

GESTÃO DE CUSTOS DE PRODUÇÃO: A PRÁTICA DAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS PARANAENSES

Gervaldo Rodrigues Campos¹

CAMPOS, G. R. Gestão de custos de produção: a prática das cooperativas agropecuárias paranaenses. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 10, n. 2, p. 225-240, jul./dez. 2009.

RESUMO: Este trabalho consiste na segunda fase de uma pesquisa realizada junto às cooperativas agropecuárias do estado do Paraná no ano de 2008, para avaliar a intensidade do uso das informações de custos para tomada de decisões e controle. Nesta segunda fase objetivou-se identificar o grau de satisfação dos responsáveis pela área de gestão de custos dessas entidades, quanto aos sistemas de custos que utilizam; identificar quais as outras ferramentas essas entidades utilizam no processo de gestão e identificar as decisões tomadas com base nas informações dos sistemas de custos. Foi um estudo empírico-analítico, de natureza descritiva, por coleta, observação e análise dos dados, e uma pesquisa de campo. Constatou-se que os responsáveis pela gestão dos custos de produção das empresas investigadas estão satisfeitos com os sistemas de custos, que utilizam. Destaca-se ainda 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 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. Dentre as ferramentas de controle utilizadas, evidenciam-se simulador de cenários, gestão por meio do *Balanced Scorecard* (BSC), gestão por centro de lucro e gestão dos resultados. **PALAVRAS-CHAVE:** Sistemas de custos. Cooperativas agropecuárias. Controle.

MANAGEMENT OF PRODUCTION COSTS: THE PRACTICE OF FARMING COOPERATIVES IN PARANÁ

ABSTRACT: This paper is the second phase of a study conducted by the farming cooperatives of Paraná state in 2008, to assess the intensity of the use of cost information for decision making and control. This phase aimed to identify the degree of satisfaction of the group responsible for the area of cost management of these entities, and about the systems of costs they use; identify which

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

other entities use these tools in the management process and identify the decisions based on information of the systems of costs. It was an empirical-analytical study, through collection, observation and data analysis as well as a field research. It was found that those responsible for the management of production costs of inquired firms are satisfied with the systems of costs they use. Therefore, it is important to describe that the main decisions based on information produced by the systems of costs are the integration of production and sales, the determination of equilibrium point and operating leverage, stratification of costs by category of cost, maintenance or not of a product on the market, besides the formation of the sales price. Among the control tools used will reveal simulator scenarios, management through Balanced Scorecard (BSC), management of profit center and performance management.

KEYWORDS: System of costs. Farming cooperatives. Control.

GESTIÓN DE COSTOS DE PRODUCCIÓN: LA PRÁCTICA DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS PARANAENSES

RESUMEN: Este trabajo consiste en la segunda fase de una investigación realizada junto a las cooperativas agropecuarias del estado de Paraná en 2008, para evaluar la intensidad del uso de las informaciones de costos para toma de decisiones y control. En esta segunda fase se trató de identificar el grado de satisfacción de los responsables por el área de gestión de costos de esas entidades cuanto a los sistemas de costos que utilizan; identificar qué otras herramientas esas entidades usan en el proceso de gestión e identificar las decisiones tomadas con base en las informaciones de los sistemas de costos. Fue un estudio empírico-analítico, de naturaleza descriptiva, por colecta, observación y análisis de datos, y una investigación de campo. Se constató que los responsables por la gestión de los costos de producción de las empresas investigadas están satisfechos con los sistemas de costos que utilizan. Se destaca aún, que las principales decisiones tomadas con base en las informaciones generadas por los sistemas de costos son: la formación de una mezcla de producción y venta, determinación del punto de equilibrio y estímulo 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. Entre las herramientas de control utilizadas se destacaron el simulador de escenarios, gestión a través del Balanced Scorecard (BSC), gestión por centro de ganancia y gestión de resultados.

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

1 INTRODUÇÃO

Com a tecnologia em elevada ascensão e o sistema de produção passando a exigir das indústrias maior eficiência na gestão dos seus custos, tendo em vista o crescimento constante, principalmente no que se refere aos custos indiretos, aumentou-se a necessidade de se buscar ferramentas mais eficazes no contexto da gestão dos negócios.

De acordo com Martins (2003), os sistemas tradicionais de custeio, há algum tempo, vinham perdendo importância, por deixar de fornecer aos gestores importantes informações que possibilitassem melhores desempenhos no processo de melhoria contínua. Martins mencionou que as distorções no custeio dos produtos, a utilização de reduzido número de bases de rateio, a não-mensuração da não qualidade, a não-segregação dos custos das atividades que não agregam valor, a não-utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo e a não-consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira eram as principais deficiências desses sistemas.

Com a mudança na competitividade, devido à globalização, as empresas passaram a necessitar de mecanismos capazes de auxiliá-las na gestão de seus custos, pelo aumento significativo nos custos indiretos, principalmente no que diz respeito à estrutura das atividades de apoio, como mão-de-obra e departamentos específicos. A concorrência dita as normas e as empresas devem se mostrar alertas e atuantes neste sentido.

Para Kaplan e Cooper (1998) o atual âmbito em que as organizações estão fixadas e a competição globalizada, juntamente com as inovações tecnológicas passaram a exigir novas formas de utilização das informações financeiras e não financeiras na gestão das organizações, exigindo maiores relevâncias nas informações, principalmente de custos e de desempenho, com objetivo de apoiar o processo de decisão. Mediante isto, se devem utilizar sistemas aperfeiçoados de gestão.

No setor do cooperativismo não é diferente. Embora as cooperativas não tenham objetivo claro de lucro, para agregar valor ao produto do cooperado e, conseqüentemente, obter sobras a serem distribuídas entre os cooperados, 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 será inevitável, caso esteja ausente uma boa gestão de custos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Atualmente é notória a necessidade cada vez maior de se tomar deci-

sões emergenciais, que 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 de segurança, cada vez maior, nessas informações.

A correta apuração, a análise e o controle dos custos de produção dos bens e serviços têm sido hoje uma crescente preocupação 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 investimento em tecnologia.

Além de informar sobre os custos de produtos e serviços, o sistema de custos deve 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 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 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.

Hoje 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, as empresas necessitam de um controle apurado dos custos de produção e uma constante melhoria dos processos produtivos, como condição para se manterem competitivas neste mercado.

Segundo Borna (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 monetários e físicos das áreas operacionais. 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 das atividades produtivas, em todas as suas fases e em todos os 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 infor-

mações 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 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 da presente pesquisa caracteriza-se como estudo empírico-analítico, realizado por meio de coleta, observação e análise dos dados.

Dessa forma, para atingir o objetivo proposto na primeira fase deste estudo: 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.

Visa 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, fundamentados 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; verificar se essas entidades mensuram os custos com a qualidade dos seus produtos; identificar a avaliação que essas organizações fazem do sistema de custos com base em atividades (abc), como ferramenta de gestão de custos.

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.

A amostra do presente trabalho na primeira fase foi representada por 16 (dezesesseis) cooperativas de diversas regiões de estado, isto é, retornaram 16 (dezesesseis) 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, 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 regiões de Cascavel (02), Campo Mourão (01), Foz do Iguaçu (01), Londrina (01) e Paranavaí (01).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

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

A primeira fase da pesquisa revelou que 44% (quarenta e quatro por cento) das organizações pesquisadas adotam sistema de produção em série, independentemente de encomenda de produtos por parte dos clientes. Isso confirma uma característica muito forte do setor cooperativismo agropecuário: ser uma alternativa fundamental para agregar valor à produção agrícola do país e, conseqüentemente, maximizar a renda do produtor rural. Para tanto, recepciona 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 que mais de 60% (sessenta por cento) das organizações pesquisadas adotam o sistema de custeio por absorção para determinação dos custos dos produtos fabricados, e 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 fabricação, 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, certificou-se que o setor de contabilidade da cooperativa gera relatórios gerenciais com informações de custos para auxiliar o processo de tomada de decisões. Houve 14 respostas afirmativas, 01 negativa e 01 abstenção.

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 toma decisões com base nas informações de custos, o resultado foi idêntico ao anterior: 14 respostas afirmativas, 01 negativa e 01 abstenção.

Esse resultado revela que os gestores das cooperativas agropecuárias

do estado do Paraná não tomam decisões sem respaldo, pois a maioria dos dirigentes 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, 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, possuem pós-graduação (02); graduação (02); o curso técnico em segurança no trabalho (01) e o ensino médio (01). Quanto à faixa etária, as idades variam entre 31 e 40 anos (01), entre 41 e 50 anos (02) entre 51 e 60 anos (02) e acima de 60 anos (01).

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

As informações solicitadas na pesquisa foram direcionadas 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, 01 possui menos de 5 anos, 04 possui entre 25 a 30 anos e 01 mais de 45 anos.

Com relação ao tempo de experiência do principal dirigente no ramo de atividade, a pesquisa revelou tempo inferior a 05 anos (01), entre 05 e 10 anos (01), entre 10 e 15 anos (01) e entre 25 e 30 anos (03).

Quanto ao número de funcionários das cooperativas pesquisadas, a pesquisa revelou que a maioria é média empresa, isto é, com até 500 (quinhentos) funcionários. Das 06 (seis) cooperativas que responderam o questionário, 04 possuem entre 100 e 500 (quinhentos) funcionários e 02 mais de 500 (quinhentos) funcionários. Indústrias com mais de 500 funcionários são classificadas como de grande porte e as que possuem entre 100 e 499 funcionários são médias empresas (SEBRAE, 2009).

Quanto ao faturamento, a pesquisa revelou que 01 (uma) das cooperativas pesquisadas não informou o faturamento e que 05 (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 02 (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 distribuídos 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-lhes notas entre 7,0 (sete) e 9,0 (nove), 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 siste-

mas 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. Os fixos ficam separados e são considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado.

A pesquisa também identificou outras ferramentas com a finalidade de controle, além dos sistemas de custos: simulador de cenários, que avalia a produção e a comercialização; gestão através 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, através da gestão por processo das áreas produtivas e apoio, orçamento e planejamento financeiro; acompanhamento e projeção de resultados, além de planilhas de cálculo.

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, através 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 06 (seis) empresas que responderam ao questionário, 05 (cinco) afirmaram que controlam desperdícios de materiais ocorridos durante o processo de produção, bem como os custos com a qualidade no processo de produção e 01 (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 Jr. (1994), o processo de globalização exige 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 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 06 (seis) empresas que responderam ao questionário, 05 (cinco) afirmaram conhecer o sistema de custeio baseado em atividades e 01 (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, acrescido de 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, p. 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.”

Sobre este assunto Cogan (1994, p. 66) afirma que:

“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 para análise e tomada de decisão; sistema de custeio das áreas produtivas, com análises e estratificação dos custos; 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 Borna (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 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O alto nível de competição do mercado atual também tem exigido dos gestores, além da competência técnica para gerenciar as empresas, 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; 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 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; entre outras finalidades.

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, consideradas todas as suas limitações, pode-se concluir que o cooperativismo agropecuário do estado do Paraná é composto por empresas de grande porte, pois empregam entre 100 (cem) e 500 (quinhentos) funcionários e possuem um faturamento médio mensal superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

Quanto aos objetivos da segunda fase da pesquisa, pode-se afirmar eles também foram atingidos: 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 lhes atribuam nota máxima.

Constatou-se também nesta fase que as empresas respondentes fazem uso de outras ferramentas, com a finalidade de controle, 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; gestão da produtividade, através da gestão por processo das áreas produtivas e apoio.

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, a manutenção ou não de um determinado produto no mercado, além da formação do preço de venda.

Verificou-se também, 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 atualmente imprescindíveis (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 conferem importância ao controle dos recursos disponíveis. Verificou-se que todas as empresas respondentes mantêm sistemas de controle de desperdícios no processo de produção, e 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>. 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. Olympto, 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.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

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

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Critérios e conceitos para classificação de 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.