

Gestão de custos rurais: Comparando práticas entre distintos pólos de produção agroindustriais do Estado de Pernambuco.

Antônio André Cunha Callado

Aldo Leonardo Cunha Callado

Resumo:

O objetivo deste trabalho foi comparar as práticas de gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas nos principais pólos de produção agroindustrial de Estado de Pernambuco. A amostra utilizada foi composta por 88 empresas oriundas das três principais sub-regiões agroindustriais do Estado e foram escolhidas aleatoriamente. A coleta de dados foi realizada através de entrevistas estruturadas. O pólo de produção agroindustrial ao qual a empresa pertence foi usado como variável independente, enquanto outras vinte e três variáveis representativas da gestão de custos foram investigadas como variáveis dependentes. Foram utilizadas distribuições condicionais de frequência para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar o teste qui-quadrado em busca de resultados estatisticamente significativos ($p=0,01$). Os resultados obtidos demonstraram que apenas estrutura do sistema de custos, fator limitante da gestão de custos, definição dos preços à prazo, critério utilizado para avaliar estoques, uso de formulários específicos para registrar dados sobre custos, processo de registro e lançamento dos custos, plano de contas dos custos, valoração dos insumos utilizados e periodicidade dos relatórios sobre custos foram estatisticamente significativas.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

Gestão de custos rurais: Comparando práticas entre distintos pólos de produção agroindustriais do Estado de Pernambuco.

Antônio André Cunha Callado (NEFI/PROPAD/UFPE) - andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado (CEPAN-UFRGS) - aldocallado@yahoo.com.br

Resumo

O objetivo deste trabalho foi comparar as práticas de gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas nos principais pólos de produção agroindustrial de Estado de Pernambuco. A amostra utilizada foi composta por 88 empresas oriundas das três principais sub-regiões agroindustriais do Estado e foram escolhidas aleatoriamente. A coleta de dados foi realizada através de entrevistas estruturadas. O pólo de produção agroindustrial ao qual a empresa pertence foi usado como variável independente, enquanto outras vinte e três variáveis representativas da gestão de custos foram investigadas como variáveis dependentes. Foram utilizadas distribuições condicionais de frequência para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar o teste qui-quadrado em busca de resultados estatisticamente significativos ($p=0,01$). Os resultados obtidos demonstraram que apenas estrutura do sistema de custos, fator limitante da gestão de custos, definição dos preços à prazo, critério utilizado para avaliar estoques, uso de formulários específicos para registrar dados sobre custos, processo de registro e lançamento dos custos, plano de contas dos custos, valoração dos insumos utilizados e periodicidade dos relatórios sobre custos foram estatisticamente significativas.

Palavras-chaves: Gestão de Custos. Custos Agroindustriais. Agronegócio.

Área temática: Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios.

1. Introdução

No âmbito das empresas rurais, a gestão administrativa abrange dois aspectos principais: o processo produtivo e as atividades comerciais. Os aspectos sobre o processo produtivo se desenvolvem no âmbito da empresa enquanto os aspectos sobre as atividades comerciais se desenvolvem ente as empresas e o ambiente externo.

O Estado de Pernambuco possui vários eixos da produção agroindustrial. Ao identificar a caracterização geográfica do perfil do agronegócio do Estado de Pernambuco, é possível analisar suas similaridades e especificidades.

Dada a necessidade de determinar exatamente o universo desta pesquisa, foi definido o critério de importância econômica das atividades agroindustriais desenvolvidas nas principais sub-regiões do Estado de Pernambuco. Através do Guia Pernambuco (2007), foram identificadas as três sub-regiões agroindustriais principais, Zona da Mata; Agreste Meridional; Vale do São Francisco.

A primeira sub-região se localiza na Zona da Mata, se caracteriza pela cultura da cana-de-açúcar, pela avicultura, pela pecuária de corte, pela equinocultura e pela floricultura e é a região que possui o maior nível de atividade econômica agroindustrial. A segunda sub-região em termos de importância econômica está situada no agreste meridional. de leite é uma das principais atividades agroindustriais desta região. Além da pecuária de leite, esta região se destaca por possuir empresas agroindustriais que atuam nos segmentos de avicultura e

pecuária de corte. A terceira sub-região se encontra às margens do Rio São Francisco. Esta sub-região se destaca na agricultura irrigada e pela fruticultura.

Ao comentar as principais aplicações práticas que um sistema de custos pode atender no âmbito de empresas que atuam no agronegócio, Nogueira (2004) afirma que para que estes sistemas possam preparar decisões gerenciais, será necessário considerar informações inerentes aos custos operacionais de campo, às movimentações financeiras e aos índices de produtividade.

A presente pesquisa encontra-se vinculada a um projeto financiado pelo CNPq. O objetivo deste trabalho é comparar as práticas de gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas nos principais pólos de produção agroindustrial de Estado de Pernambuco.

2. Gestão de Custos

A contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial essencial para tomada de decisões, pois é responsável pela coleta de dados e pela elaboração de relatórios, análises e informações úteis. As práticas operacionais inerentes à contabilização dos custos precisam considerar fatores internos e externos às organizações.

Faz-se necessário que ele perceba o processo decisório da melhor forma ao evidenciar as informações sobre custos de maneira clara, objetiva e em tempo hábil para que de fato elas tenham valor para o tomador de decisão.

De acordo com Horngren e Foster (1987), a contabilidade de custos é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análises, preparação, interpretação e a comunicação das informações que vão auxiliar os administradores para que possam atingir os objetivos organizacionais da empresa.

Para Lawrence (1975), a contabilidade de custos busca auxiliar a gestão e operação de um negócio com a finalidade de obter operações eficientes, econômicas e lucrativas. A relevância da Contabilidade de Custos como parte integrante do processo administrativo é ressaltada por Matz, Frank e Curry (1974), que enfatizam a sua responsabilidade com respeito às políticas de vendas, aos métodos de produção, aos procedimentos de compras, aos planos financeiros e à estrutura de capital.

Skousen, Langenderfer e Albrecht (1986) indicam que a contabilidade de custos busca auxiliar as organizações a utilizarem seus recursos da melhor maneira e também como atingirem seus objetivos. Dutra (2003) informa que a apuração de custos consiste na acumulação de informações sobre todas as modalidades de eventos que tenham efetivamente ocorrido.

A contabilidade de custos é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis através de fluxos de informações que permitam a avaliação da situação atual e compará-la com o planejamento.

Nascimento (2001) considera que o custo, sob um enfoque contábil, abrange a estruturação do plano de contas, a classificação, o processamento, a apropriação, o método de custeio, a afetação, a apuração e a contabilização.

Leone (1987) aponta que a contabilidade de custos visa atingir três objetivos, que são a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões. Quanto aos objetivos, Usry, Hammer e Matz (1998) indicam a comunicação das informações financeiras que serão utilizadas à tomada de decisão pelos administradores, enquanto Morse e Roth (1986) a vêem como a responsável pela acumulação, indicação e análise da produção, bem como prover informações sobre os dados dos custos de fabricação para a formulação de

relatórios periódicos para planejamento interno e para o controle das atividades operacionais da empresa e também para tomada de decisão pelos gestores.

Martins (2001) ressalta que a contabilização dos custos pode ocorrer de diversas maneiras, desde a adoção de procedimentos operacionais simples até a configuração de sistemas operacionais mais complexos e sofisticados, ou até mesmo alguma configuração intermediária.

Os propósitos básicos de um Sistema de Gestão de Custos segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004) são fornecer: medidas agregadas de valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investidores, credores e outros interessados externos; informação de custo para decisões gerenciais estratégicas; informação de custo para controle operacional.

Para Medeiros, Costa e Silva (2005), os gerentes que compreendem como os custos se comportam têm melhores condições de prever qual será a trajetória dos custos em diversas situações operacionais, podendo planejar melhor sua atividade e, conseqüentemente o resultado do período.

Percebe-se que a contabilidade de custos tem a função de suprir a administração de uma organização com dados que representem o montante de recursos utilizados para executar as várias fases de seu processo operacional. Seu papel adquire maior importância quando inserimos essa organização dentro do contexto complexo e dinâmico do mercado em nossos dias.

3. Procedimentos Metodológicos da Pesquisa

3.1. Definição da Amostra

Sobre os procedimentos apropriados para a definição de uma amostra com a finalidade de julgar a validade de proporções referentes a certas características de uma população, Stevenson (1986) afirma que para amostras compostas por mais de 20 observações, a distribuição normal é aceitável.

Por outro lado, Silver (2000) destaca que um teste estatístico que tenha a finalidade de investigar a aceitação de proporções de uma dada característica que tenham sido encontradas em uma população precisa considerar amostras iguais ou superiores a 30 elementos.

Ao comentar os aspectos operacionais inerentes a um teste de proporções, Levine, Berenson e Stephan (1998) afirmam que se faz necessário que a amostra utilizada seja obtida através de um processo aleatório.

Nesta pesquisa, a amostra utilizada foi composta por empresas localizadas nas sub-regiões do Agreste, do Vale do São Francisco e da Zona da Mata de Pernambuco através de um processo aleatório. A sub-amostra relativa à região da Zona da Mata foi composta por 48 (quarenta e oito) empresas, e as sub-amostras referentes às regiões do Agreste e Vale do São Francisco foram compostas por, respectivamente 16 (dezesesseis) e 24 (vinte e quatro) empresas, totalizando 88 empresas investigadas.

3.2 Variáveis Investigadas

Diante do objetivo proposto nesta pesquisa foram investigadas as seguintes variáveis:

Variável explicativa ⇒ Localização das empresas dentre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial.

Variáveis dependentes ⇒ Aspectos relacionados à gestão de custos.

Os aspectos relacionados à gestão de custos nas empresas investigadas foram mensurados a partir dos seguintes indicadores:

- Estrutura do sistema de custos;
- Profissional do responsável pelo registro dos custos;

- Fator inibidor do aprimoramento do processo de gestão de custos;
- Processo de definição do preço de venda;
- Estabelecimento de metas sobre lucro;
- Modalidades de pagamento oferecidas aos clientes;
- Forma de realização das vendas à prazo;
- Preços praticados nas vendas a prazo;
- Forma de pagamento das matérias-primas;
- Critério utilizado para avaliar os estoques;
- Estabelecimento de percentuais de lucro;
- Processo de formação do preço de venda dos produtos;
- Perfil do profissional responsável pela elaboração do orçamento de capital;
- Fator mais relevante para o orçamento de capital;
- Uso de formulários específicos para a apuração e controle de custos;
- Procedimentos de registro dos dados sobre custos;
- Organização dos dados sobre custos;
- Valoração dos insumos utilizados;
- Método de apropriação dos custos;
- Processo de definição dos lucros;
- Precisão da escrituração dos dados sobre custos;
- Frequência dos relatórios sobre custos;
- Atualização das informações sobre custos.

3.3 Procedimento da coleta de dados

Para a coleta de dados desta pesquisa foram utilizadas entrevistas estruturadas realizadas in loco em todas as empresas incluídas nas amostras de suas respectivas sub-regiões.

Esta técnica consiste em fazer uma série de perguntas a um informante, conforme roteiro preestabelecido, onde esse roteiro pode constituir-se de um formulário/questionário que será aplicado da mesma forma a todos os informantes/sujeitos investigados pela pesquisa, para que se obtenham respostas para as mesmas perguntas. O questionário foi o instrumento utilizado para a coleta de dados.

De acordo com Andrade (1999), uma entrevista estruturada é definida como uma seqüência de perguntas apresentadas a um informante, considerando um roteiro previamente elaborado que deverá ser seguido da mesma forma para todos os entrevistados.

Para Gil (2002), a entrevista estruturada é quando se desenvolve a partir de uma relação fixa de perguntas. Para Marconi e Lakatos (1999), o objetivo da utilização de uma entrevista estruturada consiste em obter respostas padronizadas de modo que seja possível efetuar comparações entre elas.

Na realização de uma entrevista estruturada direta, os entrevistados estão presentes no momento de responder as perguntas contidas em um questionário composto de perguntas fechadas. De acordo com Richardson (1999), este procedimento possui algumas vantagens, que são:

- 1 - As respostas e perguntas fechadas são fáceis de codificar;
- 2 - O entrevistado não precisa escrever;
- 3 - As perguntas fechadas facilitam o preenchimento total do questionário.

Os questionários foram aplicados diretamente nas empresas que atuam no agronegócio de cada uma das três sub-regiões. Para facilitar o acesso às empresas a serem inseridas na

amostra desta pesquisa, foram realizados contatos com pesquisadores que já atuavam nas regiões que seriam investigadas.

Este processo de articulação institucional foi um processo lento e complexo, pois requeria diversas habilidades e conhecimentos teóricos específicos dos candidatos para assegurar a homogeneidade dos dados obtidos.

3.4 Método de Análise

Considerando o objetivo proposto, foram utilizadas distribuições condicionais de frequência representadas por tabulações cruzadas (*crosstabulation*). Estes dados foram utilizados para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar os testes de significância sobre os diferentes resultados encontrados.

Para Levine, Berenson e Stephan (1998), uma tabela de classificação cruzada (ou tabela de contingência) pode ser utilizada para comparar respostas categorizadas entre dois grupos (ou fatores) independentes.

Selltiz e Deusch (1974), consideram que a tabulação cruzada é um passo essencial para a descoberta ou verificação de relações entre as variações dos dados.

Para a ordenação dos dados, as distribuições condicionais de frequência foram utilizadas para ilustrar os cruzamentos entre a localização das empresas dentre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial, e os diversos fatores associados à gestão de custos que foram investigados com o objetivo de apresentar as proporções encontradas inerentes às diversas combinações possíveis.

Em seguida, foi testada a significância estatística das proporções através do teste qui-quadrado para tabelas $r \times k$ (onde r é o número de linhas e k é o número de colunas). Foram consideradas válidas as tabelas de distribuição conjuntas que obtiveram elevado nível de significância ($p=0,01$).

Considerando as vantagens de utilização do teste de qui-quadrado para tabelas $r \times k$, Stevenson (1986) destaca que este teste proporciona um maior desdobramento de comparações entre as variáveis investigadas e, portanto, melhora a chance de identificar diferenças.

Este procedimento tem a finalidade de testar as seguintes hipóteses:

$$H_0: a_{1,1}=a_{1,2}=\dots=a_{1,n}$$

$$H_1: a_{1,1}\neq a_{1,2}\neq\dots\neq a_{1,n}$$

Neste teste, a hipótese nula aceita a independência de uma variável em relação à outra. Ou seja, ela assume que as categorias inerentes a uma variável sejam iguais, independentemente dos distintos atributos da outra. Todos os procedimentos foram realizados através do auxílio do aplicativo estatístico *STATISTICA for Windows*.

4. Resultados

Após a construção das tabelas representativas das distribuições conjuntas das relações entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial e os diversos aspectos representativos das práticas de gestão de custos nas empresas agroindustriais investigadas, foi observado que apenas 8 das 23 variáveis dependentes analisadas se mostraram significativas em elevado nível ($p=0,01$).

As distribuições conjuntas das relações foram obtidas das seguintes variáveis: estrutura do sistema de custos, fator limitante da gestão de custos, definição dos preços à

prazo, critério utilizado para avaliar estoques, uso de formulários específicos para registrar dados sobre custos, processo de registro e lançamento dos custos, plano de contas dos custos, valoração dos insumos utilizados e periodicidade dos relatórios sobre custos. As demais variáveis investigadas que não obtiveram o nível de significância requerido foram excluídas dos procedimentos propostos para a análise e discussão dos resultados.

As distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial e a estrutura do sistema de custos estão dispostas na tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função da estrutura do sistema de custos.

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Sistema integrado	8	3	31	42
Estrutura de custos	6	7	4	17
Não estruturado	10	6	13	29
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00150$.

Os resultados obtidos apontam para uma prevalência do uso de sistemas integrados de custos no âmbito das empresas agroindustriais localizadas na Zona da Mata. Empresas que possuem e utilizam sistemas integrados de gestão de custos buscam adotar controles operacionais e financeiros mais precisos que sejam capazes de proporcionar maior flexibilidade e rapidez sobre o suprimento de informações para a tomada de decisão.

Outro aspecto que merece ser destacado deriva da elevada proporção de empresas localizadas nas regiões do Agreste e do Vale do São Francisco que não possuem estruturas de custos definidas.

O segundo aspecto que obteve elevado nível de significância foi referente às distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial e o fator inibidor do aprimoramento do processo de gestão de custos. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 2.

Pode-se observar que, dentre as empresas localizadas na região do Agreste, o principal fator inibidor do aprimoramento do processo de gestão de custos está associado à escala de operações.

Tabela 2 - Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função do fator inibidor do processo de gestão de custos.

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Os custos são irrelevantes	1	3	0	4
Falta de orientação técnica	0	1	7	8
A produção é pequena	13	4	8	25
Os dados são insuficientes	3	2	3	8
Não dispões de recursos financeiros	7	3	18	28
Limitações estruturais da empresa	0	3	12	15
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00338$.

Dentre as empresas localizadas na Zona da Mata, as limitações prevalentes foram a escassez de recursos financeiros e as limitações estruturais. Dentre as empresas localizadas na região do Vale do São Francisco, não foi observado nenhum fator específico que tenha obtido prevalência individual.

O terceiro aspecto que obteve elevado nível de significância em relação às distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial foi referente ao processo de definição dos preços à prazo. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 3.

Tabela 3- Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função da definição dos preços à prazo

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Mesmo preço à vista	3	2	3	8
Preço negociado caso a caso	8	13	13	34
Preço à vista mais encargos	13	1	32	46
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00072$.

Os resultados obtidos demonstram uma prevalência da incidência de encargos sobre os preços à vista tanto para as empresas localizadas na região do Agreste quanto para a região da Zona da Mata. As empresas localizadas na região localizadas no Vale do São Francisco obtiveram uma prevalência sobre práticas de negociação caso a caso. Na medida em que a adoção do preço à vista nas vendas à prazo obteve a menor frequência, fica evidente a sofisticação dos processos financeiros das empresas investigadas ao considerar o tempo como variável relevante.

Outro aspecto investigado que obteve elevado nível de significância em relação às distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial foi relacionado ao critério utilizado para avaliar os estoques. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 4.

Percebe-se que os resultados obtidos apresentam uma semelhança em relação às distribuições de frequência relativa para as três regiões investigadas. O PEPS foi o critério com a maior prevalência.

Tabela 4 - Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função do critério utilizado para avaliar estoques.

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Não avalia	8	3	1	12
PEPS	10	11	46	67
CMM	3	0	1	4
CMP	0	1	0	1
UEPS	3	1	0	4
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00005$.

Pode-se ainda observar uma frequência relativa significativa de empresas localizadas na região do Agreste que não avaliam estoques. Este resultado é coerente com os valores encontrados na ausência de estruturação de custos dentre as empresas localizadas no Agreste.

A relação entre as distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial e o uso de formulários específicos sobre custos também obteve alto nível de significância. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 5.

Tabela 5 - Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função do uso de formulários específicos sobre custos.

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Não possui	10	3	16	29
Possui e não usa	1	1	26	28
Possui e usa	13	12	6	31
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00000$.

Os resultados obtidos demonstram uma prevalência do uso de formulários entre as empresas localizadas nas regiões do Agreste e do Vale do São Francisco. Dentre as empresas localizadas na Zona da Mata, aumenta a prevalência do não uso de formulários destinados à apuração e controle de custos. Estes resultados confirmam os resultados referentes à adoção de sistemas integrados de gestão de custos. Na medida em que há sistemas integrados, diminui a intensidade do uso de formulários.

Outro resultado relevante está associado à frequência de empresas localizadas na região do Agreste que não possui e nem utiliza formulários. Este resultado é coerente com os valores encontrados na ausência de estruturação de custos, bem como com a não avaliação de estoques dentre estas empresas.

Outro aspecto que obteve elevado nível de significância foi referente às distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial e o processo de registro e lançamento dos custos. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 6.

Tabela 6 - Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função do processo de registro e lançamento dos custos.

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Incorreto	4	1	25	30
Correto mas irregular	2	2	9	13
Correto e regular	18	13	14	45
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00038$.

Percebe-se que os resultados obtidos apresentam uma semelhança em relação aos resultados referentes ao uso de formulários específicos para a apuração e controle de custos. Houve uma prevalência de registros e lançamentos corretos dos custos dentre as empresas

localizadas no Agreste e no Vale do São Francisco. Vale a pena lembrar que nestas regiões foi verificada uma prevalência de processos manuais de registro dos dados sobre custos.

Por outro lado, dentre as empresas localizadas na Zona da Mata observa-se uma elevada frequência relativa de registros incorretos. Este resultado aponta para uma vulnerabilidade operacional do sistema de gestão de custos dentre estas empresas, pois, na medida em que há um elevado percentual de erros operacionais ao se utilizar sistemas integrados de gestão de custos, as informações geradas para dar suporte à tomada de decisão perdem confiabilidade e comprometem o sistema como um todo.

Ainda foi observado um nível de significância referente às distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial e a valoração dos insumos utilizados. Os resultados obtidos estão dispostos na tabela 7.

Tabela 7 - Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função da valoração dos insumos utilizados.

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Valor histórico	7	5	2	14
Valor histórico corrigido	6	2	42	50
Valor corrente corrigido	2	3	3	8
Valor de reposição	9	6	1	16
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00000$.

Os resultados obtidos demonstram uma prevalência do uso do valor histórico corrigido dentre as empresas localizadas na Zona da Mata. Dentre as empresas localizadas nas regiões do Agreste e do Vale do São Francisco, não foi observada a prevalência de nenhuma das alternativas investigadas.

Finalmente, foi observado um nível de significância referente às distribuições de frequência conjunta entre as sub-regiões geográficas de produção agroindustrial e a periodicidade dos relatórios sobre custos. Os resultados obtidos estão dispostos na tabela 8.

Os resultados obtidos demonstram uma prevalência do uso de relatórios gerenciais sobre custos, mas as evidências estabelecem claramente diferenças entre a periodicidade dos relatórios para cada uma das regiões investigadas. Dentre as empresas localizadas na região do Agreste, observou-se uma prevalência de relatórios semanais.

Tabela 8 - Distribuição conjunta das sub-regiões geográficas de produção agroindustrial em função da periodicidade dos relatórios sobre custos.

	Agreste	Vale do São Francisco	Zona da Mata	Total por modalidade
Semestral	3	4	13	20
Trimestral	1	2	12	15
Mensal	6	9	7	22
Semanal	14	1	16	31
Total das sub-amostras	24	16	48	88

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00148$.

Dentre as empresas localizadas na região do Vale do São Francisco, os relatórios mensais foram os mais utilizados. Para as empresas localizadas na Zona da Mata, não foi observada a prevalência de nenhuma das alternativas investigadas.

Estes resultados apontam para evidências que corroboram a influência da vocação da região produtora agroindustrial sobre alguns dos principais aspectos das práticas de gestão de custos.

5. Conclusões

O objetivo deste trabalho é comparar as práticas de gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas nos principais pólos de produção agroindustrial de Estado de Pernambuco.

Esta pesquisa foi realizada no âmbito das empresas agroindustriais do Estado de Pernambuco. A amostra utilizada foi composta por 88 empresas oriundas das principais sub-regiões agroindustriais do Estado e foram escolhidas aleatoriamente. A coleta de dados consistiu em entrevistas estruturadas realizadas *in loco* em todas as empresas incluídas nas amostras de suas respectivas sub-regiões.

Observou-se que apenas 8 das 23 variáveis dependentes analisadas se mostraram significativas em elevado nível ($p=0,01$). As distribuições conjuntas das relações foram obtidas das seguintes variáveis: estrutura do sistema de custos, fator limitante da gestão de custos, definição dos preços à prazo, critério utilizado para avaliar estoques, uso de formulários específicos para registrar dados sobre custos, processo de registro e lançamento dos custos, plano de contas dos custos, valoração dos insumos utilizados e periodicidade dos relatórios sobre custos. As demais variáveis investigadas que não obtiveram o nível de significância requerido foram excluídas dos procedimentos propostos para a análise e discussão dos resultados.

As práticas de gestão de custos que caracterizam as empresas localizadas na região da Zona da Mata são a utilização de sistemas integrados de informação (não utilizam formulários específicos e cometem erros operacionais de digitação), a adição de encargos financeiros nos preços das vendas realizadas à prazo e elaboram seus relatórios sobre custos com uma periodicidade trimestral. Os principais fatores inibidores sobre o aprimoramento das práticas de gestão de custos são decorrentes de limitações estruturais das próprias organizações e a escassez de recursos financeiros.

Dentre as empresas localizadas na região do Agreste, as práticas de gestão de custos que as caracterizam são a não utilização de sistemas integrados de informação (utilizam formulários específicos para atender a esta necessidade e executam corretamente os registros), a adição de encargos financeiros nos preços das vendas realizadas à prazo, valoram seus estoques através do valor de reposição e elaboram seus relatórios sobre custos com uma periodicidade semanal. Os principais fatores inibidores sobre o aprimoramento das práticas de gestão de custos são decorrentes da pequena escala de produção.

No âmbito das empresas localizadas na região do Vale do São Francisco, as práticas de gestão de custos se caracterizam pela não utilização de sistemas integrados de informação (utilizam formulários específicos para atender a esta necessidade e executam corretamente os registros), os preços das vendas à prazo são negociados caso a caso e elaboram seus relatórios sobre custos com uma periodicidade mensal.

Estes resultados revelam indícios particulares referentes à caracterização das práticas de gestão de custos encontradas em cada um dos pólos de produção agroindustrial investigados. Estudos mais abrangentes podem revelar detalhes mais específicos acerca destas relações.

Referências

- ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1999.
- D'AMORE, D; CASTRO, A. de S. **Contabilidade Industrial e Agrícola**. 9. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1973.
- DUTRA, R. G. **Custos: Uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUIA PERNAMBUCO**. Disponível em: <<http://www.recifeguide.com/brasil/pernambuco/>>. Acesso em 20 mar 2007.
- HEITGER, L. E; MATULICH, S. **Cost accounting**. New York: McGraw-Hill, 1985.
- HORNGREN, Charles T; FOSTER, George. **Cost accounting: a Managerial Enphasis**. 6. ed. New Jersey: Prantice-Hall, 1987.
- HORNGREN, C. T; SUNDEM, G. L; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: IBRASA, 1975.
- LEONE, G. S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1987.
- LEVINE, D. M; BERENSON, M. L; STEPHAN, D. **Estatística: Teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: LTC, 1998.
- MARCONI, M. de A; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MATTOS, Z. P. de. **Contabilidade financeira rural**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MATZ, A.; CURRY, O. J; FRANK, G. W. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1974.
- MEDEIROS, O. R; COSTA, P de S; SILVA C A T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, n 38, p. 47-56, mai/ago., 2005.
- MORSE W. J; ROTH H. P. **Cost accounting: Processing, Evaluating and Using Cost Data**. Florida: Addison-Wesley Publishing Company, 1986.

NASCIMENTO, J. M. do. **Custos: Planejamento, controle e gestão na economia globalizada.** São Paulo: Atlas, 2001.

NOGUEIRA, M. P. **Gestão de custos e avaliação de resultados: Agricultura e pecuária.** Bebedouro: Scott, 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, G. J. dos; MARION, J. C. **Sistema de custos.** In Contabilidade e controladoria em agribusiness. (Marion, J. C - Org). São Paulo: Atlas, 1996.

SANTOS, G. J. dos; MARION, J. C; SEGATTI, S. **Administração de Custos na Agropecuária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SELLTIZ, J; DEUISCH, C. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais.** São Paulo: EPU, 1974.

SILVER, M. **Estatística para administração.** São Paulo: Atlas, 2000.

SKOUSEN, K. F.; LANGENDERFER, H., Q; ALBBRECHT, W. S. **Financial accounting.** 3. ed. New York: Worth Publishers, 1986.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração.** São Paulo: Harbra, 1986.

USRY, M. F; HAMMER, L. H; MATZ A. **Cost accounting: planning and Control.** Cincinnati: South-Western Publishing Co, 1988.