

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS DO ESTADO DO PARANÁ: NÍVEL DE INTENSIDADE NO USO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO E CONTROLE

Gervaldo Rodrigues Campos¹
Isabel Cristina Gozer²

CAMPOS, G. R.; GOZER, I. C. Gestão estratégica de custos nas cooperativas agropecuárias do estado do paraná: nível de intensidade no uso das informações de custos para tomada de decisão e controle. *Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR*, Umuarama, v. 9, n. 1 e 2, p. 155-172, jan./dez. 2008.

RESUMO: O presente trabalho teve como objetivo avaliar a intensidade no uso das informações de custos para tomada de decisões e controle pelas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná. Para tanto, a metodologia utilizada se caracteriza como estudo empírico-analítico, realizado por meio de coleta, observação e análise dos dados, isto é, de natureza descritiva. Quanto aos procedimentos, caracteriza-se como pesquisa de campo. Um questionário estruturado, contendo dezenove questões objetivas, foi encaminhado para setenta cooperativas, sendo que apenas dezesseis o devolveram devidamente respondido. A amostra representa apenas 22,86% (vinte e dois vírgula oitenta e seis por cento) das cooperativas agropecuárias do estado. Como resultado, a presente pesquisa constatou que as cooperativas agropecuárias pesquisadas utilizam de forma intensa as informações produzidas pelos sistemas de custos no processo decisório, bem como recorrem às informações dos referidos sistemas para: realizar investimentos; decidir sobre ampliação da planta de produção instalada; programar compra de matéria-prima; definir o nível produção e venda; formar preços de venda; determinar o mix de produção, que é o conjunto de produtos a oferecer ao mercado. Com base nos resultados da presente pesquisa, especialmente no contexto da gestão estratégica dos custos de produção, pode-se afirmar que o segmento do cooperativismo agropecuário do estado Paraná está atento às ferramentas de gestão de vanguarda, o que proporciona maior competitividade a essas organizações, no mercado em que atuam.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão estratégica de custos. Cooperativas agropecuárias. Controle de custos.

¹Professor no Curso de Ciências Contábeis da UNIPAR – Campus Sede Umuarama

²Doutoranda em Engenharia da produção, UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina

STRATEGIC MANAGEMENT OF COSTS IN AGRICULTURAL COOPERATIVES OF THE STATE OF PARANÁ: LEVEL OF INTENSITY IN THE USE OF COST INFORMATION TO MAKE DECISIONS AND CONTROL

ABSTRACT: This study aimed to evaluate the use intensity of costs information by agricultural cooperatives of the state of Paraná, Brazil, to make decisions and to control. Thus, the used methodology is characterized as analytical-empirical study, conducted through collection, observation and data analysis, with descriptive nature. The procedures are characterized as field research. A structured questionnaire, containing nineteen objective questions, was sent to seventy cooperatives, and only sixteen responded appropriately. The sample represents only 22.86% (twenty-two point eighty-six per cent) of agricultural cooperatives in the state. As a result, this research found that the studied agricultural cooperatives intensively use the information produced by the cost systems to make decisions, and use the information from these systems to: invest, decide on expansion of installed production plant; plan raw materials purchase; set the production and sale standard; fix sales prices, determine the mix of production, which is the set of products to offer to the market. Based on this research results, especially at the strategic management of costs production context, we can say that the agricultural cooperatives segment at Paraná state is aware of management tools on lead, which provide greater competitiveness to these organizations, in the market where they act.

KEYWORDS: Strategic management of costs. Agricultural cooperatives. Control of costs.

GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS EN LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DEL ESTADO DE PARANÁ: NIVEL DE INTENSIDAD EN EL USO DE LAS INFORMACIONES DE COSTOS PARA TOMA DE DECISIONES Y CONTROL

RESUMEN: Esta investigación tuvo como objetivo evaluar la intensidad en el uso de las informaciones de costos para la toma de decisiones y control, por las cooperativas agropecuarias del estado de Paraná. Para tanto, la metodología utilizada se caracteriza como estudio empírico-analítico, realizado por medio de recolección, observación y análisis de los datos, es decir, de naturaleza descriptiva. Cuanto a los procedimientos, se caracteriza como investigación de campo. Un cuestionario estructurado, conteniendo diecinueve preguntas objetivas fuera encaminado a setenta cooperativas, siendo que apenas dieciséis lo devolvieron debidamente respondido. La muestra representa tan sólo 22,86% (veintidós coma

ochenta y seis por ciento) de las cooperativas agropecuarias del estado. Como resultado, esta investigación constató que las cooperativas agropecuarias investigadas utilizan de manera intensa las informaciones producidas por los sistemas de costos en el proceso decisorio, bien como recurren a las informaciones de los referidos sistemas para: realizar inversiones; decidir sobre ampliación de la planta de producción instalada; planear compra de materias primas; definir el nivel de producción y venta; establecer precios de venta; determinar la combinación de producción, que es el conjunto de productos a ofrecer al mercado. Basándose en los resultados de esta investigación, especialmente en el contexto de la gestión estratégica de los costos de producción, se puede decir que el segmento del cooperativismo agropecuario del estado de Paraná está atento a las herramientas de gestión vanguardia, lo que proporciona mayor competitividad a esas organizaciones en el mercado en que actúan.

PALABRAS CLAVE: Gestión estratégica de costos. Cooperativas agropecuarias. Control de costos.

1 INTRODUÇÃO

A abertura da economia brasileira, ocorrida no início dos anos 90 e, posteriormente, um melhor controle da inflação, provocaram significativas alterações na vida das empresas. Antes, os nossos produtos não sofriam a concorrência dos produtos estrangeiros. Por outro lado, durante o período inflacionário, os preços eram reajustados diariamente, escondendo as ineficiências dos processos produtivos e de gestão das organizações.

A estabilização dos preços passou a exigir dos gestores maior eficiência, principalmente nos seus processos de produção, haja vista que, com a moeda estável, os comércios atacadista e varejista deixaram de comprar com objetivo de ganhar na estocagem, provocando uma mudança radical na vida das indústrias. Tais fatores obrigaram as empresas a se preocuparem, mais do que nunca, com a gestão dos seus custos.

Porter (1992) destaca que uma das formas de as empresas obterem vantagem competitiva é através da gestão de custos e, para operacionalizar este enfoque, será necessário conhecer como controlam seus custos e como convertem estes dados em informações gerenciais.

A intensa competitividade a que estão sujeitas as empresas brasileiras, notadamente aquelas de médio porte, localizadas no âmbito regional, acentuou-se nos anos recentes, com o surgimento de diferentes propostas de modelos e processos de gestão, em função de diversas variáveis. Destacam-se a evolução das diversas tecnologias usadas como ferramentas de gestão e produção, novos usos provenientes dos recursos das telecomunicações, inovações constantes de

produtos e serviços, movimentos normativos de proteção de defesa do consumidor, entre outros.

A competitividade das empresas industriais está baseada em variáveis decorrentes da evolução do processo de gestão (capacidade de inovação, eficiência na produção, incremento do planejamento e controle gerencial) e variáveis normativas, caso das normas ambientais, respeito à defesa do consumidor, disposições trabalhistas etc., que tornam atrativas a rentabilidade das empresas.

Com a globalização da economia, fato detectado nos últimos anos e, agora, pela disseminação da Internet, as informações são transmitidas muito rapidamente e têm um alcance global inimaginável há algumas décadas.

Assim, a era em que as empresas podiam ser conduzidas somente por “homens de bom senso” parece haver terminado. O gerenciamento deixou de ser “político” para ser “científico”. A sobrevivência das organizações está condicionada a metas impostas pelo mercado.

No setor do cooperativismo não é diferente. Embora as cooperativas não tenham objetivo claro de lucro, entretanto, para agregar valor ao produto do cooperado e, conseqüentemente, gerar sobras a serem distribuídas aos cotistas necessitam ser tão competitivas quanto às empresas de capital. Para tanto, precisam ser geridas de forma eficiente, especialmente no tocante ao controle dos custos de produção, pois o fracasso é inevitável, caso esteja ausente uma boa gestão de custos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Atualmente é notória a necessidade cada vez maior de se tomar decisões emergenciais. Tais decisões devem estar fundamentadas em informações corretas, para que possam realmente produzir os efeitos esperados. No meio empresarial não é diferente, principalmente em razão da velocidade com que as informações chegam aos gestores no mundo moderno. Com a comunicação “on line”, fruto da evolução permanente da informática, os negócios passaram a acontecer também em uma velocidade jamais imaginada há poucos anos. Tudo isso faz com que o tomador de decisões necessite, mais do que nunca, de segurança nessas informações.

A correta apuração, a análise e o controle dos custos de produção dos bens e serviços têm sido atualmente, uma preocupação cada vez maior dos empresários e dos gestores das organizações. Essa preocupação se justifica pela grande concorrência que se estabeleceu nos últimos anos, devido à abertura de mercado. Grandes empresas de outros países se instalaram e passaram a concorrer com as empresas nacionais, as quais não possuem o mesmo poder de investimentos em tecnologia.

Empresas nacionais, nas últimas décadas, vêm tentando obter melhor posicionamento competitivo dentro do mercado e, para isso, procuram se modernizar, conseguindo recursos por meio de linhas de créditos mais acessíveis, mão-de-obra especializada e redução de desperdício de tempo e material nas fases de produção.

Na guerra pela sobrevivência no mundo dos negócios, é de suma importância o perfeito acompanhamento dos ganhos, em uma extremidade, e dos custos e despesas em outra. É através do controle das receitas e dos custos que os gestores encontrarão o equilíbrio necessário para a continuidade e também geração de riquezas para os proprietários ou acionistas das corporações.

Felizmente, nos últimos anos, os profissionais da contabilidade têm se aprimorado muito na tarefa de se adaptarem às mudanças do novo ambiente de produção e dos negócios, mudando a mentalidade inicial que era apenas de uma contabilidade voltada para atender às exigências das leis fiscais e societárias.

Os principais objetivos da contabilidade de custos são: determinar o lucro, utilizando-se dos dados dos registros convencionais de contabilidade; fazer um controle das operações e dos estoques, com estabelecimento de padrões e orçamentos; gerar informações para tomada de decisões, tais como formação de preços de venda, quantidade a ser produzida. É por este motivo que se faz importante a análise de custos em uma empresa.

Nas empresas industriais, a elaboração das demonstrações contábeis de forma correta depende diretamente da avaliação dos custos dos produtos fabricados, tanto dos produtos vendidos, como daqueles que permanecem dentro da empresa, sob a forma de produtos acabados ou em fabricação.

Além de informar sobre os custos de produtos e serviços, o sistema de custos deve também oferecer informações sobre os gastos ocorridos em diversos departamentos que compõem a estrutura organizacional da empresa. Isso possibilita detectar qual área ou departamento está sendo responsável pelo aumento dos gastos, facilitando o controle gerencial e a elaboração de orçamentos.

O mercado no mundo atual tornou-se muito instável, se comparado com o de há poucos anos, modificando-se continuamente. Esta realidade exige dos gestores novas habilidades no gerenciamento das empresas, adequando seus instrumentos de gestão às necessidades do momento.

O acirramento da concorrência é uma das conseqüências mais importantes deste contexto. A redução das barreiras para a entrada de produtos estrangeiros no mercado interno tem intensificado ainda mais a competição entre as empresas.

Este aumento da concorrência tem provocado profundas modificações nos sistemas produtivos das empresas. A tendência dessas modificações pode ser percebida, comparando-se o sistema produtivo da empresa atual com o da

empresa de alguns anos atrás.

A produção da empresa antiga era em série, isto é, produziam-se grandes lotes padronizados, sem diversificação de produtos. A vida útil dos produtos era longa. As empresas usavam estoques elevados, tanto de produtos acabados, como de produtos em fabricação e de matéria-prima. Naquele período, o nível de utilização da capacidade da fábrica era, geralmente, de 100%, sendo que as capacidades instaladas eram inferiores à demanda de mercado.

Como havia poucas empresas dominando determinados segmentos de mercado, os preços praticados poderiam ser altos, que o mercado suportaria. As empresas não se preocupavam com o aprimoramento contínuo da eficiência, pois o mercado, menos competitivo, absorvia as ineficiências.

Na empresa atual, há uma necessidade de flexibilidade na produção. Fabricam-se produtos com diversos modelos, em prazos mais curtos, com menor vida útil e reduzido prazo de entrega ao cliente. A produção deve ser efetuada em lotes pequenos, com alta qualidade.

Neste cenário, se faz necessário, por parte das empresas, um controle apurado dos custos de produção e a constante melhoria dos processos produtivos, como condição para se manterem competitivas neste mercado.

Segundo Bornia (2002, p. 26),

O controle efetivo das atividades produtivas é a condição indispensável para que qualquer empresa possa competir em igualdade de condições com seus concorrentes. Sem esse controle, ou seja, sem a capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente à competição mais eficiente.

Devido também ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da produção, a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão gerencial. Ela coleta, classifica e registra dados das áreas operacionais, tanto monetários quanto físicos. Aí reside o grande potencial da contabilidade de custos, pois da combinação desses dados resultarão indicadores gerenciais de grande poder informativo.

Um bom sistema de custo serve como ferramenta de controle sobre as atividades produtivas em todas as suas fases e seus departamentos.

O auxílio ao controle constitui uma importante finalidade dos sistemas de custos. Em um sistema de custos, será determinado o comportamento esperado para os custos, e então será feita uma avaliação dos custos incorridos no período. A comparação dos resultados obtidos é possível, abrindo caminho para a análise dos motivos das variações encontradas e para a busca de soluções visando à melhoria do processo.

Vale ressaltar que a plenitude do controle só é alcançada quando se efetuam ações para a correção de causas de problemas. Não adianta obter as variações e procurar os motivos que as ocasionaram, caso nada seja feito no sentido de se corrigirem situações indesejadas. Assim, a mera utilização de um sistema de custos voltado para o auxílio ao controle, da mesma forma que ocorre com qualquer outro sistema, não garante por si só a obtenção do controle dos processos. Contudo, propicia importante ajuda na obtenção dos padrões e na mensuração do realmente ocorrido, além de facilitar a análise das variações. (BORNIA, 2002, p. 54).

O auxílio à tomada de decisões é outro objetivo. É quando as informações geradas pelo sistema de custos são usadas para dar subsídios ao processo de decisão da empresa. As mesmas informações que auxiliam o controle podem propiciar importante ajuda no processo de planejamento da empresa. As informações de custos são de muita importância, quando se necessita decidir sobre a terceirização de um item, corte de um determinado produto, compra de novos equipamentos, entre outros.

Em virtude do atual dinamismo da economia, os administradores necessitam de informações confiáveis e rápidas, que lhes possibilitem a tomada de decisões para o alcance e a superação de metas de resultados. Muitas são as possibilidades de a contabilidade de custos auxiliar nas tomadas de decisões. Dentre as mais comuns, o auxílio na fixação de preços de venda, o cálculo da lucratividade de produtos, a seleção de mix de produtos etc..

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada para a realização presente pesquisa foi caracterizada como estudo empírico-analítico, realizado por meio de coleta, observação e análise dos dados.

Dessa forma, buscando atingir o objetivo proposto, que foi avaliar a intensidade no uso das informações de custos para tomada de decisões e controle pelas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, esta pesquisa se caracteriza como descritiva. Quanto aos procedimentos, caracteriza-se como pesquisa de campo, pois, mediante o envio de um questionário estruturado com questões fechadas, buscou-se conhecer o perfil das cooperativas do segmento agropecuário do estado do Paraná. Para tanto, as cooperativas responderam um questionário com questões relativas aos sistemas de custos que utilizam. Foi encaminhado, por intermédio dos correios, um questionário estruturado, contendo 19 (dezenove) questões objetivas, para 70 (setenta) cooperativas agropecuárias do estado do Paraná.

A amostra do presente trabalho está representada por 16 (dezesseis) co-

operativas de diversas regiões de estado, isto é, retornaram apenas 16 (dezesseis) questionários, devidamente respondidos, dos 70 (setenta) que foram encaminhados. Trata-se, portanto, de uma amostra de 22,86% (vinte e dois vírgula oitenta e seis) por cento das cooperativas agropecuárias do estado.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico são apresentadas as análises dos 16 (dezesseis) questionários devolvidos pelas cooperativas que integraram a amostra selecionada.

Com o resultado, foi possível traçar um perfil dessas entidades, não somente quanto ao tamanho, mas principalmente quanto à intensidade no uso das informações geradas pelos sistemas de custos dessas cooperativas, como também quanto às decisões tomadas com base nas informações de custos.

Quanto à formação escolar do principal dirigente da cooperativa, o resultado da pesquisa demonstrou que, na grande maioria das cooperativas que responderam a pesquisa, o seu principal dirigente possui pós-graduação *lato sensu* ou, pelo menos, curso superior. Das 16 (dezesseis) cooperativas que responderam ao questionário, 9 (nove) responderam possuir pós-graduação e 5 (cinco) curso superior. O resultado revela um satisfatório nível de formação escolar dos principais dirigentes das cooperativas agropecuárias do estado do Paraná.

Esse resultado revela um bom nível escolar das cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, demonstrando que aproximadamente 90% (noventa por cento) dos dirigentes possuem, no mínimo, nível superior, o que consideramos fundamental para o sucesso das organizações empresariais. Quanto ao sexo do principal dirigente da cooperativa, a pesquisa revelou que 100% (cem por cento) são do sexo masculino. Este resultado revela um dado surpreendente, que é a não presença da mulher nos principais cargos de direção nas cooperativas do estado do Paraná. Conforme o resultado da pesquisa, as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná têm como principal dirigente, homens, pois nenhuma das empresas pesquisadas afirmou ter mulher no comando principal.

Quanto à idade do principal dirigente da cooperativa, a pesquisa revelou que a maioria possui idade superior a 45 (quarenta e cinco anos). Das 16 (dezesseis) cooperativas que responderam a pesquisa, em 6 (seis) delas o principal dirigente possui idade superior a 55 (cinquenta e cinco) anos e em outras 6 (seis) cooperativas o principal dirigente tem idade entre 46 (quarenta e seis) e 55 (cinquenta e cinco) anos.

Este resultado demonstra que as cooperativas estão sendo dirigidas por profissionais com experiência considerável, pois, em 75% (setenta e cinco por cento) das organizações pesquisadas, o principal dirigente possui mais de 45 (quarenta e cinco) anos. Tal resultado possui relevância fundamental no contexto

do mercado em que estão inseridas essas organizações. Pois atualmente, o mercado está altamente competitivo, exigindo diversas habilidades dos gestores, que muitas vezes o jovem ainda não detém.

Com relação ao tempo de vida da cooperativa, atuando no atual ramo de atividade, a presente pesquisa revelou que são empresas já bastante amadurecidas. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam a pesquisa, 02 (duas) afirmaram possuir mais de 30 (trinta) anos de atividade; 6 (seis) afirmaram possuir entre 25 (vinte e cinco) e 30 (trinta) anos; 02 (duas) afirmaram possuir entre 20 (vinte) e 25 (vinte e cinco) anos; 02 (duas) afirmaram possuir entre 15 (quinze) e 20 (vinte) anos; as restantes registraram menos de 15 (quinze) anos de atividade.

O resultado revela significativa longevidade das cooperativas pesquisadas, haja vista que 75% (setenta e cinco por cento) das organizações pesquisadas afirmaram estar há mais de 10 (dez) anos no mercado em que atuam. Tal resultado revela organizações já amadurecidas e preparadas para os desafios que o mercado impõe.

Com relação ao tempo de experiência no ramo de atividade, a pesquisa revelou que a maioria absoluta dos dirigentes possui mais de 10 (dez) anos de experiência no ramo de cooperativas. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam a pesquisa: 4 (quatro) disseram ter entre 25 (vinte e cinco) e 30 (trinta) anos de experiência; 2 (duas) entre 20 (vinte) e 25 (vinte e cinco) anos; 3 (três) entre 15 (quinze) e 20 (vinte) anos; 4 (quatro) entre 10 (dez) e 15 (quinze) anos e o restante menos de 10 (dez) anos de experiência.

A pesquisa revelou, portanto, que em 75% (setenta e cinco por cento) das organizações pesquisadas, o seu principal dirigente possui mais de 10 (dez) anos de experiência no segmento do cooperativismo agropecuário. Esse resultado também possui fundamental relevância no contexto do mercado em essas organizações estão inseridas. A experiência dos presidentes dessas organizações no respectivo ramo de atividade é variável importante para os desafios do mercado atualmente.

Quanto ao número de funcionários das cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que metade é constituída por grandes empresas, isto é, com mais de 500 (quinhentos) funcionários. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 8 (oito) possuem mais de 500 (quinhentos) funcionários; 03 (três) possuem entre 100 (cem) e 500 (quinhentos) funcionários e o restante (cinco cooperativas) possui menos de 100 (cem) funcionários.

De acordo com o Sebrae, indústrias com mais de 500 funcionários são classificadas como de grande porte e as que possuem entre 100 e 499 funcionários são médias empresas (<www.sebraesp.com.br> Acesso: 20 jan.2009).

A pesquisa confirmou, portanto, o potencial do cooperativismo agrope-

cuário do estado do Paraná, isto é, a presença muito forte de grandes organizações nesse segmento econômico. Tal potencial possui significativa importância para o desenvolvimento econômico das diversas regiões do estado. O estado do Paraná, por um ser um estado essencialmente agropecuário, depende muito do cooperativismo agropecuário, no tocante ao nível de emprego, arrecadação de tributos e, principalmente, fortalecimento da renda do produtor rural.

Quanto ao faturamento das cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que a grande maioria fatura acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) por mês. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 12 (doze) afirmaram faturar mais de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) por mês; 02 (duas) cooperativas afirmaram faturar entre R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) e 02 (duas) cooperativas, afirmaram faturar menos de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Conforme estabelece o artigo 3º, inciso II, da Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro 2006, lei que disciplina o Simples Nacional, classificam-se como de pequeno porte as empresas com faturamento anual de até R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Constatou-se, portanto, que a grande maioria das cooperativas pesquisadas é composta por grandes organizações também pelo aspecto do faturamento, pois, das cooperativas pesquisadas, 75% (setenta e cinco por cento) faturam mais de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) por mês. Esse resultado novamente confirma o potencial de geração de emprego e renda do setor agropecuário do estado do Paraná, especialmente por intermédio do cooperativismo.

Por outro lado, quanto à destinação dos produtos das cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que 50% (cinquenta por cento) comercializam os seus produtos para distribuidores, comércio varejista e consumidor final, com maior concentração na comercialização junto a empresas distribuidoras.

Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 8 (oito) afirmaram vender os seus produtos tanto para distribuidores como para lojas de varejo e consumidores finais; 02 (duas) afirmaram vender somente para consumidores finais; 02 (duas) somente para distribuidores; 02 (duas) afirmaram vender os seus produtos para indústrias; 01 (uma) afirmou vender os seus produtos somente para lojas de varejo e 01 (uma) somente presta serviços. O resultado da pesquisa revela um perfil bastante característico das cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, quanto à destinação dos seus produtos. Atendendo a vários perfis de clientes e agregando valor aos produtos dos seus cooperados, essas organizações industrializam e fornecem produtos acabados.

Quanto ao sistema de produção das cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que boa parte fabrica os seus produtos em série, isto é, produz de forma continuada, independentemente dos pedidos de clientes. Das 16 (dezesesseis)

cooperativas que responderam o questionário, 7 (sete) afirmaram adotar o sistema de produção em série; 03 (três) afirmaram adotar o sistema de produção em série e o sistema por ordem ou encomenda; 03 (três) afirmaram adotar somente o sistema de produção por ordem ou encomenda; 02 (duas) não responderam e 01 (uma) afirmou que não fabrica, apenas comercializa.

A pesquisa revelou que 44% (quarenta e quatro por cento) das organizações pesquisadas adotam sistema de produção em série, isto é, independentemente de encomenda de produtos por parte dos clientes, o processo de produção acontece. Este resultado confirma uma característica muito forte do setor de cooperativismo agropecuário, que é ser uma alternativa fundamental para agregar valor à produção agrícola do país e, conseqüentemente, maximizar a renda do produtor rural. Para tanto, recebe a produção dos cooperados e a industrializa de forma contínua, visando oferecer não somente aos cooperados, mas também ao mercado em geral.

No tocante ao processo de fabricação dos produtos nas cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que a maioria possui o chão de fábrica organizado por departamento. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 9 (nove) afirmaram que possuem o seu processo de produção organizado por departamentos de produção; 04 (quatro) afirmaram que possuem o seu processo de produção organizado por departamentos, além de ter parte de sua produção também organizada por células de produção.

Conforme o resultado, aproximadamente 60% (sessenta por cento) das organizações pesquisadas organizam os seus ambientes de produção por meio de departamentos de produção. Tal resultado revela a importância no contexto da gestão dos custos de produção dos produtos fabricados por essas organizações, haja vista que, com o ambiente de produção organizado por departamento, a tarefa de identificação e mensuração dos custos de produção se torna bastante facilitada.

Com relação ao método de custeio utilizado para determinação dos custos dos produtos fabricados pelas cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que a grande maioria utiliza o método de custeio por absorção. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 10 (dez) afirmaram utilizar o método de custeio por absorção para determinar os custos de produção dos produtos que fabricam; 05 (cinco) afirmaram utilizar o método de custeio direto ou variável; 01 (uma) não fabrica: nenhuma afirmou usar o método de custeio "abc".

Conforme Martins (2003), custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de

produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

A pesquisa revelou que mais de 60% (sessenta por cento) das organizações pesquisadas adotam o sistema de custeio por absorção para determinação dos custos dos produtos fabricados. Este resultado demonstra que os gestores das cooperativas pesquisadas não estão utilizando a melhor alternativa no contexto da gestão dos custos de produção. O custeio direto ou variável apresenta-se como uma ferramenta mais eficaz no tocante ao seu gerenciamento, em função do tratamento que ele atribui aos elementos de custos, especialmente os custos fixos, que são tratados como despesas do período e não como custo do produto fabricado.

Segundo o mesmo autor, no custeio variável só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

Por outro lado, o custeio “abc”, em razão da sua estrutura fundamental, proporciona um resultado final muito mais confiável, isto é, uma informação mais acurada. Nenhuma das cooperativas que responderam o questionário faz uso desta ferramenta.

Ainda segundo Martins (2003), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos realizados pelos sistemas tradicionais de custeio.

Conforme Nakagawa (1994, pg. 40), “conceitualmente o ABC é algo muito simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

No tocante a algum tipo de controle dos principais elementos de custos, tais como matéria-prima, mão-de-obra direta, custos indiretos de produção, despesas administrativas, etc., a pesquisa revelou que a grande maioria das cooperativas pesquisadas possui algum tipo de controle. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 11 (onze) afirmaram possuir algum tipo de controle específico sobre os principais elementos de custos de produção, 03 (três) afirmaram não possuir nenhum tipo de controle, e 02 (duas) não responderam. A pesquisa revelou que aproximadamente 70% (setenta por cento) das organizações pesquisadas adotam algum tipo de controle dos principais elementos de custos de produção.

Tal resultado possui relevância no contexto da gestão dos custos de produção, haja vista que é impossível gerenciar custos se houver ausência de controle. A implantação de controles dos mais diversos elementos de custos de produção, consiste no ponto de partida para uma eficiente gestão dos custos de produção dos produtos fabricados e da empresa como um todo. Quanto ao tipo

de controle, os mais citados foram controles de gastos com matéria-prima e mão-de-obra.

De acordo com Martins (2003) pode-se dizer que uma empresa tem controle dos seus custos e despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, se estão dentro do esperado, e analisa as divergências e conseqüentemente toma medidas para correções de tais desvios.

Quanto à formação do profissional responsável pela área de custos, a pesquisa revelou que a grande maioria é contador. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 10 (dez) afirmaram que o profissional responsável pela área de custos é contador, 02 (duas) que é administrador, 01 (uma) que é economista, 01 (uma) que é engenheiro e 02 (duas) não responderam.

A pesquisa revelou que, em mais de 60% (sessenta por cento) das organizações pesquisadas, a pessoa responsável pela área de custos é um profissional de contabilidade, isto é, um contador. O resultado revela uma considerável preferência das cooperativas pesquisadas, pelo profissional da contabilidade para responder pela área de custos.

Quanto à principal matéria-prima utilizada pelas cooperativas pesquisadas, destacaram-se leite, frango e milho. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário: 3 (três) afirmaram que a principal matéria-prima utilizada nos seus processos produtivos é o leite *in natura*, 03 (três) o frango, 03 (três) o milho, 02 (duas) ser a cana-de-açúcar, 01 (uma) ser a mandioca, 01 (uma) ser o gado bovino, 01 (uma) que é o algodão em caroço, 01 (uma) afirmou que apenas presta serviço e 1 (uma) não respondeu.

A pesquisa revelou que, em aproximadamente 60% (sessenta por cento) das organizações pesquisadas, a principal matéria-prima utilizada é leite, frango e milho. Como consequência, os principais produtos fabricados pelas cooperativas pesquisadas são derivados desses produtos. Esse resultado demonstra o potencial do estado do Paraná na produção, não somente de leite, mas também de carne de frango e derivados de milho.

Por outro lado, visando certificar se o setor de contabilidade da cooperativa gera relatórios gerenciais com informações de custos para auxiliar o processo de tomada de decisões, a pesquisa constatou que a contabilidade produz tais relatórios. Já que das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 14 (quatorze) afirmaram que sim; 01 (uma) afirmou que não; 01 (uma) não respondeu.

A pesquisa revelou ainda que, em aproximadamente 90% (noventa por cento) das organizações pesquisadas, o setor de contabilidade gera relatórios gerenciais com informações de custos para auxiliar o processo de tomada de decisões.

Esse resultado demonstra importante sintonia do setor de contabilidade

das organizações pesquisadas com os tomadores de decisões, pois a contabilidade que, na sua essência, consiste em um sistema de informação, jamais pode ser descartada no apoio ao processo de tomada de decisões.

Por outro lado, o resultado também demonstra que os gestores das organizações pesquisadas estão atentos às exigências do mercado atual, no tocante às práticas de gestão. Devido ao atual nível competitividade do mercado, dispor de informações gerenciais, especialmente relativas a custos, passou a ser variável imprescindível.

Dentre os relatórios produzidos pelo setor de contabilidade, contendo informações gerenciais pelas organizações pesquisadas, destacaram-se: relatórios contábeis, tais como a demonstração do resultado do exercício – DRE; relatórios de custos e de despesas; relatórios de resultado por produto; relatórios de resultado por linha de produto; relatórios de resultado por cliente; relatórios de resultado por vendedor. Essa constatação revela uma importante sintonia do setor de contabilidade com os dirigentes das cooperativas agropecuárias do estado do Paraná.

Visando certificar se as pessoas responsáveis pelos destinos da cooperativa tomam decisões com base nas informações produzidas pelo sistema de custos, a pesquisa constatou que a maioria absoluta toma decisões com base nas informações de custos. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 14 (quatorze) afirmaram que sim, 01 (uma) afirmou que não e 01 (uma) não respondeu.

O resultado da pesquisa novamente revelou que aproximadamente 90% (noventa por cento) das pessoas responsáveis pelos destinos da cooperativa tomam decisões com base nas informações produzidas pelo sistema de custos. Esse resultado revela que os gestores das cooperativas agropecuárias do estado do Paraná não tomam decisões sem respaldo, pois a maioria absoluta das entidades pesquisadas afirmou recorrer às informações geradas pelos sistemas de custos para tomar decisões que influenciam os destinos da empresa. Dentre as decisões tomadas pelas organizações pesquisadas, destacaram-se: investimentos; programação de compra de matéria-prima, produção e venda; formação de preços de venda; determinação do mix de produção.

Outro aspecto verificado foi se a cooperativa utiliza algum tipo de instrumento para avaliar o desempenho do pessoal da produção e, caso afirmativo, como funciona e com que frequência tal instrumento é aplicado. O resultado da pesquisa revelou que grande maioria utiliza algum tipo de instrumento para avaliar o desempenho do pessoal da produção.

Desse modo, das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 10 (dez) afirmaram que sim, 05 (cinco) afirmaram que não utilizam e 01 (uma) não respondeu. Logo, a pesquisa revelou que mais de 60% (sessenta

por cento) das cooperativas pesquisadas adotam algum tipo de instrumento para avaliar o desempenho do pessoal da produção.

Esse resultado demonstra que as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná ainda precisam avançar muito no quesito eficiência em produtividade, porque a realidade do mercado atual exige máxima eficiência em produtividade, o que obviamente só se consegue com avaliação de desempenho do pessoal da produção, dentre outras práticas de gestão.

Dentre os instrumentos utilizados pelas organizações que afirmaram avaliar o desempenho do pessoal da produção, destacaram-se os controles por produtividade e por resultado. Tal constatação revela que os gestores das empresas pesquisadas estão atentos no tocante à importância de se ter colaboradores altamente competitivos, para que a empresa possa também se tornar competitiva. Quanto à frequência com que a avaliação do desempenho do pessoal da produção é realizada, destacaram-se a diária e a semanal.

Quanto a margem de contribuição gerada pelos produtos, como instrumento de apoio a processo de tomada de decisões, a pesquisa revelou que positivamente, pois a maioria absoluta das cooperativas pesquisadas o utilizam.

Das 16 (dezesseis) cooperativas que responderam o questionário, 13 (treze) afirmaram que sim, 02 (duas) afirmaram que não utilizam e 01 (uma) não respondeu. O resultado da pesquisa revelou que mais de 80% (oitenta por cento) das organizações pesquisadas utiliza a margem de contribuição gerada pelos produtos como instrumento de apoio ao processo de tomada de decisões.

O resultado revela que o domínio do conceito de margem de contribuição por parte dos gestores das cooperativas pesquisadas, no tocante à utilidade deste instrumento no processo decisório. A margem de contribuição gerada pelos produtos é, indiscutivelmente, um importante instrumento de auxílio ao processo decisório, especialmente quanto a retirar ou manter um produto no mercado. Decisões quanto a fabricar ou comprar e, especialmente, o ponto de equilíbrio, como o volume de vendas que a empresa tem que atingir para, ao menos, cobrir os seus custos e despesas fixos, entre outras, podem ser tomadas com base na margem de contribuição gerada pelos produtos.

Quanto ao tipo de decisões tomadas com base na margem de contribuição gerada pelos produtos, destacaram-se determinação do mix de produção, formação do preço de venda e definição da margem de lucro.

Segundo Martins (2003), margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa, que sobra de sua receita, subtraído o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.

Conforme Bornia (2002), margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos

e para a geração do lucro por produto vendido.

No tocante da conciliação entre a contabilidade financeira e as informações do setor de custos, a pesquisa revelou que a maioria absoluta das cooperativas pesquisadas a observa. Das 16 (dezesesseis) cooperativas que responderam o questionário, 14 (quatorze) afirmaram que sim, 01 (uma) afirmou que não realiza e 01 (uma) não respondeu. O resultado da pesquisa revelou que aproximadamente 90% (noventa por cento) das organizações pesquisadas realizam conciliação entre a contabilidade financeira e as informações do setor de custos.

Para Martins (2003), a conciliação entre a contabilidade de custos e a financeira é de fundamental importância para se evitarem distorções nas avaliações dos resultados de cada período e nas medidas dos estoques.

A presente pesquisa revelou que os setores administrativos e de produção das entidades em questão estão afinados, visando produzir informação confiável para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisões.

Vale destacar que tal prática resulta num produto final da contabilidade das organizações pesquisadas mais confiável para o processo decisório. Quanto ao objetivo da conciliação, destacou-se consistência das informações, isto é, realizam a conciliação, visando confirmar as informações.

5 CONCLUSÃO

As organizações empresariais, nos últimos anos, têm sofrido constantes mudanças e transformações para se adaptarem ao mercado atual. Geralmente atuam em mercados altamente competitivos, cujos consumidores são exigentes, os recursos produtivos não raro são escassos e o mercado cada vez mais volátil. Esses fatores exigem alto nível de competência profissional dos gestores dessas organizações.

Esta pesquisa objetivou avaliar a intensidade do uso das informações de custos para tomada de decisões e controle pelas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná.

Com base nos resultados do presente estudo, considerando suas limitações (uma amostra de apenas 22,86% do total das cooperativas do estado), pode-se concluir que o cooperativismo agropecuário do estado do Paraná é composto por cooperativas de grande porte. A maioria emprega mais 500 (quinhentos) funcionários e possui um faturamento médio mensal de superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Por outro lado, a pesquisa também constatou que essas organizações são dirigidas somente por homens, os quais possuem boa formação escolar, com pós-graduação *lato sensu* e são bastante experientes, com mais de 10 (dez) anos de atuação no segmento do cooperativismo. São organizações consolidadas nas

regiões em que atuam, haja vista que o resultado da pesquisa demonstrou que a maioria absoluta possui mais de 15 (quinze) anos de vida, revelando uma importante longevidade das cooperativas estudadas.

Quanto ao objetivo da pesquisa, que foi o de verificar o nível de intensidade com que as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná utilizam as informações de custos para auxiliar o processo de tomada de decisões e controle, pode-se dizer que os resultados foram satisfatórios. Diversas foram as constatações que justificam tal afirmação, dentre as quais se destacam a constatação, por intermédio da presente pesquisa, de que as cooperativas agropecuárias pesquisadas utilizam informações de custos para: realizar investimentos, como ampliar a planta de produção instalada; programar compra de matéria-prima; definir nível produção e venda; formar preços de venda; determinar o mix de produção, que é o conjunto de produtos a oferecer ao mercado.

Outro aspecto importante constatado pela presente pesquisa foi quanto ao nível de produção de relatórios gerenciais, com informações de custos, para auxiliar o processo de tomada de decisões pelo setor de contabilidade das cooperativas estudadas. A pesquisa constatou que, na maioria absoluta das organizações, a contabilidade produz relatórios com informações de custos.

Dentre os relatórios produzidos pela contabilidade das organizações pesquisadas, destacaram-se os relatórios contábeis, tais como a demonstração do resultado do exercício – DRE; relatórios de custos e de despesas; relatórios de resultado por produto; relatórios de resultado por linha de produto; relatórios de resultado por cliente; relatórios de resultado por vendedor. Tal constatação demonstra a importância da eficiência na gestão de custos para a sobrevivência no mercado competitivo dos dias atuais.

Outro ponto que chama atenção no resultado da presente pesquisa é quanto à pessoa responsável pela área de custos. O resultado revelou que, das 16 (dezesseis) cooperativas estudadas, 10 (dez) afirmaram que o profissional responsável pela área de custos é contador. Esse resultado demonstra, de forma bastante evidente, a importância da contabilidade na gestão das empresas como um todo e não somente na área contábil.

Com base nos resultados da presente pesquisa, especialmente no contexto da gestão estratégica dos custos de produção, pode-se afirmar que o segmento do cooperativismo agropecuário do estado Paraná está atento às ferramentas de gestão de vanguarda, o que proporciona maior competitividade a essas organizações, no mercado em que atuam.

Com essas constatações relativas às cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, sugere-se, como continuidade da pesquisa, estudos mais aprofundados, referentes aos sistemas de custos utilizados por essas organizações. Aspectos como a determinação do grau de satisfação dos responsáveis pela área

de gestão de custos dessas entidades com os sistemas de custos que utilizam, a identificação de outras ferramentas utilizadas no processo de gestão dessas organizações, e o tipo de decisão tomada baseado nas informações dos sistemas de custos, são capazes de responder questionamentos direcionados ao tema.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso: 20 jan. 2009.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CAMPIGLIA, A.; CAMPIGLIA, O. R. **Controles de gestão**. São Paulo: Atlas, 1994.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- _____. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Prentice Hall, 2000.
- LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, P.; LAUGENI, F. **Administração da produção**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- NAKAGAWA, M. **ABC Custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PORTER, M. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/>>. Acesso: 20 jan. 2009.
- VICECONTI, P. E. V. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.
- WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.