza da análise dos dados coletados nesta pesquisa foi qualitativa. Os dados coletados nas entrevistas foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo de Bardin (1977).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização dos respondentes da pesquisa

O Quadro 3 evidencia as características profissionais e funcionais dos respondentes da pesquisa.

Quadro 3 – Caracterização dos respondentes da pesquisa

Respondentes	Profissão	Cargo ou função
Respondente 1	Empresário do ramo atacadista de cereais	
Respondente 2	Técnico em agropecuária	Sócio gerente de agropecuária
Respondente 3	Funcionário público - Engenheiro agrônomo	Assistência técnica e extensão rural
Respondente 4	Produtor de mel e gerente de entreposto de beneficiamento de mel	Instrutor do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR
Respondente 5	Empresário de agroindústria do ramo de defumados	
Respondente 6	Engenheiro agrônomo	Gerente financeiro de fazenda produtora de cereais
Respondente 7	Engenheiro agrônomo	Produtor rural
Respondente 8	Advogado	Presidente de organização não governamental que promove o desenvolvimento das famílias na área rural
Respondente 9	Técnico agrícola	Secretário municipal de agricultura
Respondente 10	Empresário de agroindústria do ramo de frigorífico	
Respondente 11	Produtor rural	Presidente de sindicato dos trabalhadores rurais

Fonte: Dados da pesquisa.

O Respondente 1 é empresário do ramo atacadista de cereais, trabalha com exportação e importação, efetua compra do exterior de aproximadamente 30% da sua comercialização. Os principais produtos importados pela empresa são o feijão e o milho-pipoca oriundos principalmente da China, Argentina e Bolívia. O Respondente 1 afirmou que a importação dos produtos da China diminuiu: “antes era uma novidade. [...] o feijão chinês é de boa qualidade. [...] com a recuperação do dólar a participação da China caiu, está em torno de 5%. Atualmente é mais viável comprar de países da América do Sul, como Argentina e Bolívia.”. O Entrevistador argumentou sobre o que motivou a empresa a importar *commodities*, o Respondente 1 alegou que as safras 2009/2010 passaram por períodos de grandes intempéries climáticas que ocasionaram quedas de produtividade, bem como a qualidade do produto brasileiro.

O Respondente 2 é técnico em agropecuária, possui formação acadêmica em Ciências Contábeis e é sócio-gerente de uma empresa do ramo agropecuarista que atua há 20 anos no mercado. O Respondente 3 é funcionário público estadual, engenheiro agrônomo, extensionista rural, atualmente trabalha na área de crédito rural e assistência técnica do Instituto Paranaense de Assistência Técnica e Extensão Rural (EMATER). O

Respondente 3 possui 20 anos de experiência, 10 anos na região de Paranavai/PR e 10 anos na região de Guarapuava/PR.

O Respondente 4 é produtor de mel e gerente de entreposto de beneficiamento de mel, atua também como instrutor do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR. O Respondente 5 é proprietário de uma agroindústria do setor de defumados, a empresa possui 7 produtos com registros inspecionados pelo Serviço de Inspeção do Paraná. A vocação para a produção de defumados é herança familiar, teve início na década de 80. A estratégia da empresa é conseguir o selo de inspeção federal nos próximos 5 anos. A agroindústria está localizada no interior do município de Prudentópolis/PR, distrito de Patos Velhos, aproximadamente a 7 km da BR 277 e a 22 km da comarca.

O Respondente 6 é engenheiro agrônomo, possui também graduação em Ciências Contábeis, é gerente financeiro de fazenda produtora de cereais. O Respondente 7 é engenheiro agrônomo, produtor rural, tem experiência na área de assistência técnica na Secretaria Municipal de Agricultura e na EMATER, atualmente atua também na área política como vereador.

O Respondente 8 é advogado e presidente de uma organização não

governamental que atua na promoção do desenvolvimento das famílias na área rural, principalmente os faxinalenses que trabalham na atividade da fumicultura. O objetivo da ONG é conscientizar os pequenos produtores dos malefícios à saúde humana no cultivo do fumo, motivá-los a cultivar produtos orgânicos e a preservar o meio ambiente. Percebe-se que o objetivo da ONG é o mesmo que preconiza Georgakopoulos e Thomson (2005), os quais vislumbram a produção orgânica para a minimização de impactos sociais e ambientais. O Respondente 9 é técnico agrícola e atual Secretário Municipal de Agricultura do município de Prudentópolis/PR.

O Respondente 10 é proprietário de um frigorífico. Ele afirmou que compra bovinos, suínos e caprinos. A empresa dele foi fundada em 2007, possui selo de inspeção da vigilância sanitária do Estado do Paraná e sua comercialização atinge 23 municípios da região centro-sul do estado. O Respondente 11 é presidente do Sindicato de Trabalhadores Rurais, produtor rural de soja e milho, possui também uma pequena leiteira. Essa diversificação incumbe à agricultura familiar, analisada segundo a lógica de Flaten (2002) que propõe alternativas para os custos sociais na atividade agrícola, a pesquisa considera o emprego no campo e subsídios agrícolas.

4.2 Variáveis contingenciais na atividade agrícola

4.2.1 Variável estrutura

Esta seção tem a sequência apresentada no Quadro 2, conforme design da pesquisa de Baines e Langfield (2003), com as seguintes variáveis contingenciais: 1) Infraestrutura regional/nacional; 2) Aspectos estruturais das propriedades; 3) Aspectos comportamentais; e 4) Sistema de informação gerencial.

O Respondente 1 afirmou que existem aspectos diferenciados no cultivo do feijão preto e do feijão carioca. “As sementes de feijão carioca são mais desenvolvidas do que as do feijão preto, que não tem o mesmo rendimento. ‘Desta’ forma, a área de plantio do feijão preto foi reduzida.”, explicou ele. O Entrevistador interveio: “A falta de inovação e pesquisa são fatores preponderantes para o desenvolvimento da cultura do feijão preto?”. “Sim”, disse o Respondente 1.

O Respondente 2 revelou que as questões cambiais são fatores condicionantes ao desenvolvimento da atividade agrícola, citou as culturas do fumo e da soja, as quais são dependentes diretas das oscilações cambiais. Ele explicou que os insumos e o preço de venda são ditados pelo mercado externo. Salientou que há necessidade de investimentos em pesquisa científica no

Brasil para minimizar a dependência das empresas multinacionais. O Entrevistador argumentou se esse cenário afetava o comportamento dos custos, o Respondente 2 destacou: “nosso custo de produção é muito elevado em relação a outros países, maior até que os da Argentina e Paraguai. Produzimos bem, mas o custo é maior. O nosso sistema de transporte também contribui para a elevação dos custos.”.

Para o Respondente 3, a falta de inclusão dos pequenos agricultores é a maior contingência ao desenvolvimento da atividade agrícola. O Entrevistador arguiu: “A proporção de crédito disponibilizado é maior para os grandes produtores?”. “Sim, e mais fácil de ser captada, está muito difícil para o pequeno produtor, apesar de o Pronaf estar melhorando, ainda é tímida a mudança. O ambiente burocrático é bastante complexo. Os pequenos produtores necessitam não apenas de recursos financeiros, mas de assídua assistência técnica.”, disse o Respondente 3.

O Respondente 7 destacou também a falta de assistência técnica de qualidade como a principal contingência no âmbito rural.

O Respondente 10 também ressaltou a precariedade da assistência técnica como a contingência que mais afeta o desenvolvimento da atividade agropecuária. “Quando iniciamos,

tínhamos uma grande deficiência, suínos muito gordos, bois mal acabados. [...] faltou, na época, treinamentos aos produtores, melhoramento de raças, dietas ‘melhor’ elaboradas. Atualmente conseguimos melhorar isso, mas ainda falta assistência técnica governamental mais efetiva.”, relatou ele.

O Respondente 8 contextualizou a problemática do desenvolvimento da atividade agrícola, abordando primeiramente a escassez de recursos destinados pelas prefeituras municipais à agricultura. A falta de movimentos associativistas entre os pequenos produtores rurais também foi citada como um aspecto contingencial ao desenvolvimento do setor. Ele falou ainda que a burocracia governamental, na concessão de crédito, inviabiliza a captação de recursos.

O Respondente 4 destacou que a falta de organização dos produtores é a maior contingência para a atividade apícola. “A produção ocorre de forma individual, nós não temos lideranças fortes no setor agrícola principalmente na produção de mel. [...] a sazonalidade também é um fator de incerteza do setor, a empresa nem sempre tem estoque, em vários momentos os estoques não suprem a necessidade da demanda de mercado.”, afirmou o entrevistado.

O Respondente 5 discorreu sobre o acesso precário no interior dos municípios, onde a maioria das agroindústrias estão localizadas, afirmou que as estradas ficam interditadas em épocas de chuvas, e isso impossibilita o transporte de suínos das propriedades aos frigoríficos, bem como de matérias-primas dos fornecedores às agroindústrias. O Respondente 11 afirmou que a região centro-sul do Estado do Paraná não tem problemas de reforma agrária. “A maioria das propriedades rurais são compostas por pequenos produtores.”, relatou ele. No entanto, destacou ainda que assistência técnica continuada é fundamental para a profissionalização dessas propriedades. Sob a ótica da Teoria Contingencial, Luft e Shields (2003) vislumbram também o tamanho organizacional como preponderante para o desenvolvimento de sistemas de custos.

Para o Respondente 6, a principal contingência de projetos de sistemas de custos na atividade agrícola é a falta de capacitação profissional das pessoas envolvidas no processo produtivo. Salientou que constantemente os funcionários acabam esquecendo-se de efetuar os apontamentos das atividades desenvolvidas, ocasionando subjetividade na alocação dos custos. Atkinson (2000) trata da participação dos colaboradores como estratégia primordial para

implementação de sistemas de informação gerencial.

O Respondente 9 afirmou que a maior contingência é o próprio governo, a política atual que incentiva a compra de *commodities* de países como Argentina e China influenciam o preço de venda do produto brasileiro. “[...] ‘Esta’ situação favorece a incerteza do setor, os produtores não têm conhecimento sobre os valores que serão praticados pelo mercado.”, disse ele.

Confome Baines e Langfield (2003), o exposto insurge às variáveis contingenciais que podem ser determinantes para o desenvolvimento de sistemas de custos na atividade agrícola. A partir dos relatos das entrevistas, destacam-se os conflitos de classes, os estilos de liderança, a logística, os mecanismos reguladores e capacitadores e as incertezas do mercado.

4.2.2 Variável tipo de cadeia

De acordo com o que preconiza Souza e Rocha (2009), o Respondente 1 revelou que a cadeia produtiva do feijão é composta por relacionamentos independentes entre fornecedores de insumos, produtores rurais, cerealistas e clientes, ou seja, não há uma organização de liderança: “[...] esse ambiente democrático favorece o agricultor na negociação, porque o produtor vai

encontrar mercado para o seu produto, então não há um cartel organizado como em outras culturas, exemplo: a suinocultura.”. O Entrevistador interveio: “A cadeia democrática é um modelo interessante para a implementação de projetos de sistemas de custos?”. “Eu acredito que é preciso melhorar algumas coisas, as próprias cerealistas poderiam desenvolver algum tipo de acompanhamento técnico nas propriedades dos seus clientes. Atualmente ninguém oferece este tipo de serviço ‘ou’, até mesmo, a cerealista ‘pode’ fornecer sementes e insumos aos agricultores, mediante um contrato de venda futura, mas o atual modelo é interessante para o agricultor.”, disse o Respondente 1.

O Respondente 1 criticou a cadeia produtiva da suinocultura: “as empresas oligárquicas estão se aproveitando do produtor para não pagar 13º salário, férias e nenhum outro benefício ao trabalhador. Ainda usam a propriedade rural para produzir a matéria-prima com baixos custos, o produtor assume todo o risco. [...] a cadeia oligárquica explora os produtores”. No entanto, para Camacho (2012), a cadeia oligárquica não se caracteriza pelo viés de exploração, mas sim pelo domínio da cadeia.

O Responde 10 indicou que pretende firmar parceria com uma empresa oligárquica do setor de suínos: “[...]

estamos iniciando uma integração para o mercado futuro, porque o mercado de suínos está em crise, teremos pouco produto disponível no mercado, ‘esta’ parceria irá proporcionar ganhos para os produtores e ao frigorífico.”. Percebe-se que a estratégia do Respondente 10 está alinhada ao que preconiza Camacho (2012), ou seja, na cadeia oligárquica, há a divisão de poder.

O Respondente 2 criticou a cadeia produtiva do fumo: “as fumageiras incentivam, são oligárquicas, o problema ‘é’ no momento da venda, o produtor não sabe quanto vai receber, isso causa incerteza ao produtor.”. No entanto, o próprio Respondente 2 destacou a cadeia produtiva do milho e da soja: “O produtor de soja e ‘o’ milho tem conhecimento do preço de venda, é o próprio produtor que estipula o seu preço de venda.”. Cabe salientar que o preço de venda dos produtos agrícolas é cotado pela Bolsa de Mercadorias e Futuros, e a decisão do produtor de não realizar a venda do produto o incumbe, geralmente, com os custos adicionais de armazenagem.

A visão do Respondente 3 divergiu da dos Respondentes 1 e 2: “eu não considero as culturas do feijão, milho e soja como uma cadeia democrática, talvez uma oligarquia, as oligárquicas seriam as cerealistas. ‘Estas’ empresas dominam o mercado, estipulam até o preço

final, isso deve-se a falta de organização dos nossos produtores.”. O Entrevistado complementou: “ ‘esta’ realidade promove incertezas.”. Na sequência, o Respondente 3 discorreu sobre a cadeia democrática com relacionamento cooperativo, em que as cooperativas e associações de agricultores teriam o papel de comercialização e assistência técnica. O Respondente 3 apresentou uma alternativa confluyente ao que preconiza Camacho (2012), uma empresa líder, no caso uma cooperativa de produtores rurais, para promover um clima de cooperação entre os membros da cadeia.

O Respondente 8 corroborou com o Respondente 3 sobre as culturas do milho e feijão: “as cerealistas combinam preços de compra e acabam prejudicando os produtores, ‘estas’ empresas não pagam os preços praticados no mercado, é uma cadeia oligárquica que explora os produtores rurais e que não favorece o controle de custos.”.

O Respondente 8 considerou que a cadeia produtiva do fumo é uma tirania: “[...] o produtor precisa cumprir todas as exigências. Neste ano, as empresas assinaram um termo de ajuste de conduta com Ministério do Trabalho, exemplo: a utilização da lenha que somente poderá ser de reflorestamento; as crianças, filhos dos produtores rurais, não poderão mais estar trabalhando na atividade. ‘Estas’

responsabilidades que seriam da própria empresa ‘será’ de responsabilidade do agricultor.”. O Respondente 8 afirmou ainda que esse tipo de cadeia favorece o controle de custos, porque obriga as pessoas a ter uma padronização. Na sequência da entrevista, o Respondente 8 discorreu sobre a cadeia produtiva dos produtos orgânicos: “[...] é uma cadeia democrática, mas o produtor deve cumprir normas para o seu enquadramento.”.

As falas do Respondente 8 sobre a cadeia do tipo tirania corroboram com o conceito apresentado por Camacho (2012), quando apenas uma empresa domina, seu poder é alto, e as negociações ocorrem em condições favoráveis a ela. No entanto, esse ambiente, segundo o Respondente 8, favorece o desenvolvimento de sistemas de custos.

O Respondente 4 afirmou que não existe uma cadeia organizada na apicultura e que seria praticamente impossível o empreposto de mel desenvolver um trabalho similar a cadeia da suinocultura ou da fumicultura. A justificativa é que a apicultura, na maioria das vezes, é uma atividade secundária nas propriedades rurais. O Respondente 4 assumiu que o ambiente democrático desfavorece a organização das propriedades rurais e que as oligarquias, de certa forma, profissionalizam os produtores, porque os produtos precisam de padrões de qualidade

e, com isso, o controle de custos é favorecido. O Respondente 11, no entanto, acredita que a cadeia democrática concebe ambiente de controle aos produtores, afirmou ainda que a maioria das culturas agrícolas estão enquadradas na cadeia democrática. O controle mencionado pelo Respondente 11 é caracterizado por planilhas básicas de entradas e saídas de caixa.

O Respondente 5 tem visão diferenciada sobre a cadeia oligárquica: “[...] eu compro a matéria-prima pronta de frigoríficos.”. O Entrevistador questionou por que a empresa adquire matéria-prima de frigoríficos e não diretamente dos produtores. “Porque os produtores são integrados aos frigoríficos, e não temos estrutura física para abatimento de animais. Os produtores são condicionados a vender para os frigoríficos, e isso é interessante porque favorece à agricultura familiar e ao controle de custos das propriedades.”, explicou o Respondente 5, o qual pertence a uma cadeia oligárquica, já que se percebe, conforme Camacho (2012), que tem poder dentro da cadeia.

O Respondente 6 afirma que, no agronegócio, quase não existe a tirania, o que prevalece são as cadeias oligárquicas, as quais, segundo ele, favorecem o

controle de custos devido à padronização das rotinas de produção. O Respondente 9 teve a mesma posição quanto às cadeias oligárquicas.

Para o Respondente 7, o que prepondera, no setor agrícola, são oligarquias: “[...] empresas multinacionais que vendem insumos, sementes e adubos. ‘Estas’ empresas dominam as tecnologias, a biotecnologia. [...] ‘está-se’ iniciando um processo de desenvolvimento de ‘oligárquicas’ na suinocultura da região, as propriedades que estiverem atreladas às ‘oligárquicas’ terão ambiente mais propício ao controle de custos.”.

As visões diferenciadas sobre o desenvolvimento da atividade agrícola atrelado aos tipos de cadeia produtiva faz refletir sobre a complexidade do ambiente. O conhecimento técnico, as disputas de poder e as ideologias estão nas entrelinhas das respostas de cada respondente. Por conseguinte, o cenário atual da atividade agrícola se caracteriza pela baixa cooperação entre os produtores rurais, suscetíveis, assim, às organizações com diferentes níveis e propósitos. Na sequência, o Quadro 4 apresenta as características pontuais entre os relacionamentos de fornecedores e clientes.

Quadro 4 - Relacionamentos com os principais fornecedores e clientes

Respondentes	FORNECEDORES			CLIENTES		
	Somos dominados	Não ocorre dominação	Exercemos domínio	Somos dominados	Não ocorre dominação	Exercemos domínio
Respondente 1		X		X		
Respondente 2		X			X	
Respondente 3	X			X		
Respondente 4		X				X
Respondente 5		X			X	
Respondente 6	X				X	
Respondente 7	X				X	
Respondente 8	X				X	
Respondente 9	X				X	
Respondente 10		X			X	
Respondente 11	X				X	

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 4 revela que seis respondentes indicaram que os produtores rurais são dominados pelos fornecedores de insumos e sementes. Outros cinco respondentes indicaram que não ocorre dominação, há paridade no relacionamento. Nenhum respondente afirmou que os produtores exercem domínio sobre os fornecedores. Quanto aos clientes, apenas um respondente afirmou que os produtores exercem domínio sobre os clientes. Outros dois indicaram que os produtores são dominados pelos clientes, e a maioria, oito respondentes, afirmaram que não ocorre dominação.

Conforme Camacho (2012), empresas oligárquicas têm poder de negociação suficiente para dominar as outras. Assim, a partir das indicações dos respondentes, percebe-se que as cadeias democrática e oligárquica prevalecem na atividade agrícola. No entanto, para a maioria deles, o ambiente propiciado pelos

oligarcas favorece o desenvolvimento da atividade agrícola e, conseqüentemente, dos sistemas de custos.

4.2.3 Variáveis interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança

Para exemplificar as parcerias de comércio no agronegócio, o Respondente 1 destacou a cultura da soja a qual é comercializada por meio de contrato de venda futura, contrato de benefícios mútuos: “[...] na data prevista, o produtor entrega o produto por um preço pré-fixado em contrato, as duas partes correm o risco, o preço pré-fixado pode estar acima ou abaixo do mercado.”. Percebe-se a relação de interdependência (CAMACHO, 2012), ou seja, a cerealista e seus fornecedores, produtores rurais, são interdependentes. A inexistência do produto faz com que a cerealista perca boa parte da sua comercialização. Ao mesmo tempo, para minimizar o risco, foram firmados

contratos formais entre as partes, estabelecendo, assim, uma relação de confiança (CAMACHO, 2012).

O Entrevistador arguiu sobre a relação de confiança no setor agrícola, o Respondente 1 foi contundente na resposta: “Nem mesmo o Governo Federal tem confiança no mercado agrícola, a exemplo disso que, desde o ano 2008, o Governo ‘pagou’ a saca do feijão preto R\$ 80,00 como preço mínimo, neste mês baixou para R\$ 72,00.”. “O senhor acredita que isso é questão de demanda ou especulação de mercado?”, perguntou o Entrevistador. “Eu considero que foi um erro do Governo, porque o feijão estava a R\$ 48,00, e o governo estipulou o valor mínimo de R\$ 80,00, isso atrapalhou o mercado, porque todos os grandes produtores de soja passaram a plantar feijão pelo fato de que o Governo garantia o preço mínimo de R\$ 80,00.”, esclareceu o Respondente 1.

O Respondente 3 destacou a cultura da erva-mate, a qual se percebe sensível desenvolvimento devido ao trabalho de integração entre empresas ervateiras e propriedades extrativistas. Essa relação está proporcionando minimização de riscos e interdependência. Para o Respondente 3, ainda não há controle de custos nessas parcerias, mas esse ambiente favorece o planejamento e o controle da produção. A coordenação das

atividades - variável estabilidade (COOPER; SLAGMULDER, 1999) - é a principal característica nesse segmento agrícola.

O Respondente 10 teve a seguinte explicação: “[...] temos uma parceria com os produtores, proporcionamos adiantamento financeiro aos produtores, estamos desenvolvendo a integração que pode trazer benefícios mútuos. [...] estamos entregando o animal ao produtor a custo zero, o produtor se responsabiliza com a ração, futuramente forneceremos a ração também, caberá ao produtor apenas a mão de obra e a estrutura para engorda.”. O Entrevistador interveio sobre o trabalho de assistência técnica do frigorífico aos produtores. “[...] temos veterinários capacitados que visitam as granjas e, se algo errado ocorrer, orientamos os produtores.”, disse o Respondente 10. Essa perspectiva é condizente com o preconizado por Souza e Rocha (2009), quando ocorre o compartilhamento dos ganhos, há a tendência do desenvolvimento da atividade rural.

O Respondente 8 exemplificou a relação de interdependência na cultura da soja: “[...] o produtor depende de insumos e sementes, [...] e a ‘oligárquica’ depende da soja do agricultor, um depende do outro.”. “ ‘Este’ relacionamento favorece ‘ao’ controle custos?”, perguntou o Entrevistador. “Em termos de controles

contábeis, imagino que é a cadeia produtiva que mais faz contas, [...] é um ambiente estável, [...] o risco é compartilhado.”, disse o Respondente 8.

O Respondente 9 destacou a bacia leiteira como exemplo de relação de cooperação, afirmou que esse tipo de parceria proporciona ambiente de controle de custos. De acordo com Cooper e Slagmulder (1999), o relacionamento cooperativo permite o gerenciamento de custos.

O cenário exposto pelos respondentes é diferenciado de acordo com as características de cada segmento agrícola. Sob a lógica contingencial, Chapman (1997) estabelece que não há uma estrutura organizacional única, altamente efetiva a todas as organizações. Dessa forma, conclui-se que os sistemas de custos precisam ser estruturados de acordo com as demandas de cada segmento.

4.2.4 Variável ambiente de atuação

Esta seção tem a sequência apresentada no Quadro 2, com as seguintes variáveis contingenciais: (10) Grau de incerteza; (11) Grau de complexidade; (12) Grau de hostilidade; (13) Grau de competição; e (14) Tendência econômica.

Preliminarmente, em todas as entrevistas, o pesquisador, sob a concepção de Mintzberg (2000) e

Junqueira (2010), expôs o seguinte: “o ambiente de atuação envolve todas as variáveis externas do setor. Quando pensar sobre o ambiente de atuação do setor, pense nas variáveis que podem ter algum efeito no desenvolvimento do setor, como por exemplo: (i) clientes; (ii) fornecedores; (iii) concorrentes; (iv) mercado financeiro; (v) sistema político; (vi) regulação de mercado, dentre ‘outros’.”.

Quanto ao ambiente de incerteza, o Respondente 1 fez a seguinte contextualização: “o mercado do feijão é muito nervoso, principalmente o feijão carioca, se consultarmos dados da BM&FBovespa de São Paulo, na última semana do mês de abril de 2012 o feijão carioca estava custando R\$ 60,00, agora em maio de 2012, está em R\$ 197,00. O mercado do feijão preto é mais estável. [...] o clima influencia, quando há geadas fora de época, o agricultor pode perder tudo em uma noite só”.

O Respondente 3 discorreu sobre os fornecedores da atividade rural: “[...] a oferta de fornecedores, falta insumos, [...] algumas vezes, não há fornecedores que têm produtos específicos para determinado tipo de solo ou cultura, ocorre a falta de diálogo entre fornecedor e cliente, ou não ocorre a procura do produto adequado para produção de determinada região. Às vezes, é um adubo muito caro, que não haveria a necessidade de aplicação. Muitas vezes, os

produtores utilizam defensivos da soja para a cultura do feijão, porque não há produto disponível no mercado.”.

Para o Respondente 4, uma das principais contingências que ocorrem na atuação da atividade apícola é a falta de estrutura física de armazenamento.

O Respondente 5 destacou a relação com funcionários: “se um funcionário sair da empresa e souber da nossa receita, ele poderá ser contratado pela concorrência.”. O Entrevistador argumentou se todos os funcionários têm conhecimento da receita da agroindústria de defumados, o Respondente 5 afirmou que apenas dois funcionários e membros da família do proprietário têm a fórmula da receita.

O Respondente 6 evidenciou a variável mais impactante na atuação do agronegócio brasileiro, os subsídios e barreiras internacionais.

O Respondente 7 salientou que a burocratização, na concessão de financiamentos, causa incerteza principalmente aos pequenos produtores rurais.

O Respondente 8 discorreu sobre o grau de incerteza dos agricultores de produtos orgânicos: “[...] o orgânico é mais complicado, para se tornar orgânico o agricultor terá carência de aproximadamente 3 anos, [...] ‘este’ tempo é para desintoxicação do solo. Muitos

produtores não possuem terras suficientes para isso.”.

Para o Respondente 9, a contingência que gera maior grau de incerteza no campo é a infraestrutura tecnológica. “A agricultura americana é muito mais avançada, em termos tecnológicos, que a brasileira. Exemplo: a previsão do tempo, a nossa previsão é bem mais limitada que a americana, isso devido ao número de satélites e equipamentos mais sofisticados de previsão do tempo.”, disse ele. Na sequência da entrevista, o Respondente 9 afirmou que a falta de previsão meteorológica mais acurada influencia no volume e qualidade da produção. Destacou ainda que os americanos utilizam informações meteorológicas para fins estratégicos, possuem informações de médio prazo, antecipando ou não e, até mesmo, otimizando a produção de determinada cultura. As falas dos respondentes 8 e 9 reiteram as proposições de Santos (2009), o qual releva o planejamento como ferramenta essencial de controle organizacional.

Denota-se, nas considerações, dos respondentes a confirmação do arcabouço teórico de Junqueira (2010). Assim, concluiu-se que o grau de incerteza do setor agrícola é determinado principalmente pelas políticas governamentais, ambiente econômico,

oferta de fornecedores e intempéries climáticas. O Quadro 5 evidencia a complexidade da atividade agrícola.

Quadro 5 – Grau de complexidade do ambiente de atuação da atividade agrícola

	De 1 (ambiente extremamente simples) até 7 (ambiente extremamente complexo)						
Respondente 1	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 2	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 3	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 4	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 5	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 6	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 7	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 8	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 9	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 10	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 11	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os respondentes assinalaram a escala de 1 a 7, em que se consideravam 1 como ambiente extremamente simples e 7 como ambiente extremamente complexo. Percebe-se que a maioria dos respondentes considerou complexo o ambiente da atividade agrícola. O Respondente 7 sintetizou: “muitos produtores rurais foram excluídos pelo pouco estudo, atualmente é necessário entender várias áreas como Economia, Física, Matemática. [...] os detalhes fazem a diferença, como exemplo,

regular corretamente os implementos agrícolas para otimizar a produção.”. Esse cenário multidisciplinar incumbe à reflexão do que preconiza Khandwalla (1977) e Mintzberg (1979), a complexidade está relacionada tanto com o número de variáveis do ambiente que impactam o setor, quanto com o nível de interdependência entre essas variáveis. O Quadro 6 evidencia a hostilidade do ambiente agrícola.

Quadro 6 – Grau de hostilidade do ambiente de atuação da atividade agrícola

	De 1 (ambiente extremamente calmo) até 7 (ambiente extremamente hostil)						
Respondente 1	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 2	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 3	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 4	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 5	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 6	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 7	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 8	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 9	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 10	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 11	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os respondentes assinalaram a escala de 1 a 7, em que se consideravam 1 como ambiente extremamente calmo e 7 como ambiente extremamente hostil. O Quadro 6 revela que a maioria dos respondentes considera hostil o ambiente de atuação da atividade agrícola. Apenas um respondente indicou que o ambiente é extremamente calmo. A maior parte dos respondentes destacou que a hostilidade deve-se principalmente a falta de amparo governamental com as perdas das safras.

O Respondente 9 esclareceu que os contratos de financiamentos agrícolas possuem cláusulas bastante hostis aos produtores, para ele, o Governo deveria flexibilizar o crédito agrícola. Os respondentes afirmaram ainda que os

recursos financeiros não são escassos, e sim há morosidade e complexidade da burocracia governamental.

As respostas dos entrevistados, acerca do grau de hostilidade, não seguem o preconizado por Khandwalla (1977) e Mintzberg (1979), os quais afirmam que quanto maior for a capacidade dos concorrentes de influenciar os resultados da organização, mais hostil será o ambiente. Na atividade agrícola, diferentemente, a variável contingencial preponderante para o ambiente hostil é a política governamental.

O Quadro 7 evidencia a competitividade do ambiente de atuação da atividade agrícola.

Quadro 7 – Grau de competitividade do ambiente de atuação da atividade agrícola

	De 1 (ambiente onde inexistência competição) até 7 (ambiente extremamente competitivo)						
Respondente 1	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 2	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 3	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 4	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 5	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 6	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 7	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 8	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 9	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 10	1	2	3	4	5	6	7
Respondente 11	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os respondentes assinalaram a escala de 1 a 7, em que se consideravam 1 como ambiente onde inexistência competição e 7 como ambiente extremamente competitivo. A maioria dos respondentes assinalou que o ambiente da atividade agrícola é competitivo. Para os respondentes, a concorrência dos produtos

chineses e argentinos foram as principais causas da competitividade no mercado.

Quanto à influência da economia no desenvolvimento do setor, as respostas foram bastante diferenciadas. “As oscilações de mercado não afetam o preço do feijão.” (Respondente 1). “Existe impacto, o preço da soja terá oscilações se

ocorrer desaceleração na economia.” (Respondente 2). “O mel tem preço estável, independente de crises.” (Respondente 4). “Crises econômicas repercutem nos preços dos insumos.” (Respondente 8). “A estabilidade econômica traz condições favoráveis para o consumo e planejamento das propriedades.” (Respondente 9). Percebe-se, em alguns segmentos da atividade agrícola, maior sensibilidade às oscilações da economia. As indicações dos respondentes refletem o preconizado por Brignall (1997), o qual destaca que um ambiente empresarial pode ser competitivo, arriscado, instável e incerto.

4.2.5 Variáveis intempéries climáticas e visão de longo prazo

Todos os respondentes afirmaram que as variações climáticas são causadoras de grande incerteza no setor. O Respondente 3 discorreu que o plantio fora de época pode ser uma alternativa para minimização dos riscos.

O Quadro 8 contempla o grau de importância das variáveis estratégicas da atividade agrícola. Os respondentes foram instruídos a indicar na escala: 1 até 7, **este para** muito importante para o desenvolvimento da atividade agrícola, aquele para pouco importante.

Quadro 8 – Grau de importância das variáveis estratégicas

RESPONDENTES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ESTRATÉGIAS	PESOS ATRIBUÍDOS										
Fornecer produtos de baixo custo	7	7	7	6	7	7	7	6	4	6	5
Fornecer produtos diferenciados	7	7	7	6	7	1	7	6	2	7	6
Fornecer uma ampla variedade de produtos	5	1	7	5	7	1	7	6	2	3	2
Fornecer produtos de baixo preço	3	3	3	5	7	7	2	6	2	2	3
Introduzir novos produtos rapidamente	4	1	5	6	2	7	7	6	2	1	4
Modificar rapidamente o volume e/ou <i>mix</i> de produtos oferecidos	5	1	6	3	5	7	7	6	2	2	5
Realizar entregas rápidas	7	1	7	7	5	4	7	6	6	7	6
Possuir um canal de distribuição amplo	7	1	7	7	5	7	7	6	7	6	6

Fonte: Dados da pesquisa.

O Quadro 8 revela que a estratégia “Fornecer produtos de baixo custo” é considerada como importante por todos os respondentes da pesquisa. A variável “Fornecer produtos diferenciados” foi considerada importante para 9 deles. “Fornecer uma ampla variedade de produtos” é relevante para 6

entrevistados. A variável “Fornecer produtos de baixo preço” foi considerada importante para apenas 4 respondentes. “Introduzir novos produtos rapidamente” e “Modificar rapidamente o volume e/ou *mix* de produtos oferecidos” foram consideradas importantes para 7 deles. Apenas um não considerou importante

“Realizar entregas rápidas” e “Possuir um canal de distribuição amplo”.

As diferentes visões de longo prazo dos respondentes levam a Brignall (1997), não existe uma estratégia geral aplicável a todas as organizações e a quaisquer circunstâncias. Dessa forma, os profissionais da contabilidade devem estar atentos para que os sistemas de custos sejam desenvolvidos com base em uma combinação de fatores externos e características internas das organizações rurais.

5 CONCLUSÕES

De acordo com Riahi-Belkaoui (1989), um dos focos da Teoria da Contingência é encontrar a combinação entre o desenvolvimento dos sistemas de custos e as contingências específicas. Nesse contexto, a lógica contingencial da pesquisa vislumbrou primeiramente a realidade da atividade agrícola no quesito estrutura. Os respondentes citaram as seguintes variáveis como preponderantes ao desenvolvimento da atividade agrícola e, por conseguinte à implementação de sistemas de custos: falta de inovação e pesquisa; variações cambiais abruptas; falta de inclusão dos pequenos agricultores; ambiente burocrático na concessão de crédito; assistência técnica de pouca qualidade e não continuada; ausência de movimentos associativistas;

acesso precário ao interior dos municípios; falta de capacitação profissional dos colaboradores e produtores rurais; e políticas públicas ineficientes à atividade agrícola.

A partir desses relatos, conforme Baines e Langfield (2003), insurgem as variáveis contingenciais que podem ser determinantes para o desenvolvimento de sistemas de custos na atividade agrícola, as quais destacam-se os conflitos de classes, os estilos de liderança, a logística, os mecanismos reguladores e capacitadores e as incertezas do mercado.

Quanto ao tipo de cadeia, Camacho (2012) revela que uma empresa líder, sendo mais poderosa que as demais, pode usar esse poder ou influência para promover um clima de cooperação entre os membros da cadeia. Contudo, houve divergências nas opiniões dos respondentes, a maioria afirmou que o tipo de cadeia que prepondera na atividade agrícola é a democrática e, em seguida, a oligárquica. No entanto, o ambiente democrático não proporciona o desenvolvimento para o controle de custos, a cadeia democrática precisa de adaptações, como normas para a padronização dos produtos.

As divergências ocorreram também quanto à caracterização do tipo de cadeia, alguns respondentes afirmaram que as culturas do milho e do feijão são

democráticas, outros afirmaram que são cadeias oligárquicas. Essa divergência pode ser compreendida pelo estudo de Jack (2007), o qual define dois movimentos na atividade agrícola, o produtivismo e o pós-produtivismo, o primeiro limita-se a produção de escala e o segundo se preocupa com a sustentabilidade, diversificação e qualidade da vida humana no campo. A autora destaca ainda a influência de corporações agroalimentares de grande porte sobre os agricultores. No entanto, observou-se que a cadeia oligárquica é presente na fumicultura e está se desenvolvendo na cultura da soja, na criação de suínos e, mais recentemente, na produção de leite.

Quanto a interdependência nos relacionamentos de comércio, quando cliente e fornecedor são interdependentes, ou seja, não conseguem concluir um produto sem o insumo do fornecedor, de outro modo, a inexistência do produto leva o fornecedor a perder boa parte da sua produção (CAMACHO, 2012); os respondentes da pesquisa afirmaram que este tipo de relacionamento é mais comum na cultura de *commoditie* da soja, em que empresas oligárquicas fornecem sementes e insumos com contratos de vendas futuras. Esse tipo de relacionamento foi observado também na produção de suínos, em que as integradoras fornecem

assistência técnica e animais aos produtores, os quais deverão vendê-los em data prevista às integradoras. Contudo, os produtores não têm o conhecimento do valor da venda, apenas o têm na sua realização. Esse tipo de problema também ocorre na fumicultura.

O relacionamento de estabilidade (COOPER; SLAGMULDER, 1999) pôde ser observado nos relacionamentos dos produtores com as empresas oligárquicas, nessa cadeia, percebe-se o desenvolvimento de uma padronização das atividades executadas, propiciando a minimização de riscos aos produtores.

O movimento cooperativista (COOPER; SLAGMULDER, 1999), na atividade agrícola da região, é fraco. A maioria dos respondentes citaram a desorganização do setor como fator preponderante ao desenvolvimento de controles de custos. Os respondentes afirmaram ainda que essa realidade propicia a suscetibilidade dos produtores rurais às incertezas de mercado. O Respondente 6 revelou que os estilos de gestão das cooperativas são diferentes, em algumas, o produtor define o preço de venda desejado, contudo arca com os custos de armazenamento; em outras, o preço de venda é definido pela própria cooperativa, e não há custos de armazenamento repassados aos agricultores.

Conforme Mintzberg (2000) e Junqueira (2010), a variável ambiente de atuação foi analisada sob cinco perspectivas: incerteza, complexidade, hostilidade, competitividade e economia. A incerteza foi caracterizada devido às variações abruptas de preços, principalmente do feijão carioca; a falta de oferta de produtos apropriados a determinadas culturas e tipos de solos em geral; estrutura física de armazenamento; subsídios e barreiras internacionais; burocratização na concessão de financiamentos agrícolas; tempo de desintoxicação do solo para a cultura dos produtos orgânicos; e previsão meteorológica pouco acurada. A partir desses relatos, concluiu-se que o grau de incerteza do setor agrícola é determinado principalmente pelas políticas governamentais, ambiente econômico, oferta de fornecedores e intempéries climáticas.

A maioria dos respondentes considerou complexo o ambiente da atividade agrícola. A complexidade deve-se principalmente à falta de qualificação profissional dos produtores, segundo os eles, para o desenvolvimento das propriedades agrícolas, será necessário visão estratégica de negócios, conforme preconiza Baines e Langfield (2003), e Junqueira (2010). Para a maior parte dos respondentes, a hostilidade deve-se

principalmente à falta de amparo governamental com as perdas das safras.

Os relatos, acerca do grau de hostilidade, não seguem o preconizado por Khandwalla (1977) e Mintzberg (1979), os quais afirmam que quanto maior for a capacidade dos concorrentes de influenciar os resultados da organização, mais hostil será o ambiente. Para os respondentes, a concorrência dos produtos chineses e argentinos foram as principais causas da competitividade no mercado. Contudo, o que prepondera na atividade agrícola para o ambiente ser considerado hostil é a política governamental.

Quanto à influência da economia no desenvolvimento do setor, as respostas foram bastante diferenciadas e divergentes. Alguns respondentes destacaram que fatores econômicos são variáveis independentes à atividade agrícola, outros afirmaram que o aquecimento da economia resulta no aumento de preços e é ambiente favorável ao controle de custos. Por fim, todos afirmaram que as variações climáticas são causadoras de grande incerteza no setor. Os resultados da pesquisa coincidem com Jack (2007) sobre o problema da utilização da contabilidade pelos agricultores do Reino Unido. No contexto brasileiro, verificou-se também a pouca utilização de controles de custos nas propriedades agrícolas.

A partir do cenário exposto,

concluiu-se que cada segmento agrícola possui particularidades na produção, armazenagem e comercialização. Sob a lógica contingencial, Chapman (1997) estabelece que não há uma estrutura organizacional única, altamente efetiva a todas as organizações. Dessa forma, o papel dos profissionais da contabilidade é desenvolver sistemas de custos sob uma combinação de fatores externos e características internas para cada segmento do agronegócio.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, R. O. B.; AMBONI, N. **Teoria geral da administração**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

ANJOS, E. J. F. **A contabilidade de custos: um enfoque para a moderna empresa**. Sistema de custos para a otimização dos recursos – SICOR. Intercostos.org., 2009. Disponível em: <<http://www.intercostos.org/documentos/TEXT08-4.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2012.

ATKINSON, A. A. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas. 1. ed. 2000.

AZEVEDO, CGD *et al.* Implantação de um sistema ERP: a mudança organizacional sob os aspectos contingencial e institucional. **Encontro nacional da associação nacional dos programas de pós-graduação em administração**, v. 27, 2003.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 7, p. 675-698, 2003.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70, 1977.

BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. **Organization studies**, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.

BARROS, A. M. **Brasil: celeiro do mundo**. O Brasil vai puxar a produção agrícola na próxima década e se firmará como o grande celeiro do mundo. 2010. Disponível em: <<http://www.portaldoagronegocio.com.br>>. Acesso em: 31 mar. 2012.

BRIGNALL, S. A contingent rationale for cost system design in services. **Management Accounting Research**, v. 8, n. 3, p. 325-346, 1997.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

CAMACHO, R. R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência**. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

CANZIANI, J. R. F. **Assessoria administrativa a produtores rurais no Brasil**. 2001. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, organizations and society**, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future.

Accounting, organizations and society, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. **Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management**. New Jersey: The IMA Foundation for Applied Research, 1999.

DIEHL, C. A. **Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado**. 2004. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico, Santa Catarina, 2004.

DUTRA, C. J. C.; NASCIMENTO, L. F. Teorias organizacionais eo dilema ambiental: um tratamento para a mudança organizacional? **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa-RECADM**, v. 4, n. 2, p. 1-17, 2005.

FLATEN, O. Alternative rates of structural change in Norwegian dairy farming: impacts on costs of production and rural employment. **Journal of Rural Studies**, v. 18, n. 4, p. 429-441, 2002.

GEORGAKOPOULOS, G.; THOMSON, I. Organic salmon farming: risk perceptions, decision heuristics and the absence of environmental accounting. In: **Accounting Forum**. Elsevier, 2005. p. 49-75.

GUERREIRO R.; PEREIRA C. A.; REZENDE A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, 2008.

JACK, L. Accounting, post-productivism and corporate power in UK food and agriculture. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 8, p. 905-931, 2007.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese de

Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KHANDWALLA, P. N. **Design of organizations**. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1977.

LOURENÇO, J. C.; LIMA, C. E. M. de. Evolução do agronegócio brasileiro, desafios e perspectivas. **Observatório de Economia Latino-americana**, v. 118, 2009. Disponível em: <<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/>>. Acesso em: 09 fev. 2012.

LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2, p. 169-249, 2003.

MCKINLEY, W.; MONE, M. **Organization theory**. Oxford University Press, USA. 2003.

MINTZBERG, H. **The structuring of organizations**. New Jersey: Prentice Hall, 1979.

OLIVEIRA, N. O. J. de, **Redes de Informação: Essência do planejamento na tomada de decisões estratégicas no Agronegócio**. Agronline.com.br. 2009. Disponível em: <<http://www.agronline.com.br/artigos/artigo.php?id=192>>. Acesso em: 30 de abr. de 2012.

RAO, N. H. A framework for implementing information and communication technologies in agricultural development in India. **Technological Forecasting and Social Change**, v. 74, n. 4, p. 491-518, 2007.

RIABI-BELKAOU, A. **Behavioral accounting: the research and practical issues**. Quorum Books, 1989.

SANTOS, G. J. Administração de Custos na Agropecuária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, B. C.; ROCHA W. **Gestão de custos interorganizacionais:** ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados. São Paulo: Atlas, 2009.

TAVARES, R. **Proposta de um sistema de apoio à decisão para controle e gerenciamento agrícola em usinas de açúcar e álcool.** 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

VARELA, P. S. **Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público municipal de saúde: um estudo de caso.** 2004. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial.** Trad. André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão de Elizabeth Vieira Honorato. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.