

GESTÃO DE CUSTOS: A PRÁTICA DAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS DO ESTADO DO PARANÁ

Gervaldo Rodrigues Campos¹

CAMPOS, G. R. Gestão de custos: a prática das cooperativas agropecuárias do estado do paraná. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 17, n. 1, p. 95-109, jan./jun. 2016.

RESUMO: Este trabalho foi desenvolvido junto às cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná, cadastradas junto à Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR), e teve como objetivo retratar a realidade das cooperativas agropecuárias paranaenses no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas entidades, por meio de um estudo de caso. Os resultados apontaram que todas as organizações que responderam ao instrumento de pesquisa possuem sistemas de custos claramente identificados e que, dentre as decisões que são tomadas no cotidiano no contexto do processo decisório, apoiadas nos sistemas de custos que utilizam, destacam-se as seguintes: lucratividade dos produtos, custo dos produtos e decisão sobre o preço de venda dos produtos. A pesquisa constatou ainda que a maioria absoluta das empresas pesquisadas utiliza também outros instrumentos para viabilizar o controle dos custos de produção, tais como sistema integrado (ERP), planilhas eletrônicas (EXCEL), dentre outros meios. Apontou também que 66,67% (sessenta e seis vírgula sessenta e sete por cento) das cooperativas que participaram da pesquisa utilizam a margem de contribuição de seus produtos no seu processo decisório. Conclui-se, com este trabalho, que as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná estão atentas à importância da eficiência no controle dos custos de produção visando à competitividade do mercado atual.

PALAVRAS-CHAVE: Cooperativas. Custos. Gestão.

COST MANAGEMENT: THE PRACTICE OF PARANÁ STATE AGRICULTURAL COOPERATIVES

ABSTRACT: This paper was developed with the agricultural cooperatives in the state of Paraná registered at the Paraná Cooperative Organization (OCEPAR). It aims to demonstrate the reality of such cooperatives regarding the management of their operating costs, seeking to present how their cost calculation and control accounting systems are structured by using a case study. The results showed

¹Professor do Curso de Ciências Contábeis da UNIPAR, unidade universitária de Umuarama.

that all organizations that answered the survey have their cost systems clearly identified, emphasizing the following decisions routinely made using their cost systems: product profitability, costs and selling price. The survey also found that the absolute majority of the surveyed companies also use other tools to facilitate the control of the production costs, such as integrated systems (ERP), spreadsheets (EXCEL), and others. It has also been noted that 66.67% (sixty-six point sixty-seven percent) of the surveyed cooperatives use their product contribution margin on their decision-making process. This paper allows us to conclude that the Paraná agricultural cooperatives are aware of the importance of an efficient production cost control, aiming their competitiveness in the current market.

KEYWORDS: Cooperatives. Costs. Management.

GESTIÓN DE COSTOS: LA PRÁCTICA DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS DEL ESTADO DE PARANÁ

RESUMEN: Este trabajo se desarrolló junto a las cooperativas agropecuarias del Estado de Paraná, registradas en la Organización de Cooperativas del Estado de Paraná (OCEPAR), y su objetivo ha sido retratar la realidad de las cooperativas agropecuarias del estado en lo que concierne a la gestión de sus costos de operación, tratando de mostrar la forma en que están estructurados los sistemas contables de cálculo y control de costes utilizados por esas entidades, por medio de un estudio de caso. Los resultados mostraron que todas las organizaciones que respondieron a la encuesta tienen sistemas de costos claramente identificados y que, entre las decisiones que se toman todos los días en el contexto del proceso decisorio, apoyadas en los sistemas de costos que utilizan, se destacan las siguientes: ganancia, costo y decisión sobre el precio de venta de los productos. La encuesta también encontró que la mayoría absoluta de las empresas encuestadas también utilizan otros instrumentos para facilitar el control de los costes de producción, como el sistema integrado (ERP), planillas electrónicas (EXCEL), entre otros medios. Señaló también que 66,67% (sesenta y seis coma sesenta y siete por ciento) de las cooperativas encuestadas se utilizan del margen de contribución de sus productos en su proceso de toma de decisiones. Se puede concluir con este trabajo, que las cooperativas agropecuarias del Estado de Paraná son conscientes de la importancia de la eficiencia en el control de los costes de producción, mirando a la competitividad del mercado actual.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas. Costos. Gestión.

1 INTRODUÇÃO

O atual cenário em que as empresas brasileiras estão inseridas, influenciado, sobretudo pelo mercado globalizado, tem enfrentado um intenso processo de transformação e provocado constante aumento da competitividade. Esses eventos implicam uma série de alterações no fluxo de recursos empresariais, o que, por ora, tem tornado a tarefa de administrar organizações um enorme desafio. Segundo Silva (2006), uma empresa desempenha importante papel econômico e social no mundo moderno, tendo a função de coordenar os fatores de produção para a obtenção de bens e serviços destinados à satisfação das necessidades humanas.

Assim, a sobrevivência das instituições que atuam neste mercado contemporâneo requer, cada vez mais, um incremento das estratégias adotadas para consecução de seus objetivos, demandando ações diretivas que considerem uma série de fatores exógenos, quais sejam: necessidades de seus clientes, investimentos expressivos em diversas áreas, responsabilidade socioambiental, retorno, desenvolvimento de novos produtos e serviços, entre outros.

Portanto, o momento atual deste mercado globalizado tem exigido das empresas significativos investimentos de recursos em inovação tecnológica, com vista ao funcionamento do processo industrial, desenvolvimento de novos produtos e serviços, melhoria de qualidade, variedade de mercados e clientes, bem como qualificação dos recursos humanos, surgindo aí a necessidade de se conhecer o custo real dos produtos ou serviços prestados, para melhor planejamento e disponibilização dos recursos.

Diante desse contexto, as empresas têm sido compelidas a dedicar especial atenção à sua própria estrutura interna como alternativa à eliminação e/ou redução de custos inerentes às suas atividades e processos produtivos, bem como à manutenção da perenidade organizacional. Nesse sentido, a sobrevivência neste mercado altamente competitivo passou a exigir dedicação especial dos gestores, visando à busca constante por alguma vantagem competitiva.

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

Diante do exposto, a questão orientadora do presente estudo é a seguinte: Como está estruturado atualmente o sistema de custeio das cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná? O objetivo implícito é retratar a realidade das cooperativas agropecuárias paranaenses no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas entidades.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Cooperativas agropecuárias do estado do Paraná

Segundo dados da Organização das Cooperativas do Paraná (Ocepar, 2014), o Estado do Paraná conta atualmente com 74 cooperativas agropecuárias, com 139.663 cooperados e 67.035 empregados, as quais são responsáveis por 55% da economia agrícola do Estado e participam de forma intensa de todo o processo de produção, beneficiamento, armazenamento e industrialização, fazendo com que o associado seja um agente ativo no mercado interno e externo, como também nas ações sociais das comunidades.

São importantes instrumentos de difusão de tecnologias e implementadoras de políticas desenvolvimentistas, como a difusão do crédito rural, armazenagem, manejo e conservação de solos, manejo integrado de pragas, assentamento de agricultores, agroindustrialização, entre outros. São, em muitos municípios do Paraná, as mais importantes empresas, maiores empregadoras e geradoras de receitas.

Cerca de um terço dos produtores rurais do Estado do Paraná são cooperados. A expressiva participação dos pequenos e médios produtores - com área de até 50 hectares - nas cooperativas agropecuárias, representando 70% de seu total de cooperados, evidencia a importância das cooperativas para essa faixa de produtores. A integração das cooperativas e a agregação dos interesses dos produtores rurais permitiram a montagem de estruturas de armazenagem, representando mais de 55% de toda a capacidade de estocagem instalada no Paraná. São fundamentais na implantação de novos projetos que levam à agregação de valores sobre os produtos primários, aumentando seu valor no mercado e melhorando a renda dos mais de 140 mil cooperados. Com isto, o produtor pode reinvestir em sua atividade produtiva, garantindo a oferta de matérias-primas em níveis permanentes e, ao mesmo tempo desenvolvendo sua comunidade. As cooperativas agropecuárias do Paraná exportam produtos elaborados para cerca de 90 países, gerando, no mercado internacional, receita em torno de dois bilhões de dólares por ano.

2.2 Sistemas de custos

Segundo Martins (2010), sistema não é somente um conjunto de normas, fluxos, papéis e rotinas, mas um conjunto de pessoas. Portanto, sistemas de custos não são exceções e dependem primordialmente de pessoas, não de números, papéis e rotinas.

As empresas definem como coletar os dados necessários à consecução das suas atividades e, ainda, a forma de ordená-los de modo a produzir informações gerenciais para outros setores da administração (LEONE, 2000). Esse

processo é denominado sistema de custos. Assim, a gestão de custos é uma ferramenta para o controle gerencial, enquanto que o sistema de custos se apresenta como uma fonte de informações para auxiliar as tomadas de decisão. Esse conjunto representativo de informações do sistema de custos subsidia a apropriação dos custos aos produtos e é denominado custeio (MARTINS, 2010).

A apropriação de custos aos produtos ou serviços tem sido explorada sob diversas metodologias. Segundo Machado e Souza (2006), alguns métodos de custeio são mais indicados como instrumentos gerenciais, outros se mostram mais contributivos à divulgação em relatórios externos. Segundo os autores, ainda há aqueles mais conservadores e até mesmo alguns mais e outros menos abrangentes.

2.3 Métodos de custeio

Há inúmeras metodologias para apropriação dos custos ou seus respectivos objetos. Três métodos de custeamento são explorados na presente investigação – Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto e Custeio Baseado em Atividades.

2.3.1 Custeio por absorção

A modalidade de custeio por absorção “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” (MARTINS, 2010, p. 37). Segundo o autor, esse método deriva da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. O custeio por absorção é uma medida passível de utilização para fins gerenciais e também é aceita pela legislação fiscal brasileira. Face à proposta de alocação de todos os custos aos produtos, alguns elementos são distribuídos de maneira arbitrária, por meio de rateio.

Na visão de Leone (1991), o método de custeio por absorção faz a alocação dos custos indiretos com alto grau de arbitrariedade, o que é injustificável quando essas informações são utilizadas para fins gerenciais. Apesar disso, estudos empíricos têm sinalizado predominância da utilização dessa metodologia no processo de gestão empresarial (SOUZA et al., 2003; LIMA et al., 2004).

Quadro 1: Vantagens e Desvantagens do custeio de absorção

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> • Facilidade de implantação, pois basta conhecer o valor dos custos e fazer com que os produtos os absorvam; • Apresenta maior relação custo benefício, ou seja, é pouco custoso em relação aos demais; • É aceito pela contabilidade fiscal e tributária. 	<ul style="list-style-type: none"> • Quase sempre existe grande grau de arbitrariedade na base de critérios de rateio; • O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto; • Os custos fixos existem e independem da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).

Fonte: Crepaldi (2010).

2.3.2 Custeio variável ou direto

O método de custeio variável, também denominado direto, propõe a segregação dos custos fixos e variáveis. Contrariamente ao custeio por absorção, o custeio variável considera apenas os custos variáveis à apropriação aos produtos. Assim, nessa modalidade de custeamento, elimina-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, eventuais distorções deles decorrentes. Os custos variáveis são aqueles que apresentam variações proporcionais ao volume de produção e vendas, ou seja, acompanham as oscilações de volume de produção e vendas, mantendo-se, todavia, constantes em relação à unidade de produto produzida. Os custos fixos, por representarem custos estruturais, relacionados ao processo produtivo e não especificamente aos produtos, independem, em termos absolutos, do volume de produção e vendas. Assim, por representarem gastos incorridos a cada período, sem vinculação direta com os produtos fabricados, são considerados sempre por seus valores totais. Entretanto, os custos fixos variam em relação à unidade de produto, pois são diluídos à medida que o volume de produção aumenta.

A principal característica do custeio variável é a sua aplicabilidade gerencial, pois, como afirma Wernke (2001), esse sistema apropria apenas os custos claramente identificados com os produtos ou serviços e desconsidera os custos indiretos, transferindo-os como despesas para a apuração do resultado. Assim, o método de custeio variável é indicado àquelas situações em que se deseja apurar as margens de contribuição unitárias geradas pelos diferentes produtos da empresa (MACHADO; SOUZA, 2006).

Segundo Martins (2010, p. 198), “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”.

Quadro 2: Vantagens e desvantagens do custeio direto ou variável

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> • Destaca o custo fixo (que independe do processo fabril); • Não ocorre a prática do rateio, por vezes arbitrária; • Evita manipulações; • Fornece o ponto de equilíbrio. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não é aceito na elaboração dos relatórios contábeis, pois fere os Princípios Fundamentais de Contabilidade; • O valor dos estoques não mantém relação com o custo total.

Fonte: Crepaldi (2010).

2.3.03 Custeio baseado em atividades (abc)

O custeio baseado em atividades (*ABC – Activity Based Costing*) pode ser considerado como um aprofundamento do sistema de custeio por absorção, desenvolvido com a finalidade de reduzir sensivelmente as distorções provenientes da arbitrariedade contida no rateio dos custos indiretos (MARTINS, 2010). O fundamento básico do ABC é a identificação, por meio de rastreamento, do agente causador do custo, para lhe imputar tal valor. A ideia é atribuir, primeiramente, os custos às atividades e posteriormente aos produtos. Souza e Clemente (2007, p. 229) acrescentam que “[...] do ponto de vista conceitual, o custeio ABC entende o negócio como um conjunto de processos, cada processo envolvendo uma série de atividades. O objeto de custeio deixou de ser o produto e passou a ser a atividade, pois são estas que consomem recursos”.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 16) o método ABC

Analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços.

Esse sistema fundamenta-se na procura do princípio da causa e ação que busca esclarecer, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe atribuir o valor. Primeiramente, faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos e, posteriormente, verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Para Ching, o rastreamento (2000, p.112) “é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”.

Quadro 3: Vantagens e Desvantagens do custeio ABC

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> • Proporciona melhor visualização dos fluxos de processos; • Identifica os produtos e clientes mais lucrativos; • Eliminam/reduzem atividades que não agregam valores percebidos pelo cliente aos produtos; • Melhoram significativamente sua base de informações para tomada de decisões; • Geram informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio de redução do rateio; • Identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade; • Pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos). 	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos elevados para implantação; • Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; • Leva em consideração muitos dados, com informações de difícil extração; • Dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; • Não é aceita pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio; • Alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; • Necessidade de revisão constante; • Necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; • Necessidade de formulação de procedimentos padrões.

Fonte: Crepaldi (2010).

3 METODOLÓGIA

Este trabalho foi desenvolvido junto às cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná cadastradas junto à Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (OCEPAR), visando a retratar a realidade das cooperativas agropecuárias paranaenses, no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas entidades. Para tanto, foram estudadas as referidas entidades, mediante a aplicação de questionário estruturado com questões fechadas e abertas.

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 - identificar a prática utilizada na gestão dos custos industriais pelas entidades objeto de estudo deste trabalho, bem como efetuar revisão bibliográfica acerca do tema - esta pesquisa se caracteriza como descritiva.

Quanto aos procedimentos, Gil (1999, p.65) ressalta que “[...] o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”. Assim, de acordo com o objetivo proposto, utilizou-se a pesquisa de levantamento. Segundo Gil (1999, p. 70), caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer e, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados. Dessa forma, quanto aos procedimentos, caracteriza-se como estudo de caso, pois, mediante o envio de um questionário estruturado com questões fechadas e abertas, buscou-se conhecer o perfil das cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná no tocante à prática da gestão dos custos de produção. Para tanto, as organizações objeto desta pesquisa responderam um questionário encaminhado por e-mail, com questões relativas aos sistemas de custos que utilizam.

Este trabalho está representado por 6 (seis) cooperativas, isto é, retornaram apenas 6 (seis) questionários, devidamente respondidos, de 23 (vinte e três) que foram encaminhados, representando, portanto 26% (vinte e seis por cento) das cooperativas do estado do Paraná filiadas à OCEPAR que participaram da pesquisa, cujos dados foram coletados nos meses de setembro e outubro de 2015.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste tópico são apresentadas as análises dos 6 (seis) questionários que retornaram respondidos pelas cooperativas que integram este estudo.

Com o resultado, foi possível traçar um perfil dessas organizações, não somente quanto ao porte, mas principalmente quanto ao sistema de controle e gestão dos custos operacionais dos produtos e serviços visando à competitividade, e quais as principais decisões tomadas com base nas informações produzidas pelos sistemas de custos utilizados por essas organizações.

Quanto ao perfil das cooperativas que responderam ao questionário, no tocante ao número de colaboradores, a pesquisa revelou curiosamente um empate, isto é, com relação ao número de funcionários, constatou-se que 50% (cinquenta por cento) possui até 100 funcionários e os outros 50% (cinquenta por cento) restantes possui mais de 1000 funcionários. Das 6 (seis) empresas que responderam o questionário, 3 (três) afirmaram que contam com até 100 (cem) funcionários e as outras 3 (três) cooperativas afirmaram possuir mais de 1.000 (mil). Portanto o estado do Paraná conta com grandes cooperativas, porém, possui também pequenas cooperativas agroindustriais.

Parâmetros do Sebrae (2015) classificam empresas com até 99 (noventa e nove) funcionários como pequenas empresas e as que possuem entre 100 e 499 funcionários como médias e acima de 500 (quinhentos) funcionários como

grandes empresas.

Quanto ao faturamento mensal das cooperativas pesquisadas, o resultado revelou que 3 (três) das organizações que responderam faturam mais de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões) de reais por mês. Das 6 (seis) empresas que responderam o questionário, 1 (uma) afirmou que fatura até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais); 02 (duas) afirmaram faturar entre R\$ 500.000,00 e R\$ 1.000.000,00 (quinhentos mil e um milhão de reais) por mês.

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\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais); o que equivale a um faturamento mensal de no máximo R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais).

Portanto, este trabalho revela mais uma vez que as cooperativas agroindustriais do estado do Paraná são de grande porte também quando classificadas pelo aspecto do faturamento, pois, 50% (cinquenta por cento) das organizações que responderam à pesquisa faturam mais de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) por mês.

Quanto ao sistema de custeio utilizado para determinação dos custos dos produtos fabricados pela cooperativa, a pesquisa revelou que, das cooperativas que responderam ao questionário, a maioria utiliza o custeio por absorção, isto é, 3 (três) afirmaram que utilizam o custeio por absorção para apuração dos custos dos produtos que fabricam; 2 (duas) afirmaram utilizar o custeio direto ou variável e 1 (uma) afirmou utilizar outros métodos de custeio. Quanto à principal decisão tomada com base nas informações produzidas pelo sistema de custos utilizado, 2 (duas) afirmaram que decidem a lucratividade dos produtos com base no sistema de custos; 3 (três) decidem sobre o custo do produto com base no sistema de custos e 1 (uma) afirmou decidir sobre o preço de venda dos produtos com base nas informações produzidas pelo sistema de custos.

Esse resultado confirma uma tendência muito forte por parte das indústrias para utilizar o custeio por absorção para determinação dos seus custos de produção, porém, o custeio direto, no contexto da gestão eficiente dos custos e da geração de informações para apoiar o processo decisório, é o mais indicado.

Conforme Martins (2010), do ponto de vista decisório, o custeio variável tem condições de propiciar informações vitais à empresa muito mais rapidamente. O mesmo autor afirma ainda que o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração.

Dentre as vantagens do custeio direto citadas por Padoveze (2004), destaca-se a de que ele permite aos gerentes entenderem o custeamento dos produtos mais facilmente, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.

Ficam evidentes as virtudes do método do custeio direto no tocante ao apoio ao processo decisório conforme os autores citados, pois ambos destacam importantes características e virtudes com importante potencial de apoio à gestão do referido método.

A pesquisa revelou que as informações produzidas pela contabilidade financeira são suficientes para o gerenciamento dos custos e que o sistema de controle de custos está integrado à contabilidade da cooperativa, pois a maioria absoluta das cooperativas pesquisadas considera as informações produzidas pela contabilidade financeira suficientes para o gerenciamento dos custos, eis que 4 (quatro) das 6 (seis) organizações que responderam ao questionário fizeram tal afirmação. A maioria absoluta também afirmou que o sistema de custos de produção está integrado à contabilidade da cooperativa, isto é, 4 (quatro) das 6 (seis) organizações que responderam ao questionário afirmaram possuir a contabilidade integrada ao sistema de custos.

Quanto aos instrumentos utilizados pela cooperativa para viabilizar o controle dos custos de produção, a pesquisa constatou que a maioria absoluta utiliza sistema integrado (ERP), isto é, das 6 (seis) organizações que responderam ao questionário, 3 (três) afirmaram dispor de sistema integrado de gestão para controle dos custos, 2 (duas) afirmaram utilizar planilhas eletrônicas (EXCEL). Apenas 1 (uma) afirmou fazer uso de sistema informatizado, porém não integrado.

Visando a constatar com que frequência são elaborados os relatórios sobre os custos de produção da cooperativa e se a cooperativa utiliza formulários específicos para o registro e análise dos custos de produção, a pesquisa constatou que a maioria absoluta elabora os relatórios sobre os custos de produção com periodicidade mensal, isto é, 5 (cinco) das 6 (seis) cooperativas que responderam ao questionário afirmaram elaborar relatórios com tal periodicidade e uma como periodicidade trimestral. A pesquisa confirmou também que 5 (cinco) das 6 (seis) cooperativas que responderam ao questionário afirmaram possuir formulários específicos para avaliar o comportamento dos custos de produção. A pesquisa constatou ainda que 100% (cem por cento) dos gestores estão satisfeitos com o sistema de custos que utilizam, ou seja, todas as cooperativas que responderam ao questionário fizeram tal afirmação.

Visando a certificar se a cooperativa controla eventuais desperdícios de materiais ocorridos durante o processo de produção dos produtos que fabrica e ainda se a cooperativa mensura os custos da qualidade, isto é, controla os gastos com o controle da qualidade dos produtos que fabrica, a pesquisa constatou que 83,30% (oitenta e três vírgula três por cento) das organizações que responderam ao questionário controlam eventuais desperdícios de materiais ocorridos durante o processo de produção dos produtos que fabrica, ou seja, 5 (cinco) das 6 (seis)

cooperativas que responderam ao questionário fizeram tal afirmação. Por outro lado o trabalho constatou também que a maioria das cooperativas pesquisadas mensura os custos da qualidade dos produtos que fabrica, isto é, o resultado apontou que 4 (quatro) das 6 (seis) organizações que responderam ao questionário afirmaram controlar custos de qualidade.

Atualmente a empresa que não procurar conhecer os seus custos da qualidade e suas respectivas causas para combatê-las, será excluída do mercado. É importante salientar que o investimento em qualidade poderá trazer bons retornos financeiros a médio e longo prazo, além de aumentar a possibilidade de se tornar mais competitivo e, conseqüentemente, conquistar novas fatias de mercado.

Para Feigenbaum (1994), qualidade superior era sinônimo de custos altos, no passado. Hoje se sabe que o inverso é verdadeiro: qualidade inferior é sinônimo de refugo, retrabalho, perda de mercado, desperdícios de tempo e mão de obra, ou seja, estar sintonizado com qualidade propicia o uso adequado dos recursos da empresa e, conseqüentemente, os custos serão reduzidos.

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 também lançamentos de produtos em intervalos mais curtos de tempo (diminuição dos ciclos de vida dos produtos).

Objetivando identificar também se as cooperativas contempladas neste trabalho utilizam algum tipo de instrumento para avaliar o desempenho do pessoal da produção, a pesquisa revelou que metade das cooperativas respondentes avalia o desempenho do pessoal da produção; isto é, 3 (três) das 6 (seis) organizações que responderam ao questionário fizeram tal afirmação; 2 (duas) afirmaram não avaliar o desempenho do pessoal da produção e 1 (uma) não sabe se avalia.

Buscando conhecer também se a cooperativa utiliza a margem de contribuição gerada pelos produtos como instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão, este trabalho constatou que a maioria absoluta das organizações que responderam ao questionário faz uso do conceito de margem de contribuição no contexto do processo decisório; isto é, 4 (quatro) das 6 (seis) cooperativas que responderam ao questionário afirmaram utilizar a margem de contribuição no seu processo decisório, enquanto que 1 (uma) afirmou não utilizar e 1 (uma) afirmou desconhecer tal conceito.

A margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que sobra para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração do lucro, por produto vendido.

Segundo Bornia (2010), a margem de contribuição unitária está ligada ao lucro do produto e a razão da contribuição relaciona-se com sua rentabilidade

(lucratividade/ investimento). Ainda segundo o mesmo autor, esses conceitos são de enorme ajuda para o planejamento de estratégias e para tomadas de decisão em geral.

Este trabalho buscou identificar também se as organizações em questão realizam conciliação; entre a contabilidade financeira e as informações produzidas pelo sistema de custos, sendo que o resultado revelou que a maioria realiza tal conciliação, isto é, 4 (quatro) afirmaram que realizam conciliação entre a contabilidade financeira e as informações produzidas pelo sistema de custos, enquanto que 2 (duas) afirmaram desconhecer se realizam a referida conciliação.

4.1 Considerações finais

Este trabalho teve como objetivo retratar a realidade das cooperativas agropecuárias paranaenses no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas entidades. Para tanto, realizou-se um estudo de caso por intermédio da aplicação de questionário estruturado para tal finalidade e encaminhado por e-mail.

Com base nos resultados da pesquisa, considerando as suas limitações, uma amostra de apenas 26% (vinte e seis por cento) das cooperativas com as quais foram realizados contatos responderam o instrumento de pesquisa. O estado possui cooperativas de tamanhos diversos, isto é, das 6 (seis) organizações que responderam o questionário, 3 (três) afirmaram que contam com até 100 (cem) funcionários e as outras 3 (três) cooperativas afirmaram possuir mais de 1.000 (mil). Portanto, o estado do Paraná conta com grandes cooperativas, porém, possui também pequenas cooperativas agropecuárias.

Quanto à estrutura dos sistemas de custos utilizados pelas cooperativas agropecuárias do estado, a pesquisa apontou que todas as organizações que responderam ao instrumento de pesquisa possuem sistemas de custos claramente identificados e que dentre as decisões que são tomadas no cotidiano no contexto do processo decisório apoiadas nos sistemas de custos que utilizam, destacam-se lucratividade dos produtos, custo dos produtos e decisão sobre o preço de venda dos produtos.

Este trabalho também constatou que a maioria absoluta das empresas pesquisadas, utiliza também outros instrumentos para viabilizar o controle dos custos de produção, tais como sistema integrado (ERP), planilhas eletrônicas (EXCEL), dentre outros meios. Apontou também que 66,67% (sessenta e seis vírgula sessenta e sete por cento) das cooperativas que participaram da pesquisa utilizam a margem de contribuição dos produtos no seu processo decisório.

Esta pesquisa também constatou que as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná controlam eventuais desperdícios de materiais ocorridos duran-

te o processo de produção dos produtos que fabricam, bem como mensuram os custos da qualidade dos produtos que fabricam, isto é, a pesquisa apontou que 83,30% (oitenta e três vírgula três por cento) das organizações que responderam ao questionário controlam eventuais desperdícios de materiais ocorridos durante o processo de produção e 66,67% (sessenta e seis vírgula sessenta e sete por cento) mensuram os custos da qualidade dos produtos que fabricam.

Conclui-se com este trabalho que as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná estão atentas à importância da eficiência no controle dos custos de produção visando à competitividade do mercado atual.

REFERÊNCIAS

- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- 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: 13 nov. 2015.
- CHING, H, Y.; SOUZA, G. V. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo. Atlas, 2010.
- FEIGENBAUM, A. V. **Controle da qualidade total: gestão e sistemas**. São Paulo: Makron Books, 1994. v1.
- KAPLAN, R.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo. Atlas, 1999.
- LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. **Custos: um enfoque administrativo**. 10. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1991.
- LIMA, G. A. S. F. de.; EGITO, M. O. T. do; SILVA, J. D. G. da. **Utilização de Informações do Custo no Processo Gerencial: Estudo Comparativo entre a**

Hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a Região Nordeste, sob a Ótica da Gestão Econômico-Financeira. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**. São Paulo. Edição Especial. p. 106-116. Jun. 2004.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. de. Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: um Estudo das Práticas adotadas por Empresas Industriais Conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**. Blumenau: v. 2, n.1, p. 43-60, Jan./Abr. 2006.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo. Atlas, 2010.

O Estado do Paraná. Disponível em Organização das Cooperativas do Estado do Paraná (www.ocepar.org.br). Acesso em: 23 de julho de 2014.

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

SILVA, J. P. da. **Análise financeira das empresas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Homepage. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/>>. Acesso em: 13 nov. 2015.

SOUZA, M. A. de; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**. São Paulo: n. 32, p. 40-57, mai./ago. 2003.

WERNKE, R. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.