

## CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA NA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA PARANAENSE

Helder Henrique Martins<sup>1</sup>  
Régio Marcio Toesca Gimenes<sup>2</sup>  
Pery Francisco Assis Shikida<sup>3</sup>

MARTINS, H. H.; GIMENES, R. M. T.; SHIKIDA, P. F. A. Contabilidade gerencial estratégica na agroindústria canavieira paranaense. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 16, n. 1, p. 71-86, jan./jun. 2015.

**RESUMO:** Atualmente, as empresas brasileiras buscam a formulação de estratégias que lhes permitam gerar vantagens competitivas frente aos demais concorrentes. Com a evolução dos tempos, novos métodos surgem para auxiliar as empresas com a necessidade de proporcionar vantagens competitivas sustentáveis. A Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE) é um método existente que pode contribuir para o alcance desse objetivo. Dessa forma, este artigo buscou, por meio da análise de um questionário, o quanto as dezesseis práticas de CGE, descritas por Cadez e Guilding (2008a), foram adotadas pelas agroindústrias canavieiras paranaenses. Foi possível observar que as agroindústrias canavieiras adotam poucas práticas de CGE, sendo que as mais adotadas foram a de custeio da qualidade, *benchmarking* e medição integrada de desempenho. Ademais, houve oito práticas de CGE que nenhuma das empresas aderiu.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade gerencial estratégica; Agroindústria canavieira; Vantagens competitivas; Estratégia empresarial.

## STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AT SUGARCANE INDUSTRY IN PARANA

**ABSTRACT:** Nowadays, Brazilian companies seek to formulate strategies that allow them to generate competitive advantages, putting them ahead of the other competitors. With time, new methods arise in order to help the companies with their need to provide sustainable competitive advantages. The Strategic Manage-

---

<sup>1</sup>Graduado em Administração pela Universidade Paranaense – Unipar, Mestre em Desenvolvimento Regional e Agronegócio pela UNIOESTE/Toledo-PR. E-mail: helder.hmartins@hotmail.com

<sup>2</sup>Pós Doutor em Finanças Corporativas pela FEA/USP – São Paulo, SP. professor titular da Universidade Paranaense. E-mail: toesca@unipar.br

<sup>3</sup>Professor do Curso de Ciências Econômicas, do Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional e Agronegócio, e do Programa de Pós-Graduação em Economia da UNIOESTE/Toledo-PR. Rua da Faculdade, 645. CEP: 85.903-000. Toledo, PR. Bolsista de Produtividade em Pesquisa do CNPq. E-mail: peryshikida@hotmail.com

ment Accounting (SMA) is a method that can contribute to achieving this goal. Therefore, this article seeks to know, through the analysis of a questionnaire, how much the sixteen SMA practices described by Cadez and Guilding (2008a) were adopted by the sugarcane industries located in the state of Parana. It was possible to observe that the sugarcane industries adopt few SMA practices; the most adopted ones were: cost of quality, benchmarking and integrated performance measurement. Moreover, there were eight SMA practices that none of the companies analyzed adopted.

**KEYWORDS:** Strategic management accounting; Sugarcane industry; Competitive advantages; Corporate strategy.

## CONTABILIDAD GERENCIAL ESTRATÉGICA EN LA AGROINDUSTRIA CAÑERA PARANAENSE

**RESUMEN:** Actualmente, las empresas brasileñas buscan la formulación de estrategias que les permitan generar ventajas competitivas delante a los demás concurrentes. Con la evolución de los tiempos, surgen nuevos métodos con el fin de ayudar las empresas con la necesidad de proporcionar ventajas competitivas sostenibles. La Contabilidad Gerencial Estratégica (CGE) es un método existente que puede contribuir a lograr ese objetivo. Por lo tanto, este artículo ha buscado, por medio del análisis de un cuestionario, el cuanto las dieciséis prácticas de CGE, descritas por Cadez y Guilding (2008a), fueron adoptadas por las agroindustrias cañeras paranaenses. Fue posible observar que las industrias de caña de azúcar adoptan pocas prácticas de CGE, siendo que las más adoptadas fueron la de costo de la calidad, *benchmarking* y medición del rendimiento integrado. Además, ha tenido ocho prácticas de CGE que ninguna de las empresas adoptaran.

**PALABRAS CLAVE:** Contabilidad gerencial estratégica; Agroindustria cañera; Ventajas competitivas; Estrategia empresarial.

---

## 1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente em que as empresas passam por constantes adaptações para se manter competitivas no mercado, existe a necessidade de buscarem formas de inovar tanto no desenvolvimento de produtos, quanto em processos de produção. Assim, a empresa deve buscar maneiras eficientes de adquirir informações do mercado (fornecedores, clientes, consumidores e da comunidade), novas tecnologias para o melhoramento da produção, produtos diferenciados e métodos de gestão mais eficientes.

Desta forma, uma maneira de obter um diferencial competitivo susten-

tável frente aos concorrentes está na busca da formulação de estratégia que permita elevar a produtividade, reduzir os custos e alavancar o lucro.

Existem vários métodos para a formulação de estratégias, que contam com a contabilidade como aliada, para alcançar os objetivos descritos anteriormente. Antigamente, um método que era utilizado para tomada de decisão era a contabilidade gerencial (CG), que gerava informações para a empresa por meio de relatórios que permitiam o planejamento, monitoramento e avaliação de desempenho da empresa.

Porém, com a evolução do mercado e a necessidade de dados mais precisos, o método da CG já não era mais suficiente para uma tomada de decisão que tinha como objetivo a sustentação da vantagem competitiva frente às demais empresas. Esse método não garantia mais eficiência a ponto de melhorar processos, avaliar os custos e o desempenho dos aspectos gerenciais. (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

Destarte, surgiu a CGE, que contém uma visão para avaliar a concorrência, fornecedores, cliente e consumidores, com intuito de formular estratégias de longo prazo, podendo gerar maior rentabilidade para a empresa e vantagem competitiva em relação à concorrência. (VEIGA, 2001).

No que se refere ao objeto de estudo, a agroindústria canavieira vem buscando reduzir os custos de produção e alavancar a rentabilidade de seus produtos, principalmente após o período em que o governo deixou de regular o setor (desregulamentação setorial). Este fato forçou as agroindústrias canavieiras brasileiras a manterem o mesmo patamar de qualidade do setor, mas agora sem ajuda do governo. Desse modo, predomina atualmente na agroindústria canavieira “[...] a lógica de acumulação intensiva, seja com progresso técnico, redução do emprego, e/ou aumento da produção diferenciada (açúcar líquido, invertido, orgânico, entre outros), isto é, está em vigor o paradigma tecnológico”. (SHIKIDA et al., 2005, p. 3).

Dito isto, surge a necessidade de descobrir se as agroindústrias canavieiras estão utilizando métodos de gestão para coordenar suas atividades. Assim, nasce a questão principal da pesquisa: as agroindústrias canavieiras paranaenses adotam práticas de CGE para a elaboração de suas estratégias gerenciais?

Este estudo subdivide-se em seis seções, sendo a primeira a introdução. A segunda seção aborda uma breve caracterização da agroindústria canavieira no Brasil e no Paraná. A seção seguinte trata do referencial teórico sobre a CG e CGE. A quarta seção expõe a metodologia utilizada. A quinta seção é composta pelos resultados e discussão. Finalmente, a sexta e última seção, apresenta as considerações finais da pesquisa.

## 2 BREVES NOTAS SOBRE A AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA

O Brasil é o maior produtor de cana-de-açúcar do mundo, com 588,5 milhões de toneladas, produção esta que proporcionou 38,3 milhões de toneladas de açúcar e 23,2 bilhões de litros de etanol, referente à safra 2012/2013. No tocante às exportações, dessa mesma safra, o Brasil exportou 26,8 milhões de toneladas de açúcar e 3,5 bilhões de litros de etanol, que gerou uma receita de aproximadamente 16 bilhões de dólares. (UNICA, 2014).

Apesar desses números significativos alcançados atualmente, vale lembrar que este setor foi prejudicado no passado por vários problemas, principalmente de natureza econômica, financeira e operacional, haja vista por exemplo a crise de 2008. Diante dessas dificuldades, as empresas do setor sucroenergético tiveram que ampliar seus investimentos com intuito de melhorar as perspectivas futuras. Os investimentos feitos geraram melhorias principalmente na genética, nos insumos e na mecanização, que possibilitaram a elevação da capacidade produtiva e aumento das áreas ocupadas pelo plantio da cana. (MEURER; SHIKIDA, 2014).

Seguindo para o âmbito estadual, o Paraná é um dos estados que apresenta relevância quando o assunto é cana-de-açúcar. No quesito moagem, ainda referente à safra 2012/2013, o Paraná é o quarto maior produtor do Brasil, com 6,75% do total moído no país, perdendo apenas para São Paulo, 1º colocado com 56,06%; Goiás, 2º colocado com 8,96%; e, Minas Gerais, 3º colocado com 8,80%. No quesito exportação, o Paraná é o 2º estado que mais exportou açúcar e etanol (com uma participação de 10,39% e 5,26%, respectivamente), perdendo apenas para São Paulo, que obteve um porcentual de 60,98% e 82,86%, respectivamente. Além da importância dos quesitos moagem e exportação para o país, o setor sucroenergético gera um impacto econômico em 142 municípios do Paraná com suas 30 unidades produtivas de açúcar e álcool, em que são gerados em torno de 80 mil empregos diretos. (ALCOPAR, 2014; UNICA, 2014).

Mesmo com a significância que o Paraná tem para o Brasil, dentre os cinco estados que mais produzem cana-de-açúcar (SP, GO, MG, PR e MS), o Paraná é o estado que possui maiores restrições físicas para que seja possível uma expansão da área cultivada. Isso estimula os investimentos em outros estados que possuem áreas para serem exploradas, como a região Centro-Oeste (MS, MT, GO e DF), que além de possuir espaço para o cultivo, apresenta também clima e topografia favorável, recursos hídricos abundantes, benefícios fiscais, entre outros. (SHIKIDA, 2011).

Desta forma, as agroindústrias canavieiras paranaenses precisam tomar medidas para manter crescente a produção de cana-de-açúcar, almejando a geração de lucratividade. Para atingir esse objetivo, torna-se essencial para tais

empresas: reduzir seus custos de produção; ampliar investimentos em pesquisa e desenvolvimento - P&D, para encontrar melhores técnicas de cultivo, plantas mais resistentes, insumos de melhor qualidade, entre outros; buscar maneiras mais eficientes de logística; e, finalmente, utilizar estratégias que analisem não só o ambiente interno, mas também o ambiente externo da empresa, almejando a tomada de decisão que conduza a melhores resultados. (MEURER; SHIKIDA, 2014).

### 3 REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1 Gestão estratégica

Não é novidade que as empresas precisam de estratégias bem elaboradas para se manter em sintonia com o ambiente onde estão inseridas e obter vantagens competitivas. O ambiente próximo à empresa é composto, além da própria empresa, por fornecedores, consumidores, concorrentes, entre outros agentes, que tornam dinâmico o contexto competitivo onde se encontram. Esse dinamismo age com um poder de *enforcement* sobre as empresas para adaptarem ou mudarem as suas estratégias, a fim de se adequar à nova realidade que vai surgindo. O que se pretende dizer é que a gestão estratégica de uma empresa não é estática. A gestão estratégica passa por um processo de mudança contínua com a intensão de ficar sempre à frente dos seus concorrentes.

Rocha (1999), define de forma abrangente a gestão estratégica como um processo de tomada de decisões e de implementação de ações que objetiva conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que assegurem vantagens competitivas para uma organização.

Nesse contexto, percebe-se que as tomadas de decisões de uma empresa estão voltadas para uma ideia de perpetuidade, em que além de elaborar e implementar, é necessário também sustentar a gestão estratégica. Caso uma empresa não consiga manter constante seu processo cíclico, certamente deixará de alcançar vantagens competitivas diante dos seus concorrentes. Este processo cíclico é descrito por Shank e Govindarajan (1997, p. 5), como: “a) formular estratégias; b) comunicar estas estratégias por toda a organização; c) desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias; e, d) desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.”

Entretanto, não se pode esquecer que a empresa se depara também com outro ambiente, antes mesmo deste que é próximo a ela. Este se refere a um cenário mais complexo devendo ser considerado pela empresa na gestão estratégica, pois ele muitas vezes tem o poder de influenciar tudo que está mais próximo da

empresa. Este ambiente é composto pelos aspectos político, social, tecnológico, demográfico, entre outros.

### 3.2 A contabilidade gerencial

A CG pode gerar informações para a gestão da organização, por meio de relatórios de desempenho, relatórios de custos, orçamentos, relatórios de contabilidade por responsabilidade, dentre outros que contribuirão para o processo de planejamento, monitoramento, avaliação de desempenho e tomada de decisão da empresa. (PADOVEZE, 2004).

No tópico anterior, sobre a gestão estratégica, Shank e Govindarajan (1997), definem o processo cíclico contínuo em quatro etapas. Entretanto, é importante destacar que a informação contábil possui função em cada uma dessas etapas. De acordo com os autores, no primeiro estágio a informação contábil é a base da análise financeira, que é parte do processo de avaliação das alternativas estratégicas. Assim, as estratégias apropriadas são aquelas que dão retornos financeiros adequados ou que sejam financeiramente exequíveis, caso contrário, as estratégias não são apropriadas. No segundo estágio, as informações contábeis são consideradas importantes no processo de disseminação da estratégia para a organização. Bons relatórios contábeis contribuem para focar fatores fundamentais para o sucesso da estratégia adotada. No terceiro estágio, táticas devem ser desenvolvidas para dar suporte à estratégia global e, depois, conduzidas ao término. A análise financeira baseada em relatórios contábeis torna-se um dos elementos-chave para a decisão de qual programa tático é mais eficaz para que se atinjam as metas estratégicas da empresa. Por fim, encontra-se o quarto estágio, que tem relação com o monitoramento do desempenho dos gerentes ou das unidades empresariais que dependem da informação contábil. Esse tipo de ferramenta deve ser adaptada ao conjunto estratégico da empresa para que atinja o máximo de utilidade.

Entretanto, nota-se que atualmente a CG não é suficiente para manter a empresa em um patamar elevado quando se trata do processo de tomada de decisão. Na era em que a tecnologia está em constante e rápida mudança, de competição global e doméstica pujante e elevada capacidade de processamento das informações pelas empresas, a CG perde força, pois ela deixa de fornecer informações úteis e oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação dos custos dos produtos e para a avaliação do desempenho dos gerentes. (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

Desta forma, os gestores de empresas sentiram a necessidade de ter uma ferramenta que auxiliasse na gestão estratégica, com a possibilidade de prover informações precisas e atualizadas, fazendo com que consigam tomar suas de-

cisões com robustez e com vantagem competitiva frente aos seus concorrentes.

### 3.3 Contabilidade gerencial estratégica

A CG precisou de adaptações e modificações para se adequar à nova realidade de constante mudança do mercado. Isso foi observado por Goldenberg (1994, p. 79), quando afirmou que “a profissão contábil está movendo-se por um novo caminho, dirigindo-se para um novo território. Até o fim da década de 90 deverá estar fundamentado um novo território da contabilidade gerencial, a contabilidade estratégica”.

A partir daí surgiu o conceito de CGE, que está mais voltado para o ambiente externo, avaliando, por exemplo, informações sobre a concorrência, sobre os fornecedores, os clientes e sobre os consumidores. Também, ocorre uma inter-relação com os demais setores da empresa para elaborar planos de longo prazo, mensurando comparativamente a vantagem competitiva da empresa, ou o valor adicionado por ela, sobre a concorrência. Além disso, avalia a rentabilidade dos seus produtos. (VEIGA, 2001).

O Quadro 1 representa uma comparação entre a CGE e CG, demonstrando os aspectos abordados em cada método.

**Quadro 1:** Comparação: contabilidade gerencial e a contabilidade gerencial estratégica

Aspectos	CG	CGE
Análise dos custos internos	Aborda	Não aborda
Informações quantitativas internas	Aborda	Não aborda
Análise dos custos externos tais como fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes.	Não aborda	Aborda
Informações quantitativas dos fornecedores, clientes, consumidores, concorrentes.	Não aborda	Aborda
Aspectos qualitativos em geral	Não aborda	Não aborda

Fonte: Veiga (2001).

No que tange às vantagens competitivas Porter (1986), relata formas específicas em que os gestores podem colocar suas empresas à frente das concorrentes e, com isso, obter vantagens estratégicas, ou seja, as empresas precisam criar produtos exclusivos, que agreguem valor para o comprador, produtos com maior qualidade, melhor acabamento e diferenciados dos ofertados pelos concorrentes. Ainda, Porter (1986), cita a necessidade de informações exatas dos custos para diferenciar o preço e a lucratividade perante a concorrência.

Para Shank e Govindarajan (1997), o método de redução dos custos deve utilizar a análise da cadeia em que os produtos da empresa estão inseridos, verificando desde a aquisição de matéria prima, como qualidade, rentabilidade e preço, mas acompanhando a chegada dos produtos acabados às mãos dos consumidores. A redução dos custos a um nível abaixo de todos os seus concorrentes é uma ótima estratégia para garantir vantagem competitiva.

Todavia, é indispensável que tal procedimento de apuração dos custos seja realizado por profissionais hábeis, pois pode acarretar prejuízos inestimáveis se houver avaliações equivocadas.

### 3.3.1 Práticas da contabilidade gerencial estratégica

Guilding et al. (2000), determinam as práticas de CGE como sendo: a) o enfoque ambiental ou direcionado para o mercado, que é definido como externo; b) o enfoque sobre concorrentes; e, c) o enfoque voltado para o longo prazo. Para determinar as práticas que se incluem em CGE, Cravens e Guilding (2001), utilizam práticas objetivas em um foco externo ou futuro.

Antes disso, Guilding et al. (2000), criaram doze práticas de CGE que têm sido muito utilizadas em estudos anteriores. Porém, Cadez e Guilding (2008a), adicionaram alguns elementos no método, obtendo dezesseis práticas de CGE que possuem formulação estratégica listadas em trabalhos anteriores (GUILDING et al., 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001) e as classificaram em cinco categorias: (1) custos, (2) planejamento, controle e medição do desempenho, (3) tomada de decisão, (4) contabilidade do competidor e (5) contabilidade do consumidor.

Entretanto, Grzeszeszyn (2005), sugere que as demais técnicas poderiam ser utilizadas, como o *Economic Value Added (EVA)*, mas esta técnica não explica o suficiente para demonstrar a amplitude do conhecimento da CGE.

#### Quadro 2: Práticas de contabilidade gerencial com orientação estratégica

Categorias das práticas de CGE	Práticas de CGE
Custos	1. Custeio dos atributos
	2. Custeio do ciclo de vida
	3. Custeio da qualidade
	4. Custeio meta
	5. Custeio da cadeia de valor



Planejamento, controle e medição do desempenho	1. Benchmarking
	2. Medição integrada do desempenho
Tomada de decisão estratégica	1. Custeio estratégico
	2. Precificação estratégica
	3. Avaliação e monitoramento da marca
Contabilidade do competidor	1. Avaliação dos custos dos concorrentes
	2. Monitoramento da posição competitiva
	3. Avaliação do desempenho do concorrente
Contabilidade do consumidor	1. Análise da rentabilidade do cliente
	2. Análise da rentabilidade do cliente durante a vida
	3. Avaliação do ativo do cliente

Fonte: Cadez e Guilding (2008a).

#### 4 METODOLOGIA

Para a coleta dos dados, foi elaborado um questionário com questões estruturadas de acordo com as dezesseis práticas de CGE de Cadez e Guilding (2008a), expostas no Quadro 2. O questionário foi enviado a todas as empresas da agroindústria canavieira paraense, no período de janeiro a maio de 2014, sendo que das 27 empresas em atividade do estado 22 devolveram o questionário respondido, obtendo assim uma amostra com mais de 80% de sucesso.

A técnica de amostragem usada foi a não probabilística, ou seja, aquela que é realizada intencionalmente, levando em consideração a acessibilidade. Além disso, esta técnica foi utilizada em razão das especificidades do questionário, pois a partir dele são demonstradas as estratégias empresariais.

O questionário foi recebido e respondido por profissionais responsáveis na empresa pela área em questão, ou que tem formação acadêmica e conhecimento sobre as práticas de CGE. O direcionamento para profissionais qualificados corrobora a qualidade da informação adquirida, evitando assim informações equivocadas por parte das empresas.

#### 5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Inicialmente, o Quadro 3 apresenta de forma sintética os resultados obtidos pelos questionários aplicados na agroindústria canavieira paraense. Nes-

se quadro estão relacionados na primeira coluna as dezesseis práticas de CGE, no qual foram realizadas perguntas pertinentes a cada ação deste método de gestão. Nas outras duas colunas, estão relacionados os percentuais totais das empresas respondentes que realizam ou não cada prática de CGE.

**Quadro 3:** Resultados da aplicação dos questionários

<b>Práticas de CGE</b>	<b>Realizam</b>	<b>Não realizam</b>
Custeio de atributos	18,18%	81,82%
Custeio do ciclo de vida	9,09%	90,91%
Custeio da qualidade	90,91%	9,09%
Custeio meta	0,00%	100,00%
Custeio da cadeia de valor	4,55%	95,45%
Benchmarking	63,64%	36,36%
Medição integrada de desempenho	77,27%	22,73%
Custeio estratégico	0,00%	100,00%
Precificação estratégica	0,00%	100,00%
Avaliação e monitoramento da marca	0,00%	100,00%
Avaliação dos custos dos concorrentes	18,18%	81,82%
Monitoramento da posição competitiva	13,64%	86,36%
Avaliação do desempenho do concorrente	0,00%	100,00%
Análise de rentabilidade do cliente	0,00%	100,00%
Análise da rentabilidade do cliente durante a vida	0,00%	100,00%
Avaliação do ativo do cliente	0,00%	100,00%

Analisando a primeira categoria (custos) das práticas de CGE, percebe-se que apenas em uma das cinco práticas possuem um percentual expressivo de realização pelas empresas (90,91%), sendo esta a prática de custeio da qualidade. O custeio da qualidade almeja o gerenciamento da gestão da qualidade. Guilding et al. (2000), afirmam que o custeio de qualidade está atrelado ao custo de criação, identificação, reparação e prevenção de defeitos. Em outras palavras, o custeio da qualidade é realizado na empresa com o intuito de prevenir e reparar possíveis falhas ocorridas no processo produtivo, buscando assegurar uma produção eficiente.

Quanto às demais práticas classificadas na categoria de custos, entende-se que poucas empresas as adotam, sendo que no custeio meta, nenhuma em-

presa utiliza tal método. O custeio meta busca uma produção que seja balizada de acordo com as estimativas da empresa ou com os custos encontrados no mercado, para conseguir por exemplo, uma produção com os custos desejados. Já o custeio de atributos aborda alguns quesitos que podem ser custeados como: a) variáveis de desempenho operacional; b) confiabilidade; c) condições de garantia; d) garantia de abastecimento; e) grau de acabamento e caimento; e, f) serviço de pós-venda. O custeio do ciclo de vida está relacionado com os estágios do ciclo de vida de um produto ou serviço. Eles são divididos em desenho, introdução, crescimento, declínio e abandono. A última prática da categoria de custos é o custeio da cadeia de valor, em que são abordados os custos de projetar, adquirir, produzir, comercializar, distribuir e de manutenção do produto ou serviço. (GUILDING et al., 2000).

Um fato preocupante é que a agroindústria canavieira no Brasil vem passando por várias dificuldades, principalmente no que se refere às dívidas originadas pela elevação dos custos de produção. Com as dificuldades que as empresas estão enfrentando, a realização das práticas classificadas na categoria de custos podem proporcionar melhorias em toda a cadeia produtiva, permitindo que melhores estratégias sejam elaboradas para a tomada de decisão.

Analisando a segunda categoria, classificada como planejamento, controle e medição do desempenho, o panorama se inverte. Nas duas práticas dessa categoria, sendo o *benchmarking* e a medição integrada de desempenho, a maioria das empresas realizam as duas práticas, com 63,64% e 77,27%, respectivamente. O *benchmarking* tem como objetivo o estudo e comparação de como as demais empresas do setor, que são referência, realizam suas atividades. A medição integrada de desempenho se concentra na aquisição de conhecimentos de desempenho com base nas necessidades dos clientes, que podem incluir medidas não financeiras. Tal prática aborda fatores que são fundamentais para a satisfação dos clientes. (CADEZ; GUILDING, 2008b).

A realização das práticas dessa categoria mostra que as empresas se preocupam com o desempenho próprio e não querem ver seus concorrentes despondo à sua frente. Assim, eles estudam como estão as suas atividades *vis-à-vis* às demais empresas do setor. Além disso, buscam atender as necessidades dos clientes, evitando a tentativa dos concorrentes proporcionarem melhores condições de negociação.

Na terceira categoria, que é classificada como tomada de decisão estratégica, três práticas são abordadas, sendo o custeio estratégico, a precificação estratégica e a avaliação e monitoramento da marca. Nessa categoria, nenhuma das empresas pesquisadas realiza as três práticas supracitadas. Vale destacar qual é a função de cada uma das práticas. O custeio estratégico está relacionado com o uso de dados sobre os custos, baseado em informações estratégicas e de

marketing, com intuito de desenvolver e identificar estratégias que sustentarão a vantagem competitiva. A precificação estratégica é a análise das estratégias na formação dos preços. Ele compreende: a) reação do preço do concorrente; b) elasticidade-preço; c) crescimento do mercado; d) economias de escala; e, e) experiência. A avaliação e monitoramento da marca nada é a avaliação financeira considerando a liderança, estabilidade, mercado, internacionalidade, tendência, apoio e proteção combinado com o histórico lucro da marca. (GUILDING et al., 2000).

É possível compreender a razão de as empresas não realizarem a prática de precificação estratégica, pois seus principais produtos, açúcar e etanol, são considerados *commodities*, sendo que o preço é dado pelo mercado. Vale lembrar que a expressividade da produção e exportação do açúcar brasileiro poderia tornar a agroindústria canaveira um setor com capacidade suficiente de controlar o seu destino, tornando-o um “*price maker*”. Entretanto, o que ocorre é o contrário. O mercado controla os preços e o país acata (mesmo sendo um dos principais *players*), uma vez que não realiza políticas favoráveis, fazendo do setor um “*price taker*”.

Quanto às outras duas práticas da categoria, o custeio estratégico e a avaliação e monitoramento da marca, elas poderiam ser adotadas pelas empresas, pois melhorariam os custos da atividade e favoreceriam a tomada de decisão sobre a marca, podendo abrir caminho para novos mercados e proporcionando maiores retornos.

A quarta categoria é classificada como contabilidade do competidor, que é composta pelas práticas de avaliação dos custos dos concorrentes, monitoramento da posição competitiva e avaliação do desempenho do concorrente. As duas primeiras práticas compreendidas nessa categoria foram realizadas por poucas das empresas pesquisadas, 18,18% e 13,64% respectivamente, enquanto que a terceira prática não foi trabalhada por nenhuma empresa. De acordo com Guilding et al. (2000), a avaliação dos custos dos concorrentes é realizada por meio de estimativas atualizadas tendo como base, por exemplo, a avaliação de instalações, tecnologia e economia de escala. Essa prática tem como fonte de informações a observação direta, fornecedores mútuos, clientes em comum e até ex-funcionários. O monitoramento da posição competitiva, segundo os mesmos autores, é o monitoramento da tendência de vendas dos concorrentes, *market share*, volume, custos unitários e o retorno sobre as vendas. Finalmente, a avaliação do desempenho do concorrente é a análise dos seus demonstrativos financeiros.

Observa-se que essa categoria tem como objetivo principal o estudo dos concorrentes, analisando todo o seu desempenho. Se as empresas pesquisadas realizassem com maior intensidade todas as práticas dessa categoria, elas pode-

riam obter melhores informações sobre a realidade do mercado, observando os pontos fortes e fracos das demais empresas, melhorando a capacidade de tomar decisões, principalmente em tempos onde há intensa competição.

Existem associações e sindicatos no Paraná, tais como: a Associação de Produtores de Bioenergia do Estado do Paraná – ALCOPAR; o Sindicato da Indústria de Fabricação de Álcool do Estado do Paraná – SIALPAR; o Sindicato da Indústria do Açúcar no Estado do Paraná – SIAPAR; e, o Sindicato da Indústria de Produção de Biodiesel do Estado do Paraná – SIBIOPAR. Esses órgãos apresentam informações sobre a situação do setor e as tendências futuras, mas não demonstram informações individuais para não prejudicar as estratégias das empresas. Porém, a adoção das práticas da categoria de contabilidade do competidor poderiam proporcionar tais informações.

Analisando a última categoria da CGE, a contabilidade do consumidor, temos classificadas três práticas. A primeira é a análise de rentabilidade do cliente, que trata do lucro obtido com um cliente específico. Essa prática tem como base os custos e as vendas para determinado cliente, que podem ser rastreadas com um bom sistema de informação. A análise de rentabilidade do cliente durante a vida estende o tempo de análise, com o intuito de prever receitas futuras e os custos envolvidos na manutenção dos clientes em específico. A última prática, avaliação do ativo do cliente, tem como objetivo calcular o valor do cliente para a empresa. Uma forma de realizar esse cálculo é utilizando o valor presente de todos os fluxos de lucros futuros atribuídos a determinado cliente. (CADEZ; GUILDING, 2008b).

A adesão das práticas dessa categoria proporcionará o direcionamento de estratégias precisas para determinado cliente, originando melhores informações para as negociações entre clientes e empresa, almejando mecanismos de fidelização dos clientes, entre outras ações que poderão maximizar o lucro da empresa. Entretanto, nenhuma das empresas da agroindústria canavieira paranaense aderiu às práticas dessa categoria. Tal ação pode prejudicar negociações, a maximização de lucros advindos de clientes potenciais e o custo descoordenado para a manutenção dos clientes.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi analisar a adoção das práticas de CGE pela agroindústria canavieira paranaense de acordo com a classificação de Cadez e Guilding (2008a).

Para obter as informações necessárias para a tabulação e análise dos resultados, foram aplicados questionários estruturados nas vinte e sete empresas em operação no estado, sendo que, desse total, vinte e duas empresas responde-

ram o questionário, proporcionando uma amostra superior a 80% da população.

Analisando a primeira das cinco categorias, ou seja, os custos, foi possível verificar que, das cinco práticas que compõe essa categoria, apenas o custeio da qualidade apresentou um percentual expressivo de empresas que aderiram a essa prática (90,91%), sendo que as outras quatro práticas foram pouco utilizadas. Tal resultado prejudica a análise dos custos pela empresa, principalmente no cenário em que se encontra o setor, em que os custos de produção estão crescentes. As práticas dessa categoria, poderiam contribuir para um maior planejamento da empresa, melhorando as atividades na cadeia produtiva.

A segunda categoria, de planejamento, controle e medição do desempenho, demonstra resultado inverso ao da primeira categoria, sendo que grande parte das empresas aderiram às práticas de *benchmarking* e medição integrada de desempenho, ou seja, 63,64% e 77,27% respectivamente. Tal resultado demonstra a preocupação das empresas em planejar e controlar o desempenho próprio, principalmente para garantir a satisfação dos clientes nos serviços prestados, evitando a ação oportunística de concorrentes sobre sua carteira de clientes.

Nas outras três categorias, os resultados voltam a preocupar. Das nove práticas das três categorias de tomada de decisão estratégica, contabilidade do competidor e consumidor, apenas duas práticas apresentaram ações das empresas (avaliação dos custos dos concorrentes e monitoramento da posição competitiva). Porém, os resultados encontrados foram baixos, 18,18% e 13,64 respectivamente, comparados com a quantidade de empresas respondentes.

A não adesão dessas práticas comprometem as tomadas de decisões das empresas. Um exemplo disso é que as empresas demonstraram tomar atitudes para satisfazer as necessidades dos clientes (na segunda categoria), mas não realizam as práticas de contabilidade do consumidor. Ou seja, as empresas querem atender as necessidades dos clientes, mas não sabem o valor que eles têm, nem o fluxo de caixa futuro que eles poderiam proporcionar.

Desta forma, é de suma importância para as empresas da agroindústria canavieira paranaense aderir a um planejamento estratégico que lhes proporcione informações concretas que possam contribuir para a mitigação dos custos e maximização do lucro.

Para futuras pesquisas, sugere-se a investigação da utilização das dezesseis práticas de CGE em outros estados ou regiões do Brasil, principalmente em São Paulo, que é o maior produtor de cana-de-açúcar do país, e na região centro-oeste, local onde se observa o avanço do cultivo dessa planta.

## REFERÊNCIAS

ALCOPAR. Associação de Produtores de Bioenergia do Estado do Paraná.

**História da cana-de-açúcar.** 2014. Disponível em: <<http://www.alcopar.org.br>>. Acesso em: 20 maio 2014.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 7-8, p. 836-863, 2008a.

CADEZ, S.; GUILDING, C. Strategy and strategic management accounting: an investigation of organizational configurations. **Manchester Business School Research Seminar**. 2008b. Disponível em: <<https://research.mbs.ac.uk/accounting-finance/Portals/0/docs/2008/CadezandGuilding2008-MBSseminar.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2014.

CRAVENS, K. S.; GUILDING, C. An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. **Advances in Management Accounting**, Florida, v. 10, p. 95-124, 2001.

GOLDENBERG, M. da C. L. **Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico.** 1994. 180 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1994.

GRZESZEZESZYN, G. Contabilidade gerencial: conceito e caracterização. **Revista Capital Científico**, Guarapuava, v. 3, p. 9-28, 2005.

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

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: Campus, 1993.

MEURER, A. P. S.; SHIKIDA, P. F. A. **Análise da agroindústria canavieira nos estados do centro-oeste do Brasil a partir da matriz de capacidades tecnológicas.** Curitiba: LedZe, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2004.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência.** Rio de Janeiro: Campus, 1986.

ROCHA, W. Gestão estratégica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 1999.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHIKIDA, P. F. A. A agroindústria canavieira no Paraná e seus aspectos locacionais: uma abordagem sobre o zoneamento agroecológico da cana-de-açúcar. **Revista Economia & Tecnologia**, Curitiba, v. 26, p. 129-136, jul./set. 2011.

SHIKIDA, P. F. A.; MARTINS, J. P.; SOUZA, E. C. de. Matriz de capacidades tecnológicas da agroindústria canavieira do Paraná. In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL, 43., 2005, Ribeirão Preto. **Anais...** Ribeirão Preto: SOBER, 2005. Disponível em: <<http://www.sober.org.br/palestra/2/102.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2014.

UNICA. União da Indústria de Cana-de-Açúcar. **Unicadata**. 2014. Disponível em: <[www.unica.com.br](http://www.unica.com.br)>. Acesso em: 20 maio 2014.

VEIGA, W. da F. Contabilidade gerencial estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica. **Unopar Científica Ciências Jurídicas e Empresariais**, Londrina, v. 2, n. 2, p. 99-118, set. 2001.