

Uma lógica contingencial para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola

Resumo

O objetivo do estudo foi analisar os fatores contingenciais para projeto de sistemas de custos na atividade agrícola. Esta pesquisa define-se como descritiva, bibliográfica e múltiplos casos, com base em entrevista estruturada pessoal gravada. As entrevistas foram aplicadas a 11 respondentes no total, houve intervenções do pesquisador. A natureza da análise dos dados foi qualitativa, por meio da técnica de análise de conteúdo. As variáveis de estrutura que preponderam ao desenvolvimento do ambiente de custos na atividade agrícola são: falta de inovação e pesquisa; variações cambiais abruptas; falta de inclusão dos pequenos agricultores; ambiente burocrático na concessão de crédito; assistência técnica não continuada; ausência de movimentos associativistas; acesso precário ao interior dos municípios; falta de capacitação profissional; e, políticas públicas ineficientes. 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.

Palavras chaves: Atividade agrícola; Sistemas de custos; Teoria da contingência

A logical contingency for projects costing systems in agriculture

Abstract

The aim of the study was to analyze the contingency factors for system design costs in agriculture. This research is defined as descriptive literature and multi cases based on personal structured interview recorded. The interviews were administered to 11 respondents in total, there were interventions from the researcher. The nature of the data analysis was qualitative, using the technique of content analysis. The structure variables that prevail development environment costs in agriculture are: lack of innovation and research; abrupt currency fluctuations, lack of inclusion of smallholders; bureaucratic environment in lending, technical assistance not continued; absence of associative movements, poor access to the interior of the municipalities, lack of professional training and, inefficient public policies. It was observed that the chain is present in tobacco growing oligarchic and is developing in soybeans in pig farming and more recently production of milk.

Keywords: Agricultural activity; Systems costs; Contingency theory

1 Introdução

A sustentabilidade da economia no mercado globalizado depende da rentabilidade do capital das empresas, que induz a existência de formas mais eficazes de produção, transformando radicalmente as forças produtivas da agricultura. Estas 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 (2005, p. 01-02) 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 foco da teoria da contingência é a incerteza da tarefa, que é o coração do conceito de contingência, que tem implicações para conceitos contingenciais de segunda ordem, tais como inovação e tamanho (DONALDSON, 1999). Martinez (2004, p. 1) destaca: “[...] a necessidade de procurar um processo mais organizado, com ferramentas e técnicas adequadas, que forneça uma maneira mais eficaz e eficiente de planejar respostas aos riscos em projetos de sistemas de informação”.

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”.

O planejamento depende do envolvimento das pessoas, não é diferente para a consecução de projetos de sistemas de custos. Atkinson (2000, p. 498) releva a participação de todos os colaboradores para a implementação de sistemas de custos: “A participação tem muitos benefícios para funcionários, tais como maior percepção do compromisso para com o orçamento e, então, um nível mais alto de motivação para atingir metas e manter-se dentro do orçado”.

Outra contingência relevante para a atividade agrícola são as oscilações de mercado, este é um problema que não pode ser previsto com bastante antecedência, é independente da vontade do administrador da propriedade. Crises mundiais podem ocorrer, ocasionando elevação dos preços dos insumos. As epidemias agrícolas também são algo que assombram os agricultores, os preços dos produtos podem se desvalorizar rapidamente.

Portanto, na concepção da lógica contingencial para o ambiente da atividade agrícola, a visão mais aprofundada do ambiente natural pode ser considerada como dividida entre o papel de fornecedor de recursos e o dos fatores contingenciais específicos a cada cultura. Em uma perspectiva abstrata, a visão do ambiente, incluindo o natural, seria difusa, incluindo vários fatores e atores externos, todos de 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 esta argumentação o objetivo do estudo foi analisar os fatores contingenciais para projetos de sistemas de custos na atividade agrícola.

Para Canziani (2001, p. 12) as pesquisas no âmbito do agronegócio são justificadas devido: “a nova realidade do ambiente macroeconômico que exigirá dos produtores e dos profissionais ligados a assistência técnica e extensão rural a busca de novos

conhecimentos, a geração de novas habilidades e a adoção de novas posturas e posicionamentos sobre os negócios do setor agropecuário”.

A literatura contábil sobre sistemas de custos na atividade agrícola é bastante escassa. Para Jack (2006) 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. Brignall (1997) em seu trabalho *A contingent rationale for cost system design in services*, 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 (2010) investiga os *Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais na Cadeia de Valor em Hospitais Privados no Brasil*, nesta pesquisa o autor revela 17 fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais.

A pesquisa de Rao (2006) intitulada *A framework for implementing information and communication technologies in agricultural development in India*, propõe um quadro para orientar a política e a aplicação de tecnologia da informação no desenvolvimento da agricultura indiana.

O trabalho de Jack (2006) *Accounting, post-productivism and corporate power in UK food and agriculture*, examinou o agronegócio do Reino Unido, explora alguns elementos que têm impacto sobre o ambiente da contabilidade rural. O autor expõe duas abordagens do agronegócio, o produtivismo e o pós-produtivismo e a influência considerável, ainda não sempre óbvia, de corporações agroalimentares de grande porte sobre os agricultores.

A investigação de Georgakopoulos e Thomson (2005) *Organic salmon farming: risk perceptions, decision heuristics and the absence of environmental*, relatou em entrevistas com produtores de salmão de viveiro da Escócia, o objeto é a decisão sobre a adoção de métodos de produção biológica. A cultura de salmão orgânico tem potencial para reduzir consideravelmente os riscos sociais, ambientais e econômicos. Os autores propõem a combinação destes fatores e o uso da contabilidade ambiental para avaliação da decisão estratégica no setor.

A pesquisa de Flaten (2002) intitulada *Alternative rates of structural change in Norwegian dairy farming: impacts on costs of production and rural employment*, desenvolveu um modelo de simulação para estudar os efeitos das taxas de alternativas de mudança estrutural sobre os custos sociais da produção de leite na Noruega, levou em consideração o emprego no campo e subsídios agrícolas.

2 Fundamentação teórica

2.1 Atividade agrícola

A intensificação da agricultura deve no futuro atender as demandas geradas pelo crescimento da população e dos rendimentos crescentes. Isso pode levar a impactos ambientais significativos como o esgotamento dos recursos de água doce subterrânea e de superfície, deterioração da qualidade dos solos e da água, a erosão do solo, perda de biodiversidade e até mesmo a mudança climática. Práticas agrícolas do futuro irão moldar, talvez irreversível, a superfície da terra, incluindo a sua espécie, biogeoquímica e utilidade

para a sociedade. Práticas agrícolas irão determinar não só o nível da produção alimentar futura, mas também em grande medida o estado do ambiente futuro (RAO, 2006).

O contexto do desenvolvimento de escala de produção agrícola é concebido por Jack (2006) a 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 rendimentos elevados. 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. Onde os agricultores podem utilizar suas terras para fins não agrícolas e com isso alcançarem recursos para complementar sua renda. A implicação no século XXI é que há um movimento geral do produtivismo para o pós-produtivista (JACK, 2006).

Agricultura no século XXI será, portanto, uma indústria extremamente diversificada orientada por preocupações com os rendimentos rurais e com a sustentabilidade a longo prazo de sua base de recursos naturais. Ela 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, 2006).

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. A Embrapa (2011) destaca 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 fazem do país um lugar de vocação natural para a agropecuária e todos os negócios relacionados às suas cadeias produtivas. O agronegócio é hoje a principal locomotiva da economia brasileira.

2.2 Sistemas de custos na atividade agrícola

Jack (2006) discorre sobre o problema da utilização da contabilidade pelos agricultores do Reino Unido. Afirma que notoriamente a contabilidade rural é desenvolvida por uma minoria, é ainda uma atividade opcional, apesar de décadas de investimento do governo (nos Estados Unidos, Austrália, Reino Unido e outros países desenvolvidos) incentivos de práticas de contabilidade para a gestão das agroindústrias.

O objetivo 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 custos como informação estratégica para a propriedade agrícola. As questões estratégicas envolvem as maiores decisões da organização em termos de alcance e de tempo. O sistema estratégico de custos deve ser capaz de indicar mudanças fundamentais e significativas nos aspectos de custos (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 concreta das variáveis internas e externas que modelam as características organizacionais em determinado momento (MCKINLEY; MONE, 2003). A teoria da contingência considera relevante a constante identificação das condições ambientais e das práticas administrativas, para que estejam sempre em sintonia uma com a outra. O objetivo da teoria da contingência é compreender como a organização se relaciona com o ambiente. 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).

A teoria da contingência estabelece que não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. Na sequência o Quadro 1 contempla os quatro tipos de ambientes e suas características.

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.

Quadro 1 – Características ambientais

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

O objetivo da teoria da contingência é encontrar a relação entre o desenvolvimento dos sistemas e das contingências específicas. Não existe uma estratégia administrativa geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias, os sistemas, entre eles os sistemas de custeio são desenvolvidos com base em uma combinação de fatores externos e características internas das empresas. A utilização de técnicas tradicionais de controle de custos de fabricação e prestações de serviços tornou-se controversa. Alguns autores argumentam que os controles de custos devem basear-se em medidas mais oportunas, relacionadas a identificação e solução de problemas. Como alternativa, o custeio baseado em atividades (BRIGNALL, 1997).

As decisões estratégicas de uma organização são dependentes das ações das demais forças competitivas ou forças externas a ela (PORTER, 1997). Estas forças podem moldar a forma como a organização define sua estratégia e, conseqüentemente, trazer impacto para o custo (DIEHL, 2004).

Na cadeia de valor e fora dela há forças competitivas que podem afetar o custo: concorrentes, clientes, fornecedores, entrantes potenciais e substitutos. As forças competitivas mais importantes de monitorar irão variar de acordo com cada organização. A intensidade e os tipos de controles serão dependentes de cada circunstância (DIEHL, 2004).

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

É impossível para os pesquisadores da teoria da contingência conceber uma teoria confiável para projetos de sistemas de custeio. A escolha depende de como as pessoas envolvidas pensam sobre a organização, o que nenhum modelo de contingência pode capturar. Pode-se, no entanto, tentar descrever as principais variáveis que impactam na estrutura de custos das empresas (BRIGNALL, 1997).

3 Métodos e procedimentos da pesquisa

Esta pesquisa define-se quanto aos objetivos como descritiva, uma vez que teve suporte referencial que fundamenta a parte teórica e se realizou na realidade observável das respostas de pessoas entrevistadas que atuam na atividade agrícola com vasta experiência e conhecimento empírico.

Martins (1994, p. 44) explica que “a pesquisa em fontes primárias ocorre por meio de um questionário com perguntas abertas que conduzem o informante a responder livremente com frases ou orações”. Desta forma, esta pesquisa é caracterizada como descritiva, pautada em fontes primárias, levantadas através de questionário, e por meio de estudo bibliográfico e múlti casos, com base em entrevista estruturada pessoal gravada com autorização dos respondentes.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa caracteriza-se como qualitativa. A presente pesquisa analisou os fatores contingenciais para projetos de custos na atividade agrícola. Para tanto abordou-se as variáveis contingenciais contempladas a seguir no Quadro 2, o qual apresenta também os estudos consultados para aplicação das variáveis.

VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS	FONTE BIBLIOGRÁFICA	VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS	FONTE BIBLIOGRÁFICA
1) Infraestrutura regional/nacional	Dados da pesquisa	10) Confiança	Camacho (2010)
2) Aspectos estruturais das propriedades	Baines; Langfield (2003)	11) Grau de incerteza	Junqueira (2010)
3) Aspectos comportamentais	Baines; Langfield (2003)	12) Grau de complexidade	Mintzberg (1979); Khandwalla (1977)
4) Sistema de informação gerencial	Camacho (2010)	13) Grau de hostilidade	Mintzberg (1979); Khandwalla (1977)
5) Tipos de cadeia	Brignall (1997); Camacho (2010)	14) Grau de competição	Camacho (2010)
6) Interdependência	Camacho (2010)	15) Tendência econômica	Camacho (2010)
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)		

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

Fonte: Dados da pesquisa

As variáveis contingenciais propostas neste estudo foram base para a formulação das 12 questões do questionário de entrevista estruturada que foi aplicado às pessoas que trabalham na atividade agrícola em diferentes segmentos de representatividade.

O processo de coleta dos dados primários foi guiado pelo pesquisador com base no questionário, no mês de maio de 2012, com tempo médio para cada respondente de 50 minutos. A entrevista foi guiada por um roteiro básico, composto, predominantemente, de questões abertas, por meio do qual procurou-se enfatizar os pontos de interesse para a verificação do objetivo da pesquisa.

As entrevistas foram aplicadas às pessoas selecionadas de acordo com um plano, 11 respondentes no total, houve intervenções do pesquisador para aprofundar o assunto em relação à realidade empírica do desenvolvimento da atividade agrícola. Cabe salientar que não há sistemas de custos implantados nas agroindústrias e nas propriedades agrícolas pesquisadas.

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. Bardin (1977) relaciona as possibilidades de uso da análise de conteúdo em entrevistas ou depoimentos, escritos em jornais, livros ou textos, como também em imagens de filmes, desenhos, pinturas, cartazes, televisão e toda comunicação não verbal e outras expressões culturais.

4 Descrição e análise dos resultados

4.1 Caracterização dos respondentes 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 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, extencionista rural, atualmente trabalha na área de crédito rural e assistência técnica do Instituto Paranaense de Assistência Técnica e Extensão Rural (EMATER). 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.

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 em 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 preservação do 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, afirmou que compra bovinos, suínos e caprinos. A empresa foi fundada em 2007, possui selo de inspeção da vigilância sanitária do Estado do Paraná, a 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 leiteria.

4.2 Variáveis contingenciais na atividade agrícola

4.2.1 Variável estrutura

O Respondente 1 afirmou que existe 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”. “A falta de inovação e pesquisa são fatores preponderantes para o desenvolvimento da cultura do feijão preto?” “Sim” (Respondente 1e Entrevistador).

O Respondente 2 revela 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. O Respondente 2 explicou que os insumos e o preço de venda são ditados pelo mercado externo. Salientou que há necessidade de investimentos no Brasil em pesquisa científica para minimizar a dependência das empresas multinacionais. O Entrevistador argumentou se este cenário afeta 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 do 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” (Entrevistador e Respondente 3). O Respondente 7 destacou também a falta de assistência técnica de qualidade como a principal contingência no âmbito rural.

O Respondente 10 destacou 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, dieta mais bem elaboradas. Atualmente conseguimos melhorar, mas falta assistência técnica governamental efetiva”.

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. 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 agrícola “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”. Salienta-se que o Respondente 4 contextualizou o ambiente da apicultura brasileira.

O Respondente 5 discorreu sobre o acesso precário até o 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 os fornecedores de matérias-primas 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”. No entanto, destacou que assistência técnica continuada é fundamental para a profissionalização destas 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 de efetuar os apontamentos das atividades desenvolvidas, ocasionando subjetividade na alocação dos custos. Atkinson (2000) trata a participação dos colaboradores como estratégia primordial para implementação de sistemas de custeio.

4.2.2 Variável tipo de cadeia

O Respondente 1 revela que a cadeia produtiva do feijão é composta por relacionamentos independentes entre fornecedores de insumos, produtores rurais, cerealistas e clientes “[...] 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” (Entrevistador e Respondente 1).

O Respondente 1 critica 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”.

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”.

O Respondente 2 critica 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 destaca a cadeia produtiva do milho e do 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”.

A visão do Respondente 3 diverge 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, onde as cooperativas e associações de agricultores teriam o papel de comercialização e assistência técnica.

O Respondente 8 corrobora 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 considera 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”. A Respondente 8 afirmou ainda que este tipo de cadeia favorece o controle de custos por que obriga as pessoas a ter uma padronização. Na sequência da entrevista o Respondente 8 discorre sobre a cadeia produtiva dos produtos orgânicos “[...] é uma cadeia democrática, mas o produtor deve cumprir normas para o seu enquadramento”.

O Respondente 4 afirma que não existe uma cadeia organizada na apicultura e que seria praticamente impossível o empreendimento de mel desenvolver um trabalho similar a cadeia da suinocultura ou da fomicultura. A justificativa que a apicultura é na maioria das vezes uma atividade secundária nas propriedades rurais. O Respondente 4 assume que o ambiente democrático desfavorece a organização das propriedades rurais e que as oligarquias de certa forma, profissionalizam os produtores, por que os produtos precisam de padrões de qualidade e com isso favorece o controle de custos. 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 Respondente 5 tem visão diferenciada sobre a cadeia oligárquica “[...] eu compro a matéria-prima pronta de frigoríficos”. O Entrevistador questionou o motivo que a empresa adquire matéria-prima de frigoríficos e não diretamente dos produtores “Por que 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 por que favorece a agricultura familiar e ao controle de custos das propriedades”.

O Respondente 6 afirma que no agronegócio quase não existe a tirania, o que prevalece são as cadeias oligárquicas, as quais, segundo o Respondente favorecem o controle de custos devido a padronização das rotinas de produção. O Respondente 9 teve a mesma posição quanto as 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”.

O total de 6 respondentes indicaram que os produtores rurais são dominados pelos fornecedores de insumos e sementes. Outros 5 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, 8 respondentes, afirmaram que não ocorre dominação.

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”. 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, 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?” (Entrevistador). “Eu considero que foi um erro do Governo, por que o feijão estava a R\$ 48,00, e o governo estipulou o valor mínimo de R\$ 80,00, isso atrapalhou o mercado, por que todos os grandes produtores de soja passaram a plantar feijão pelo fato de que o Governo garantia o preço mínimo de R\$ 80,00” (Respondente 1).

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

O Respondente 10 teve a seguinte explanação: “[...] 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 entrevistou 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” (Respondente 10).

O Respondente 8 exemplifica 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?” (Entrevistador). “Em termos de controles contábeis imagino que é a cadeia produtiva que mais faz contas [...] é um ambiente estável [...] o risco é compartilhado” (Respondente 8).

O Respondente 9 destacou a bacia leiteira como exemplo de relação de cooperação, afirmou que este tipo de parceria proporciona ambiente de controle de custos.

4.2.4 Variável ambiente de atuação

Para análise da variável ambiente de atuação da atividade agrícola, o pesquisador arguiu os respondentes sob as perspectivas de incerteza, complexidade, hostilidade, competitividade e economia. 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 BMF 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, geadas fora de época e o agricultor pode perder tudo em uma noite só”.

O Respondente 3 discorreu sobre aspectos contingenciais dos fornecedores da atividade rural: “[...] a oferta de fornecedores, falta insumos [...] algumas vezes não há fornecedores que tem 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. As 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, por que não há produto disponível no mercado”.

Para o Respondente 4 uma das principais contingências na atuação da atividade agrícola 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 tem a fórmula da receita. O Respondente 6 destacou a variável mais impactante na atuação do agronegócio brasileiro os subsídios e barreiras internacionais. O Respondente 7 destacou 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 infra-estrutura 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”. 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 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 Donaldson (1999) acerca da incerteza do ambiente da atividade rural.

Os respondentes assinalaram a escala de 1 a 7, onde 1 considerava como ambiente extremamente simples até 7 como ambiente extremamente complexo. A maioria dos respondentes considera complexo o ambiente da atividade agrícola. A fala do Respondente 7 sintetiza os pronunciamentos dos demais e reitera as afirmações de Guerreiro, Pereira e Rezende (2005): “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”.

Na sequência os respondentes assinalaram a escala de 1 a 7, onde 1 considerava como ambiente extremamente calmo, até 7 como ambiente extremamente hostil. 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 do governo.

Os respondentes assinalaram a escala de 1 a 7, onde 1 considerava como ambiente onde inexistia competição, até 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), que destaca que um ambiente empresarial pode ser competitivo, arriscado, instável e incerto.

5 Conclusões

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 a 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.

Quanto ao tipo de cadeia Camacho (2010) 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. No entanto, argüidos pelo Entrevistador se o ambiente democrático propiciava o desenvolvimento para o controle de custos, os mesmos respondentes afirmaram que não, a cadeia democrática precisa de adaptações, como normas para a padronização dos produtos. As divergências ocorreram também quanto a caracterização do tipo de cadeia, alguns respondentes afirmaram que as culturas do milho e feijão são democráticas, outros afirmaram que são cadeias oligárquicas. 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, os respondentes da pesquisa afirmaram que este tipo de relacionamento é mais comum na cultura de *commoditie* da soja, onde empresas oligárquicas fornecem sementes e insumos com contratos de vendas futuras. Este tipo de relacionamento foi observado também na produção de suínos, onde as integradoras fornecem assistência técnica e os 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 tem na sua realização. Este tipo de problema também ocorre na fumicultura.

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

Percebeu-se fraco movimento cooperativista na atividade agrícola da região, a maioria dos respondentes citaram a desorganização do setor como fator preponderante ao desenvolvimento de controles de custos. Os respondentes afirmaram ainda que esta realidade propicia a suscetibilidade dos produtores rurais às incertezas de mercado.

A variável ambiente de atuação foi analisada sob cinco perspectivas: incerteza, complexidade, hostilidade, competitividade e economia. A incerteza foi caracterizada devido as variações abruptas de preços, principalmente do feijão carioca; a falta de oferta de produtos em geral apropriados às determinadas culturas e tipos solos; 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.

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

Para a maior parte dos respondentes a hostilidade deve-se principalmente a falta de amparo governamental com as perdas das safras. 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 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 os respondentes afirmaram que as variações climáticas são causadoras de grande incerteza no setor. Os resultados da pesquisa coincidem com Jack (2006) 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.

Referências

- ANDRADE, R. O. B.; AMBONI, N. **Teoria geral da administração**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.
- ATKINSON, A. A. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas. Ed. 1. 2000.
- BAINES, A.; LANGFIELD, S. K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, 2003.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70, 1977.
- 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. Disponível em <<http://www.portaldoagronegocio.com.br>>. Acesso em 31 mar. 2012.
- BELKAOUI, A. **Behavioral accounting: the research and practical issues**. Quorum Books: 1989.
- BRIGNALL, S. A contingent rationale for cost system design in services. **Management Accounting Research**, V. 8, p. 325–346, 1997.
- CAMACHO, R. R. Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeira de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da teoria da contingência. **Tese de Doutorado**. São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012011-164307/fr.php>>. Acesso em 07 mar. 2012.
- CANZIANI, J. R. F. Assessoria administrativa a produtores rurais no Brasil. **Tese de Doutorado**. São Paulo: USP. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-28042004-105912/pt-br.php>>. Acesso em 04 abr. 2012.
- 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. **Tese de Doutorado em Engenharia de Produção – PPGEP/UFSC**, Florianópolis, 2004.
- DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural**. In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- DUTRA, C. J. C.; NASCIMENTO, L. F. Teorias organizacionais e o dilema ambiental: um tratamento para a mudança organizacional? **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa (RECADM)** - ISSN 1677-7387. Faculdade Cenecista de Campo Largo - Coordenação do Curso de Administração. V. 4, n. 2, 2005. Disponível em <<http://revistas.facecla.com.br/index.php/recadm/>> Acesso em 13 jun. 2012.

- FLATEN, O. Alternative rates of structural change in Norwegian dairy farming: impacts on costs of production and rural employment. **Journal of Rural Studies**, p. 429-441. 2002
- GEORGAKOPOULOS, G.; I. THOMSON. Organic salmon farming: risk perceptions, decision heuristics and the absence of environmental. **Department of Accounting and Finance**, University of Strathclyde, 100 Cathedral Street, Glasgow G4 0LQ, Accounting Forum 29, p. 49-75. Scotland, UK, 2005.
- 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. **Anais...** São Paulo: Congresso Enanpad, 2005.
- JACK, L. Accounting, post-productivism and corporate power in UK food and agriculture. **Department of Accounting, Finance and Management**. University of Essex, Wivenhoe Park, Colchester, Essex, CO4 3SQ, United Kingdom, 2006.
- JUNQUEIRA, E. R. Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência. **Tese Doutorado em contabilidade – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo**, 2010.
- LUFT, J.; SHIELDS, M. D. **Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research**. **Accounting, Organizations and Society**, 2003.
- MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.
- MARTINEZ, R. H. Processo de planejamento da resposta ao risco adotado por instituições financeiras no gerenciamento de risco em projetos de sistemas de informação: um estudo de casos múltiplos. **Dissertação de Mestrado** apresentada ao departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004
- MCKINLEY, W.; MONE, M. **Organization theory**. Oxford University Press, USA. 2003.
- MINTZBERG, H. **The structuring of organizations**. New Jersey: Prentice Hall, 1979.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, 1980.
- PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- RAO, H. N. A framework for implementing information and communication technologies in agricultural development in Índia. **National Academy of Agricultural Research Management (NAARM)**, Rajendranagar, Hyderabad 500 030, Índia, 2006.
- 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.
- VARELA, P. S. Indicadores sociais no processo orçamentário do setor público municipal de saúde – Um Estudo de Caso. **Tese Doutorado**. São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12062005-230030/pt-br.php>>. Acesso em 07 abr. 2012.
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. Trad. André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão de Elizabeth Vieira Honorato. Ed. 6. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.