



**UNIVERSIDADE SAGRADO CORAÇÃO**

Centro de Ciências Exatas e Sociais Aplicadas

**ROQUE CANTÃO BOIANI**

**UMA ANÁLISE DOS CUSTOS DO CULTIVO DE  
LARANJAS EM UMA FAZENDA DA REGIÃO DE  
IACANGA- S.P.**

BAURU  
2012

**ROQUE CANTÃO BOIAN**

**UMA ANÁLISE DOS CUSTOS DO CULTIVO DE LARANJAS EM UMA  
FAZENDA DA REGIÃO DE IACANGA- S.P.**

**Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Centro de  
Ciências Sociais Aplicadas da  
Universidade Sagrado Coração,  
como parte dos requisitos para  
obtenção do título de graduação  
em Administração de Empresas,  
sob a orientação do prof. Eduardo  
José Pereira Martin.**

BAURU

2012

Boiani, Roque Cantão

B678v

Uma análise dos custos do cultivo de laranjas em uma fazenda da região de Iacanga – S.P. / Roque Cantão Boiani -- 2012.

51f. : il.

Orientador: Prof. Eduardo José Pereira Martin.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) - Universidade do Sagrado Coração - Bauru - SP

1. Viabilidade econômica. 2. Cultivo. 3. Métodos de Custeio. I. Martin, Eduardo José Pereira. II. Título.

## **ROQUE CANTÃO BOIANI**

### **UMA ANÁLISE DOS CUSTOS DO CULTIVO DE LARANJAS EM UMA FAZENDA DA REGIÃO DE IACANGA- S.P.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Sagrado Coração, como parte dos requisitos para obtenção do título de graduação em Administração de Empresas, sob a orientação do prof. Eduardo José Pereira Martin.

Banca examinadora

.....  
Prof. Mestre Eduardo Pereira Martin  
Universidade Sagrado Coração

.....  
Prof. Mestre Flavio Mangili Ferreira  
Universidade Sagrado Coração

.....  
Prof. Dr. Raul Andres Martinez Uribe  
Universidade Sagrado Coração

Bauru, 23 de novembro 2012

Dedico este trabalho em especial aos meus pais pela confiança em mim depositada, apoio e incentivo em todos os momentos desta caminhada e pela oportunidade de conquistar e concretizar mais uma etapa em minha vida. Sei que não mediram esforços para que este sonho se realizasse.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por ter orientado o caminho pelo qual trilhar.

Agradeço a minha família pelo incentivo. Em especial aos meus pais por todo apoio, dedicação e amor em todos os momentos da minha vida e principalmente durante esta jornada.

Agradeço aos meus professores e orientadores por todo empenho na transmissão de conhecimentos e por fazer deste trabalho uma experiência positiva.

Agradeço a todos os meus amigos e colaboradores que estiveram sempre ao meu lado. Obrigado por todas as palavras de ânimo que tantas vezes me fizeram prosseguir e pela grandeza desta tão preciosa amizade.

“Descobri como é bom chegar quando se tem paciência. E para se chegar, onde quer que seja, aprendi que não é preciso dominar a força, mas a razão. É preciso, antes de mais nada, querer.”  
(Amyr Klink)

## RESUMO

O segmento citrícola ocupa uma posição de destaque dentro do setor de agronegócios no Brasil que por sua vez, apresenta-se como o maior produtor de citros e exportador mundial de sucos concentrados de laranjas. Este fato evidencia a citricultura brasileira como sendo uma das mais importantes para a economia do País com características relevantes de organização e competitividade em alto nível, colaborando expressivamente com as exportações do produto. Diante desta realidade, buscou-se mostrar através deste trabalho o desenvolver de uma análise referente a viabilidade econômica do cultivo de laranjeiras, os aspectos pertinentes a formação dos custos e a gestão administrativa da produção do fruto. O estudo foi realizado objetivando ainda a identificação de possíveis estratégias de comercialização, competitividade do setor e o melhor e mais apropriado método de custeio com a finalidade de se alcançar diminuição de gastos, produtividade satisfatória com produtos de qualidade e lucratividade positiva. Utilizou-se como opção de metodologia para a pesquisa, o estudo de caso que traz possibilidades de análises mais aprofundadas de uma realidade fornecendo objetos que permitem um conhecimento mais amplo da situação. Assim, foram feitos detalhamentos a respeito de um estudo de caso, no qual pontos importantes do cultivo de laranjas, com base nos aspectos abordados por um empresário do setor foram relatados. Tais fatores como: mão de obra, rigoroso controle de pragas, algumas pulverizações no decorrer do ano e irrigação cuidadosa no período da seca, estiveram em destaque nestas considerações, assim como a capacidade administrativa e a prioridade na gestão de custos desde o preparo do solo, plantio, colheita, logística até a entrega do produto final. Utilizou-se como metodologia de pesquisa estudo de caso. Como resultado, foi possível concluir que o cultivo de laranjeiras (pomares de laranjas) necessita essencialmente de um levantamento minucioso conjuntamente com administração e gestão de custos apurados e ou métodos de custeio apropriados para se alcançar produtividade e lucratividade satisfatória, produto de qualidade e conquistar a permanência em um mercado intensamente exigente e competitivo.

**Palavras-chave:** Viabilidade econômica. Cultivo. Métodos de Custeio.



## ABSTRACT

The citrus segment occupies a prominent position within the agribusiness sector in Brazil which in turn, presents itself as the largest producer and exporter of citrus juice orange concentrate. This fact highlights the Brazilian citrus industry as one of the most important for the economy of the country with relevant organizational characteristics and competitiveness in high-level, contributing significantly to the exports of the product. Given this reality, we sought to show through this work to develop an analysis regarding the economic viability of cultivation of orange, relevant aspects of the training costs and administrative management of the production of the fruit. The study was conducted to further identify possible marketing strategies, industry competitiveness and the best and most appropriate method of funding in order to achieve lower expenditures, productivity, satisfaction with quality products and positive profitability. Used as option methodology for the research, the case study that brings possibilities for further analysis a reality by providing objects that allow a broader knowledge of the situation. So were made detailing about a case study, in which important points of the cultivation of oranges, based on the aspects addressed by a business sector were reported. Such factors as labor, rigorous pest control, some sprays during the year and careful irrigation during the dry season, these considerations were highlighted as well as the administrative capacity and the priority on cost management from soil preparation, planting, harvesting, logistics to delivery of the final product. Was used as research methodology\_case study. As a result, it was concluded that cultivation of orange (orange orchards) essentially require a detailed survey jointly with the administration and management costs calculated and costing methods or appropriate to achieve satisfactory productivity and profitability, product quality and conquer stay in an intensely competitive and demanding market.

Keywords: Economic viability. Cultivation. Costing Methods..

## LISTA DE QUADROS

- Quadro 01- Métodos de Pesquisas.....
- Quadro 02- Fluxograma do Processo de Produção de Laranjas.....
- Quadro 03- Fases do Cultivo, Produção e colheita da Laranja.....

**LISTA DE TABELA**

Tabela 01- Principais Custos do Cultivo de Laranjas.....

## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Atividades Baseadas em Custos
ABNT	Associação das Normas Técnicas
CNA	Confederação Nacional de Agricultura
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IEA	Instituto de Economia Agrícola
MA	Ministério da Agricultura
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
SIE	Sistema de Informação Estratégica

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1	Objetivos .....	16
1.2	Justificativas.....	17
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>19</b>
2.1	Histórico.....	20
2.3	Técnicas de Plantio e Manejo.....	21
2.5	Gestão Estratégica.....	23
2.5.1	Gestão Estratégica Baseada em Custos.....	26
2.6	Métodos de Custeio.....	28
2.6.1	Custeio por Absorção.....	29
2.6.2	Custeio Variável.....	32
2.3.4	ABC.....	33
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>39</b>
<b>4</b>	<b>ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>42</b>
<b>5</b>	<b>ANÁLISES</b> .....	<b>46</b>
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>49</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>50</b>
	<b>ANEXOS</b> .....	<b>54</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A atividade agrícola no país, segundo a CNA (Confederação Nacional de Agricultura, 2001) ocupa 24.2 % da população economicamente ativa, caracterizando uma empregabilidade substancial em relação aos outros setores da economia.

Segundo dados do M.A., (Ministério da Agricultura, 2004) o agronegócio é responsável por 33% do Produto Interno Bruto (PIB), 42% das exportações totais e 37% dos empregos brasileiros. Estima-se que o PIB do setor chegue a US\$ 180,2 bilhões em 2004, contra US\$ 165,5 bilhões alcançados no ano de 2003.

O agronegócio é o motor da economia nacional, registrando importantes avanços quantitativos e qualitativos, que se mantém como setor de grande capacidade empregadora e de geração de renda, cujo desempenho médio, tem superado o desempenho do setor industrial, ocupando, assim, a posição de destaque no âmbito global, o que lhe dá importância crescente no processo de desenvolvimento econômico, por ser um setor dinâmico da economia e pela sua capacidade de impulsionar os demais setores. (COSTA, 2006)

Segundo Contini (2001), o conceito de agronegócio está vinculado a ideia de cadeia produtiva, com seus elos entrelaçados e sua interdependência. A agricultura moderna extrapolou os limites físicos da propriedade. Dependendo, cada vez mais, de insumos adquiridos fora da fazenda e também na decisão do que produzir, pois que está fortemente relacionada ao mercado consumidor. Há diferentes agentes no processo produtivo, inclusive o agricultor, em uma permanente negociação de quantidades e preços.

Recentemente, o agronegócio brasileiro se desenvolveu numa velocidade muito alta, em virtude da moderna tecnologia voltada para o setor. Esta atividade tomou dimensão tão grande que tem caminhado para se tornar a principal atividade econômica do país. Com esse desenvolvimento, o setor contribui para baixar a taxa de desemprego, em consequência, melhorar as condições de vida da população, conciliando o desenvolvimento econômico com o social. (SILVA, 2008).

O Brasil se credencia a ser o grande celeiro do mundo. E por isso, identificar interpretar e analisar gargalos e oportunidades do agronegócio são de suma importância para o crescimento e destaque do setor no Brasil. (COVAS, 2000)

Considerando-se alguns aspectos do agronegócio, como a elevada participação no Produto Interno Bruto (PIB), a importância na pauta de exportações e na manutenção de um saldo positivo da balança comercial ao longo de toda a década passada, e a contribuição para o controle da inflação, evidencia-se a importância da agricultura brasileira para impulsionar o desempenho da economia. Dessa forma, outras dimensões que envolvem o agronegócio brasileiro precisam ser avaliadas. Um dos setores do agronegócio que merece destaque é o segmento citrícola. (IEA, 2010).

A citricultura brasileira é uma atividade de importância mundial, sendo o Brasil o maior produtor de citros (18 milhões toneladas ano em 940 mil hectares) e se destaca como sendo o maior exportador mundial de suco concentrado de laranja, (1,2 milhão t), (AGRIANUAL, 2008).

O Brasil ocupa com louvor, conforme dados do IBGE, a posição de: maior produtor de laranjas no mundo, com aproximadamente 25% da produção mundial e esta constatação pode ser evidenciada pelos números que são mostrados concisamente: a área plantada está ao redor de 1 milhão de hectares e a produção de frutas supera 19 milhões de toneladas, a maior no mundo há alguns anos. Em sequência estão: EUA, China, Índia, México, Egito e Espanha. Estes sete países produzem 68% de toda a laranja disponível, embora utilizem suas produções de maneiras diferentes.

A laranja integra o ramo da fruticultura dos citros, que equivalem ao gênero citrus e outros afins, e dizem respeito a uma gama variada de espécies de laranjas, lima (fruta)s, tangerinas, limões, etc., dos quais a de maior importância agrícola é a laranja.(MATTOS JUNIOR; DE NEGRÍ; 2005)

De acordo com a Indústria Brasileira das Frutas (2009), o estado de São Paulo responde, sozinho, com um total de 80% de toda a produção de laranja no país, que por sua vez é o maior produtor e exportador de suco de laranja, responsável por metade da produção mundial, dos quais 97% são destinados à exportação.

Segundo Pio Corrêa (1984), o cultivo da laranjeira e o uso da laranja remontam a um período de mais de 2 mil anos antes de Cristo, conforme demonstram escritos encontrados na China. Supõe-se que a laranja, assim como as demais frutas do gênero Citrus, seja originária do continente asiático, onde o homem aprendeu a cultivá-la e de onde partiu para conquistar o mundo.

A citricultura brasileira é uma das mais destacadas e apresentam números expressivos que evidenciam a grande importância econômica para o Brasil e conceitua-se como um setor que possui uma peculiar organização e competitividade em alto nível. Logo é um setor que merece atenção, tanto na acadêmica (pesquisadores), quanto de profissionais da área.

Tais constatações direcionaram á presente pesquisa através da qual objetivou-se a realização de um levantamento e análises dos custos que envolvem o cultivo de laranjas, assim como a gestão administrativa da produção. A identificação dos pontos principais na formação dos custos e a escolha do melhor método de custeio para modelar o sistema de produção foram aspectos considerados, tais como serão especificados a seguir.



## 1.1 OBJETIVOS

Objetivo geral:-

- Levantar os custos do cultivo de laranjas e os aspectos que envolvem o custeio e gestão administrativa da produção.

Objetivos específicos:-

- Identificar os pontos chaves na formação de custos/produção de laranjas;  
-Identificar melhor método de custeio para modelar o sistema de produção.

## 1.2 JUSTIFICATIVAS

O crescimento visível de mercados cada vez mais exigentes e de perfil extremamente competitivos tem despertado as organizações e ou empresas para a necessidade de buscar efetivamente estratégias e metodologias voltadas para as tomadas de decisões que colaborem positivamente para com o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis, diminuição de custos, ganho de produtividade e nível satisfatório da qualidade de produtos e serviços.

Líder no ranking mundial, segundo estimativas da Associação Nacional dos Exportadores de Sucos Cítricos (CitrusBR, 2012), o Brasil é responsável por aproximadamente 30% da produção de laranja in natura e por 60% da produção de suco de laranja de todo o planeta.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2011), em informações disponibilizadas através do censo Agropecuário de 2010, o Estado de São Paulo é responsável pela maior parte da produção nacional de laranja, com mais de 75%.

O agronegócio, por sua vez tem apresentado um expressivo crescimento nas últimas décadas no Brasil. Podemos, portanto considerar a agricultura como agronegócio, pois envolve entre outros, processos de cultivo, produção, logística e comercialização. Dentro deste quadro, é possível constatar o quanto a agricultura incluindo o cultivo da laranja vem se destacando e conquistando ainda mais importância entre os setores econômicos mais estratégicos, contribuindo assim para a efetivação real do programa de estabilização econômica (EMBRAPA; 2009).

De acordo com a Associtrus (Associação Brasileira de Citricultores, 2009), a viabilidade e todos os aspectos que envolvem o cultivo da laranja devem estar intimamente ligados à análise, gerenciamento e aplicação dos métodos de custeio. Este por sua vez torna-se indispensável no que se refere às possíveis contribuições para com: a redução dos custos de produção, na obtenção de produtos diferenciados e com maior qualidade, visando assegurar assim um bom nível de competitividade e permanência no mercado, a possibilidade de se agregar maior valor e conseqüente lucratividade, buscando satisfazer as expectativas tanto quanto do produtor, como do mercado consumidor.

A corrida pela eficiência tem como pré-requisito a grande qualidade dos serviços prestados ao cliente. A busca por qualidade em serviços e nas relações

empresariais é fator de grande importância para a competitividade. (FLEURY E LAVALLE, 2000 APUD ÂNGELO, 2005).

Observando estes fatores, torna-se essencial conhecer o custeio e gestão administrativa no cultivo da laranja.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

Segundo o Instituto de Economia Agrícola, doravante IEA, a produção de laranjas neste estado, em 2008, foi de pouco mais de 354 milhões de caixas de 40,8 kg, e o valor desta produção foi de aproximadamente 3,95 bilhões de reais, perdendo em valor somente para cana de açúcar e carne bovina.

A fruticultura mundial foi responsável pela produção de 497,4 milhões de toneladas de frutos em 2004, sendo 21,7% (108,1 milhões de toneladas) representados pela citricultura, o que faz os cítricos serem as frutas mais produzidas no mundo. O Brasil continua sendo o maior produtor mundial de citros, com aproximadamente 20 milhões de toneladas (FAO, 2005), tendo como principal polo produtor o Estado de São Paulo, com quase 80% da produção brasileira. Sua produção é basicamente de laranjas destinadas principalmente para o processamento. (AGRIANUAL, 2008)

Segundo a Embrapa (2009), a cultura da laranja, há muito tempo, tem motivado inúmeras pesquisas, desde o plantio, passando pela condução dos pomares e colheita, até a comercialização do produto tanto no mercado interno quanto no externo. As unidades produtivas vão sendo dotadas de maior escala de produção e de níveis cada vez mais elevado tecnologicamente falando, na busca contínua de ganhos de produtividade.

Para competir no atual mercado de frutas, é necessário produzir com qualidade e com preço competitivo, obtido com o aumento da produtividade dos pomares. Entre os fatores que afetam, negativamente, a qualidade das frutas e principalmente, a produtividade dos pomares, destaca-se a infecção das plantas por vírus e assemelhados. Assim, a sustentabilidade do setor produtivo de frutas passa, obrigatoriamente, pela adoção de programas para produzirem mudas de qualidade. (FACHINELLO, 1998; FACHINELLO, 2000).

Nesse processo, muitos produtores, para garantir a qualidade das mudas e reduzido custo de produção dos novos pomares, buscam mudas de outras regiões, ou de outros países. Até o momento, todas as tentativas não tiveram êxito, pois não foi realizado um trabalho cooperativo e continuado no segmento de mudas certificadas. A moderna fruticultura é baseada em pomares produtivos, e o sucesso do empreendimento depende da utilização de mudas com garantias genéticas e sanitárias. Isso só é possível com o uso de material propagativo livre de pragas e de

doenças severas que podem limitar o crescimento, o desenvolvimento e a qualidade dos frutos (FACHINELLO, 2000).

Além disso, uma retenção brusca do custo da produção da laranja, pode ser crucial para o escoamento da produção. Assim sendo, torna-se essencial o controle dos custos neste sistema.

## 2.1 HISTÓRICO

A laranja é originária do sudoeste da Ásia e hoje cresce nas regiões tropical e subtropical a 40° latitude norte e 40° latitude sul, em regiões úmidas e áridas. (SEYMOUR et.al., 1993)

A trajetória da laranja pelo mundo é conhecida apenas de uma forma aproximada. Segundo pesquisadores, ela foi levada da Ásia para o norte da África e de lá para o sul da Europa, onde teria chegado na Idade Média. Da Europa foi trazida para as Américas na época dos descobrimentos, por volta de 1500 (HASSE; 1987).

A laranjeira é uma árvore de porte médio, podendo atingir até 8 m de altura, seu tronco possui casca castanho-acinzentada, sua copa é densa e de formato arredondado. Folhas de textura firme e bordos arredondados e exala um aroma característico quando maceradas. As flores são pequenas, de coloração branca, aromáticas e atrativas para abelhas. Possui fruto de formato e coloração variável de acordo com a variedade, com casca de coloração alaranjada, envolvendo uma polpa aquosa de coloração que pode variar de amarelo-clara a vermelha. Sementes arredondadas e achatadas, de coloração verde esbranquiçada. (GOMES, PIMENTEL, 1987). A planta desenvolve-se melhor em climas com temperatura entre 23 e 32 °C.

De acordo com o Ministério da Agricultura (M.A, 2004) o cultivo de laranja no Brasil se divide em dois períodos distintos. O primeiro, de 1990 a 1999, se caracteriza pelo aumento da produção e conquista da posição de líder do setor. O segundo, a partir de 1999, é o período de consolidação da capacidade e desempenho produtivo. São colhidas, anualmente no País, mais de 18 milhões de toneladas de laranja ou cerca de 30% da safra mundial da fruta.

## 2.2 TÉCNICAS DE PLANTIO E MANEJO

De acordo com a Embrapa (2007), apesar de não ter muitas exigências em relação ao tipo de solo, a laranja adapta-se tanto a solos arenosos como argilosos e os tipos mais indicados para o cultivo comercial são os areno-argilosos. A laranja não tolera solos impermeáveis. Devem ser evitados solos rasos ou que encharcam com facilidade. Para instalação de pomares, deve-se dar preferência para solos francos, profundos e bem drenados, evitando-se solos encharcados, sujeitos a este risco ou que possuam camada que impeçam a drenagem.

A propriedade deve possuir água de qualidade e em quantidade para realização de irrigações, tratamentos fitossanitários, para o consumo humano, entre outros. Em solos planos este item não tem importância, porém, em solos mais inclinados, deve-se escolher a exposição norte, devido à melhor insolação e à menor incidência de vento. De preferência na meia encosta, evitando-se o plantio em áreas muito acidentadas, com declives acima de 20%. (NACHTIGAL; FACHINELLO; KERSTEN, 1984).

No plantio definitivo, a abertura das covas pode ser feita manualmente ou utilizando-se trados, e estas devem ter 60 x 60 x 60cm. Na confecção da cova, a tea camada superficial de terra deve ser separada da inferior e inverter sua posição no enchimento, utilizando primeiro a camada superficial misturada com adubos e calcários dolomítico (a utilização do calcário é feita somente se for necessário corrigir o pH do solo, o que geralmente ocorre) e completando o enchimento com a terra retirada da parte inferior da cova.(GOMES, PIMENTEL; 1987). O mesmo autor explica que é recomendado que a cova, seja preparada com bastante antecedência, para que o calcário possa agir. O Plantio deve ser efetuado no período chuvoso ou em outra época desde que exista água suficiente para irrigar. Deve-se evitar o plantio nos dias de muito sol. Outro cuidado que se deve ter, é deixar o colo da muda em torno de 5 cm acima do nível do solo. Comprimir a terra sobre as raízes e ao redor das plantas para dar maior fixação a planta e maior contato das raízes com o solo. Faz-se uma bacia em torno da muda e rega-se com 10 a 20 litros de água, depois cobre-se com palha, capim seco ou maravalhas para evitar a incidência direta do sol na cova, evitando assim a evaporação da água de irrigação.( GOMES, PIMENTEL, 1987)

Com o aumento da mecanização nos pomares cítricos, grande número de citricultores tem adotado o manejo com roçadeiras laterais ecológicas que lança o mato da entrelinha para a linha de cultivo sobre a copa das plantas. Apesar do uso de roçadeira apresentar maior custo de produção, em relação a outros implementos, é importante destacar que a escolha do método de manejo de plantas infestantes, deve sempre considerar a possibilidade de retornos diretos e indiretos, tais como: produtividade, proteção do solo e interferência na população de pragas e doenças. (TERSI, 2001).

Um correto manejo físico e químico do solo é fator condicionante para a obtenção da produtividade econômica, considerando que o uso impróprio do solo pode resultar na diminuição de sua capacidade produtiva. (CARVALHO et al., 2005).

Segundo a EMBRAPA (2007), a cobertura do solo, seja ela viva ou morta, é outro princípio básico em manejo e conservação do solo, proporcionando os seguintes benefícios: redução dos efeitos negativos das chuvas e enxurradas, ao evitar ou reduzir o impacto das gotas de chuva na superfície do solo; incorporação de matéria orgânica e de nutrientes; melhoria da estrutura do solo; aumento da infiltração e do armazenamento da água no solo; redução da temperatura do solo e de custos relativos às capinas.

O manejo de cobertura do solo tem a função de controlar processo de erosão e prover a melhoria das condições biológicas do solo. Realizar o manejo integrado de plantas invasoras. Manter a diversidade de espécies vegetais, favorecendo a estabilidade ecológica e minimizando o uso de herbicidas e roçar as entrelinhas, posicionando o material sobre a superfície do solo "mulching" e/ou sob a copa dos citros. (EMBRAPA; 2007)

As podas empregadas em pomares cítricos são de três tipos: poda de formação, de limpeza e de rejuvenescimento. As podas, de um modo geral, devem ser supervisionadas por um técnico e programados com antecedência os aspectos técnicos, tais como intensidade, época de execução e tratamento de proteção dos locais cortados. A poda de formação tem como objetivo formar a estrutura de sustentação, evitar a quebra de ramos e tornar a planta mais equilibrada. A poda de formação é realizada na muda logo após a implantação do pomar, sendo muito importante para as mudas do tipo palito ou vareta. Deve-se, formar três pernas básicas, a partir de 45 cm até uma altura de 60 cm do solo. A poda de limpeza é

feita para retirada de ramos secos, atacados por pragas ou doenças e de ramos ladrões, improdutivos. (AZEVEDO, Claudio Luiz Leone; 2007)

Ainda de acordo com o autor, essa poda elimina focos de pragas e doenças, e permite um melhor arejamento da planta. Quando algum ramo doente é podado deve ser, preferencialmente, tratado com pasta cúprica. Essa operação pode ser feita utilizando-se tesouras e serras de poda. (AZEVEDO, Claudio Luiz Leone; 2007)

Trabalhos comprovam que o uso de roçadeiras é o método cultural mais utilizado para manejar a vegetação da entrelinha de pomares cítricos, pois protege o solo do impacto da chuva, maximiza o uso da água pelo aumento da infiltração, melhora a estrutura do solo, além de facilitar a locomoção dos pomares (SANCHES, 1998).

Deve-se, também, considerar a distância do pomar ao centro de consumo, considerando o tempo perecível das frutas e a existência de agroindústrias para o aproveitamento do excedente (EMBRAPA , 2007).

## 2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA

A gestão estratégica é atualmente, um dos grandes desafios de gestores e empreendedores em todas as organizações. O mercado está cada vez mais competitivo por conta dos inúmeros e imprevisíveis fatores que atuam diariamente sobre ele, aumentando a necessidade de um gerenciamento com direcionamento em gestão estratégica contínua que garanta o sucesso dos negócios.

Esse conjunto de mutações tem incitado o pensamento sobre os formatos organizacionais mais sensíveis e adaptáveis. De maneira bem simples, pode-se dizer que a responsabilidade maior das empresas que adotam a gestão estratégica é desenvolver a capacidade de aprendizado envolvendo toda a organização. TAVARES (2005).

Tavares (2005) complementa que a forma de construir o futuro depende das ações que se ampliam no presente. “A gestão estratégica é desse modo, uma referência. Serve para avaliar o presente e o futuro da empresa.”

Para Kotler (1998) a organização de uma empresa incide de sua estrutura, política e cultural, que tendem a tornarem-se ultrapassados em um ambiente de



negócios de mudanças simultâneas. Percebe-se que, enquanto a estrutura e as políticas podem ser mudadas com grandes dificuldades, é muito difícil isso ocorrer com a cultura da empresa. Contudo, mudar a cultura de uma empresa é, repetidamente, a chave para programar uma nova estratégia bem-sucedida para as organizações.

“A finalidade das estratégias é estabelecer quais serão os caminhos, os cursos, os programas e ação que devem ser seguidos para serem alcançados os objetivos, metas e desafios estabelecidos.” (OLIVEIRA, 2002, p. 177).

Entrando no mérito da história, Oliveira (2002, p. 177 apud STEINER, 1969, p. 237), conceitua estratégia da seguinte forma:

A palavra estratégia significa, literalmente, “arte do general”, derivando-se da palavra grega *strategos*, que significa, estritamente, general. Estratégia, na Grécia Antiga, significa aquilo que o general fez... Antes de Napoleão, estratégia significava a arte e a ciência de conduzir forças militares para derrotar o inimigo ou abrandar os resultados da derrota. Na época de Napoleão, a palavra estratégia estendeu-se aos movimentos políticos e econômicos visando a melhores mudanças para vitória militar.

A Gestão Estratégica segundo Pereira e Santos (2001), trata-se de uma abordagem focalizada na definição de resultados e na escolha de estratégias para atingi-los, por meio de ações sistemáticas desdobradas nos vários níveis hierárquicos, ou seja, no estratégico, tático e operacional.

Gestão estratégica organiza os contributos que as diversas áreas têm a dar á organização, servindo como linha orientadora á integração dos esforços desenvolvidos pelos vários especialistas, dispersos pela organização. (Schelling,1960).

Gestão estratégica de empresas (em língua inglesa: *strategic enterprise management — SEM*) é um termo que se refere às técnicas de gestão, avaliação e ao conjunto de ferramentas respectivas (como software) concebidas para ajudar empresas na tomada de decisões estratégicas de alto nível.

A Gestão Estratégica é uma forma de acrescentar novos elementos de reflexão e ação sistemática e continuada, a fim de avaliar a situação, elaborar projetos de mudanças estratégicas, para acompanhar e gerenciar os passos de implementação. Como o próprio nome diz, é uma forma de gerir toda uma organização, com foco em ações estratégicas em todas as áreas. (CAMPOS, 2009, p.1).

Tipicamente é utilizado um sistema de informação estratégico (SIE) para gerir a informação e assistir no processo de decisão estratégica. Os SIE representam a evolução natural dos sistemas de informação de gestão face às necessidades das empresas em tirar partido da informação recolhida e processada por forma a ganhar vantagem competitiva e quiçá redefinir os objetivos da empresa para reajustá-la às alterações ambientais. Sistema de Informação Estratégica (SIE) é a forma evoluída e natural do Sistema de Gestão, tendo como objetivo analisar as necessidades da empresa, obter as informações necessárias e com elas tirar ou ganhar vantagem competitiva sobre as demais.

Um sistema de informação estratégico foi definido como “O sistema de informação que suporta ou altera a estratégia da empresa” por Charles Wiseman (Strategy and Computers 1985). Sprague definiu três classificações destes sistemas:

1 Sistema competitivo

2 Sistema cooperativo

3 Sistema de operações de mudança na organização

Os conceitos chave na gestão estratégica de empresas são:

- Estabelecer objetivo melhorar a posição da companhia, em oposição a objetivos genéricos, como o aumento de lucro ou redução de custos.
- Avaliação da performance em termos dos objetivos estabelecidos, e disponibilização da informação a quem toma as decisões estratégicas.
- Avaliação e gestão do "capital intelectual", aptidões e experiência da força de trabalho das companhias.
- Gestão baseada em atividades (ABM, activity based management), que busca avaliar clientes e projetos nos termos de seus custo e benefícios totais à organização, melhor que supor que os projetos mais importantes são aqueles que trazem o rendimento mais elevado.

Na visão de Montgomery e Porter (1998) estratégia é a procura diligente por meio de um plano de ação para a empresa desenvolver e ajustar sua vantagem competitiva.

Na concepção de Ansoff e McDonnell (1993) estratégia é como conjunto de regras de tomada de decisão para determinar o comportamento de uma empresa.

A gestão estratégica é uma temática interligada a várias áreas de gestão e indispensável para a sobrevivência de uma organização e é de suma importância especialmente nos dias de hoje, considerando a crescente competitividade do mercado.

### 2.3.1 GESTÃO ESTRATÉGICA BASEADA EM CUSTOS

Com contínua mudança no mundo dos negócios, as empresas se vêm obrigadas a aprimorar seus sistemas de informações gerenciais. Buscam modelos que sejam capazes de detectar falhas em seus processos de forma tal venha a otimizar seus recursos, evitando distorções, retrabalhos e perda de competitividade. A gestão estratégica de custos passa a ser uma excelente alternativa a ser utilizada pelas empresas, servindo de orientadora no momento de tomada de decisão. (CARVALHO, 2003).

Tradicionalmente, a análise de custos é conhecida e praticada como sendo o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas.

Para Shank ; Govindarajan (1997) gestão estratégica de custos trata de uma análise vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais, a análise de custos é vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais.

A gestão estratégica de custos passa a ser uma excelente alternativa a ser utilizada pelas empresas, servindo de orientadora no momento de tomada de decisão. Prado (2004 p 19) "ênfatisa que sua finalidade principal é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam".

Para Martins (2003) a gestão estratégica de custos requer uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites da empresa. A gestão estratégica de custos busca conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final.

Uma vez integrado aos processos da administração e da controladoria, a gestão estratégica proporciona as seguintes vantagens, geradas a partir da visualização da organização por meio de novos e diferenciados ângulos:

1. Um poderoso instrumento de tomadas de decisão;
2. A focalização dos esforços de melhoria, com resultados mensuráveis;
3. O aprimoramento na capacidade da empresa de criar e agregar valores.

Assim sendo, tornou-se necessário o desenvolvimento de novos sistemas de custeio a serem integrados às novas ferramentas gerenciais.

Prado (2004 p.19) "ênfatiza que sua finalidade principal é fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam".

Gestão estratégica de custos, trata de uma análise vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais, a análise de custos é vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais. (Shank ; Govindarajan 1997, p.4)

Ainda de acordo com os autores acima, Shank; Govindarajan (1997) a gestão estratégica de custos é resultado de três temas subjacentes tirados de literaturas especializadas em gestão de custos são eles:

- Análise da cadeia de valor;
- Análise de posicionamento estratégico;
- Análise de direcionadores de custos.

Para Martins (2003) a gestão estratégica de custos requer uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites da empresa. A gestão estratégica de custos busca conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final.

Wernke (2004, p.64), destaca que:

Entre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva mercadologicamente está o gerenciamento de custos por meio de análise da cadeia de valores, de seu posicionamento estratégico e do estudo dos direcionadores de custos.

Nakagawa (1993) e Martins (2008) remarcam que o objetivo da gestão estratégica de custos (*Cost Management Strategic* - CMS) é gerar informação que auxilie as empresas a utilizar seus recursos lucrativamente, para produzir serviços e produtos que sejam competitivos em custos, qualidade e funcionalidade. É necessário possuir um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação de estratégias.

Hansen e Mowen (2001, p.423) acrescentam que a "gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável".

Para Shank e Govindarajan (1997, p.7), a gestão estratégica de custos "é o uso gerencial da informação de custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica".

Nakagawa (2000) mostra que o avanço tecnológico na produção, ao mesmo tempo, revoluciona os processos de produção no nível de chão de fábrica e ao mesmo tempo provoca sensíveis alterações nos padrões de comportamento dos custos. Ou seja, observa-se que a incidência em custos com mão de obra direta vem decrescendo, enquanto que os custos indiretos, vem aumentando (custos de depreciação, combustível e manutenção). Além dos métodos tradicionais focarem em precisão numérica, relatórios financeiros, faltando principalmente a busca da acurácia dos custos e o foco na competitividade.

De acordo com MARTINS (1997), a gestão estratégica de custos vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa em sua totalidade. Entende-se que essa integração é necessária para que as empresas possam sobreviver num ambiente de negócios crescentemente globalizado e competitivo.

## 2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

A determinante entre o sucesso de uma empresa e seu fracasso está basicamente na diferença entre o custo do produto e o seu preço de venda, o lucro. Determinar qual o melhor escolha para distribuir o custo no preço de venda é fundamental para o resultado da empresa.

Os métodos de custeio abordados neste trabalho são antagônicos em suas posições, mas complementam-se em relação aos objetivos empresariais.

Para Moura (2005), existem basicamente dois métodos de custeio, absorção e variável. Métodos de custeio é a forma como as empresas agregam ao preço de venda seus custos de fabricação. O principal objetivo é a separação de custos variáveis e custos fixos e definir qual seu peso dentro do preço de venda do produto.

Ainda no que se refere á métodos de custeio, o ABC se destaca como sendo o sistema de custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) que procura, igualmente, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários aos sistemas tratados anteriormente, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção. (KAPLAN; COOPER, 1998)

Poderia ser tratado como uma evolução dos sistemas já discutidos, mas sua relação direta com as atividades envolvidas no processo configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção.

Warren et al. (2003, p. 394) conceitua o método de custeio por ABC: “os custos das atividades para determinar os custos do produto. Sob esse método, os custos indiretos de fabricação são inicialmente contabilizados em grupos de custos de atividades”. Cada um desses grupos relaciona-se com uma atividade específica, como o uso de máquinas, inspeções, movimentações de setup e atividades de engenharia.

Young e O’Byrne (2003, p. 100) apregoam que “o custeio baseado em atividades ajuda as companhias a examinarem, mais racionalmente, as forças que conduzem o consumo de recursos nas operações.” Aduzem que o ABC considera que a relação de causa e efeito entre as atividades executadas na empresa e os custos indiretos, “é mais bem refletida por bases de alocação não relacionadas a volumes, conhecida como direcionadores de custos”. Ao aplicar esse conceito, os administradores ganham um entendimento melhor das forças que conduzem.

Caso a organização tenha como objetivo único respeitar e se enquadrar dentro da legislação fiscal, adotar o método de custeio por absorção, caso queira utilizar as informações para tomada de decisões adotar o custeio variável como forma complementar, sendo que a decisão sobre o método adotado pela organização está relacionada aos objetivos desta, e certamente escolherão a que melhor atender suas necessidades.

## 2.41 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

De acordo com Sá (2009), o sistema de custeio por absorção consiste na verificação de todos os custos envolvidos da produção dos bens ou serviços prestados, sejam eles fixos ou variáveis. Portando além dos custos de produção

como matéria prima, mão de obra e outros, os custos indiretos como manutenção, planejamento, controle de qualidade entre outros, também são rateados dentro do custo do produto seguindo o critério estabelecido pela empresa.

No custeio por absorção todos os custos são divididos pelo estoque, onde cada produto absorve aquilo que lhe caiba para sua fabricação não importando se é custo fixo ou variável, direto ou indireto. (MOURA, 2005)

Martins (2000, p.42) sobre custeio por absorção, afirma que:

O custeio por absorção é adotado pelas empresas para atender as necessidades fiscais quanto ao imposto de renda, mais, apesar de ser uma ferramenta aceita pelo fisco, pode gerar informações que precipitem a decisão empresarial por causa das distorções geradas na elaboração do custeio. Desta forma é necessário que se evite este sistema para tomadas de decisão quanto à fabricação e comercialização de bens e serviços.

Para Sato (2008), o sistema de custeio por absorção atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade aceitos no Brasil. Portanto a empresa que não adotar esse tipo de método, deverá obrigatoriamente no final do ano em exercício fazer ajustes para o enquadramento fiscal.

A principal vantagem do custeio por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as Leis Tributárias. Ele também pode ser menos custoso para sua implantação, pois não existe necessidade de separação dos custos fixos e variáveis. Outra vantagem é a obtenção de informações precisas para o planejamento em longo prazo, e também para a demonstração de resultados para uso externo. As desvantagens são as facilidades que o custeio variável apresenta como a rápida geração de informação para a administração da empresa entre outras.

Para PUCRS (2009) a principal desvantagem do custeio por absorção está na elaboração de preço de venda sem a real margem de contribuição, que é a diferença do preço de venda e o custo do produto, resultando em um preço de venda menos eficiente e competitivo.

O mercado competitivo força as empresas a serem criativas e flexíveis, seus gestores devem conhecer profundamente seus processos internos, sabendo onde e como os gastos incidem sobre seus produtos, com objetivo de eliminar atividades que não agreguem valor ao cliente, e escolher adequadamente o sistema de custeio é uma condição essencial para mensuração dos custos. Este trabalho visa dar uma

visão geral sobre dois sistemas de custeio, variável e por absorção, sua importância na gestão de custos e na tomada de decisões.

Santos (2005) ressalta que o método de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, porque tem como premissa básica rateios dos custos indiretos de forma arbitrária e até enganosa. Martins (2008), igualmente, ressalta outras desvantagens do custeio por absorção, entre elas a de não ser de grande utilidade para fins gerenciais, quando atribui custos fixos aos produtos e serviços.

No atual cenário econômico do século XXI, em que a globalização aproxima mercados e torna a concorrência mais acirrada, os sistemas de custeio que as organizações adotam para tomada de decisões, podem tornar-se uma ferramenta fundamental para diferenciá-las nesta competição.

As inovações tecnológicas no ambiente produtivo são um desafio para gestores de custos, que devem identificar variáveis, e aloca-las ou não ao cálculo do processo fabril, ao longo de toda a cadeia produtiva, para isso o princípio de custeio deverá ser apropriado e aplicado de acordo, para que haja um resultado esperado para a organização.

Segundo Bornia (2002), “Os sistemas de custos devem proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda cadeia produtiva, com base para a tomada de decisões estratégicas e operacionais”.

Segundo Padovezi (2003) “É o método legal e fiscal que utiliza, para formar o custo unitário dos produtos e serviços, apenas os gastos da área industrial”.

Estes gastos aplicados diretamente na produção deverão ser incorporados aos produtos no período, ao longo de toda cadeia produtiva, identificando os custos resultantes das atividades produtivas separando-as para uma melhor mensuração dos custos e alocação adequada. Segundo MOURA (2005), “[...] é a locação integral dos custos do ciclo operacional interno [...]”.

O sistema de custeio por absorção, atende a legislação comercial e fiscal Brasileira, e é adotado pelas empresas para reportar a apuração dos resultados, e esta particularidade é uma vantagem do custeamento por absorção, pois seus resultados poderão ser aceitos para preparação de demonstrações contábeis. Outra vantagem do custeamento por absorção é que oferece subsídios para tomada de decisões em longo prazo, favorecendo assim ao planejamento estratégico da organização.



## 2.4.2 CUSTEIO VARIÁVEL

O custeio variável confere ao gestor uma visualização para correção de problemas cujas soluções são de curto alcance

Segundo LOPES, (citado por MOURA, 2005) diz que custeio variável é “o processo de apuração de custos que exclui os custos fixos”, ou seja, a empresa apropria-se de todos os custos variáveis diretos e indiretos e os resultados variam em função das vendas, este método é ideal para tomada de decisões em curto prazo, pois identifica a margem de contribuição, possibilita identificar a margem de equilíbrio e decidir entre fabricar ou comprar ou deixar de produzir uma linha de produto.

As empresas podem optar pela utilização do custeio variável, que tem como pressuposto teórico a separação dos gastos em variáveis e fixos. Os gastos variáveis oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas, e os gastos fixos se mantêm estáveis dentro de certos limites de produção e vendas (PEREZ; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

Para Moura (2005), no custeio variável são excluídos todos os custos fixos relacionados com o produto, e somente são contabilizados os custos variáveis a alguma relação (volume, quantidade, faturamento). Basicamente somente os custos variáveis são levados em conta sejam eles diretos ou indiretos.

De acordo com Sá (2009), somente os gastos variáveis são apurados no custo das vendas. Esses custos variam de acordo com o faturamento da empresa como, por exemplo, comissão sobre as vendas e os impostos (ICMS, PIS, COFINS). Uma das características do custeio variável é o maior controle sobre os gastos fixos, pois se mantêm isolados dos custos das vendas.

Segundo afirma Crepaldi (1999, p. 151), “o critério do custo direto ou variável não pode ser confundido com custos diretos que são o resultado da soma de todos os custos diretos relacionados a produtos / serviços, que geralmente são mão de obra direta e matéria-prima.”

Entre as vantagens do custeio variável, destaca-se que o custo do produto é mensurável objetivamente e não sofre interferência. O lucro alcançado não sofre interferência com alterações de estoque, e possibilita mais clareza no planejamento desse lucro e nas tomadas de decisões. Outra vantagem é a apresentação imediata da margem de contribuição de cada produto, que é a diferença do preço de venda e

o custo do produto, e a fácil geração de informação para a administração quando necessita saber quais produtos são mais rentáveis. (MOURA, 2005).

Algumas desvantagens, também são apresentadas pelo mesmo autor acima. Ele explica que a exclusão dos custos fixos pode causar uma subavaliação e pode alterar o resultado em um período. Também podem ocorrer problemas na avaliação dos custos, pois existem custos semivariáveis e semifixos. De maneira geral o custeamento variável é utilizado para tomada de decisões a curto prazo e isso pode prejudicar a continuidade da empresa num projeto a longo prazo. (MOURA, 2005).

A atual e evidente competitividade do mercado requer cuidados refinados em relação à definição de um método de custeio e esta escolha e ou análise deve ser feita pela instituição com base em fatores tais como: tamanho da empresa, faturamento, nível de informatização, quantidade e linhas de produto fabricado e principalmente seu planejamento num longo prazo. Toda informação sobre os custos são essenciais para a permanência estável e sustentável de uma empresa no mercado.

#### 2.4.3 CUSTEIO POR ABC

O método do custeio ABC teve sua metodologia desenvolvida por Robert Kaplan e Robin Cooper na década de 70 e está baseado na atividade que a organização efetua no processo de fabricação dos seus produtos. A utilização do sistema de custeio ABC é importante por proporcionar informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como os custos das atividades proporcionando aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas.

ABC é uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC. (NAGAKAWA, 1994).

Diante do crescente avanço tecnológico e metodológico dos últimos tempos e do conseqüente aumento da competitividade, surgiu a necessidade do aumento da qualidade, da economia do tempo e da redução dos custos por parte das empresas,

a fim de evitarem a perda de espaço no mercado. Aliado a esse avanço os custos indiretos aparecem como uma decorrência imediata daquele, a crescimento galopante. Foi em virtude destes problemas que, em meados da década de 80, nasceu nos Estados Unidos um método que revolucionou o gerenciamento empresarial: o Custeio ABC (*Activity Based Costing*). (ESTRELA, George Q. 1999).

Segundo ESTRELA (1999), o objetivo do ABC é reduzir o custo por meio da eliminação dos desperdícios, através do corte nos geradores de custos que não agreguem valor, ou seja, naqueles fatores causadores do consumo de atividades evitáveis ou desnecessárias. Essa é uma forma eficaz de compressão dos custos, diferindo da maneira tradicional de cortes aleatórios dos recursos. Dessa maneira, o gerenciamento consegue uma otimização nos retornos financeiros, aliado a uma otimização do valor dos produtos para quem os demandar.

Martins (2003, p. 87), informa que o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Um sistema de Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC), primeiramente rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo. A suposição subjacente a essa definição é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custo consomem atividades. (HANSEN & MOWEN, 2001).

A ideia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos.

Conforme Eller (2000, p.82), “o Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades”.

Segundo Martins (2003, p.96) para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se direcionadores. O autor ensina ainda que “há que se distinguir dois tipos de direcionadores: direcionadores de custos de recursos, e os direcionadores de custos de atividades” .

O citado autor continua afirmando que “o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades”. Afirma ainda que “o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos”.

Nakagawa (2001, p.42), conceitua atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

A utilização do sistema de custeio ABC é importante por proporcionar informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como os custos das atividades proporcionando aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis pelas mesmas.

O que diferencia e caracteriza a metodologia ABC daquelas empregadas pelos sistemas tradicionais de custeio, sejam os VBC - custeio baseados em volume (custeio por absorção), sejam os baseados em custeio direto, é que, enquanto estes últimos se preocupam com a precisão numérica e com a consistência dos princípios contábeis, o custeio com base em atividades, objetiva a acuracidade causal dos mecanismos que levam ao aparecimento dos custos. (BORNIA, 1995).

Além disso, os sistemas de custeamento tradicionais refletem os custos segundo a estrutura organizacional, em forma de pirâmide e, quando muito, a estrutura funcional da empresa. O ABC, na sua visão horizontal, procura custear processos, que são interdepartamentais, extrapolando os limites da estrutura organizacional e funcional. É neste sentido que o ABC é visto como uma ferramenta de análise dos fluxos dos custos. (BORNIA, 1995).

Segundo Nakagawa (1994 p. 40), “... Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recurso de uma empresa”.

O método de custeio ABC apresenta diversas vantagens que devem ser cuidadosamente analisadas pelas empresas, com o sentido de serem tirados proveitos de suas informações, colocando a entidade em uma posição privilegiada. Dentre essas vantagens, pode-se citar:

- Melhor visualização dos fluxos dos processos;
- Atendimento aos princípios básicos de Contabilidade;
- Informações mais fidedignas;
- Eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto;
- Menor necessidade de rateios arbitrários;
- Identifica o custo de cada atividade com os custos totais da organização.

Contudo a necessidade imposta pelo mercado, os custos de implantação e acompanhamento, o recurso humano necessário, os produtos envolvidos, as

necessidades dos gestores etc. devem ser analisados para que se dimensionem as vantagens e desvantagens para cada instituição.

Assim para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

Brimson (1996, p. 23) afirma que:

Um erro comum é agregar os custos indiretos, alocando-os sem identificá-los a produtos e clientes específicos. O custeio convencional ignora diferenças importantes entre produtos e serviços, mercados e clientes, sobre os quais incorrem diferentes custos indiretos.

Pode-se constatar dessa forma, que nos métodos de custeio tradicionais, em uma organização que possui um mix grande de produtos, poderá trazer distorções no rateio dos custos, o que não ocorrerá no método de custeio ABC, pois o cada produto recebe a parcela do custo referente à fração que consumiu de determinada atividade.

Kaplan (1998), afirma que o modelo ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização, baseado nas atividades organizacionais. Referir-se a ele como um mapa econômico baseado na atividade, e não como um sistema de custeio, talvez esclareça seu propósito. Esse sistema de custeio relaciona despesas relativas a recursos com atividades e usa geradores de custo da atividade para relacionar custos da atividade a objetos.

Com base nas definições acima, pode-se concluir que o ABC é uma metodologia de custeio que visa alocar os recursos às atividades identificadas para cada tipo de organização e o consumo destas atividades pelos objetos de custeio.

Martins (2003, p. 87), conceitua que o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Este sistema tem como propósito a redução das distorções provocadas por outros sistemas tradicionais de custeio conforme exposto por MARTINS (2003). Tendo seu foco voltado principalmente para os custos indiretos, que vem aumentando gradativamente devido ao avanço tecnológico e o aumento da complexidade dos sistemas de produção se comparados com os custos diretos.

O sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema,

procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de "cost drivers" ou direcionadores de custos.

De acordo com Brimson, (1996, p. 23)

Um erro comum é agregar os custos indiretos, alocando-os sem identificá-los a produtos e clientes específicos. O custeio convencional ignora diferenças importantes entre produtos e serviços, mercados e clientes, sobre os quais incorrem diferentes custos indiretos.

Entretanto, o Método de Custeio ABC não agrada à todos os autores, como Koliver (1994) que faz críticas em relação a apropriação dos custos indiretos por meio de proporção em relação a algum custo direto.

Segundo a conceituação apresentada por Koliver (1994), custos diretos são aqueles quantificáveis nos portadores finais dos custos, o que não ocorre nos custos indiretos. A grande diferença é que os primeiros se apresentam com uma relação causal perfeita e os últimos sempre necessitam de algum procedimento convencional de apropriação.

Segundo Nakagawa (1994 p. 40), "... Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recurso de uma empresa".

Pode-se observar que a implantação do método de custeio ABC pode proporcionar vantagens para as organizações mundiais. Dentre essas vantagens, pode-se citar:

- Melhor visualização dos fluxos dos processos;
- Atendimento aos princípios básicos de Contabilidade;
- Informações mais fidedignas;
- Eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto;
- Menor necessidade de rateios arbitrários;
- Identifica o custo de cada atividade com os custos totais da organização.

Cabe aos gestores da empresa analisar qual a real necessidade da empresa e qual a sua condição em implantar determinado tipo de custeio em detrimento de outro, contudo, vale ressaltar, que dentre os sistemas analisados nesse artigo, o ABC sobressai por diminuir as distorções causadas pelo rateio.

Pode-se constatar dessa forma, que nos métodos de custeio tradicionais, em uma organização que possui um mix grande de produtos, poderá trazer distorções

no rateio dos custos, o que não ocorrerá no método de custeio ABC, pois cada produto recebe a parcela do custo referente à fração que consumiu de determinada atividade.

### 3 METODOLOGIA

Segundo algumas fontes (FILIPPINI, 1997; FILIPPINI; VOSS, 1997; BERTO; NAKANO, 2000), as pesquisas mais comuns em engenharia de produção e gestão das operações envolvem os tipos principais, alguns resumidos a seguir

Tipo de pesquisas	Descrição
Desenvolvimento Teórico-conceitual	Apesar de os desenvolvimentos teóricos poderem advir de discussões conceituais da literatura ou de revisões bibliográficas (BERTO; NAKANO, 2000) seu escopo principal envolve, sobretudo, em modelagens conceituais que resultam em novas teorias.
Pesquisa-ação	A pesquisa-ação é um tipo de pesquisa com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com uma resolução de um problema coletivo e na qual os pesquisadores ou participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo (THIOLLENT, 1997).
Estudo de Caso	O estudo de caso é um estudo de natureza empírica que investiga um determinado fenômeno, geralmente contemporâneo, dentro de um contexto real de vida, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto em que ele se insere não são claramente definidas. Trata-se de uma análise aprofundada de um ou mais objetos (casos), para que permita o seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 1996; BERTO; NAKANO, 2000).
Pesquisa Bibliográfica/Revisão de Literatura	As revisões da literatura apresentam-se como uma atividade importante para identificar, conhecer e acompanhar o desenvolvimento da pesquisa em determinada área do conhecimento (NORONHA; FERREIRA, 2000), além de permitir a cobertura de uma gama de fenômenos geralmente mais ampla do que aquela que poderia ser pesquisada diretamente (GIL, 1996)
Levantamentos tipo survey	Uma survey compreende um levantamento de dados em uma amostra significativa acerca de um problema a ser estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados (GIL, 1996)

Quadro 1- Tipos/ métodos de Pesquisas e descrição utilizados em Engenharia de Produção e Gestão de Operações.

Fonte: adaptado de MIGUEL (2007)



Optou-se pela metodologia de estudo de caso, pois que de acordo com MATTAR, (1996), seu objetivo é aprofundar o conhecimento acerca de um problema não suficientemente definido, visando estimular a compreensão, sugerir hipóteses e questões ou desenvolver a teoria.

Considerou-se também na escolha deste método de pesquisa outra observação feita por YIN (2001) “A principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que estes tentam esclarecer o motivo pelo qual uma decisão ou um conjunto de decisões foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados alcançados.”

Encontra-se ainda a afirmação de que: O estudo de caso, é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida, como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa ou uma unidade social. Visa conhecer o seu “como” e os seus “porquês”, evidenciando a sua unidade e identidade própria. É uma investigação que se assume como particular, debruçando-se sobre uma situação específica procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico (VILABOL apud RODRIGO, 2008, p 3).

Evidencia-se como um tipo de pesquisa que tem sempre um forte cunho descritivo. “O pesquisador não pretende intervir sobre a situação, mas dá-la a conhecer tal como ela lhe surge.” Pode utilizar vários instrumentos e estratégias. Entretanto, um estudo de caso não precisa ser meramente descritivo. “Pode ter: um profundo alcance analítico, pode interrogar a situação e pode confrontar a situação com outras já conhecidas e com as teorias existentes. Pode ajudar a gerar novas teorias e novas questões para futura investigação. As características ou princípios associados ao estudo de caso se superpõem às características gerais da pesquisa qualitativa.”

Destacam-se as seguintes características:

- Os estudos de caso objetivam a descoberta: o investigador se manterá atento a novos elementos que poderão surgir, buscando novas respostas e indagações no desenvolvimento do seu trabalho.
- Os estudos de caso enfatizam a interpretação contextual para melhor compreender a manifestação geral de um problema e deve-se relacionar as ações, os comportamentos e as interações das pessoas envolvidas com a problemática da situação a que estão ligadas.

- Os estudos de caso têm por objetivo retratar a realidade de forma completa e profunda: o pesquisador enfatiza a complexidade da situação procurando revelar a multiplicidade de fatos que a envolvem e a determinam.

- Os estudos de caso usam várias fontes de informação: o pesquisador recorre a uma variedade de dados, coletados em diferentes momentos, em situações variadas e com uma variedade de tipos de informantes.

- Os estudos de caso revelam experiência vicária e permitem generalizações naturalísticas: o pesquisador procura relatar as suas experiências durante o estudo de modo que o leitor possa fazer as suas generalizações naturalísticas, por meio da indagação: o que eu posso (ou não) aplicar deste caso na minha situação?

- Os estudos de caso tentam representar os diferentes pontos de vista presentes em uma situação social: a realidade pode ser vista sob diferentes perspectivas, não havendo uma única que seja a verdadeira. Assim, o pesquisador vai procurar trazer essas diferentes visões e opiniões a respeito da situação em questão e colocar também a sua posição.

- Os relatos do estudo de caso utilizam uma linguagem e uma forma muito mais acessível do que os outros relatórios de pesquisa, ou seja, os resultados de um estudo de caso podem ser conhecidos por diversas maneiras: a escrita, a comunicação oral, registros em vídeo, fotografias, desenhos, slides, discussões etc. Os relatos escritos apresentam, em geral, um estilo informal, narrativo, ilustrado por figuras de linguagem, citações, exemplos e descrições.

Como trabalhos de investigação, os estudos de caso podem ser essencialmente exploratórios, servindo para obter informação preliminar acerca do respectivo objeto de interesse. Podem ser fundamentalmente descritivos, tendo como propósito essencial descrever como é o caso em estudo. E podem ser analíticos, procurando problematizar o seu objeto, construir ou desenvolver nova teoria ou confrontá-la com a teoria já existente. Um trabalho exploratório pode ser necessário como um estudo piloto de uma investigação em larga escala. Um estudo descritivo pode ser necessário para preparar um programa de intervenção. Mas são os estudos de cunho mais analítico, que podem proporcionar avanço mais significativo do conhecimento. (VILABOL, 2012).

Os estudos de caso podem e devem ter uma orientação teórica bem fundamentada.

## 4 ESTUDO DE CASO

A pesquisa foi realizada em uma propriedade rural localizada no interior do Estado de São Paulo, na cidade de Jacanga. A mesma conta com uma área de 180 hectares toda ela destinada ao cultivo de laranjas e conta com quatro (4) pivôs centrais responsáveis pela irrigação, auxiliando particularmente nos períodos de seca. Sua capacidade de alcance atinge uma área de 120 hectares. O solo é da propriedade é do tipo arenoso e o clima quente-úmido.

O agricultor, proprietário da referida fazenda, por longos anos, praticou a agricultura de grãos e alho. Porém devido à estagnação do mercado de grãos somada ao clima, altitude e a dificuldade de se encontrar tipos de solo favoráveis ao cultivo do alho, a necessidade de um estudo sobre outros tipos de cultura se fez latente.

Após algumas pesquisas chegou a conclusão de que a laranja era uma cultura. A partir de 2004 iniciou então o cultivo da fruta.

Aproveitando a estrutura já existente, ele fez de seus pomares 100% irrigáveis. Este diferencial trouxe benefícios quanto à produtividade e provocar o adiantamento das floradas o que propicia a possibilidade da colheita das laranjas ser antecipada.

Existem diversas variedades de laranja e neste caso específico, o empresário optou pelas: precoces (hamlim, westin), as normais (pera-rio, valência) e as tardias (natal e folha murcha). As variedades mais comuns ao consumo de mesa são a pera-rio e a natal. Embora as outras também tenham boa aceitação, o fato de apresentarem a casca lisa, fina e serem mais doces, destinam-se mais para a indústria, pois produzem grande quantidade de caldo.

Algumas características outras são peculiares a cada uma das variedades de laranja citadas acima, tais como:

- Hamlim: variedade tipo precoce; Características: fruto de casca lisa, forma arredondada. Médio porte.
- Westin: variedade tipo precoce; Características: fruto de casca grossa, forma arredondada. Médio porte.
- Valência: variedade tipo normal; Características: fruto de grande porte.
- Pera-rio: variedade tipo normal; Características: fruto de casca fina e formato oval. Portes variados e de coloração esverdeada.

- Natal: variedade tipo tardia; Características: fruto de casca grossa, arredondado. Fruto de médio à grande porte e um pouco ácida.
- Folha Murcha: variedade tipo tardia; Características: fruto de casca grossa. Fruto arredondado de médio porte e de coloração esverdeada.

Todos os pés de laranjas (laranjeiras) são parecidos. A única exceção é o da folha murcha que possui um tamanho menor.

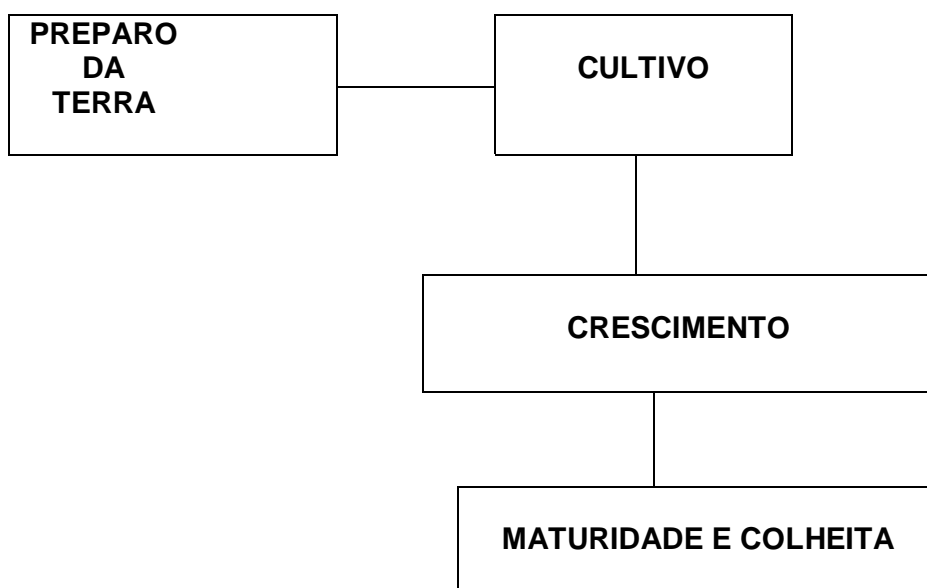
Segundo o agricultor, a laranjeira começa a produzir á partir do segundo ano. Nestes dois primeiros anos é possível se fazer a rotação de vários outros cultivos, como por exemplo: a plantação de milho e soja nas ruas que entremeiam o laranjal.

Um dos pontos abordados pelo empresário é que a cultura da laranja requer um investimento considerável na mão de obra, rigoroso controle de pragas, algumas pulverizações no decorrer do ano e irrigação cuidadosa no período da seca. Estes fatores podem encarecer o processo, mas se bem administrados, ao final, serem pontos positivos à produção.

Há de se considerar, no entanto que o pomar de laranjas pode ser produtivo, mas o custo excessivo, o retrabalho e os baixos preços, podem fazer com que os lucros não sejam satisfatórios. Daí a necessidade do controle de custos que surgiu devido à alta competitividade e aos baixos valores da laranja com o objetivo de fazer do pomar, ao mesmo tempo produtivo e o máximo lucrativo possível.

Em algumas culturas faz-se a escolha por custos de atividades, priorizando a análise dos custos sobre o plantio, colheita, logística e entrega. Observa-se com frequência que os custos mais elevados são: mão de obra da colheita e o uso de defensivos.

Abaixo segue o fluxo da produção e cultivo



Quadro2- fluxograma do processo de produção da laranja

A implantação de um pomar de laranjas, como especificado acima, obedece particularmente á quatro fases (4) que segue desde o preparo da terra até a colheita do produto.

No quadro a seguir, as fases referentes ao cultivo e produção de laranjas e suas respectivas descrições:

<b>FASES</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
PREPARO DA TERRA	Nesta fase prepara-se a terra, gradando, subsolando e adubando-a.
PLANTIO	Plantio: no plantio deve-se, alinhar as ruas com os espaçamentos corretos e plantar as mudas oriundas de viveiros especializados.
CRESCIMENTO	Durante o crescimento deve-se desbrotar para formar a copa, pulverizar e adubar quando necessário.
MATURIDADE E COLHEITA	Na maturidade e colheita, deve-se pulverizar quando necessário, adubar e colher os frutos quando maduros.

Quadro 3- Fases do cultivo, produção e colheita de laranjas.

Fonte: Agricultor da unidade analisada

Neste caso específico e também atendendo a legislação, adotou-se o controle de custos via absorção, por entender ser este um método de conceito simples que facilita a análise de estratégias, objetivando o levantamento de estoques em favor de uma política de vendas, bem como o identificar de prioridades e a organização administrativa de produção. O custeio por absorção possibilita agregar ao custo dos produtos todos os custos fazendo com que cada produto absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à sua produção. Este método consiste na apuração de todos os custos, fixos e variáveis, à produção do período. Os gastos, que não pertencem ao processo produtivo (despesas), são excluídas.

## 5 ANÁLISES

Observando a unidade de análise do estudo de caso, foi possível salientar os principais pontos concernentes quanto à questão custos do cultivo de laranjas, levando-se em conta fatores tais como: mão de obra, insumos, energia (irrigação), transporte/diesel e outros, fez-se um levantamento dos gastos referentes a cada um destes dentro do processo que abrange desde a preparação do solo, plantio, colheita até o produto final.

A pesquisa transcorreu por um período de um (1) ano e foram levantados junto ao administrador da propriedade analisada dados referentes aos custos que integram todo o processo de produção de laranjas, como será descrito na sequência.

Considerando inicialmente a mão de obra, constatou-se que esta, representa 35% dos custos. Ela encontra-se em todas as fases do processo e é cada vez mais solicitada. É importante ressaltar que a totalidade da mão de obra utilizada divide-se em duas partes: a primeira (50%) destina-se a preparação do solo, plantio e período de crescimento da planta; a segunda metade (50%) está concentrada na colheita, fase esta na qual se paga comissão por produtividade. A colheita, é toda manual e o pagamento por produção é um fator que encarece demasiadamente o processo de cultivo e produção de laranjas.

Os insumos por sua vez, representam 25% dos custos e sua utilização está mais concentrada na maturidade da planta, pois que quanto maior a árvore (laranjeira), mais se gasta para cuidar dela. Na fase do plantio, portanto o gasto é menor. É imprescindível ressaltar a importância do uso de insumos de qualidade, visto que é um fator de relevância ao que se refere à obtenção de uma rentabilidade maior, menos custo e ganho de tempo na produtividade das laranjas ou em qualquer outra cultura, lembrando que o preço de mercado desta na dependência dos fornecedores, diga-se de passagem, são poucos. Adotar, portanto a estratégia de compra em grande quantidade pode também favorecer positivamente a diminuição dos custos de produção, uma vez que a possibilidade de um preço reduzido aparece nestes casos.

O fator energia corresponde a 10% dos custos. Ela está presente na fase do crescimento e colheita, quando no funcionamento dos pivôs centrais para irrigar a laranja na época de seca.

Quanto aos gastos com combustível (diesel), estes são utilizados nas fases iniciais, basicamente pelos tratores que fazem o trabalho mais especificamente nos pomares e juntamente com o transporte já no período de colheita, representam cerca de 20% dos custos. Considera-se ainda que na colheita, o transporte é pago por quantidade transportada, fato este que pode encarecer todo o processo.

Sob o ponto de vista organizacional, para a logística, comercialização e beneficiamento da fruta, o setor apresenta um clima de interesse e bastante otimismo para aperfeiçoar o sistema.

Mesmo que se tome como base a variedade de laranjas de cascas mais grossas, acreditando serem estas mais resistentes ao transporte, devem receber um cuidado especial quanto a este procedimento de logística.

Visando estabelecer regras para o transporte de produtos hortícolas definidos como sendo (as frutas e hortaliças "in natura", não processadas e colocadas à disposição para comercialização), foi publicado em novembro de 2002 a Instrução Normativa Conjunta ANVISA/MAPA/INMETRO, (BRASIL, 2002), juntamente com orientações técnicas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que regulamentou o acondicionamento, manuseio e comercialização dos produtos.

Portanto, transportar laranjas soltas e amontoadas nas carrocerias dos caminhões, causa danos aos frutos que podem apresentar por conta disto: deformações, manchas de clorose zoneada, perfurações, entre outros. Este procedimento de transporte de frutas no Brasil, segundo dados publicados pela CEAGESP (2006) chega a atingir um desperdício estimado em 30% até chegar ao consumidor.

Assim, foi assegurada a obrigatoriedade do uso de caixas plásticas padronizadas para o transporte das laranjas as quais acomodam cerca de 90 á 120 laranjas. Ao adotar esta estratégia, evita-se a danificação das laranjas, redução dos desperdícios, preservação da qualidade, sabor, aparência, textura e, sobretudo a longevidade dos frutos. Os benefícios sócio culturais e ambientais, são também contabilizados através desta prática a medida que se consegue a diminuição de perdas e desperdício de alimentos e ganhando-se em qualidade possibilitando oferecer ao consumidor final uma satisfação maior quando na aquisição do produto.

Apurou-se também através do levantamento de gastos realizado, um custo de aproximadamente 10% correspondentes á diversos. São estes, custos ocasionais como EPI, implementos agrícolas, etc..



Caberia citar que o retrabalho é também um componente que gera custos consideráveis neste setor, mas se torna praticamente inviável fazer uma previsão, visto que depende a situação da qual surge a necessidade do mesmo. Entre as quais podemos descrever casos em que a compra de insumos de baixa qualidade ou de qualidade duvidosa, por exemplo, acaba por exigir fatalmente que o trabalho seja refeito, acarretando aí gastos não contabilizados previamente. Ainda podem ocorrer problemas e ou contratempos do tipo: a mercadoria não é aceita pelo cliente, por algum motivo específico. Esta ocorrência pode gerar o dobro dos custos quanto ao transporte, mão de obra, etc..

A seguir, um demonstrativo dos principais custos do cultivo da laranja de acordo com o levantamento realizado na unidade analisada através do estudo de caso:

MÃO DE OBRA	PREPARO DO SOLO	50%	35%
	COLHEITA	50%	
INSUMOS			25%
ENERGIA			10%
COMBUSTÍVEL			20%
DIVERSOS EPI, IMPLEMENTOS, ETC..			10%
TOTAL			100%

.Tabela 1- Principais custos do cultivo da laranja.

## 6 CONCLUSÃO

O agronegócio no Brasil vem apresentando um crescimento visível e de relevância para a economia do país e a citricultura é uma das atividades de destaque neste setor e de importância mundial comprovadamente considerável.

Considerando tal ocorrência, este trabalho teve como objetivo analisar e especificar pontos essenciais e determinantes que envolvem os custos do cultivo de laranjas.

Tratou-se de levantar os aspectos que integram o custeio, identificando o método mais apropriado para modelar o sistema de produção, bem como fatores pertinentes à gestão administrativa da produção. Especificamente buscou-se desenvolver uma análise dos pontos-chaves na formação de custos e produção de laranjas, gastos relacionados ao cultivo e possíveis estratégias de comercialização, transporte, logística e ou decisões que possam colaborar positivamente para com a competitividade do setor de maneira a resultar no aumento da lucratividade, redução de gastos priorizando, porém na oferta de um produto: frutos de qualidade.

Em concluindo, neste estudo foram identificados os seguintes pontos-chaves que englobam o processo de cultivo de laranjas e a seus custos: mão de obra e insumos. Assim como as seguintes dificuldades: retrabalho e previsão de demanda.

Sugere-se, pois para os próximos trabalhos na área, fazer uma comparação entre os métodos de custeio mais apropriados e viáveis.

## REFERÊNCIAS

- ABECITRUS - **Associação Brasileira dos Exportadores de Citrus**. Série histórica de exportações de sucos de laranja. Disponível em <<http://www.abecitrus.com.br>>. Acesso em setembro de 2012.
- AGRIANUAL: **anúário da agricultura brasileira**. São Paulo: Instituto FNP, 2008. 552p.
- ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993. p. 590.
- AZEVÊDO, C.L.L. **Embrapa Mandioca e Fruticultura**. Produção Integrada de Citrus – BA. Sistema de Produção, edição 15 (versão eletrônica). Dez/ 2003.
- BERTO, R.M.V.S., NAKANO, D. N. **A Produção Científica nos Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção: Um Levantamento de Métodos e Tipos de Pesquisa**. Produção, v. 9, n. 2, p. 65-76, 2000.
- BRIMSON, JAMES A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. Trad. de Antonio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Boockman, 2002.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Santa Catarina: UFSC, 1995, 125p. (Tese de Doutorado)
- CARVALHO, J. E. B. de; NEVES, C.S.V.J.; MENEGUCCI, J.L.P.; SILVA, J.A.A. da **Práticas Culturais**. In: MATTOS JR., D.; DE NEGRI, J.D.; PIO, R.M.; POMPEU JR, J. (Ed.). **Citros**. Campinas: Instituto Agronômico e Fundag, 2005. cap.21, p.449-482.
- CARVALHO MARY; LAURINDO Fernando. **Estratégia para competitividade**. São Paulo: Futura, 2003.
- CEAGESP – **Companhia de Entrepósitos e Armazéns Gerais de São Paulo**. Disponível em <<http://w.ceagesp.gov.br/comunicacao/noticias/>>. Acesso em julho de 2012
- CONTINI, Elisio. **Dinamismo do agronegócio brasileiro**. Disponível em: <<http://www.agronline.com.br/artigos/artigo.php?id=22>>. Acesso em outubro de 2012.
- COSTA. Maristela. Agronegócio: **O motor da economia brasileira e o dinamismo da economia paranaense**. Acesso em setembro de 2012. Disponível em: <<http://www.agronline.com.br/artigos/artigo.php?id=331>>. Imprensa Nacional, 1984. v. 1-6.

COVAS, Mario. **Resenha**. Acesso em agosto de 2012. Disponível em:  
<<http://www.apta.sp.gov.br/noticia.htm>>.

CREPALDI, SILVIO APARECIDO. **Contabilidade Rural: Uma abordagem Decisória**. 3º Ed. São Paulo, Atlas, 2005.

EDITORIAL. **Planejamento do Agronegócio é papel do Administrador**. Disponível em:<<http://www.crasp.com.br/jornal/jornal171/prnc2.html>>. Acesso em julho de 2012.

ELLER, R. **Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, p.79-86, Nov./Dez 2000.

EMBRAPA: **Mandioca e Fruticultura Tropical Sistema de Produção**, 15 - 2ª edição; ISSN 1678-8796 (Versão eletrônica Nov/2007)

EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. **Mandioca e Fruticultura**. Disponível em  
[HTTP://w.cnpmf.embrapa.br/planilhas/Laranja\\_Mundo\\_2009.pdf](HTTP://w.cnpmf.embrapa.br/planilhas/Laranja_Mundo_2009.pdf) Acesso em agosto de 2012.

EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. **Sistema de Produção**, 2-3º edição (versão eletrônica)- setembro de 2006.

ENCICLOPÉDIA BIOSFERA, **Centro Científico Conhecer** - Goiânia, v.8, N.14; p. 2012- 218

ESTRELA, George Q. et al., **Identificação e mensuração das perdas internas do processo produtivo de uma indústria de curtume utilizando o método ABC**. In: VI Congresso Brasileiro de Custos. Anais: São Paulo, 1999.

FACHINELLO, J. C. **Problemática das mudas de plantas frutíferas de caroço**. In: Simpósio Internacional de Frutas de Caroço, 2000, Porto Alegre. Anais... Porto Alegre: UFRGS, 2000. p. 25-40. Editado por Gilmar Arduino Bettio Morodin; Renar João Bender; Paulo Vitor Dutra de Souza.

FAO. **Current situation and medium-term outlook for tropical fruits**. Geneva, 2005.

FLEURY, P.F.; LAVALLE, C. **Avaliação do serviço de distribuição física: a relação entre a indústria de bens de consumo e o comércio atacadista e varejista**. São Paulo: Atlas, 2000. p.76-89.

FILIPPINI, R.; VOSS, C. **Editorial. International Journal of Operations and Production Management**, v. 17, n. 7, p. 653-654, 1997.

FILIPPINI, R. **Operations Management Research: Some Reflections on Evolution, Models and Empirical Studies in OM. International Journal of Operations and Production Management**, v. 17, n. 7, p. 655-670, 1997.

GOMES, PIMENTEL. **Fruticultura Brasileira**, Biblioteca Rural; Livraria Nobel S/A; São Paulo, 1987.

HASSE, Geraldo de : "**A Laranja no Brasil**", São Paulo, 1987 - Edição de Duprat & Ilobe Propaganda; Abecitrus.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.; **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Indicadores IBGE, Estatística da Produção Agrícola**, 2011.

IEA. Instituto de Economia Agrícola. Comércio Exterior - **Balança Comercial dos Agronegócios Paulista e Brasileiro no ano de 2010**. Disponível em: <<http://www.iea.sp.gov.br/out/arquivoAN4.php?codTipo=7>>. Acesso em: julho/2012.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda**. Ed. Saraiva. 2006

KOTLER, P **Administração de marketing**: análise, planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, ELISEU. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1996.

MONTGOMERY, C.A.; PORTER, M.E. Estratégia. A busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MATTOS JÚNIOR, D. de; DE NEGRI, J.D.; FIGUEIREDO, J.O.; POMPEU JÚNIOR, J. CITROS: **principais informações e recomendações de cultivo**. Boletim Técnico 200 (IAC). 17 de março de 2005.

MOURA, H. da S. **O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa?** Sitientibus, Feira de Santana, n.32, jan./jun., 2005, p.129-142.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAMA, Nasayuki, **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo, Atlas 2000.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico**. São Paulo: Atlas, 2002, p.177.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação.

PEREZ Jr., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 3. ed. SP: Atlas, 2001.

PIO CORRÊA, M. **Dicionário das plantas úteis do Brasil e das exóticas cultivadas**. Rio de Janeiro:

PRADO Lauro Jorge. Série empresarial: **Guia de custos**. E-Book ed. 1º julho 2004 versão 2 . Disponível em: < [www.widebiz.com.br/ebooks/prado/custos](http://www.widebiz.com.br/ebooks/prado/custos)>. Acesso em: 14 outubro de 2012.

PUCRS. **Princípios e métodos de custeio**. Disponível em: <[http://pucrs.campus2.br/~blauth/Custos2/metodos\\_custeio.doc](http://pucrs.campus2.br/~blauth/Custos2/metodos_custeio.doc)> Acessado em junho de 2012.

SÁ, Carlos Alexandre. **O método de custeio por absorção e o método de custeio variável**. Disponível em: < <http://carlosalexandresa.com.br/artigos/O-Metodo-de-Custeio-por-Absorcao-e-o-Metodo-de-Custeio-Variavel.pdf>> Acessado em junho de 2012.

SANCHES, V.; MULLER, G.W.; COSTA, A.S. **Doenças dos citros causadas por algas, fungos, bactérias e vírus**. Campinas: Fundação Cargill, 1998. p.167-187.

SANTOS, JOEL J.. **Análise de Custos: remodelada com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso**. 4º Ed. São Paulo. Atlas, 2005.

SATO, S. A. da Silva. **A aplicação dos métodos de custeio e dos princípios fundamentais de contabilidade para a mensuração do lucro**. Disponível em: < <http://www.pibic.unir.br/pdf/EXATAS%20E%20DA%20TERRA/Luana%20Kundsins%20-%20RES.pdf>> Acessado em: 01 maio 2009.

SAYMOUR. **Biochemistry of fruit ripening**. Londres: Chapman, Hall, 1993.

SEBRAE. **O que é a curva ABC**. Disponível em : <[http://www.sebraesp.com.br/faq/marketing/planejamento\\_orcamentario\\_controles/curva\\_abc](http://www.sebraesp.com.br/faq/marketing/planejamento_orcamentario_controles/curva_abc)> acesso em setembro de 2012.

SILVA, Adriano Aparecido da. **A Importância do Administrador para o Desenvolvimento do Agronegócio Brasileiro**. Disponível em: <[http://www.administradores.com.br/artigos/a\\_importancia\\_do\\_administrador\\_para\\_o\\_desenvolvimento\\_do\\_agronegocio\\_brasileiro/26313/](http://www.administradores.com.br/artigos/a_importancia_do_administrador_para_o_desenvolvimento_do_agronegocio_brasileiro/26313/)>. Acesso em outubro de 2012.

STEINER, G. A., **Top management planning**, New York: Free Press , 1979.

TAVARES, MAURO CALIXTA, **Gestão Estratégica**; São Paulo, 2005, p.50.

TERSI, F.E.A. **Manejo de solo e plantas infestantes na citricultura, da implantação a reforma de pomares**. Jaboticabal: Funep, 2001. 34p.

VILABOL. **Metodologia da Pesquisa - Estudo de Caso**. Disponível em <<http://mariaalicehof5.vilabol.uol.com.br/>> Acesso em setembro de 2012. ENCICLOPÉDIA BIOSFERA, **Centro Científico Conhecer** - Goiânia, v.8, N.14; p. 2012- 218

YIN, R. K., **Estudo de Caso \_ Planejamento e Método**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

## ANEXOS



Hamlim fruta



hamlim







Westim fruta





westin







Valência fruta



valência





Pera-rio fruta



Pera-rio



Natal fruta



natal



Folha murcha- fruta



Folha murcha