

GESTÃO DE CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS PARA O GERENCIAMENTO DOS CUSTOS TOTAIS: ESTUDO DE CASO EM UMA USINA DE CANA-DE-AÇÚCAR NA REGIÃO DO TRIÂNGULO MINEIRO ¹

INTERORGANIZATIONAL COST MANAGEMENT FOR THE MANAGEMENT OF THE TOTAL COSTS: CASE STUDY IN A SUGAR CANE MILL IN THE REGION OF THE TRIANGULO MINEIRO

Marcelino Franco Moura ²

Mestre em Ciências Contábeis pela UFU

Professor do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro (IFTM)

marcelino@iftm.edu.br

Nilton César Lima

Doutor em Administração pela USP

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFU

niltoncesar@facic.ufu.br

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo investigar os possíveis aspectos que evidenciam a aderência da Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) na cadeia produtiva da cana-de-açúcar para o gerenciamento dos custos totais em uma usina de cana-de-açúcar no Triângulo Mineiro, aqui denominada como Usina Destak. A pesquisa foi assim caracterizada: quanto à sua natureza, como aplicada; quanto ao objetivo, como exploratória; quanto aos procedimentos, como estudo de caso único; e, quanto ao problema, como qualitativa. Para o estudo de caso, utilizou-se como método de pesquisa a entrevista semiestruturada, procedendo-se, posteriormente, à transcrição da mesma e análise de conteúdo. Para validação do estudo de caso, realizou-se o processo de triangulação dos métodos de levantamento bibliográfico, além de pesquisa documental e observação assistemática. Depois de realizados os métodos, o resultado apresentado demonstra a não existência formal de uma GCI na Usina Destak, mas, sim, de uma maneira informal e restrita, apresentando alguns fatores que impossibilitam a sua efetiva aplicação como instrumento da Gestão Estratégica de Custos (GEC) no gerenciamento dos custos totais. Em conformidade com as categorias analisadas, evidenciaram-se certos indícios quanto à aderência da GCI no processo de gerenciamento dos custos totais, observados nas variáveis de relacionamento (interdependência, cooperação, confiança e estabilidade/benefícios mútuos), porém falta compartilhamento de informações de custos de forma estratégica. Assim, como se trata de uma usina que ainda se encontra em fase de desenvolvimento, chegando à sua capacidade máxima produtiva, cabe apontar, para estudos futuros, uma possível mudança de resultados em usinas EM diferentes ciclos de vida.

Palavras-chave: Gestão; Custos Interorganizacionais; Cana-de-açúcar; Custo Total.

¹ Artigo recebido em: 04/01/2015. Revisado por pares em: 02/09/2015. 2ª versão recebida em: 29/09/2015. Recomendado para publicação em: 21/10/2015 por Orleans Silva Martins (Editor Geral). Publicado em: 27/04/2016. Organização responsável pelo periódico: UFPB.

² Endereço: Rua Belarmino Vilela Junqueira, Novo Tempo II, CEP 38.300-970, Ituiutaba/MG.

DOI: <http://dx.doi.org/10.18405/recfin20160105>

ABSTRACT

The General Objective of this study is investigate the possible points that highlight the adherence of the Interorganizational Cost Management (ICM), in the production chain of sugar cane, for the management of the total costs in a sugarcane mill in the Triangulo Mineiro, hereby named Destak Mill. The research was characterized as follows: concerning its nature, how applied; concerning its objective, how exploited; concerning procedures, as a study of a unique case; and, concerning the problem, as qualitative. For the study of this case a method of semi-structured research and interviews was applied, after which transcription of the same, and analysis of contents. For validation of this case study, a process of triangulation of methods for bibliographic survey was used, besides documental research and unsystematic observation. After having carried out these methods the result presented demonstrated a non-formal existence in an ICM at Destak Mill, but in an informal restricted manner showing some factors with made impossible its effective application as a Strategic Cost Management (SCM) in management of total costs. In conformity with the categories analyzed, certain indications concerning adherence to the ICM in the process of management of total costs, observed in relationship variables (interdependence, co-operation, trust and stability/mutual benefits), however there was a lack of sharing cost information in a strategic manner. Therefore, since we are dealing with a mill that is still being developed, once it reaches its maximum productive capacity we must point out, for future studies, a possible change in results in mills at different life cycles.

Keywords: Management; Interorganizational Cost; Sugar Cane; Total Cost.

1. INTRODUÇÃO

A cultura da cana-de-açúcar vem se estendendo durante vários séculos, sofrendo modificações quanto aos processos produtivos e de gestão diante da estrutura socioeconômica de vários países, principalmente, no Brasil, o qual é considerado o maior produtor mundial dessa cultura, além de ser o maior produtor mundial de açúcar e o 2º maior exportador mundial de etanol, obedecendo aos critérios socioeconômicos e ambientais existentes (IBGE, 2014; MAPA, 2014; ÚNICA, 2014). Esse ranking se apresenta de forma positiva em virtude de projetos e ações de expansão da cultura da cana-de-açúcar que nunca deixaram de existir, sobretudo, pelos fatores socioeconômicos que ela representa para o Brasil, tais como, a oferta de mão de obra, diminuição da taxa de desemprego, aumento da renda bruta da população e melhores condições de sobrevivência (IBGE, 2014).

Segundo dados do Quarto Levantamento da CONAB (2014), a área total cultivada de cana-de-açúcar na safra 2013/14 foi de 8.811,43 mil hectares, totalizando uma produção de 658,8 milhões de toneladas, referente a todos os estados produtores, em que o estado de São Paulo permanece no 1º lugar do *ranking* (4.552 mil hectares), seguido dos Estados de: Goiás (818,4 mil hectares), Minas Gerais (779,8 mil hectares), Mato Grosso do Sul (654,5 mil hectares), Paraná (586,4 mil hectares), Alagoas (417,5 mil hectares) e Pernambuco (284,6 mil hectares), e os demais estados, por possuírem uma área plantada inferior aos já citados, têm uma representação abaixo de 3,0%. A partir desses dados apresentados, é fato que as usinas sucroalcooleiras devem se organizar de forma sistêmica. No intuito de buscar o gerenciamento de suas atividades, essas organizações sofrem influências tanto do ambiente interno (sindicatos, concorrentes, clientes, dentre outros) quanto de ambiente externo (governo, sociedade, agentes regulatórios, dentre outros) (SOUZA; ROCHA, 2009).

Sem adentrar em toda a complexidade macro do processo de gestão de determinada empresa, e repensando todo o processo tradicional de custeio utilizado anteriormente, é perceptível que, para atender às reais necessidades de uma administração e do controle de custos, é relevante destacar a Gestão Estratégica de Custos (GEC) (AGUIAR; MARTINS, 2006). Assim, desenvolver a gestão dos custos e o gerenciamento das atividades em todas as etapas da cadeia de valor é a forma que a Gestão de Custos Interorganizacionais (GCI) percebe para atingir o objetivo não só otimizando os custos totais, mas, também, gerando benefícios competitivos perante seus concorrentes (SOUZA,

2008). Com isso, o presente estudo apresenta como problematização de pesquisa, a partir das redes interorganizacionais apresentadas e adotando como enfoque o arranjo produtivo da cana-de-açúcar, a seguinte proposição: quais são os aspectos observados na gestão de uma indústria sucroalcooleira que evidenciam a aplicabilidade de uma GCI para o gerenciamento dos custos totais?

Para responder à essa questão, o estudo tem como objetivo investigar os possíveis aspectos que evidenciam a aderência da GCI na cadeia produtiva da cana-de-açúcar para o gerenciamento dos custos totais em uma indústria sucroalcooleira no Triângulo Mineiro. Portanto, a presente pesquisa torna-se justificável por investigar as contribuições geradas a partir da GCI para a inovação e as ações estratégicas voltadas ao mercado em expansão como determinantes finais nos resultados satisfatórios de produção, com seus respectivos reflexos no Custo Operacional Total (COT) e no Custo Operacional Efetivo (COE).

O espaço geográfico pesquisado foi delimitado à região do Triângulo Mineiro, por ser essa considerada a região de maior produção de cana-de-açúcar do Estado de Minas Gerais. Atualmente, só o Estado de Minas Gerais possui 39 usinas de cana-de-açúcar em funcionamento, posicionando-se em 3º lugar no *ranking* de moagem (SIAMIG, 2013; IBGE, 2013). O Estado de Minas Gerais tem o Triângulo Mineiro como a região de maior contribuição para a sustentação da produção no Estado, correspondendo a mais de 69% de toda a sua extensão (IBGE, 2013). Diante desse histórico de desenvolvimento econômico regional, o estudo teve como objeto de estudo uma usina sucroalcooleira do Triângulo Mineiro, escolhida por conveniência, entre as existentes, na qual se conseguiu a permissão para uma pesquisa semiestruturada com os gestores na área contábil e na área financeira, assim como com um fornecedor de cana desta usina.

O presente estudo tem o intuito de contribuir com o campo acadêmico/científico na demonstração de possibilidades e benefícios advindos da aplicação eficaz da GCI às empresas do agronegócio, despertando possibilidades estratégicas de ações em rede capazes de promover o gerenciamento de custo sob as expectativas de otimização de custos a serem observadas, principalmente, no COT e no COE, visto que ainda há uma escassa produção acadêmica voltada à GCI no agronegócio, de uma forma geral. Outra relevância desta pesquisa é poder proporcionar uma contribuição prática de gestão às indústrias sucroalcooleiras por meio de diretrizes e análises a respeito das informações gerenciais e o uso das mesmas quanto à implantação das principais tomadas de decisões que inferem nos resultados produtivos de uma empresa através da eficiência de análise dos custos interorganizacionais e seus respectivos reflexos no controle e minimização de custos totais na produção.

Têm-se como modelo de suporte para a pesquisa os seguintes autores: Cooper e Slagmulder (1999) - *Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management*; Souza (2008) - Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais; Souza e Rocha (2009) - GCI: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados; Agndal e Nilsson (2009) - *Interorganizational cost management in the Exchange process*; Camacho (2010) - Fatores condicionantes da GCI na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil; e Soares (2011) - A GCI e a Contabilidade de Livros Abertos em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A produção da cana-de-açúcar tem um histórico de longas décadas, apresentando fatores que motivam para o seu investimento e, com isso, vários aspectos sofrem influências de sua implantação, principalmente, os socioeconômicos, cabendo às usinas sucroalcooleiras buscarem formas de gestão que atuem para que essas influências sejam positivas ao seu desenvolvimento e para o sucesso dos negócios. A seguir, será discutido a gestão estratégica de custos e seus instrumentos que norteiam para os resultados satisfatórios desse investimento, a Gestão de Custos Interorganizacionais e os fatores que condicionam à GCI.

2.1. Gestão Estratégica de Custos e Suas Especificidades Quanto ao COT e ao COE

Na segunda metade da década de 1990, surgiram grandes mudanças no que se refere às auditorias e aos instrumentos contábeis, assim como a contabilidade em si, proporcionando o aumento na busca por ações estratégicas no contexto da tomada de decisão (PEECHER; SCHWARTZ; SOLOMONS, 2007). Essas mudanças ocorreram nesse período em virtude do crescimento da complexidade e dos desafios ambientais estabelecidos para as organizações, surgindo, a partir de então, a gestão estratégica de custos como um dos pilares para atender à gestão organizacional, iniciando as discussões da necessidade de revitalizar a contabilidade gerencial (DONELAN; KAPLAN, 1998; SOUZA; HEINEN, 2012).

Em virtude desses propósitos, Miller e Vollmann (1985) ampliam a discussão ao afirmarem que a Gestão Estratégica de Custos (GEC) vem como propósito de gerar informações específicas para sustentação da gestão dos negócios, dando maior ênfase a dados relacionados aos custos para a tomada de decisão. A gestão de custos, no que tange à sua abrangência, segundo Shank (1989) e Harrigan e Newman (1990), tem o intuito de envolver toda a cadeia produtiva, desde a produção de insumos até o produto disponível para o consumidor, tendo como instrumento de estratégia para competir no mercado a cooperação entre as empresas envolvidas nas cadeias produtivas.

Dessa forma, cabe buscar a compreensão correta para a aplicabilidade das estratégias de forma diferenciada, distinguindo as situações em que podem contribuir para a eficiência na empresa, devendo, portanto, concentrar-se em duas dimensões: o grau de envolvimento no relacionamento com fornecedores individuais e o número de fornecedores (GADDE; HAKANSSON, 2001). Pode-se observar que os custos em cada etapa do processo produtivo correspondem a uma relação interorganizacional, em virtude da respectiva rede de contatos entre a empresa, de modo endógeno, e os fornecedores. Para que o produto saia do *input* e chegue até o *output* com eficiência e menor custo, as ações interorganizacionais devem se estabelecer de maneira planejada e organizada. Baseando-se nessa percepção, notavelmente, se os Custos Variáveis, os Custos Fixos e a Margem de Contribuição estão presentes nos segmentos da cadeia produtiva, os custos totais sofrerão influências, positivas ou negativas.

Com relação à classificação dos custos, tem-se que os Custos Variáveis e os Custos Fixos, juntos, correspondem ao Custo Operacional, ou seja, o Custo Operacional Efetivo (gastos diretos do produtor ou os desembolsos), acrescido da depreciação das máquinas, equipamentos e benfeitorias, assim como a remuneração da terra e dos capitais de giro e fixo dão origem ao Custo Operacional Total (COT) (MATSUNAGA *et al.*, 1976). O cálculo do COT é relevante como instrumento avaliativo do negócio de uma empresa a longo prazo, tendo em vista que, além da depreciação e dos desembolsos, há as remunerações do capital e do fator terra (CEPEA/ESALQ, 2012). Com base nesses parâmetros de custo de produção, em que a sensibilidade endógena e exógena às ações do produtor de cana repercute na variação do custo operacional total, ou seja, a aquisição de colhedoras mecanizadas (característica endógena) e a elevada demanda por derivados da cana-de-açúcar (açúcar, característica exógena) podem encarecer os fatores de produção, elevando o custo operacional total.

2.2. GCI: Definições e Aplicabilidade

Pouco se tem explorado ainda a gestão de custos por meio dessa relação interorganizacional na cadeia de suprimentos, necessitando, assim, de uma análise mais aprofundada para tal compreensão e discernimento (NOREK; POHLEN, 2001). As relações interorganizacionais são firmadas através de *network* entre as empresas, considerado como um dos principais eixos para a formação de produtos e serviços, um novo domínio para o controle de uma gestão (HALLEN; JOHANSON; SEYED-MOHAMED, 1991; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 1995; GULATI, 1999).

Uma gestão, qualquer que seja, assim como a de custos, não deve estar limitada no âmbito interno da empresa e seu limiar e, sim, distribuída por toda a cadeia de valor de seu produto ou

serviço prestado, inclusive, em âmbito externo (SEURING, 2002; BRAGA *et al.*, 2012). Nesse contexto, há a abordagem de que projetar um sistema de apuração de custos exige duas condições básicas: o gestor deve ter conhecimento dos propósitos que o sistema deva atender e estar instrumentado com conceitos fundamentais para lidar com as diferentes situações organizacionais (BATALHA, 2008).

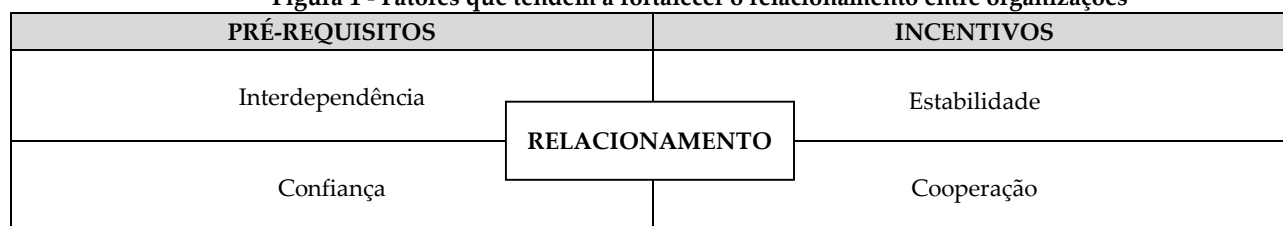
Com foco na aferição dos custos entre as empresas parceiras em uma cadeia produtiva, surgem ferramentas alternativas de GEC que permitem melhores resultados das empresas e da relação entre elas. Cita-se, nesse caso, a GCI. Souza e Rocha (2009, p. 25) definem a GCI como “um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”. Com a prática da GCI, as empresas ampliam seu relacionamento estratégico e passam a compartilhar informações relativas a custos e demais fatores contábeis relacionados à gestão estratégica de custos de toda a cadeia produtiva.

Os custos de produção não são os únicos fatores que podem ser compartilhados entre empresa e fornecedor. Há uma relativa necessidade de estender o compartilhamento de informações para que as empresas repassem a seus fornecedores o *design* desejável para seus produtos e as instruções para produção dos produtos demandados, assim como os fornecedores devem repassar aos seus clientes (empresas). O acesso a essas informações, de acordo com as contribuições de Camacho (2010), pode se dar através do *Open Book Accounting*, ou seja, a abertura dos livros contábeis, sendo sua utilização bastante recente, surgindo na década de 1990. Com as informações transmitidas, é possível que os gestores, em suas tomadas de decisões, busquem a redução de custos, cabendo à GCI atuar como instrumento gerencial de controle e decisões. Em conformidade, Souza e Rocha (2009, p. 25) definem claramente, portanto, os objetivos da GCI, sendo:

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

Contudo, a aplicação da GCI, com laços de interdependência na cadeia de valor, viabiliza a criação de um ambiente favorável e significativo entre as empresas em determinado segmento (FRAZIER, 1983; COOPER; SLAGMULDER, 1999), conforme ilustrado na Figura 1.

Figura 1 - Fatores que tendem a fortalecer o relacionamento entre organizações



Fonte: Adaptado de Souza e Rocha (2009, p. 79).

Uma constatação complementar revela que esse é um círculo virtuoso. A estabilidade e cooperação, abordadas por Souza e Rocha (2009), podem gerar certa confiança e interdependência, considerando que o grau de confiança entre as organizações é determinado pela previsão do comportamento entre elas, buscando conhecer suas atitudes, transações e informações; já a estabilidade está associada diretamente ao comprometimento entre as organizações, pois um relacionamento estável pode aumentar as possibilidades de continuidade dos elos empresariais.

2.3. Fatores Condicionantes à GCI

Para a aplicação da GCI, torna-se essencial elucidar e compreender alguns fatores condicionantes a ela. Segundo Souza e Rocha (2009, p. 27), fatores condicionantes são “variáveis que influenciam o sucesso de implantação e utilização desse artefato gerencial, podendo sofrer influências de ordens técnicas, sociais, comportamentais, econômicas e financeiras”, sendo possível dividi-los em três grupos de fatores que podem influenciar o sucesso de implantação de uma GCI, de acordo com os estudos de Souza e Rocha (2009) e Souza B.; Souza R. e Borinelli (2010), a saber:

1. Variáveis exógenas à cadeia: referem-se ao nível de competição do setor e as tendências macroeconômicas nas quais atuam as respectivas empresas. Quanto maior for a intensidade da competição, haverá uma maior tendência de redução de custos, buscando-se os enfoques colaborativos da GCI;
2. Variáveis endógenas à cadeia: referem-se aos produtos, componentes e relacionamentos da cadeia, que podem influenciar a implantação e utilização dos instrumentos gerenciais. Em conformidade com Souza R. B. e Borinelli (2010, p. 7), “para a verificação destas influências, são analisadas as margens e funcionalidades dos produtos, pois quanto menor a margem do produto maior a necessidade de buscar soluções para viabilizá-lo”;
3. Variáveis específicas à cadeia: referem-se ao porte da empresa e características existentes nas tecnologias de sistemas de custos. Quanto maior a empresa, maior será o seu poder competitivo, visto que, normalmente, as maiores empresas possuem maiores recursos e, assim, gradativamente, com relação às pequenas e médias empresas. E, inclusive, nas pequenas empresas, em sua estrutura funcional, o proprietário e gestor são as mesmas pessoas, o que não acontece com as empresas de maior porte.

Apesar de essas variáveis se apresentarem como fatores condicionantes à GCI, há alguns pontos que podem levar ao fracasso da implementação e desenvolvimento da GCI, conforme aponta Camacho (2010, p. 84-85):

- Quando os fornecedores não vislumbram nenhum benefício extra com o fornecimento de seus dados e os contratantes principais não oferecem soluções vantajosas para as duas partes (...);
- Quando fornecedores acreditam que as informações contábeis são de uso restrito dos agentes internos e os preços já contêm todas as informações disponíveis;
- Quando membros da rede não são capazes de produzir informações acuradas de custos;
- Quando fornecedores têm receio de serem explorados ao revelarem a sua estrutura de custos;
- Quando não há recursos internos e nem externos para produção das informações desejadas;
- Quando não existe consenso entre os membros da rede.

2.4. Processo de Tomada de Decisão dos Gestores

A contabilidade tem o intuito de elaborar informações que sejam úteis na tomada de decisão, independentemente, do cargo exercido por qualquer um dos colaboradores, pois o essencial é entender a informação contábil e propiciar, por meio dela, a tomada de uma melhor decisão, de forma concisa e fundamentada (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Entretanto, a informação contábil, para ser concisa e válida, necessita de sistemas de controle gerencial eficazes, devendo estar, segundo Horngren, Datar e Foster (2004, v. 1, p. 221), “firmemente alinhados com as estratégias e objetivos da empresa [...] devem ser desenvolvidos para adaptar a estrutura da empresa e definir, para os gerentes de área, responsabilidades no processo decisório”. Cabe, portanto, analisar o tipo de líder que estará à frente das análises de informações contábeis e do processo decisório (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Em qualquer gestão, na tomada de decisão, existem como elementos principais: (1) O tomador das decisões (pessoa capacitada para escolher a melhor alternativa possível); (2) Existência de

um problema para resolver; (3) O número de variantes de decisão pode ser finito ou infinito; (4) O número de critérios de decisão inclui uma série de recursos com base em que a decisão variante é avaliada e comparada a fim de se adotar a decisão mais racional; (5) Condições ambientais internas e externas que são influenciadas ou influenciam uma decisão; (6) Os números de consequências do problema devem incluir todos os resultados que seriam obtidos de acordo com cada um dos critérios de decisão; (7) Os objetivos são os níveis de decisão do gestor a que se propôs a alcançar; (8) Informação, que é um elemento essencial na tomada de decisões (PORUTIU; CLUJ-NAPOCA, 2010)

Em específico, os agentes econômicos apresentam interesse nas informações técnicas assim como nas econômicas, e estas são particularmente de interesse da contabilidade em virtude de sua evidenciação e registro de valores, bem como na apuração dos resultados (VIRAG; FEIES; MATES, 2013). Entretanto, é necessário que o contador aplique o controle mais apropriado e elabore relatórios técnicos gerenciais da situação financeira, envolvendo atividades de análise, planejamento, implementação e controle de programas destinados a fornecer informações financeiras para o sistema de decisão, desde que em conformidade com as IFRS (BEKE, 2010). Mas, segundo Virag, Feies e Mates (2013), para essas informações de contabilidade serem úteis ao sistema de gestão, bem como serem relevantes no processo de tomada de decisão, devem atender a quatro principais características qualitativas: serem compreensíveis, terem relevância, serem confiáveis e compatíveis com a realidade.

Porém, não basta que as informações tenham apenas essas características, é o que alerta Baron (1998), ao afirmar que as decisões tomadas de uma maneira fortemente positiva podem aumentar o otimismo e disposição para assumir riscos imensuráveis no negócio e ignorar algumas alternativas e consequências de decisões precipitadas, o que deve ser repensando antes de tomá-las. Assim, o gestor deve estar atento à sua realidade e buscar a gestão do conhecimento que foca no planejamento, na organização, na motivação e no controle de pessoas, que são processos sistemáticos na organização para assegurar que os resultados possam ser continuamente melhorados (VIRAG; FEIES; MATES, 2013).

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para Marconi e Lakatos (2003), qualquer ciência se caracteriza pelo uso de um método, mas não necessariamente todo estudo que o utiliza pode ser considerado como ciência, entretanto não existe ciência sem a empregabilidade de métodos científicos. Essa afirmativa pode ser confirmada e justificada quando Beuren (2006, p. 30) relata que “o método é o ordenamento que se deve auferir aos diferentes processos necessários para alcançar determinado fim estabelecido ou um objetivo esperado”.

3.1. Caracterização da Pesquisa

Em introdução à caracterização da pesquisa, ressalta-se, em conformidade com Turrioni e Mello (2012), a necessidade de se classificar a pesquisa científica quanto à natureza, que pode ser básica ou aplicada. Como o estudo tem o propósito de demonstrar resultados utilizados no cotidiano de uma usina sucroalcooleira, a pesquisa classifica-se quanto à natureza em aplicada. Apontam os autores Turrioni e Mello (2012, p. 80) que a pesquisa aplicada se caracteriza “por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados imediatamente na solução de problemas que ocorrem na realidade.”

Ao proceder-se minuciosamente um levantamento bibliográfico de obras internacionais e nacionais, em bases consultadas como o Science Direct, Web of Science, Scielo, Teses USP, assim como em bases científicas na área de agronegócio e da contabilidade sobre os estudos de GCI no setor sucroalcooleiro, concluiu-se que este objeto de estudo é pouco conhecido e explorado, portanto

torna-se necessário buscar um aprofundamento maior sobre o tema para atingir os objetivos pretendidos. Como se trata de um estudo no segmento sucroalcooleiro, cujo objeto é investigar a GCI em uma usina da região do Triângulo Mineiro, logo se admite que o estudo, quanto aos objetivos, é classificado como exploratório, tal como é abordado em Beuren (2006, p. 80), o qual relata que:

A pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Em seguida, cabe caracterizar a pesquisa quanto aos seus procedimentos, ou seja, os meios técnicos pelos quais o estudo é conduzido para a obtenção de dados. Considerando que o esforço da pesquisa está centrado na investigação sobre os aspectos que evidenciam uma GCI no contexto gerencial e contábil de uma usina sucroalcooleira no Triângulo Mineiro, a tipologia de pesquisa escolhida quanto aos procedimentos utilizados foi o Estudo de Caso.

Segundo Yin (2005, p. 32), “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Beuren (2006, p. 84) vem corroborar, afirmando que “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seu conhecimento a respeito de determinado caso específico”.

Dando sequência à caracterização da pesquisa no que tange à abordagem do problema, a pesquisa é considerada qualitativa, o que permite analisar de forma mais aprofundada o objeto de estudo, destacando-se características não observadas em um estudo quantitativo (BEUREN, 2006). Ainda segundo a autora, a pesquisa qualitativa tem grande relevância na Contabilidade, pois é uma ciência social, mesmo que ela lide intensamente com números.

A classificação metodológica deste estudo caracteriza-se, portanto, como: aplicada (quanto à natureza); exploratória (quanto ao objetivo); estudo de caso (quanto ao procedimento); e qualitativa (quanto ao problema). Sabe-se que a caracterização da pesquisa pode diferir de um autor para outro, mas o que prevalece é o eixo central de interesse no que tange, segundo Beuren (2006), a identificar os procedimentos metodológicos que podem ser aplicados nas ciências sociais, observando-se as tipologias preconizadas por diversos autores.

3.2. Estudo de Caso

Segundo Martins (2008, p. 11), o Estudo de Caso é “uma das mais antigas formas de investigação científica conhecida e cuja aplicação extrapola sua área original, chegando a campos como o jornalismo, a administração, a contabilidade, a economia, e educação etc.” No entanto, a pesquisa de estudo de caso pode ser aplicada tanto como um estudo de caso único quanto como um estudo de caso múltiplo, devendo a decisão quanto ao tipo de estudo de caso ser feita antes mesmo de se iniciar a coleta de dados (YIN, 2005).

Considerando o estudo em questão e a necessidade de buscar mais conhecimentos nesta área da GCI, percebeu-se a relevância em se trabalhar com o estudo de caso único, pois, conforme ensinamento de Yin (2005), este estudo poderá trazer uma importante contribuição para o conhecimento e para a construção teórica deste tema. Assim, buscou-se, pelo caso único, julgar se a aplicabilidade de GCI é advinda de determinados aspectos motivadores na gestão do setor sucroalcooleiro. Para seu desenvolvimento, devem-se seguir determinadas condutas para sua aplicação, o que é denominado de Protocolo para o Estudo de Caso.

3.2.1. Protocolo para o Estudo de Caso

As estratégias de pesquisa, para serem conduzidas de forma coerente, necessitam de instrumentos que norteiam o estudo e que proporcionem maior confiabilidade nas pesquisas realizadas. Esse instrumento é chamado de Protocolo e sua importância é relatada por Leal (2006, p. 79) quando descreve em seus estudos que “a importância do protocolo do estudo de caso está, primeiramente, em lembrar ao pesquisador o tema do estudo de caso, além de forçá-lo a antecipar vários problemas, incluindo o modo como os relatórios do estudo de caso devem ser contemplados”. Em resumo, no contexto de um estudo de caso, o protocolo tem a função de orientar e regular a condução de uma pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Diante dessas exposições quanto à definição e aplicabilidade do Protocolo, é válido apresentar, a seguir, as seções que o compõe para a condução do estudo de caso, conforme estabelecido por Yin (2005):

- Visão geral do projeto do estudo de caso: são apresentadas, de forma resumida, as informações prévias sobre o projeto de pesquisa, de acordo com seu próprio contexto e perspectiva, dedicando-se às questões substantivas que estão sendo investigadas (Yin, 2005);
- Procedimentos de campo: utilizou-se como instrumento inicial de coleta de dados a entrevista semiestruturada; além da entrevista semiestruturada, a pesquisa de estudo de caso único sugere a sua realização em conjunto com outros métodos de pesquisa para uma validação e uma certa confiabilidade na análise dos dados adquiridos, o que é chamado de processo de triangulação;
- Questões do estudo de caso: as questões foram elaboradas em três roteiros de pesquisa. O primeiro roteiro, aplicado ao gestor fiscal/contábil, dividido em 3 blocos: Bloco A – Questões gerais (dados do entrevistado); Bloco B – Caracterização da empresa pesquisada; Bloco C – Caracterização dos fatores em evidência no relacionamento interorganizacional. Este último bloco é composto por 28 questões - a entrevista foi feita pessoalmente, utilizando de um gravador para posteriormente relatar as falas. O segundo roteiro foi aplicado ao gestor financeiro: Bloco A – Dados do entrevistado; e Bloco B – Caracterização dos fatores em evidência no relacionamento interorganizacional - a entrevista foi feita via Skype®. E o terceiro roteiro foi aplicado a um fornecedor de cana, em 2 blocos, por telefone.
- Guia para o relatório do estudo de caso: segundo Yin (2005), um estudo de caso deve se ater a um planejamento, mas isso não significa a ausência de flexibilidade, sendo o esquema uma importante ferramenta de protocolo para maior facilidade na coleta e interpretação dos dados.

Posteriormente, ao proceder à análise junto a essas categorias, tratou-se de dar confiabilidade aos dados analisados, de forma a transpor os dados para o processo de triangulação.

3.3. Processo de Triangulação

Para a obtenção de um resultado satisfatório, esta pesquisa adotou como instrumentos de pesquisa, além de uma entrevista semiestruturada, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e a observação simples ou assistemática. A essa soma de instrumentos de pesquisa e fontes de evidência em um mesmo estudo dá-se o nome de Triangulação, que pode ser definida como “fundamento lógico para se utilizar várias fontes de evidências [...] um ponto muito importante da coleta de dados para um estudo de caso é a oportunidade de utilizar muitas fontes diferentes para a obtenção de evidências” (YIN, 2005, p. 120).

4. BREVE HISTÓRICO DA USINA DESTAK

Para não ser identificada e ter preservada a sua imagem e a do entrevistado, a usina foi aqui representada pelo nome fictício de Usina Destak. A Usina está instalada no Triângulo Mineiro-MG, na microrregião de Uberlândia. Em 2010, iniciou suas atividades produtivas. É uma empresa administrada por sócios-acionistas vindos de Sertãozinho-SP para investirem na região, tendo apenas essa usina como propriedade. A empresa tem como visão tornar-se referência na produção de “energia renovável” através da adoção de práticas de gestão que propiciem excelência nos resultados.

A Usina Destak se limita apenas à produção de etanol hidratado e anidro e, atualmente, encontra-se em sua 3ª safra, com previsão de atingir sua capacidade máxima produtiva na safra seguinte (Quadro 1), produzindo em média 100 milhões de litros de etanol, sendo 67% referente à produção de anidro e 33%, referente ao hidratado.

Quadro 1 – Quantidade recebida de cana.

Safra	Ano	Quantidade recebida
1ª	2010/2011	400 mil toneladas
2ª	2011/2012	800 mil toneladas
3ª	2012/2013	1,2 milhões toneladas
4ª	2013/2014	1,4 milhões toneladas*

Fonte: Os autores. Nota: * Capacidade máxima.

A quantidade recebida de cana acontece no período de abril a novembro, o que se refere aos meses de colheita. Entretanto, para cumprir com esses prazos, o plantio da cana deve ser feito em dois períodos distintos: de fevereiro a maio e de setembro a novembro.

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Aparentemente, nas primeiras perguntas dirigidas aos entrevistados, davam a entender que a gestão de custos interorganizacionais era utilizada na Usina Destak, pois, a empresa tinha uma relação direta com fornecedores e parceiros, cada qual caracterizado da forma como era estrategicamente demandado para a produção sucroalcooleira, atendendo à oferta da matéria-prima principal para a produção de etanol. Buscando-se autores que dão essa mesma confirmação, Cooper e Slagmulder (2004) já diziam que a GCI é definida como um conjunto de atividades, processos ou técnicas que os gestores podem utilizar como estratégia da gestão de custos, desvendando as fronteiras organizacionais através da rede de relacionamento. Essa rede de relacionamento era visível na usina, diante também do que fora visualizado por meio do método de Observação Assistemática, em que se pode perceber, durante toda a cadeia produtiva industrial da cana, a relação direta dos fornecedores com a produção do etanol, desde a entrada dos insumos até a saída do produto final.

Ainda, detectou-se na entrevista certa preocupação com os parâmetros do custo de produção e a tomada de decisão em estabelecer duas formas contratuais de fornecimento de cana (fornecedor e parceiro), proporcional aos benefícios que poderiam vir dos mesmos, nesse caso, em torno de 70% na aquisição de matéria-prima advinda dos fornecedores e 30%, de cana própria (parceria). Pode-se perceber, no entanto, a intenção de atuar na sensibilidade endógena e exógena às ações do produtor de cana, repercutindo na variação do custo operacional total, que pode encarecer os fatores de produção, elevando ou diminuindo o custo operacional total (Tabela 1).

Evidencia-se, nas pesquisas documentais realizadas (Tabela 1), que os custos de produção com fornecedores são em maior proporção, atingindo 72% contra 28% dos custos com parceria. Isso mostra os altos custos da usina frente ao fornecedor, o que se deve ao fato de que os fornecedores recebem uma quantia equivalente a sua responsabilidade por todo o processo de preparo, cultivo e plantação, inclusive, com insumos e mão de obra, evitando assim o desembolso financeiro e interferência no fluxo de caixa antes da entrada de receita.

Tabela 1 – Custos de produção – Usina Destak (Safrá 2013/2014).

CUSTOS DE PRODUÇÃO		SF 13-14
Dados operacionais		
Caná Processada (ton)	100%	1.186.864
Fornecedores	72%	856.729
Parceria	28%	330.135
Produção (m3)	100%	100.053
Anidro	67%	66.649
Hidratado	33%	33.404
Custos de produção (milhares de R\$)		112.445
Matéria prima	67%	75.571
Custo industrial	20%	22.272
Insumos / MDO / Serviços		11.126
Depreciação		2.208
Amortização Entressafra anterior		8.938
Despesas	13%	14.602
Administrativas		11.092
Financeiras		3.510
Custos de produção (R\$/Litro)		1,12
Matéria prima		0,76
Custo industrial		0,22
Insumos / MDO / Serviços		0,11
Depreciação		0,02
Amortização Entressafra anterior		0,09
Despesas		0,15
Administrativas		0,11
Financeiras		0,04
Custo por produto (R\$/Litro)		
Anidro		1,08
Hidratado		1,20
Custos de produção (R\$/ton.)		94,74
Matéria prima total		63,67
Própria		62,52
Fornecedor		64,12
Custo industrial		18,77
Insumos / MDO / Serviços		9,37
Depreciação		1,86
Gastos Entressafra atual		-
Amortização Entressafra anterior		7,53
Despesas		12,30
Administrativas		9,35
Financeiras		2,96

Fonte: Dados da Usina Destak.

Cabe aí a atuação da gestão de custos, pois, segundo Shank (1989) e Harrigan (1990), a mesma tem o objetivo de envolver toda a cadeia produtiva, sendo a cooperação entre as empresas envolvidas um instrumento de estratégia para competir no mercado. Portanto, deve haver uma compreensão correta para a aplicabilidade das estratégias, distinguindo as situações em que essas podem auxiliar para a eficiência na empresa, devendo-se ater a duas dimensões: o envolvimento no relacionamento com fornecedores individuais e o número de fornecedores (GADDE; HAKANSSON, 2001).

Assim, o propósito dessas dimensões, pode-se perceber atuante a necessidade de aplicar a GCI como instrumento gerencial que articula processos e decisões ao encontro da minimização dos custos (Cooper; Yoshikawa, 1994). Nesse sentido, os sistemas interorganizacionais podem criar vantagens competitivas para as empresas envolvidas em determinada cadeia produtiva, através da informação e inovação tecnológica e, portanto, a gestão de custos pode enfrentar fronteiras em busca da qualidade do produto e do custo mínimo de produção a partir de ações entre os agentes da cadeia.

Ao pesquisar documentos contratuais, nada foi observado sobre registros em cláusulas que pudessem dar indício formal quanto à aplicabilidade da GCI como fator de gerenciamento dos custos totais. Ao se analisar, inclusive, os fatores que tendem a fortalecer o relacionamento entre organizações, pode-se dizer que a Usina demonstra certo indício informal de aplicação da GCI, mas ainda muito tímido. Alguns fatores indicam que tenha ocorrido a inibição quanto à aplicabilidade da GCI como: usina em funcionamento somente há quatro anos; capacidade máxima atingida somente nessa última safra (2013/2014).

De acordo com a Observação Assistemática feita na Usina, na fase industrial, pode-se comprovar nitidamente esse relacionamento, do *input* ao *output*, tornando-se um círculo virtuoso, o que é confirmado e abordado por Souza e Rocha (2009), os quais relatam que podem gerar certa confiança e interdependência entre as organizações, considerando que o grau de confiança entre as mesmas é determinado pela previsão do comportamento entre elas, buscando conhecer suas atitudes, transações e informações. Já a estabilidade está associada diretamente ao comprometimento entre as organizações, pois um relacionamento estável pode aumentar as possibilidades de continuidade nos elos empresariais.

A seguir, na Figura 2, alguns fatores encontrados e que podem fortalecer o relacionamento entre as organizações e que tendem à aplicabilidade de GCI.

Figura 2 – Fatores que tendem a fortalecer o relacionamento entre Usina Destak e Fornecedores.

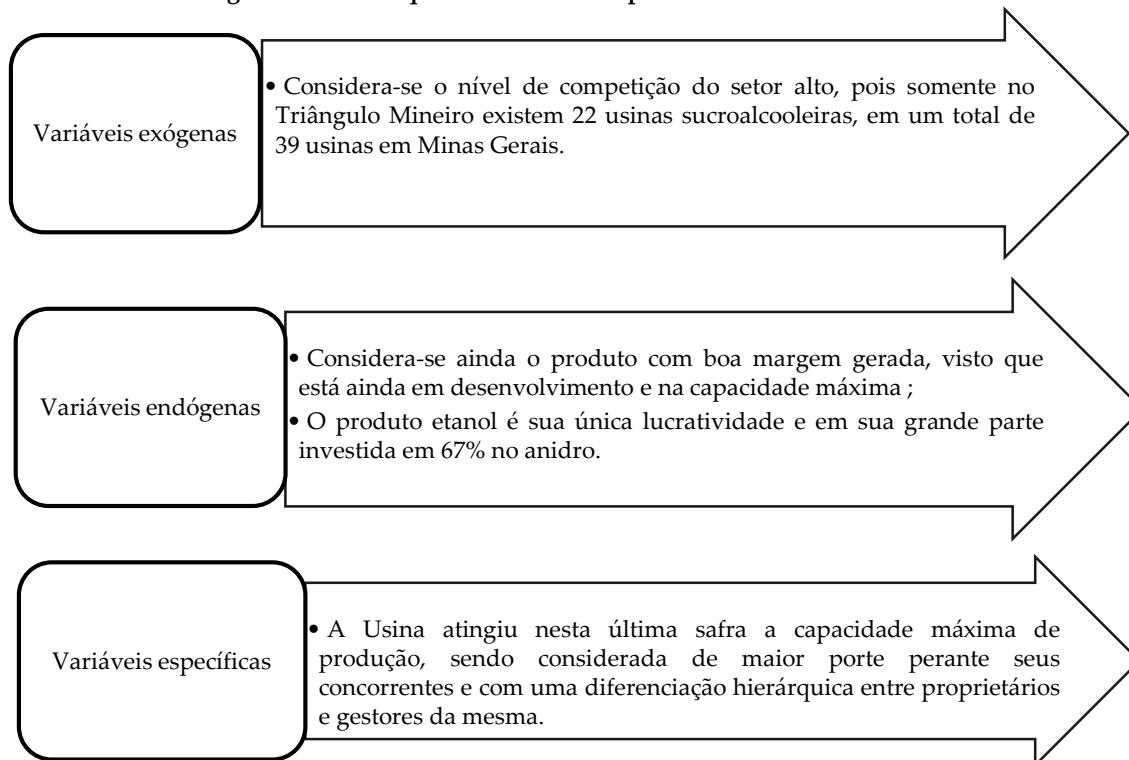
PRÉ-REQUISITOS		INCENTIVOS	
<p>Interdependência</p> <ul style="list-style-type: none"> - Usina depende do cumprimento da Oferta de cana dos fornecedores para atender a sua demanda e a de seu cliente (distribuidoras de etanol); - A qualidade da cana e a quantidade de ATR dependem da atuação correta dos fornecedores (equipamentos, mão-de-obra qualificada, preparação do solo e cultivo adequado). 		<p>Estabilidade</p> <ul style="list-style-type: none"> - Está nitidamente destacada na Usina, onde os gestores tentam, por vários meios, evitar a interrupção de contrato; preferem ter fornecedores estáveis que contribuem com a qualidade do produto adquirido por já conhecerem as exigências da própria usina. 	
RELACIONAMENTO			
<p>Confiança</p> <ul style="list-style-type: none"> - A confiança, assim como a interdependência são fatores que originam da própria estabilidade e da cooperação, sendo consequência do relacionamento entre a usina e seus 25 fornecedores. 		<p>Cooperação</p> <ul style="list-style-type: none"> - É fato que, se o fornecedor busca atender de forma satisfatória a usina e a mesma busca subsidiar os recursos emergenciais de que o fornecedor necessita, pode-se dizer que há uma cooperação. 	

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Observação Assistemática feita na Usina, na fase industrial, pode-se comprovar nitidamente esse relacionamento, do *input* ao *output*, tornando-se um círculo virtuoso, o que é confirmado e abordado por Souza e Rocha (2009), os quais relatam que podem gerar certa confiança e interdependência entre as organizações, considerando que o grau de confiança entre as mesmas é determinado pela previsão do comportamento entre elas, buscando conhecer suas atitudes, transações e informações. Já a estabilidade está associada diretamente ao comprometimento entre as organizações, pois um relacionamento estável pode aumentar as possibilidades de continuidade nos elos empresariais.

Verifica-se que a GCI não surge de forma aleatória. Cada empresa envolvida busca seus interesses individuais para o aumento de sua receita. Apenas se relacionar e criar estratégias não significa ter a aplicabilidade da GCI, pois depende de alguns fatores que condicionam a essa ferramenta, por meio de variáveis que influenciam a sua implantação e utilização (SOUZA; ROCHA, 2009).

Figura 3 – Fatores que condicionam à aplicabilidade da GCI na Usina Destak.



Além de apresentar essas variáveis como análise de condicionamento à GCI (Figura 3), existem fatores que condicionam uma empresa ao fracasso da implementação e desenvolvimento da GCI, conforme relatado por Camacho (2010). E, de acordo com o que foi observado na entrevista, podem também ter condicionado a não aplicabilidade formal da GCI até o momento, conforme apresentado pelos relatos dos entrevistados:

- Não vislumbram nenhum benefício extra com o fornecimento de seus dados, usufruindo apenas de informações quanto ao valor de recebimento sobre a quantidade de cana entregue para a usina, não se atendo a outras informações de gestão;
- Acreditam que as informações contábeis são de uso restrito dos agentes internos e os preços já contêm todas as informações disponíveis. Nesse caso, os fornecedores, assim como os gestores, acreditam que as informações já estão disponíveis em órgãos públicos como DOU, sites institucionais, órgãos reguladores como CONSECANA, ÚNICA, SIAMIG, ESALQ/USP, PECEGE, entre outros, assim como acreditam no que é imposto pelo governo, como, por exemplo, o preço do etanol;
- Membros da rede não são capazes de produzir informações acuradas de custos, principalmente no que se refere aos fornecedores de cana;
- Não se nota falta de consenso, mas apenas um relacionamento estritamente comercial.

Para analisar o processo de triangulação como um todo, segue citação de forma a detectar suas particularidades em cada método de pesquisa (Figura 4).

A GCI é definida como “um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações de uma cadeia de valor além da própria empresa”. Com a prática da GCI, as empresas ampliam seu relacionamento estratégico e passam a compartilhar informações relativas a custos e demais fatores contábeis relacionados à gestão estratégica de custos de toda a cadeia produtiva (SOUZA; ROCHA, 2009).

Figura 4 – Fatores analisados no Processo de Triangulação dos Métodos

Método	Fatores analisados		
	Ações – Gestão de Custos	Compartilhamento de informações de custos e demais relatórios	Relacionamento estratégico
Entrevista semi-estruturada	<ul style="list-style-type: none"> - Gestores analisam a decisão de dar continuidade a determinados contratos após a 5ª safra, que é considerada limite de produtividade; - Decisão entre firmar contrato com fornecedores ou donos da terra para reduzir custos na produção. 	<ul style="list-style-type: none"> - Com relação aos custos, não há compartilhamento de informações de custos, a não ser quando a usina subsidia alguns recursos escassos do fornecedor, assim busca maiores informações do mesmo. - Quanto aos demais relatórios têm-se como todas as empresas, divulgação pública como Balanço Patrimonial, DRE, Fluxo de Caixa, Lucro Acumulado, Obrigações, entre outros. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fornecimento de cana é feito tanto por fornecedores quanto por arrendamento.
Levantamento bibliográfico	<ul style="list-style-type: none"> - Autores relatam que os custos podem contribuir para a eficiência na empresa, devendo, portanto, concentrar-se em duas dimensões: o grau de envolvimento no relacionamento com fornecedores individuais e o número de fornecedores. Não é o que acontece, pois o relacionamento é restritamente comercial, no que tange à venda, compra e pagamento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Autores relatam que a GCI vem com o intuito de compartilhar informações inerentes aos custos, mas também de outras informações que possam auxiliar na gestão estratégica de custos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Autores descrevem fatores que condicionam ao relacionamento interorganizacional, como premissa para a implantação de GCI.
Observação Assistemática	<ul style="list-style-type: none"> - A gestão de custos é controlada apenas internamente no setor contábil e visualizada a preocupação de redução de custos e aproveitamento de resíduos na fase industrial, porém a gestão externa não tem enfoque. 	<ul style="list-style-type: none"> - Por observação, o único compartilhamento de informação visto é o relatório feito no laboratório da usina e repassado ao fornecedor com o intuito de informar o valor que o mesmo irá receber pela entrega da cana, com base na quantidade de ATR e preço de mercado já estipulado. 	<ul style="list-style-type: none"> - Há relacionamento em todos os processos da cadeia produtiva, conforme observado em visita <i>in locu</i>, desde a entrada de insumos até a saída do produto.
Pesquisa Documental	<ul style="list-style-type: none"> - Observa-se nos documentos pesquisados (contratos e relatórios contábeis) que os custos de produção com fornecedores são maiores, mas o fluxo de Caixa sobre desembolso somente ao final de cada safra, o que não ocorre com o arrendamento de terra. 	<ul style="list-style-type: none"> - Na pesquisa documental, especificamente nos contratos firmados, não se vê nenhuma cláusula que estabelece esta confidencialidade e solicitação de compartilhamento de informações. 	<ul style="list-style-type: none"> - Contrato firmado com fornecedores e arrendadores, estabelecendo em cláusulas o relacionamento entre eles e a responsabilidade inerente a cada um.

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do exposto, observa-se um indício, mesmo que informal, da aplicação da GCI, mas de forma isolada, restando um maior compartilhamento das informações de custos e a formalização nos contratos firmados entre usina, fornecedor e parceiros.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo geral investigar os possíveis aspectos que evidenciam a aderência da GCI na cadeia produtiva da cana-de-açúcar para o gerenciamento dos custos totais em uma indústria sucroalcooleira no Triângulo Mineiro. Pode-se perceber alguns fatores que tendiam para a aplicação da GCI, como as variáveis exógenas referentes à alta competição da Usina Destak diante das demais usinas existentes na região do Triângulo Mineiro e conseqüentemente haverá, inclusive,

uma maior concorrência entre fornecedores e parceiros, podendo haver uma negociação contratual de relevância, em virtude desta grande oferta de terras para plantio.

Quanto à variável endógena, é nítida a margem de relevância do produto e sua funcionalidade, por estar na safra atual atingindo sua capacidade máxima, com desenvolvimento crescente a cada safra anterior, assim como uma participação no mercado com produção de etanol anidro e hidratado. Identificou-se, nas variáveis específicas, o destaque quanto à atuação da usina e seu desenvolvimento crescente desde 2010, chegando atualmente a atingir a capacidade máxima produtiva referente ao recebimento de 1.400.000 toneladas de cana na safra 2013/2014. Comparada à safra do período anterior, esse número representa um crescimento de aproximadamente 17%, o que certamente envolve necessidades por coordenações na cadeia produtiva, sendo a GCI um instrumento gerencial contributivo para o grau de competitividade da usina.

Alguns fatores podem apontar como justificativas da não implantação formalizada da GCI como instrumento de gerenciamento dos custos totais, mas que dão evidências de uma sutil aderência à mesma:

- Gestores não vislumbram nenhum benefício extra de informações advindas do fornecedor, mas está bem decidido quanto aos benefícios em investir em fornecedores ou parceiros, analisando o fluxo de caixa operacional da usina;
- Fornecedores acreditam que as informações contábeis são dados restritos e exclusivos ao uso interno, entretanto o balanço patrimonial da usina é público nas mídias eletrônicas e diários oficiais, com demonstração de seu fluxo de caixa, do capital social integralizado, assim como os custos das vendas e serviços e dados precisos da receita e da despesa, por meio do balanço patrimonial do período;
- A usina acredita que as organizações envolvidas em rede não são capazes de fornecer informações precisas e organizadas de custos. Isto é confirmado quando em entrevista, o fornecedor afirma esta informalidade de controle dos custos;
- Existe um relacionamento estritamente comercial entre usina e fornecedores, entretanto, para o primeiro ano de funcionamento, a usina teve que demonstrar um relacionamento de confiabilidade para com os fornecedores e parceiros, de forma a dar credibilidade na efetivação contratual entre eles.

Observa-se uma gestão estratégica da usina voltada aos custos, objetivando os seus interesses individuais, principalmente, nas tomadas de decisões referentes ao aumento ou manutenção dos fornecedores existentes nas safras seguintes, posterior à 5ª safra, assim como a análise para firmar contratos com fornecedores ou parceiros de forma a ter menos desembolso no período da entressafra. Acredita-se que, pelo pequeno ciclo de vida da usina (quatro anos), passando da fase de crescimento para amadurecimento, muitas estratégias ainda serão apresentadas, pelo fato de não ocorrer maiores empecilhos para o setor industrial, visto que, desde o início da 1ª safra, os fornecedores e parceiros são praticamente os mesmos, e esses só notarão mudanças a partir da próxima safra.

Por ter muitas informações acessíveis dos concorrentes e dos fornecedores, no que se refere ao DRE, Fluxo de Caixa, Balanço Patrimonial, por meio do DOU e sites institucionais, torna-se cômodo analisar todos esses dados, sem necessitar da formalização de uma GCI, de forma a gerir adequadamente os custos entre os fornecedores/parceiros e a Usina Destak. Apresentam-se aspectos, mesmo que de forma restrita e sutil, que evidenciam a aderência da GCI no que se refere ao gerenciamento dos custos totais, assim como apresentam fatores motivadores quanto à interdependência, confiança, cooperação e estabilidade/benefícios mútuos existente entre a usina e seus fornecedores/parceiros.

Para estudos futuros, torna-se relevante um estudo de caso múltiplo, de forma a analisar três usinas que se diferem quanto ao tempo de funcionamento e produtividade, nos três ciclos de vida:

nascimento, em desenvolvimento e estável, utilizando como objeto de estudo não somente o fornecimento de cana, mas também do fornecimento de maquinários, equipamentos e prestação de serviços terceirizados.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga de; MARTINS, Gilberto de Andrade. A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 17, Edição Especial, p. 51-64, set. 2006.

AGNDAL, Henrik; NILSSON, Ulf. Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research*, v. 20, n. 2, p. 85-101, jun. 2009.

ANTHONY, Robert Newton; GOVINDARAJAN, Vijay. Management control systems. *Harvard Business Review*, 1995.

BARON, Robert A. Cognitive mechanisms in entrepreneurship: Why and when entrepreneurs think differently than other people. *Journal of Business Venturing*, v. 13, n. 4, p. 275-294, jul. 1998.

BATALHA, Mário Otávio (coord.). *Gestão Agroindustrial*. vol. 1. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEKE, Jenő. Accounting Management by International Standards. *International Journal of Business and Management*, v. 5, n. 5, p. 36-43, mai. 2010.

BEUREN, Ilse Maria. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2006.

BRAGA, Alexandre; SOUZA, Marcos Antônio de; KRONBAUER, Clóvis Antônio; BRAGA, Daniele Gonçalves. Mapeamento da GCI: uma metanálise envolvendo pesquisadores, métodos e discussões. In: VI Congresso ANPCONT. 2012, Florianópolis, *Anais...* Florianópolis, SC: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2012.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. *Fatores condicionantes da GCI na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. 2010. 206 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA (CEPEA). *Cadeia agroindustrial da carne bovina*. 2012. Disponível em: http://www.cepea.esalq.usp.br/indicador/boi/cadeia_boi.pdf. Acesso em: 23 mai. 2014.

COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO (CONAB). *Acompanhamento da safra brasileira: cana-de-açúcar*. 2014. Disponível em: <http://www.conab.gov.br>. Acesso em: 15 mai. 2014.

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

_____. Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, n. 1, p. 1-26, jan. 2004.

COOPER, Robin; YOSHIKAWA, T. Interorganizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics*, v. 37, n. 1, p. 51-62, nov. 1994.

DONELAN, J.G.; KAPLAN, E.A. Value chain analysis: A strategic approach to cost management. *Journal of Cost Management*, v. 12, n. 2, p. 7-15, mar./abr. 1998.

FRAZIER, Gary I. Interorganizational Exchange behavior a broadened perspective. *Journal of Marketing*, v. 47, n. 4, p. 68-78, out. 1983.

GADDE, Lars-Erik; HAKANSSON, Hakan. *Supply network strategies*. Chichester wiley, 2001.

GULATI, Ranjay. Network location and learning: the influence of network resources and firm capabilities on alliances. *Strategic Management Journal*, v. 20, n. 5, p. 397-420, mai. 1999.

HALLEN, L.; JOHANSON J.; SEYED-MOHAMED, N. Interfilm Adaptation in Business Relationships. *Journal of Marketing*, p. 29-37, abr. 1991.

HARRIGAN, Kathryn R.; NEWMAN, William H. Bases of interorganization cooperation: propensity, power, persistence. *Journal of Management Studies*, v. 27, n. 4, p. 417-434, jul. 1990.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant, M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial*. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Estatística da Produção Agrícola*. Indicadores IBGE. 2013. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/hom>. Acesso em: 12 mar. 2014.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Estatística da Produção Agrícola*. Indicadores IBGE. 2014. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/hom>. Acesso em: 10 mai. 2014.

LEAL, Edvalda Araújo. *Análise de custos no setor hospitalar – utilização da metodologia activity based costing – ABC: o caso das cirurgias cardíacas no Hospital Universitário de Uberlândia*. 2006. 171 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

MAPA – MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. *Estatísticas e dados básicos de economia agrícola*. 2014. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br>. Acesso em: 10 abr. 2014.

- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Gilberto Andrade. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 2, n. 2, p. 8-18, jan./abr. 2008.
- MARTINS, Gilberto Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.
- MATSUNAGA, M.; BEMELMANS, Paul Frans; TOLEDO, Paulo Edgar N.; DULLEY, R.D.; OKAWA, H.; PEDROSO, I.A. Metodologia de custo de produção utilizada pelo IEA. *Agricultura em São Paulo*, v. 23, p. 123-139, 1976.
- MILLER, Jeffrey G.; VOLLMANN, Thomas E. The Hidden Factory. *Harvard Business Review*, p. 142-150, set./out. 1985.
- MUGERA, Amin W. Sustained competitive advantage in agribusiness: Applying the resource-based theory to human resources. *International Food and Agribusiness Management Review*, Austrália, v. 15, n. 4, p. 2748, 2012.
- NOREK, Christopher D.; POHLEN, Terrance L. Cost knowledge: a foundation for improving supply chain relationships. *The International Journal of Logistics Management*, v. 12, n. 1, p. 37-51, 2001.
- PEECHER, Mark E.; SCHWARTZ, Rachel; SOLOMONS, Ira. It's all about audit quality: perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting Organizations and Society*, v. 32, n. 4-5, p. 463-486, mai./jul. 2007.
- PORUTIU, Anuta; CLUJ-NAPOCA. Decision and decision makers. *Studies and scientific researches economics edition*, v. 15, 2010.
- SEURING, Stefan. Supply chain target costing – in appared industry case study. *Cost Management in Supply Chains*, New York, Physica-Verlag, p. 111-125, 2002.
- SHANK, John K. Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, v. 1, p. 47-65, 1989.
- SIAMIG – SINDICATO DA INDÚSTRIA DE FABRICAÇÃO DO ÁLCOOL NO ESTADO DE MINAS GERAIS. 2013. Disponível em: <http://www.siamig.org.br>. Acesso em: 2 mar. 2014.
- SOARES, Iderlan Charles. *A gestão de custos interorganizacionais e a contabilidade de livros abertos em uma montadora de veículos automotores na região do Grande ABC*. 2011. 112 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, 2011.
- SOUZA, Bruno Carlos de. *Fatores Condicionantes da GCI*. 2008. 141 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SOUZA, Marcos Antonio de; HEINEN, Ana Cristine. Práticas de Gestão Estratégica de Custos: uma análise de estudos empíricos internacionais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 15, n. 2, p. 23-40, mai./ago. 2012.

SOUZA, Bruno Carlos de.; ROCHA, Welington. *GCI: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultado*. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Rodrigo Paiva; SOUZA, Bruno Carlos; BORINELLI, Márcio Luiz. Identificação e mensuração de fatores condicionantes da GCI nos setores da economia brasileira. XVII Congresso Brasileiro de Custos, *Anais...* Belo Horizonte, MG: Associação Brasileira de Custos, 2010.

TURRIONI, João Batista; MELLO, Carlos Henrique Pereira. *Metodologia de pesquisa em engenharia de produção*. Itajubá: Universidade Federal de Itajubá, 2012.

UNIÃO DA INDÚSTRIA DE CANA-DE-AÇÚCAR (ÚNICA). Disponível em: <http://www.unica.com.br>. Acesso em: 12 mai. 2014.

VIRAG, Nicolae Paul; FEIES, Gheorghe Claudiu; MATES, Dorel. Accounting information – basic support for decision making. *Economics Series*, v. 23, n. 4, p. 73-77, 2013.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.