

## 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 Campos<sup>1</sup>

Rogério Tsuyoshi Arida<sup>2</sup>

CAMPOS, G. R.; ARIDA, R. T. 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. 10, n. 1, p. 37-55, jan./jun. 2009.

**RESUMO:** Este trabalho consiste na segunda fase de uma pesquisa realizada junto às cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná no ano de 2008, a qual teve como objetivo avaliar a intensidade no uso das informações de custos para tomada de decisões e controle por essas organizações. Nesta segunda fase objetivou-se identificar o grau de satisfação dos responsáveis pela área de gestão de custos dessas entidades com os sistemas de custos que utilizam; identificar quais as outras ferramentas essas entidades utilizam no processo de gestão dessas organizações; identificar as decisões tomadas com base nas informações dos sistemas de custos; verificar se há correlação entre os tipos de decisões tomadas e o tipo de sistema de gestão de custos utilizado e se essas entidades mensuram os custos com a qualidade dos seus produtos e, ainda, identificar a avaliação que essas organizações fazem do sistema de custos baseado em atividades (ABC), como ferramenta de gestão de custos. 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 seis o devolveram devidamente respondido. A amostra representa apenas 9% (nove por cento) das cooperativas agropecuárias do estado, pois apenas 06 (seis) empresas responderam ao questionário nesta segunda fase. Como resultado, a presente pesquisa constatou que os responsáveis pela gestão dos custos de produção das empresas investigadas estão satisfeitos com os sistemas de custos que utilizam, embora não atribua nota máxima aos mesmos; constatou que as principais decisões tomadas com base nas informações geradas pelos sistemas de custos são a formação do mix de produção e venda, determinação do ponto

---

<sup>1</sup>Professor Titular da Unipar - Universidade Paranaense

<sup>2</sup>Acadêmico de Ciências Contábeis - Universidade Paranaense

de equilíbrio e alavancagem operacional, estratificação dos custos por categoria de custos, manutenção ou não de um determinado produto no mercado, além da formação do preço de venda; observou-se também que as empresas pesquisadas utilizam outras ferramentas de controle, tais como: Simulador de cenários; Gestão através do Balanced Scorecard (BSC); Gestão por Centro de Lucro e Gestão dos Resultados, estratificada no nível de cliente/produto, dentre outras; identificou-se ainda que a maioria das empresas investigadas conhece o sistema de custeio baseado em atividades (ABC), porém não o implementam por razões diversas, dentre as quais destacam a falta de pessoal qualificado e, principalmente, os investimentos necessários.

**PALAVRAS-CHAVE:** Sistemas de custos. Cooperativas agropecuárias. Controle.

### **STRATEGIC COST MANAGEMENT IN AGRICULTURAL COOPERATIVES IN PARANA STATE, BRAZIL: INTENSITY LEVEL IN THE USE OF COST INFORMATION FOR DECISION MAKING AND CONTROL**

**ABSTRACT:** This paper is the second phase of a survey conducted with agricultural cooperatives in Parana state, Brazil, in 2008, which aimed to evaluate the intensity in the use, by these organizations, of cost information for decision making and control. In this second moment it aimed to identify the satisfaction degree of those responsible for the cost management area of these entities with cost systems they use: to identify which other entities use these tools in the management process of these organizations; to identify the decisions taken on the information systems costs, verify the correlation between the types of decisions and the type of cost management system used and if these entities measure the cost and the quality of their products and also to identify the assessment that these organizations do about the system Activities Based Costs (ABC) as a tool for cost management. Therefore, the used methodology is characterized as empirical-analytic study, carried out through collection, observation and data analysis, or, with descriptive nature. As for the procedures, it is characterized as field research. A structured questionnaire with nineteen objective questions was sent to seventy cooperatives, and only six returned it duly responded. The sample represents only 9% (nine percent) of agricultural cooperatives in the state, cause only 06 (six) companies responded the questionnaire in this second phase. As a result, this research found that those responsible for costs production managing of the surveyed firms are satisfied with the cost systems they use, but do not give top marks to them; found that the main decisions, taken based on costs systems generated information, are the establishment of mix of production and sale,

determination of the equilibrium point and operating leverage, stratification of costs by cost category, maintenance or not of a product on the market, besides the formation of the selling price; It was also noted that the surveyed companies use other control tools, such as: scenarios simulator; management through the Balanced Scorecard (BSC); Management by Profit Centre and Results Management, stratified on the customer/product level, among others; It also identified that the majority of surveyed companies know the activity-based costing system (ABC), but not implement it for different reasons, among which they highlight the lack of qualified employees and, especially, the necessary investments.

**KEYWORDS:** Cost systems. Agricultural cooperatives. Control.

### **GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS EN LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS DEL ESTADO DE PARANÁ: NIVEL DE INTENSIDAD EN EL USO DE LAS INFORMACIONES DE COSTOS PARA TOMA DE DECISIÓN Y CONTROL**

**RESUMEN:** Esta investigación consiste en la segunda fase de un estudio realizado junto a las cooperativas agropecuarias del Estado de Paraná en el año de 2008, que tuvo como objetivo evaluar la intensidad en el uso de las informaciones de costos para toma de decisiones y control por esas organizaciones. En esta segunda fase el objetivo fue identificar el grado de satisfacción de los responsables de la esfera de gestión de costos de estas entidades con los sistemas de costos que usan; identificar qué otras herramientas esas entidades utilizan en el proceso de gestión de esas organizaciones; identificar las decisiones tomadas con base en las informaciones de los sistemas de costos; verificar si hay correlación entre los tipos de decisiones y el tipo de sistema de gestión de costos y si esas entidades miden los costos con la calidad de sus productos y, también, identificar la evaluación que esas organizaciones hacen del sistema de costos basado en actividades (CBA), como herramienta de gestión de costos. Por lo tanto, la metodología utilizada se caracteriza como estudio empírico-analítico, realizado por medio de la recogida, observación y análisis de datos, es decir, de carácter descriptivo. En cuanto a los procedimientos, se caracteriza como investigación de campo. Un cuestionario estructurado, con diecinueve preguntas objetivas, fue enviado a setenta cooperativas, y sólo seis lo devolvieron debidamente respondido. La muestra representa sólo 9% (nueve por ciento) de las cooperativas agropecuarias del estado, porque sólo 06 (seis) empresas respondieron al cuestionario en la segunda fase. Como resultado, esta investigación constató que los responsables por la gestión de los costos de producción de las empresas encuestadas están satisfechos con los sistemas de costos que usan, sin embargo no dan máxima puntuación a ellos; encontró que las principales decisiones tomadas con

base en las informaciones generadas por los sistemas de costos son la formación de la mezcla de producción y venta, determinación del punto de equilibrio y apalancamiento operativo, estratificación de los costos por categoría de costos, mantenimiento o no de un determinado producto en el mercado, además de la formación del precio de venta; Se señaló también que las empresas encuestadas utilizan otras herramientas de control, tales como: Simulador de escenarios; Gestión a través del Balanced Scorecard (BSC); Gestión por Centro de Ganancias y Gestión de Resultados, estratificada en el nivel de cliente/producto, entre otros; también se identificó que la mayoría de las empresas encuestadas conocen el sistema de costeo basado en actividades (CBA), pero no practican por diferentes razones, entre ellas destacan la falta de personal cualificado y, sobre todo, las inversiones necesarias.

**PALABRAS CLAVE:** Sistemas de costos. Cooperativas agropecuarias. Control.

## 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 produtos brasileiros 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 maior eficiência dos gestores, principalmente nos seus processos de produção, haja vista que, com a moeda estável, o comércio atacadista e varejista deixou de comprar, com o objetivo de ganhar na estocagem, provocando uma mudança radical na vida das indústrias. Tais fatores obrigaram as empresas a se preocupar, mais do que nunca, com a gestão dos seus custos.

Porter (1992) destaca que uma das formas de as empresas obterem vantagem competitiva é por meio 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. Destaca-se ainda a evolução das 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 fundamentada 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, entre outras, 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, pois embora as cooperativas não tenham objetivo claro de lucro, para agregar valor ao produto do cooperado e, conseqüentemente, sobras a serem distribuídas entre os cotistas, elas necessitam ser tão competitivas quanto as 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. 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 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 com a 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 investimento em tecnologia.

Empresas nacionais, nas últimas décadas, vêm tentando obter melhor posicionamento competitivo dentro do mercado e, para isso, procuram se mo-

dermizar, 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 por intermédio 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 adaptar 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, e 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 nos 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 consequências 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 gran-

des 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, pois 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. Portanto, informações de custos são muito importantes, 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 lhe 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 da presente pesquisa caracteriza-se como estudo empírico-analítico, realizado por meio de coleta, observação e análise dos dados.

Dessa forma, buscando atingir o objetivo proposto na primeira fase da pesquisa, que foi o de avaliar a intensidade do uso das informações de custos para tomada de decisões e controle pelas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, esta pesquisa se caracteriza como descritiva.

Visando também atingir os objetivos propostos na segunda fase da pesquisa, quais foram: identificar o grau de satisfação dos responsáveis pela área de gestão de custos dessas entidades com os sistemas de custos que utilizam; identificar quais as outras ferramentas essas entidades utilizam no processo de gestão dessas organizações; identificar quais decisões tomam, baseados nas informações dos sistemas de custos; verificar se há correlação entre os tipos de decisões tomadas e o tipo de sistema de gestão de custos utilizado e se essas entidades mensuram os custos com a qualidade dos seus produtos e, ainda, identificar a avaliação que essas organizações fazem do sistema de custos baseado em atividades (abc), como ferramenta de gestão de custos. Quanto aos procedi-



mentos, 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.

A amostra do presente trabalho na primeira fase foi representada por 16 (dezesseis) cooperativas de diversas regiões de estado, isto é, retornaram apenas 16 (dezesseis) questionários, devidamente respondidos, de 70 (setenta) que foram encaminhados. Na primeira fase da pesquisa, trabalhou-se com uma amostra de 22,86% (vinte e dois vírgula oitenta e seis por cento) das cooperativas agropecuárias do estado. Na segunda fase da pesquisa, mesmo depois de diversas tentativas por e-mail e também por telefone, apenas 6 (seis) cooperativas responderam ao questionário enviado, isto é, apenas 37,50% (trinta e sete vírgula cinco por cento) das cooperativas que participaram da primeira fase da pesquisa. As cooperativas analisadas na segunda fase da pesquisa estão localizadas nas seguintes regiões do estado: 02 (duas) na região de Cascavel, 01 (uma) na região de Campo Mourão, 01 (uma) na região de Foz do Iguaçu, 01 (uma) na região de Londrina e 01 (uma) na região de Paranavaí.

#### **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Neste tópico são apresentadas as análises dos 16 (dezesseis) questionários devolvidos pelas cooperativas que integraram a amostra selecionada na primeira fase, bem como dos 06 (seis) questionários recebidos em devolução pelas cooperativas que integraram a amostra selecionada na segunda fase da pesquisa.

Na primeira fase deste trabalho obtiveram-se as seguintes constatações: os dados coletados indicam 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 cooperativista agropecuário, qual seja despontar como 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.

Constatou-se também mais de 60% (sessenta por cento) das organizações pesquisadas adotam o sistema de custeio por absorção para determinação dos custos dos produtos fabricados.

Constatou-se ainda que aproximadamente 70% (setenta por cento) das organizações pesquisadas adotam algum tipo de controle dos principais elementos de custos de produção, matéria-prima, mão-de-obra, custos indiretos de fabri-

cação, despesas administrativas, etc. 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, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correções de tais desvios.

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. Das dezesseis cooperativas que responderam o questionário, quatorze afirmaram que a contabilidade gera relatórios gerenciais com informações de custos para auxiliar o processo de tomada de decisões; uma afirmou que não e uma não respondeu.

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 dezesseis cooperativas que responderam o questionário, quatorze afirmaram que sim, uma afirmou que não e 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 tomarem 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.

Na segunda fase da pesquisa os primeiros dados analisados nos questionários relacionam-se ao perfil do principal dirigente (presidente) da cooperativa, sendo levantadas informações relativas à formação acadêmica e faixa etária.

Dos entrevistados respondentes, todos são homens, dois possuem pós-graduação; dois apenas graduação; um o curso superior médio (técnico em segurança no trabalho) e um ensino médio (antigo segundo grau); quanto à faixa etária, um têm idade entre 31 e 40 anos; dois têm idade entre 41 e 50 anos; dois estão na faixa etária entre 51 e 60 anos; um com mais de 60 anos de idade.

Esse resultado revela um bom nível em termos de formação acadêmica dos principais dirigentes das cooperativas agropecuárias do estado do Paraná, isto é, a maioria dos respondentes possui, no mínimo, nível superior completo e estão na faixa etária acima de 30 anos.

A sequência das informações solicitadas na pesquisa foi direcionada aos aspectos relativos ao tempo de vida da cooperativa, atuando no atual ramo de atividade, experiência do principal dirigente da cooperativa na referida atividade, e ainda aspectos relativos ao número de funcionários e faturamento mensal.

Quanto ao aspecto de idade das empresas analisadas, a pesquisa revelou uma longevidade significativa: das empresas respondentes, uma possui menos de 5 anos, quatro possuem entre 25 a 30 anos e uma mais de 45 anos.

Com relação ao tempo de experiência do principal dirigente, no ramo de atividade, a pesquisa revelou um com menos de 05 anos, um possui entre 05 e 10 anos, um tem entre 10 e 15 anos e três têm entre 25 e 30 anos de experiência no ramo de cooperativas.

Quanto ao número de funcionários das cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que a maioria é média empresa, isto é, conta com até quinhentos funcionários. Das seis cooperativas que responderam o questionário, quatro possuem entre cem e quinhentos funcionários e duas possuem mais de quinhentos funcionários.

Indústrias com mais de quinhentos funcionários são classificadas como de grande porte e as que possuem entre cem e quatrocentos e noventa e nove funcionários são médias empresas (SEBRAE, 2009).

Quanto ao faturamento das cooperativas pesquisadas, uma não informou o faturamento, e cinco faturam mais de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) por mês, o que demonstra a importância econômica e social dessas empresas para a economia do estado.

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).

Quanto ao sistema de custeio utilizado para determinação dos custos dos produtos fabricados pela cooperativa, o resultado da pesquisa revelou que o sistema de custeio por absorção é utilizado por todas as cooperativas pesquisadas. A pesquisa revelou ainda que duas cooperativas utilizam também o sistema de custeio variável como instrumento de apoio às decisões e análises dos negócios.

Conforme Padoveze (2004), custeio por absorção é o método tradicional de custeamento. Para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

Segundo Martins (2003), custeio por absorção é o método que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Nota-se que, por este método, todos os gastos incorridos na produção, isto é, todos os recursos consumidos no âmbito do chão de fábrica, são distribu-

idos para todos os produtos ou serviços realizados.

Com relação às principais decisões tomadas a partir das informações produzidas pelos sistemas de custos utilizados, a pesquisa revelou que as cooperativas utilizam informações do sistema de custeio por absorção para formar preço de venda, margem de lucro, custos operacionais, bem como decisões nas compras de matéria-prima e insumos. Utilizam informações dos sistemas de custos também no gerenciamento do portfólio de produtos, determinação do ponto de equilíbrio e alavancagem operacional, estratificação dos custos por categoria de custos, “direto e indireto, fixo e variável” e por classe de custo, “pessoal, depreciação, materiais diretos, materiais indiretos, manutenção, energia elétrica e outras”, viabilidade de novos produtos, novas plantas e novos negócios, entre outras.

A informação do ponto de equilíbrio da empresa, tanto do total global, como por produto individual, é importante porque identifica o nível mínimo de atividade em que a empresa ou cada divisão deve operar (PADOVEZE, 2004, p. 369).

Conforme Padoveze (2004), alavancagem operacional é a medida da extensão de quantos custos fixos estão sendo usados dentro da organização.

Informações como o ponto de equilíbrio do negócio e o grau de alavancagem operacional, são de fundamental importância no processo de gestão, pois orientam as decisões estratégicas de curto prazo.

A pesquisa constatou também que os gestores estão satisfeitos com os sistemas de custos que utilizam, pois atribuíram notas entre 7,0 (sete) e 9,0 (nove) para os sistemas de custos que utilizam, numa escala de zero a dez.

Em relação à principal falha do sistema de custos utilizado atualmente, isto é, em que aspecto o sistema deixa a desejar, a pesquisa revelou que os sistemas utilizados podem apresentar distorções do custo do produto, em função de lhes atribuir uma parcela dos custos fixos que, na maioria das vezes, não representa a realidade realizada na produção.

Conforme Martins (2003), por sua própria natureza os custos fixos existem, independentemente da produção, e não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações dentro de certos limites ocorram no volume de produção. Assim sendo, por não dizerem respeito a este ou aquele produto, ou ainda a esta ou aquela unidade, os custos fixos geralmente são associados aos produtos por intermédio de critérios de rateio, o que na maioria dos casos contém arbitrariedades.

Dessa forma, o custo fixo por unidade, quando do uso do custeio por absorção, torna-se dependente de duas variáveis, quais sejam: do nível de utilização da planta de produção (volume de atividade atingido pela fábrica no período em questão) e do critério de rateio utilizado para distribuição dos custos fixos do

período.

Com menos intensidade, a presente pesquisa constatou a utilização, pelas empresas investigadas, do custeio direto ou variável, o qual contempla, como custo do produto, apenas os custos variáveis. No contexto deste método de custeio, os custos fixos são tratados como despesas do período.

Segundo Martins (2003), no custeio direto ou variável só os custos variáveis são alocados aos produtos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado.

Padoveze (2004) destaca algumas vantagens do método de custeamento direto, quais sejam:

- a) o custo dos produtos é mensurável objetivamente, pois não sofrem processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- c) os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos dos sistema de informação contábil;
- d) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados estão próximos da fábrica e são de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- e) o custeamento direto é totalmente integrado com custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- f) o custeamento direto constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- g) o custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

O mesmo autor apresenta também algumas desvantagens do método de custeamento direto:

- a) a exclusão dos custos fixos indiretos, para valoração dos estoques, causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- b) na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

A pesquisa também identificou outras ferramentas com a finalidade de controle, além dos sistemas de custos, quais sejam: simulador de cenários, que avalia a produção e a comercialização; gestão por meio do *balanced scorecard*

(BSC), com seus objetivos, indicadores, metas, iniciativas e mapas estratégicos por negócio; remuneração variável, gestão por centro de lucro e gestão dos resultados, estratificada no nível de cliente/produto; gestão da produtividade, por meio da gestão por processo das áreas produtivas e apoio, orçamento e planejamento financeiro; acompanhamento e projeção de resultados, além de planilhas de excel.

Tal constatação demonstra que as empresas investigadas possuem contabilidade gerencial de vanguarda: o sistema de contabilidade gerencial, utilizando-se das ferramentas citadas acima, efetivamente cumpre o seu papel de instrumento de apoio ao processo decisório, especialmente com a implantação do *balanced scorecard*.

Inicialmente desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton, o *balanced scorecard* é uma filosofia prática e inovadora de gestão da performance das empresas e organizações. O objetivo da sua implementação é permitir uma gestão eficaz da performance organizacional, baseando-se na visão e estratégia da empresa e traduzindo-a em indicadores financeiros e não-financeiros.

Segundo Kaplan e Norton (1997), o *balanced scorecard* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências e ocorrências e, ainda, entre as perspectivas interna e externa de desempenho. Este conjunto abrangente de medidas serve de base para o sistema de medição e gestão estratégica, por meio do qual o desempenho organizacional é mensurado de maneira equilibrada, sob as quatro perspectivas. Dessa forma, contribui para que as empresas acompanhem o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro.

Portanto, a partir de uma visão balanceada e integrada de uma organização, o BSC permite descrever a estratégia de forma muito clara, a luz de quatro perspectivas: financeira; clientes; processos internos; aprendizado e crescimento. Todos se interligam, formando uma relação de causa e efeito.

De acordo com Padoveze (2004), o *balanced scorecard* é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiros e não financeiros, que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Objetivando identificar se as empresas investigadas controlam eventuais desperdícios de materiais ocorridos durante o processo de produção dos produtos, bem como quanto à mensuração dos custos da qualidade, a pesquisa revelou o seguinte: das seis empresas que responderam ao questionário, quatro afirmaram que controlam desperdícios de materiais ocorridos durante o processo

de produção, bem como os custos com a qualidade no processo de produção e uma cooperativa afirmou controlar desperdícios, porém não mantém nenhum tipo de controle relativo aos custos da qualidade dos produtos.

Segundo Crosby (1999), qualidade não custa dinheiro, mas ninguém descobrirá isso se não houver um acordo sobre qualquer tipo de sistema de cálculo. Ainda conforme esse autor, a qualidade sempre sofreu por falta de um método evidente de mensuração.

Segundo Robles Junior (1994), o processo de globalização define que as empresas façam uma revisão da sua política da qualidade, pois o mercado mundial exige produtos com alta qualidade ao menor custo possível e também lançamentos de produtos em intervalos mais curtos de tempo (diminuição dos ciclos de vida dos produtos). Os programas de qualidade total se tornaram de vital importância para a sobrevivência das empresas e cada vez mais se investe nestes programas dentro da filosofia “*kaizen*” (melhoria contínua).

Visando identificar se a pessoa responsável pela área de custos na cooperativa conhece o sistema de custeio baseado em atividade (ABC), o resultado da pesquisa apontou que, das seis empresas que responderam ao questionário, cinco afirmaram conhecer o sistema de custeio baseado em atividades e uma afirmou não conhecer. Por outro lado, a pesquisa também apontou que a principal dificuldade, para implantação do referido sistema, consiste nos elevados investimentos necessários para implementação de pontos de controle no processo produtivo, aumento da burocracia, além das dificuldades operacionais para desmembrar produtos e subprodutos. Revelou também, como dificuldade, o tempo disponível para um projeto estabelecendo e mensurando todos os direcionadores de custo, o que não é tão simples, e uma grande mudança no conceito de trabalho, que está muito evoluído nas empresas pesquisadas, com centros de trabalho, centros de custos, centros de lucros, hora-atividade-homem e máquinas, entre outros.

Segundo Martins (2003), o custeio fundamentado 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), “conceitualmente o ABC (*activity based costing*) 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.”

Segundo Cogan (1994), “o custeio baseado em atividades permite ainda que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos do “*overhead*”. No sistema tradicional, ao contrário, a ênfase na redução de custos se concentra tão-somente nos custos diretos. Os desperdícios existentes nas despesas indiretas ficam ocultos, dificultando sua análise. No ABC, contudo,

em sendo uma sistemática que permite a determinação dos custos das atividades que incidem nos produtos, traz, pois, as condições de se permitir a análise desses custos indiretos.”

Quanto às principais informações de apoio ao processo decisório que atualmente são produzidas pelos sistemas de custos utilizados pelas cooperativas investigadas. A presente pesquisa apontou projeções de cenários, custos de novos produtos e análise de desempenho por atividade; mapa de apuração de resultados; margem de contribuição e margem líquida por produto, negócio, região, cliente e outros; análise de viabilidade e projeção de cenários para o planejamento estratégico e para outras questões voltadas a análise e tomada de decisão; sistema de custeio das áreas produtivas, com análises e estratificação dos custos, além de formação do preço de venda dos produtos.

Conforme Padoveze (2004), margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto.

Segundo 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.

Este resultado demonstra que as empresas investigadas estão atentas à importância da utilização de ferramentas de gestão de vanguarda, como alternativa para a sobrevivência no mercado atual.

## 5 CONCLUSÃO

O alto nível de competição do mercado atual tem exigido dos gestores, além da competência técnica para gerenciar as empresas, também a utilização de ferramentas eficientes na produção de informações de apoio ao processo decisório, isto é, o uso de ferramentas que efetivamente contribuam para a geração de informações de vanguarda, no contexto do processo de gestão.

Este trabalho objetivou, na primeira fase, avaliar a intensidade do uso das informações de custos para tomada de decisões e controle pelas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná. Especificamente na segunda fase, esta pesquisa teve como objetivo identificar o grau de satisfação dos responsáveis pela área de gestão de custos dessas entidades, com os sistemas de custos que utilizam; identificar quais as outras ferramentas essas entidades utilizam no processo de gestão dessas organizações; identificar quais decisões tomam, baseados nas informações dos sistemas de custos; verificar se há correlação entre os tipos de decisões tomadas e o tipo de sistema de gestão de custos utilizado e se essas entidades mensuram os custos com a qualidade dos seus produtos e, ainda, identificar a avaliação que essas organizações fazem do sistema de custos baseado em



atividades (abc), como ferramenta de gestão de custos.

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, etc.

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.

Com base nos resultados da presente pesquisa, considerando todas as suas limitações, pode-se concluir que o cooperativismo agropecuário do estado do Paraná é composto por empresas de grande porte, isto é, empregam entre cem e quinhentos funcionários e possui um faturamento médio mensal de superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

Quanto aos objetivos da segunda fase da pesquisa, pode-se afirmar que foram atingidos, pois constatou-se que os responsáveis pela gestão dos custos de produção das empresas investigadas estão satisfeitos com os sistemas de custos que utilizam, embora não atribuam nota máxima a eles.

Constatou-se também nesta fase que as empresas respondentes fazem uso de outras ferramentas com a finalidade de controle, como por exemplo, simulador de cenários; gestão através do *balanced scorecard* (BSC) gestão por centro de lucro e gestão dos resultados, estratificada no nível de cliente/produto; gestão da produtividade, por intermédio da gestão por processo das áreas produtivas e apoio, etc.

Quanto às decisões fundamentadas nas informações produzidas pelos sistemas de custos, constatou-se que a principal decisão é a formação do mix de produção e venda, manutenção ou não de um determinado produto no mercado, além da formação do preço de venda.

Verificou-se também, neste estudo, que as empresas que utilizam mais de um sistema de custo no processo de gestão dos custos de produção, isto é, utilizam o custeio por absorção e também o custeio direto, além de outras ferramentas de controle, dispõem de informações mais eficazes no contexto do processo de tomada de decisões, enquanto que as empresas que utilizam apenas o

custeio por absorção como ferramenta de controle de custos, não contam com informações imprescindíveis atualmente (análise de desempenho por atividade; mapa de apuração de resultados; margem de contribuição e margem líquida por produto, etc.).

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.

Por fim, constatou-se também, que as empresas investigadas estão atentas à importância do controle dos recursos disponíveis, pois todas as empresas respondentes mantêm sistemas de controle de desperdícios no processo de produção e que a maioria mensura os custos da qualidade dos seus produtos. Por outro lado, identificou-se que a maioria das empresas investigadas conhece o sistema de custeio baseado em atividades (abc), porém, não o implementam por razões diversas, dentre as quais destacam a falta de pessoal qualificado e, principalmente, os investimentos necessários.

## 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 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.
- COGAN, S. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 3. ed. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.
- CROSBY, P. B. **Qualidade é investimento**. Tradução Áurea Weissenberg. 7. ed. Rio de Janeiro: J. Olympio, 1999.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. Tradução José Luiz Pavarato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Balanced scorecard**: a estratégia em ação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PORTER, M. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

ROBLES JUNIOR, A. **Custos da qualidade**: uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1994.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/>>. Acesso em: 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.