

O CUSTEIO DE UMA COOPERATIVA AGRÍCOLA SOB O ENFOQUE DO MÉTODO DOS CENTROS DE CUSTO- UM ESTUDO DE CASO

José Donizetti de Lima^{*1} Roberto Nunes da Costa² Dayse Regina Batistus¹
Janecler Aparecida Amorin Colombo¹ Marcelo Gonçalves Trentin³

¹Departamento Acadêmico de Matemática, Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) – Câmpus Pato Branco. CEP: 85.503-390. Pato Branco, PR, Brasil.
E-mail*: donizetti@utfpr.edu.br.

²Departamento Acadêmico de Engenharia Mecânica, Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) – Câmpus Pato Branco.

³Departamento Acadêmico de Engenharia Elétrica, Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) – Câmpus Pato Branco.

Recebido em: 30/09/2014 – Aprovado em: 15/11/2014 – Publicado em: 01/12/2014

RESUMO

O objetivo principal deste artigo foi identificar o sistema de custeio (princípios e métodos) utilizado por uma cooperativa agropecuária, com atuação no Sudoeste do Paraná e Oeste de Santa Catarina. Justifica-se a escolha desse setor como objeto de pesquisa em virtude de sua magnitude na formação do Produto Interno Bruto Agrícola da economia paranaense. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa junto a empresa, foco do estudo, com o objetivo de entender as particularidades deste tipo de empresa e suas especificidades. Realizou-se uma breve revisão do histórico e uma problematização desse tipo de cooperativismo, bem como uma sucinta revisão dos principais sistemas de custeio sob o enfoque gerencial. A partir da implementação da metodologia de Centros de Custo nesta empresa, identificou-se oportunidades de melhoria no seu processo de gestão dos custos.

PALAVRAS-CHAVE: Cooperativismo Agropecuário; Método dos Centros de Custo; Sistemas de Custos.

THE COSTING AN AGRICULTURAL COOPERATIVE UNDER THE APPROACH OF METHOD OF COST CENTERS

ABSTRACT

The main objective of this paper is to identify the costing system (principles and methods) used by an agricultural cooperative, with operations in Paraná and Santa Catarina West. Justified the choice of this sector as a research subject because of its magnitude in the formation of the Agricultural Gross Domestic Product of the state economy. For this, we conducted a qualitative study with company focus of the study in order to understand the peculiarities of this type of company and its specificities. We conducted a brief review of the history and a questioning of such cooperatives, as well as a brief review of the main costing systems under the management approach. From the implementation of the methodology of Cost Centers in this

company, we identified opportunities for improvement in the process of cost management.

KEYWORDS: Agricultural Cooperatives; Method of Cost Centers; Systems costs.

INTRODUÇÃO

Os fundamentos contábeis, na era mercantilista, séculos XVI a XVIII, subsidiaram a implantação e o crescimento da Contabilidade Financeira. Como seu complemento, com a Revolução Industrial, período de 1760 até 1860, se originou a Contabilidade de Custos. No início do século XX, principalmente após 1929, a Contabilidade Gerencial sofreu grande impulso nos meios contábeis e empresariais. Busca-se com frequência delimitar as áreas de aplicação da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial. Esses limites, para fins de gestão, não estão bem definidos e na verdade possuem características complementares (POMPERMAYER & LIMA, 2007).

No mercado competitivo que as organizações estão inseridas na atualidade, as formas de controle de custos são de extrema importância. Não só a busca por maiores participações no mercado ou acréscimos de faturamento são importantes, mas, a correta identificação e organização de seus custos podem ser preponderantes para determinar o sucesso do negócio. A gestão contábil conduz a uma melhoria no desempenho da empresa. Pesquisas sobre a relação entre o desempenho financeiro e a mudança de contabilização de custos ainda é um assunto controverso e muitas questões vêm sendo discutidas (LAITINEN, 2014).

O ambiente no qual a gestão de contabilidade é empregada tem mudado consideravelmente nos últimos anos, decorrente de alterações nas tecnologias de informação, mercados, estruturas e práticas de gestão de contabilidade organizacionais. A ênfase na criação de valor, aumento das pressões competitivas, a globalização, a emergência de uma economia baseada no conhecimento tem levado as organizações a adotar novos sistemas de gestão, no sentido de obter vantagens em suas atuações. Além da formulação e implementação de estratégias adequadas para melhorar o ambiente de negócios, visando competição mais exigente, as empresas são obrigadas a procurar e adotar procedimentos mais sofisticados e fiscalização efetiva para assegurar o seu funcionamento eficaz (QUESADO et al., 2014).

No ramo do agronegócio, as cooperativas agrícolas têm evoluído e assumindo um posto de destaque no cenário econômico local, regional e até mesmo nacional. Nestas organizações a administração dos custos é de grande relevância na busca de um maior conhecimento de suas estruturas de custeio. Contribuem para melhora da competitividade e do resultado da cooperativa e de seus cooperados (SOUZA et al., 2013).

No ramo do agronegócio, a busca do gerenciamento e redução de custos gera grande impacto nas expectativas dos consumidores, fazendo com que um produto se torne ou não atrativo. A dinâmica que envolve e orienta a competitividade das empresas do agronegócio necessita de uma antecipação das tendências relativas a questões alimentares e novas tecnologias, e empreendendo ações para aumentar a demanda de seus produtos. Apesar da sua relevância econômica e social, pesquisas evidenciam a ausência de estudos ligados ao gerenciamento de

custos nas empresas do segmento de agronegócio (SOUZA & RASIA, 2011).

Na próxima seção, são apresentados os materiais e métodos utilizados a partir de uma revisão sobre os principais sistemas de custeio (princípios e métodos). Na sequência é mostrada uma aplicação do Método de Custeio Centros de Custo para a cooperativa em estudo. Deste modo, pretende-se entender os mecanismos de custeio adotados por esta empresa, bem como identificar possíveis oportunidades de melhoria a partir da implementação do referido método. Por fim, na última seção, elaboram-se as conclusões a partir dos resultados observados.

Histórico e importância do cooperativismo

O cooperativismo foi idealizado por vários precursores e tornou-se realidade a partir de 1844, quando 28 tecelões do bairro de Rochdale, em Manchester na Inglaterra, criaram uma associação que, mais tarde, seria chamada de Cooperativa (OCEPAR, 2013). Desde então, as cooperativas existem em vários setores e com atuação a nível mundial. Os valores e princípios cooperativos são ainda preservados, bem como a própria base da filosofia do cooperativismo. Em geral, as cooperativas são constituídas sob sete princípios: (i) adesão voluntária e livre; (ii) gestão democrática; (iii) participação econômica dos membros; (iv) autonomia e independência; (v) educação, formação e informação; (vi) intercooperação; e (vii) interesse pela comunidade (OCEPAR, 2013).

A partir de 1906, nasceram e se desenvolveram as cooperativas no meio rural, idealizadas por produtores agropecuários, com propagação em vários estados, principalmente junto às comunidades de imigrantes alemães e italianos, formando o cooperativismo hoje existente no país, sendo regulamentado pela Lei 5.764, de 16.12.1971 (OCB, 2014).

No Brasil, as cooperativas são classificadas em 13 ramos, a saber: agropecuário, de consumo, de crédito, educacional, especial, habitacional, de infraestrutura, mineral, de produção, de saúde, de trabalho, de transporte, de turismo e lazer. Segundo dados da OCEPAR, (2013), em 2011, haviam no Brasil 6.586 cooperativas filiadas, distribuídas nestes ramos de atividades, com a força de 10 milhões de associados e de 296 mil empregos diretos. No ramo agropecuário haviam 1.523 cooperativas, com 969.541 associados e 155.896 empregados, o que destaca a importância deste ramo face aos demais. Ainda, neste contexto, destaca-se o estado do Paraná, com 239 cooperativas, as quais apresentaram um faturamento de 32,1 bilhões de reais e contavam com 679.966 associados e 64.999 empregados diretos (PORTAL BRASIL COOPERATIVO, 2013).

O ramo agropecuário é composto por produtores rurais, agropastoris e de pesca, cujos meios de produção pertencem ao associado. É um dos ramos com maior número de cooperativas e de associados no Brasil. O leque de atividades econômicas abrangidas por esse ramo é muito extenso e sua participação no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro é bastante significativa (LIMA et al., 2014). Essas cooperativas se ocupam de toda a cadeia produtiva, desde o preparo da terra até a industrialização e comercialização dos produtos.

De acordo com a OCB (2014) o cooperativismo, onde praticado, tem tornado a região mais desenvolvida e socialmente mais justa. Para fundamentar este argumento a organização supracitada apresenta o Índice de Desenvolvimento Humano-Municipal (IDH-M) das cidades brasileiras nas quais existem cooperativas: nelas, o IDH-M está acima da média nacional. A OCM acrescenta que isso ocorre

porque o cooperativismo é uma atividade econômica na qual o capital humano é mais importante do que o capital financeiro. O cooperativismo além de gerar riquezas, as distribui nas comunidades em que se instala e às famílias que dele participam.

Caracterização do sistema cooperativo agropecuário brasileiro

De acordo com BIALOSKORSKI NETO (1998), as cooperativas agropecuárias são empreendimentos que proveem os agricultores de poder de barganha em mercados imperfeitos. Além disso, possibilitam a agregação de valor às *commodities*, e devido à forma coletiva de organização distribuem, de forma mais igualitária, os resultados de suas operações, sendo um instrumento eficiente de distribuição de renda no campo.

Os empreendimentos cooperativados ocorrem quando há a união de determinado grupo de agentes econômicos com os mesmos objetivos. Assim a participação na cooperativa e a subscrição de quotas-partes gera o direito de uso dos serviços prestados pela empresa (BIALOSKORSKI NETO, 1998).

Quanto aos direitos sobre os resíduos da operação (resultados ou sobras) estes ocorrem na cooperativa de forma proporcional à atividade de cada membro, ou seja, “pro-rata” das operações. Este é definido doutrinariamente e por lei como um direito às sobras das operações da cooperativa, se aprovadas em assembleia geral e somente após o direcionamento de recursos aos fundos indivisíveis, como de assistência técnica e educacional, de contingências, e de investimentos se existir. Assim, como ocorre na maioria das cooperativas brasileiras, dificilmente há uma distribuição de sobras ao final do período contábil, fazendo na prática com que o direito ao resíduo das operações não exista, seja difuso e de difícil controle por parte do associado (BIALOSKORSKI NETO, 1998).

Para o autor supracitado, é importante frisar que em uma cooperativa as quotas-partes são não negociáveis, por definição da Lei 5764/71, fazendo com que na prática não exista o direito de alienação do ativo, ou da sua transformação em unidades monetárias. Desta forma, a aplicação de recursos de capital na cooperativa não se constitui como uma reserva de valor para o associado, apesar de ser possível reaver o seu capital corrigido no caso da sua desistência de participação na organização. Consequentemente, não há crescimento do capital do associado proporcionalmente ao crescimento dos ativos da empresa, mas apenas acrescido de uma taxa de juros que pode não refletir a real situação de valoração de sua quota-parte.

Para MEDEIROS & BELIK (2000) a empresa cooperativa convive em uma situação de fragilidade estrutural quando comparada com a firma capitalista, à medida que o estreitamento dos mercados tem levado algumas cooperativas a adotar certas estratégias competitivas que por vezes, esbarram em problemas decorrentes de sua própria organização. No entanto, esses autores apresentam as fragilidades estruturais e os pontos fortes das cooperativas agropecuárias, sendo postos no Quadro 1. Desta forma, existe uma fragilidade estrutural nas organizações cooperativas que é contrabalançada por um conjunto de fatores favoráveis que normalmente não são analisados.

Para BIALOSKORSKI NETO (1998), é necessária uma nova equalização dos direitos de propriedades nas sociedades cooperativas. Assim, as autoridades responsáveis deveriam considerar uma modificação institucional capaz de fazer com

que a organização cooperativa pudesse de forma real ganhar eficiência e estar pronta para competir em um novo ambiente econômico. Duas outras considerações devem ser colocadas, a primeira, que a cooperativa, dada as suas bases doutrinárias, é um fator de distribuição de renda no campo de forma mais equitativa e igualitária, uma vez que pode promover a agregação de valor às commodities agrícolas, e o poder de barganha do produtor rural em mercados imperfeitos, e a segunda consideração, que estas organizações são um importante instrumento de desenvolvimento no meio agrário, pois além de sua função principal, gera empregos e arrecadação em municípios de economia essencialmente agrícola, aumentando o IDH-M.

BIALOSKORSKI NETO (1998) considera a possibilidade de se incentivar, no Brasil, uma nova geração de empreendimentos cooperativistas. Nesse sentido, os anos noventa do século XX registraram alguns movimentos ocorridos em cooperativas da Europa com o objetivo de promover alterações nos princípios doutrinários do cooperativismo sem alterar os fundamentos básicos, adequando essas organizações aos novos paradigmas competitivos, haja vista o processo de globalização ocorrido (MEDEIROS & BELIK, 2000).

QUADRO 1 – Fragilidade estrutural e organizacional

Fragilidade da Empresa Cooperativa	Pontos Fortes	Possíveis políticas de apoio a serem adotadas
Não valorização das quotas-parte.	Garantia de controle por parte dos cooperados.	Incentivos não monetários aos principais cotistas. Tratamento especial na comercialização.
Dificuldades estratégicas para diversificação vertical e horizontal.	“ <i>Capabilities</i> ” ampliadas, história e origem comuns.	Reforço da imagem e marca da cooperativa
Limitações na capacidade de acumulação de fundos para investimento.	Estabilidade e garantias sólidas para a realização de parcerias com empresas privadas.	Parcerias com empresas privadas. Reativação do crédito cooperativo.
Baixo retorno sobre o capital investido	Transparência, tratamento tributário diferenciado	Compatibilização com outras aplicações financeiras de pessoas físicas
Gestão não profissional	Possibilidade de ter uma gestão profissional. Tratamento com uma base de cooperados homogênea e com alto nível de qualificação	Criação de um conselho de administração. Contratação de consultores
Oportunismo que favorece a realização de negócios fora da cooperativa	Coesão, participação democrática	Capacitação para oferecer melhores preços e melhores oportunidades

Fonte: Adaptado de MEDEIROS & BELIK (2000).

Para GIMENES & OPAZO (2000) as cooperativas agropecuárias paranaenses em sua maioria determinam seu custo de capital por meio do método do custo médio ponderado, principalmente as de grande porte e administradas profissionalmente. Estes autores, ao analisarem de forma geral, como as cooperativas agropecuárias paranaenses determinavam o custo de capital anual, perceberam que 70,73% não o faziam, ou o faziam de forma incorreta. Das cooperativas que calculavam o custo de capital anual, 81,25% determinavam o custo de capital próprio.

De acordo com GIMENES & OPAZO (2000), em sua maioria absoluta, as

cooperativas agropecuárias paranaenses não calculam o custo de capital anual de suas fontes de financiamento, o que implica em afirmar que a avaliação de seus projetos de investimento, provavelmente, não devem ter sido realizadas buscando-se como objetivo primordial a maximização da riqueza dos cooperados e, por conseguinte, o valor patrimonial da organização. O custo do capital retido nas cooperativas é geralmente subestimado pelos seus dirigentes, o que facilita a aprovação de projetos de investimento com baixas taxas de retorno. A pouca utilização de recursos de terceiros dificulta o monitoramento das instituições bancárias e a falta de motivação dos cooperados, bem como de potenciais novos integrantes pela alocação dos resultados em fundos indivisíveis que não pertencem a estes.

Sistemas de Custos

Para atender ao objetivo central desta pesquisa são discutidos nesta subseção os principais métodos de custeio a fim de identificar qual seria o mais adequado para a realidade da empresa em estudo. Para tanto faz-se necessário definir o que são sistemas de custeios e os princípios de custeio.

Basicamente, os sistemas de custeio compreendem a associação de um princípio com um método de custeio (KLIEMANN NETO et al., 2004). No primeiro caso, analisa-se se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações que deveriam ser fornecidas. No segundo leva-se em consideração a parte operacional do sistema, ou seja, como os dados são processados para a obtenção das informações. Em outros termos, enquanto o princípio norteia o tratamento das informações, o método viabiliza sua operacionalização. Ainda, o princípio determina qual informação o sistema deve gerar e está intimamente relacionado aos objetivos do sistema, já o método diz respeito a como a informação será obtida e relaciona-se com os procedimentos do sistema.

Os principais objetivos de um sistema de custos são: (i) avaliação de estoques; (ii) auxílio ao controle; e (iii) auxílio à tomada de decisões. Neste trabalho será considerada a abordagem que separa um sistema de custos em princípios (que avaliam o que e quanto foi consumido em recursos) e em métodos (que indicam onde esses recursos foram utilizados).

Salienta-se que o sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão. O sistema de custos sempre deve estar em sintonia com o sistema de gestão, para que as informações geradas produzam resultados satisfatórios (BORNIA, 2010).

SOUZA & CLEMENTE, 2011, colocam que, normalmente, o cálculo dos custos é feito pela divisão dos custos associados a cada produto pelas quantidades produzidas. Nesse processo, é necessário identificar os custos associados a cada produto, sendo que para esta identificação a classificação dos custos em diretos e indiretos torna-se essencial, pois a análise dos custos diretos é relativamente simples, enquanto que a dos custos indiretos demanda procedimentos mais complexos. No entanto, antes de alocar os custos aos produtos é necessário analisar qual a parcela destes custos que deve ser levada em consideração. Essa etapa, anterior ao método, relaciona-se com o princípio de custeio. A diferenciação dos custos em fixos e variáveis e a separação dos desperdícios da parcela ideal dos custos são utilizadas para a identificação dos princípios de custeio.

Princípios de custeio

Os princípios de custeio são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e o período de tempo no qual se realiza a análise. Neste trabalho, serão definidos como princípios, o custeio por absorção integral (ou absorção total), o custeio por absorção parcial, o custeio por absorção ideal, o custeio variável parcial e o custeio variável, definidos por KLIEMANN NETO et al. (2004).

No custeio por absorção integral (ou total), a totalidade dos custos (fixos e variáveis, inclusive as perdas) é alocada aos produtos. BORNIA (2010) identifica esse princípio como o atendimento das exigências da contabilidade financeira para a avaliação de estoques.

No custeio variável (também denominado direto ou marginal), apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período. Para BORNIA (2010) o custeio variável está relacionado com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, na qual somente os custos variáveis tornam-se relevantes, desconsiderando-se os custos fixos. Em geral, as decisões da empresa estão relacionadas a quanto produzir de cada artigo (bens e/ou serviços) de modo a extrair o máximo proveito com os recursos disponíveis. Nesse caso, os únicos custos relevantes são os custos variáveis, pois os custos fixos independem da produção.

Para KLIEMANN NETO et al. (2004), de acordo com o princípio de custeio variável, os custos fixos não devem ser inseridos no custo dos produtos ou serviços ofertados, pois apenas os custos variáveis incidem na elaboração do produto. Os custos fixos são tratados como despesas do período. Esse princípio pode ser utilizado para decisões de curto prazo, visto que, em períodos curtos de tempo, não se eliminam os custos fixos.

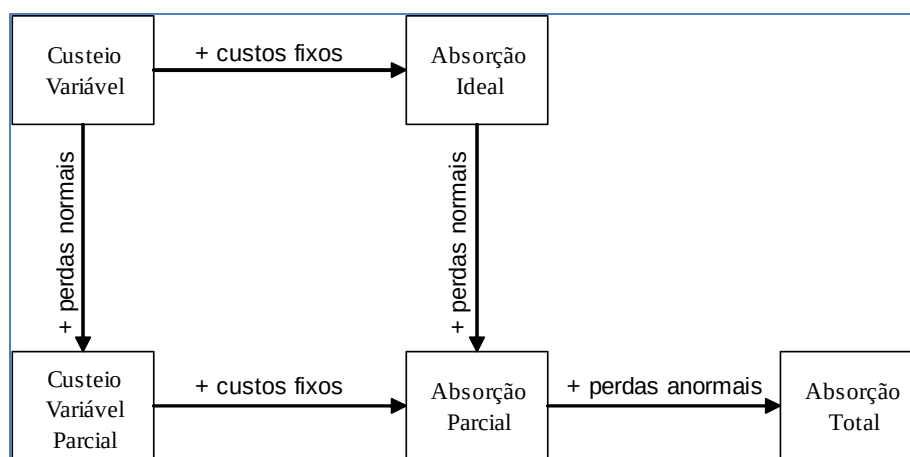
No custeio por absorção ideal (denominado por alguns autores de absorção parcial, porém nesse trabalho, absorção total terá outra conotação), todos os custos são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não-eficiente (desperdícios) não são alocados aos produtos. A separação entre custos e desperdícios é fundamental para a mensuração das perdas ou ineficiências do processo produtivo. Esse princípio adapta-se ao auxílio do controle de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua da empresa, ou seja, o custeio ideal está intimamente ligado com a problemática da empresa moderna (BORNIA, 2010).

De acordo com KLIEMANN NETO et al. (2004), no custeio por absorção ideal, os custos fixos e variáveis devem ser alocados diretamente aos produtos, exceto os relacionados às perdas, pois o custo do produto independente do volume produzido. Nesse princípio, os gastos incorridos e não contemplados são mensurados em forma de perdas: ociosidade, ineficiências, retrabalhos e refugos.

KLIEMANN NETO et al. (2004) propõem dois novos princípios de custeio. O primeiro, denominado custeio variável parcial, o qual deriva do custeio variável, no qual há incorporação dos custos das perdas normais provenientes de quebras, sobras, refugos e retrabalhos, enquanto que os outros gastos podem ser explicados pelas perdas anormais. O segundo, chamado de custeio por absorção parcial, deriva do custeio por absorção ideal, diferenciando-se deste pelo fato de englobar as perdas normais, sejam elas de refugos, ociosidade, quebras ou sobras. O custeio parcial considera que o custo do produto é independente do volume produzido,

porém tem acoplado à sua produção uma perda normal pré-estabelecida.

Nenhum dos princípios de custeio encontrados na literatura tem condições de avaliar se as perdas realmente são inerentes ao processo produtivo no período de análise ou se estas são decorrentes de ineficiências. No caso do custeio variável considera-se que não existem perdas variáveis, o que é praticamente impossível, justificando-se assim a inserção destes dois novos princípios KLIEMANN NETO et al. (2004). A Figura 1 ilustra a relação entre os 5 (cinco) princípios de custeio apresentados. Para esses autores, cada princípio tem a sua finalidade, devendo ser escolhidos aqueles mais adequados à realidade da organização. Muitas vezes, é necessário que todos os cinco princípios coexistam, objetivando-se diferentes análises e comparações entre eles. Em síntese, todos os princípios têm sua importância, pois a utilização deles irá oportunizar condições à empresa de compreender seus gastos e analisar sua eficiência. Segundo SOUZA & CLEMENTE, 2011, ao utilizar o custeio por absorção total, tem-se uma informação direta quanto ao lucro da empresa analisando a diferença entre o preço de venda e este custo (margem de contribuição unitária). Por outro lado, considerando-se o custeio por absorção ideal, seu distanciamento em relação ao custeio por absorção total deverá fornecer informações importantes relativas à eficiência do processo produtivo. Logo, recomenda-se que as empresas procurem trabalhar com todos os princípios, beneficiando-se das informações gerenciais que cada um deles tem condições de fornecer.



Fonte: KLIEMANN NETO et al. (2004).

Figura 1 - Esquema comparativo entre princípios de custeio

Assim, quanto maior o nível de detalhamento das informações, melhor embasado estará o processo de tomada de decisões. Porém, não se pode exagerar, ou seja, deve-se levar em consideração o binômio: nível de detalhamento versus custo da informação. Quando o nível de detalhamento chega a parâmetros muito altos, os custos associados são tão elevados em relação aos benefícios gerados que torna o processo de obtenção destes, caro e improdutivo (SOUZA & CLEMENTE, 2011).

Métodos de custeio

Inicialmente, é importante salientar que qualquer método de custeio tem como preocupação principal o repasse dos custos fixos indiretos, da forma mais precisa e acurada possível, aos produtos. Os métodos de custeio podem ser divididos em

tradicionais (método do custo-padrão e método dos centros de custo) e contemporâneos (custeio baseado em atividades, unidade de esforço de produção, contabilidade de ganhos e custo-meta). Em geral, os métodos contemporâneos estão voltados ao gerenciamento da empresa, ou seja, obtenção de informações passíveis de serem utilizadas para a identificação e posterior eliminação de focos de perdas, como ineficiências e ociosidade (SOUZA & CLEMENTE, 2011).

Por restrições de espaço, neste trabalho são apresentados de forma resumida os principais métodos de custeio. Na próxima seção será abordado com maiores detalhes o método dos centros de custo, objetivo principal desta pesquisa. Maiores informações sobre este método podem ser obtidas em BORNIA (2010).

O método do Custo-Padrão (CP) calcula os itens de custo com base em dados históricos (mão de obra direta, matéria prima e mão de obra indireta). Essencialmente, utiliza o princípio do custeio por absorção ideal, comparando o realizado com o planejado. A sua principal função, segundo BORNIA (2010), é parametrizar os custos reais, que por sua vez devem ser apurados seguindo outra sistemática, já que é direcionada para a detecção dos desvios e aponta para suas possíveis causas. Este método, de acordo com o autor, atua no controle e no acompanhamento da produção. O objetivo principal da metodologia do custo-padrão é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa. Os custos de matéria-prima devem ser analisados por esta metodologia, sendo os demais itens de custos trabalhados por meio de outros métodos, ou seja, Método dos Custos Baseados em Atividades (ABC), Método dos Centros de Custos (CC), Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP), Método dos Custos Meta (TC) ou Método da Contabilidade de Ganhos (CG).

Um método bastante difundido no Brasil é o método dos Centros de Custos (CC). Esse método é centrado na departamentalização da empresa, os chamados centros de custos. O método CC utiliza o princípio do custeio total, ou seja, o rateio de todos os bens ou serviços, utilizados ou não nos produtos. A mão de obra direta (MOD) é a principal base deste rateio (SOUZA & CLEMENTE, 2011). O objetivo principal do método do Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – ABC) é aprimorar a alocação dos custos indiretos fixos aos produtos, principalmente os custos administrativos. É um método eficaz quanto ao entendimento, controle e alocação dos custos aos produtos. Consiste em: (i) dividir a empresa em centros de custos; (ii) seccionar estes centros em atividades; (iii) calcular o custo de cada atividade; (iv) compreender seu comportamento, para só então identificar os causadores destes custos. Por fim, os custos são alocados aos produtos de acordo com a intensidade de uso, em função do número de direcionadores de custos. O ABC utiliza o custeio por absorção integral (SOUZA & CLEMENTE, 2011).

Todo este esforço é perfeitamente justificado devido a “importância de se conhecer o custo individual de todas as atividades de um processo, pois, dessa maneira, pode-se verificar as atividades que não agregam valor e que devem ter seus custos minimizados ou até eliminados, e as atividades que podem sofrer um processo de racionalização. Essa é a maior utilidade do ABC segundo MARTINS (2010), auxiliar no processo de racionalização, reengenharia e redução de gastos dentro da empresa.”

O método das Unidades de Esforço de Produção (UEP) fundamenta-se na simplificação do controle de gestão por meio do conceito de unidade de esforço produção, visando desta forma a unificação da produção sob um só determinado

referencial. Pode representar o esforço humano, da máquina ou equipamento utilizado, dos capitais investidos ou da energia aplicada. Satisfaz as necessidades gerenciais, quanto ao controle dos custos industriais e medição da produtividade (controle de eficiência, eficácia e ociosidade) em termos de chão de fábrica. A sua maior contribuição está na alocação mais precisa dos custos indiretos de fabricação aos produtos. Para o caso das despesas administrativas, é de natureza mais complexa, sendo feita de maneira arbitrária ou sem regras definidas. O custo de fabricação é a razão entre as despesas totais e a quantidade fabricada. Esse método utiliza o princípio do custeio por absorção ideal.

O método do Custo-Meta (TC – Target-Cost) pode ser definido como uma função dos preços de venda e a margem de lucro projetada pela organização. Visa compreender a origem dos custos e medi-los, no sentido de reduzir o custo dos produtos até que seja atingido o custo-meta. O processo de implementação deste método pode ser sintetizado em: determinar o custo-meta (preço estimado pelo marketing, características e funcionalidades) e atingir o custo-meta usando a engenharia de valores ou outras técnicas de redução de custos. Os princípios que norteiam este método são: (i) custo guiado pelo preço; (ii) enfoque no consumidor; (iii) custos determinados no projeto; (iv) envolvimento da empresa como um todo; (v) orientação para o custo do ciclo de vida; e (vi) envolvimento da cadeia de valores. Assim, o custo-meta (ou custo-alvo) é a diferença entre o preço de venda e o lucro projetado. Entre os seus principais objetivos, pode-se citar a redução dos custos totais (mantendo níveis altos de qualidade) e o planejamento estratégico dos lucros (SOUZA & CLEMENTE, 2011).

O foco do método de Contabilidade de Ganhos (CG) concentra-se na exploração das restrições. A otimização das partes pode não necessariamente conduzir à otimização global, e reconhece nas medidas de eficiência uma ameaça à otimização do resultado da organização. Utiliza o princípio do custeio variável (SOUZA & CLEMENTE, 2011).

Diante deste referencial teórico e considerando uma empresa que até o momento não adota nenhum destes métodos de custeio, pode-se adotar a seguinte metodologia de implementação de custos. Em um primeiro momento, na fase de organização dos custos da empresa, recomenda-se a utilização do método dos Centros de Custo, assim tem-se uma compreensão da estrutura da empresa, que é a grande utilidade deste método. Isto feito, com a empresa organizada, recomenda-se a migração para os Métodos ABC (aplicável na área de serviços) e UEP (de especial interesse para a área industrial).

Método dos centros de custo

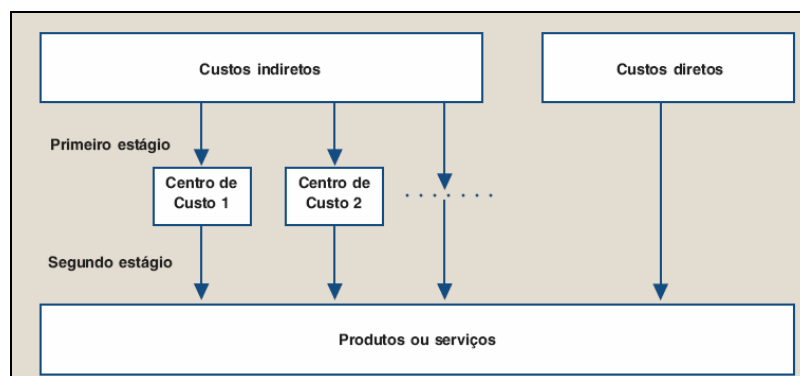
Segundo BORNIA (2010) o método dos centros de custos (também conhecido como método RKW – *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*, método das seções homogêneas, mapa de localização de custos ou BAB), teve origem na Alemanha no início do século XX. Outros autores o definem como método do custeio pleno (VARTANIAN, 2000 citado por BACKES et al., 2007). Como este método trabalha apenas os custos de transformação, não sendo apropriado para os custos de matéria prima, pode-se usar o custo-padrão, gerando resultados adequados.

Os centros de custos são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custo), a localização (quando partes da empresa se encontram em localidades diferentes onde cada local pode ser um

centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custo) e a homogeneidade. A homogeneidade de um centro de custos influencia diretamente na qualidade da alocação dos custos aos produtos (BORNIA, 2010). Neste trabalho, adota-se como centros de custo cada uma das localidades da cooperativa (matriz e filiais).

Os procedimentos do método dos centros de custo, segundo BORNIA (2010), podem ser sintetizados em cinco fases, a saber: (i) separação dos custos em itens; (ii) divisão da empresa em centros de custos; (iii) identificação dos custos com os centros (distribuição primária); (iv) redistribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); e (v) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

De acordo com KHOURY & ANCELEVICZ (2000), o método de centros de custos utiliza o rateio de dois estágios para atribuir os custos indiretos aos produtos produzidos ou serviços prestados. Primeiramente, os custos indiretos são distribuídos e acumulados em centros de custos e posteriormente são realocados por meio de rateios dos centros de custos aos produtos e serviços. Esta sistemática está resumida na Figura 2.



Fonte: KHOURY & ANCELEVICZ (2000).

FIGURA 2 – Fluxo de custos no Sistema Tradicional de Custos

Para esses autores, a alocação dos custos indiretos no primeiro estágio é bastante acurada, já que os custos normalmente têm uma relação direta com os centros de custos. O segundo estágio é o que pode apresentar uma considerável distorção, pois a alocação dos custos dos centros de custos aos produtos e serviços é realizada utilizando-se, como medida de rateio, os direcionadores de custos, tais como: horas de mão de obra direta, horas/máquina e custo da matéria prima. Como muitos custos indiretos não são utilizados pelos produtos e serviços na proporção direta do volume de produção e dada a diminuição da proporção da mão de obra direta nos processos modernos de fabricação, esse sistema acaba fornecendo medidas de custos distorcidas em relação aos custos realmente consumidos pelos produtos e serviços.

Este método, ao definir como custos variáveis apenas os custos que variam no curto prazo com o volume da produção, classifica erroneamente aqueles custos indiretos como custos fixos. Em geral, os custos indiretos estão relacionados à complexidade da produção, e não ao volume de produção (COOPER & KAPLAN, 1988).

Segundo estas perspectivas, este artigo tem por objetivo entender como funciona o processo de levantamento de custos em uma cooperativa agrícola com

atuação no Sudoeste do Paraná e Oeste de Santa Catarina e propor a utilização do método de custeio mais adequado para a realidade da empresa. A metodologia utilizada para atingir este objetivo foi o estudo de caso. Para isso, toma-se como ponto de partida uma revisão bibliográfica sobre o cooperativismo mundial, brasileiro e paranaense com o intuito de contextualizar as questões tratadas na pesquisa. Na sequência são descritos os números do cooperativismo brasileiro, destacando-se os dados relativos ao estado do Paraná.

MATERIAIS E MÉTODOS

A metodologia adotada nesta pesquisa pode ser classificada quanto à abordagem como qualitativa, já quanto aos objetivos é uma pesquisa exploratória, uma vez que procurou a melhoria de sistemas, processos e produtos, visando a inovação pela implementação de um método de custeio para a empresa investigada (MARTINS et al., 2014; JUNG, 2010).

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso (MARTINS et al., 2014), organizada nas etapas apresentadas na Figura 3:

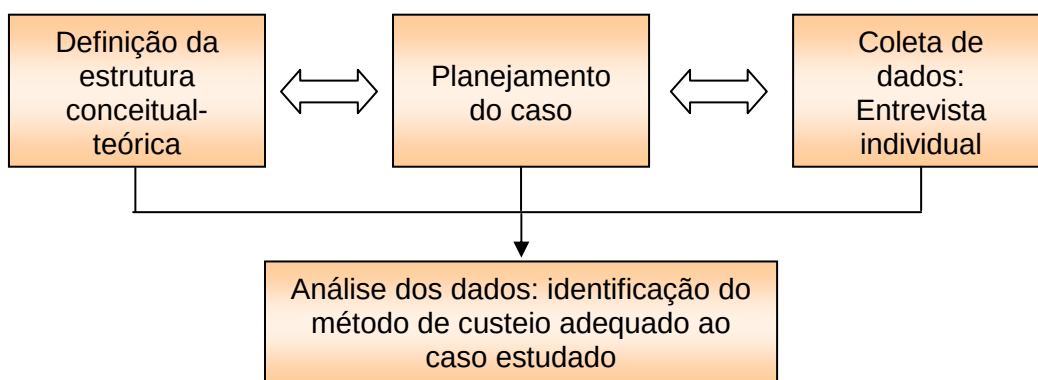


FIGURA 3 – Etapas da pesquisa

A construção da estrutura conceitual-teórica da pesquisa demandou uma revisão bibliográfica sobre cooperativismo e sistemas de custeio. Estudar sobre cooperativismo se fez necessário, pois a empresa investigada trata-se de uma cooperativa agrícola. E o estudo sobre os sistemas de custeio teve o objetivo de entender os principais métodos de custeio para que, a partir da segunda e terceira etapas da pesquisa, fosse possível identificar o mais adequado para as características da empresa.

A etapa do planejamento do caso fez-se a partir da construção teórica desenvolvida e o estabelecimento do constructo estudado. Em seguida foi escolhida e caracterizada a empresa para o estudo de caso. Por fim, escolheu-se o sistema de custeio mais adequado à realidade da organização.

A cooperativa, objeto desta pesquisa, possui matriz e filiais localizadas na região Sudoeste do Paraná, além de filiais na região Oeste de Santa Catarina. A empresa foi fundada no dia 22 de janeiro de 2003, por um grupo de 25 produtores rurais, que cultivam soja, milho, trigo, cevada e feijão. As atividades iniciaram-se no dia 02 de junho de 2003 e atualmente conta com mais de 700 associados. Essa empresa, de acordo com a classificação pelo faturamento adotada pela OCB, é de

médio porte, não possuindo até o momento nenhuma agroindústria.

A empresa pesquisada é regida por um estatuto social, pelas normas de autogestão e pelas disposições da legislação cooperativista vigente. O seu prazo de duração é por tempo indeterminado e o seu exercício social compreendido de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. É administrada por um Conselho de Administração, composto de nove membros, com as funções de Diretor Presidente, Diretor Vice-Presidente, Diretor Secretário e Conselheiros, todos eleitos para um mandato de 3 anos. A administração da cooperativa é fiscalizada por um Conselho Fiscal, constituído de 3 membros efetivos e 3 membros suplentes e um quadro de 80 funcionários.

Na próxima etapa foi realizada a coleta de dados. Os instrumentos para coleta de dados foram documentos e planilhas disponibilizados pela empresa e a entrevista semiestruturada com o gerente financeiro, a fim de caracterizar a forma com que a empresa realizava a distribuição de custos e possibilitar a percepção de possíveis inferências causais.

Na elaboração deste estudo utilizou-se o ano-base 2006. Dados mais recentes não foram disponibilizados pela cooperativa agropecuária. Este ano, na concepção da cooperativa não foi satisfatório. A justificativa reporta-se ao faturamento, que até agosto de 2007 foi superior a do ano passado, devido à frustração de safras advinda de problemas climáticos que provocaram a redução da produção de grãos e a comercialização de insumos.

Na última etapa, fez-se a identificação, pela revisão bibliográfica e estudo do caso específico, do método de custeio mais adequado à realidade da empresa e aplicação do método.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Descrição da cooperativa agropecuária pesquisada

As cooperativas são associações, permanentemente abertas à entrada de novos associados, os quais contribuem com bens e/ou serviços para a realização de uma atividade econômica de caráter mutualístico. A sua finalidade econômica reside em conseguir a satisfação do interesse dos seus associados em obter determinados bens a preços inferiores aos do mercado, ou vender os seus produtos eliminando os intermediários.

A cooperativa em análise é uma sociedade constituída de agricultores unidos voluntariamente para satisfazer suas necessidades e aspirações econômicas, sociais e culturais comuns, por intermédio de uma pessoa jurídica habilitada pertencente a todos e democraticamente controlada.

Entre os principais benefícios que a cooperativa proporciona aos cooperados, pode-se citar: (i) aquisição dos insumos agrícolas com a utilização de linhas de crédito rural subsidiadas pelo governo federal; (ii) restrição a um grupo seleto de agricultores de atendimento personalizado na área comercial, técnica e social; (iii) maior competitividade na comercialização de grãos com a formação de maiores lotes para venda; (iv) possibilidades de acesso a financiamentos sobre os produtos estocados (empréstimos do governo federal - EGF); (v) aquisições de linhas de crédito para investimentos com juros reduzidos; (vi) retorno das sobras líquidas do exercício proporcionais às operações realizadas pelo cooperado; (vii) retorno sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS) recolhido pelo cooperado em outros segmentos; (viii) elaboração de projetos para

financiamentos agrícolas (Proagro e Proger-Rural, por exemplo; e (ix) atuação do cooperado com dupla função, ou seja, consumidor e empresário.

A cooperativa é fornecedora de crédito rural, no sentido de fornecer insumos e transformar estes em sacas do produto (soja e milho, por exemplo) que serão pagas na realização da colheita, ou seja, equivalência insumos-produtos. Participa da tomada de decisão do produtor rural, na realização de palestras e/ou reuniões para apresentar projeções de cenários futuros que possam servir de subsídios às suas decisões. A cooperativa tem um papel fundamental nas tomadas de decisões do produtor rural. Por exemplo: O que plantar? O quanto plantar de cada cultura? Quando plantar? Quando vender? (Quem determina é o produtor), estas entre outras orientações, são repassadas aos agricultores.

As principais atividades desenvolvidas pela cooperativa são: (i) receber e comercializar a produção de seus cooperados, através de suas unidades de recebimento, beneficiamento e comercialização de grãos; (ii) realizar a comercialização de todos os produtos necessários para o plantio, tais como: sementes, fertilizantes e agroquímicos; (iii) transportar do local de produção para as suas dependências os produtos agropecuários de seus associados; (iv) beneficiar, padronizar e armazenar a produção de seus cooperados, bem como prestar serviços fitossanitários; (v) adquirir, para fornecimento ao quadro social na medida em que o interesse socioeconômico o aconselhar, bens de produção agropecuária, tais como: sementes, rações, fertilizantes, defensivos agrícolas e inseticidas, corretivos, inoculantes e biofertilizantes, máquinas e implementos, produtos veterinários e, em determinadas circunstâncias, gêneros e artigos de uso doméstico e pessoal; (vi) adquirir e comercializar combustíveis, derivados de petróleo, álcool combustível e outros produtos automotivos, para fornecimento ao seu quadro social, bem como a terceiros interessados podendo, inclusive, participar de outras empresas do setor que objetivem a comercialização destes produtos; (vii) prover adiantamentos, em dinheiro, sobre o valor dos produtos recebidos dos associados, ou que estejam em fase de produção; (viii) proceder à exploração de atividades agropecuárias; e (ix) realizar serviços de transportes rodoviários nacional e/ou internacional.

Na cooperativa em estudo, a contabilidade atende às áreas fiscal e tributária, apresentando resultados globais dos custos da organização. Para BACKES et al. (2007) os números existentes na contabilidade são dados valiosos, os quais, além de atender à legislação, se tratados e adequadamente analisados, fornecem informações gerenciais vitais para a tomada de decisões.

A cooperativa não tem centros de custos definidos, estes ocorrem de maneira global e generalizada. A empresa utiliza, segundo a classificação adotada por BORNIA (2010), o método mais elementar de todos: o método do rateio simples. De acordo com este autor a distribuição direta não permite que se proceda uma análise adequada dos custos indiretos, não importa qual seja o critério de distribuição empregado, só sendo aceitável quando tais custos não forem importantes.

A empresa faz um gerenciamento dos gastos da cooperativa baseado no acompanhamento mensal das despesas realizadas em relação às despesas orçadas para o ano em exercício. Todo o planejamento e controle orçamentário está centrado em um monitoramento mensal dos custos, tendo como comparativo os valores projetados para o ano em curso. Segundo DI DOMENICO & LIMA (1995), este método de gerenciamento resulta em pelo menos uma implicação, que é o foco nas despesas. Neste contexto, o gerente tem a atenção voltada para as contas

contábeis, preocupando-se principalmente em administrar os fluxos de caixa. Dessa forma o foco do acompanhamento dos custos não ocorre em nível de atividades, apenas em nível de despesas.

Identificação e aplicação do método de custeio

De acordo com BACKES et al. (2007), deve-se considerar um período de 12 meses no mínimo, porque as atividades desenvolvidas na cooperativa referem-se às safras de produtos agrícolas que ocorrem em períodos distintos durante o ano. Assim, o estudo anual possibilita uma análise de todo o ciclo de processos e todos os custos neles envolvidos.

Salienta-se que a finalidade, no atual contexto do conhecimento de custos por parte da empresa em estudo, na aplicação do método não está na identificação criteriosa do custo por produto, mas na possibilidade de visualizar o custo deste centro para a cooperativa, visando a avaliação de desempenho do centro de forma geral, pois cada filial é considerada como um centro de custo.

Na sequência, apresenta-se os centros de custos percebidos na cooperativa em estudo, objetivando contribuir mediante o fornecimento de subsídios para a análise e a gestão mais específica dos custos de cada filial, o que até então ocorria de forma global e generalizada.

Centro de Custo 1: Matriz Pato Branco: Sede administrativa, Depósito de Fertilizantes e Depósito de agroquímicos.

Centro de Custo 2: Entrepasto para a venda de insumos localizada em Clevelândia – PR.

Centro de Custo 3: Entrepasto para a venda de insumos localizada em Campo Erê – SC.

Centro de Custo 4: Unidade de recebimento e beneficiamento de grãos e Entrepasto para venda de insumos localizada em Nova Prata do Iguaçu – PR.

Centro de Custo 5: Unidade de recebimento, beneficiamento e comercialização de grãos localizada na comunidade Passo da Pedra, Pato Branco – PR.

Centro de Custo 6: Unidade de recebimento e beneficiamento de grãos localizada em Água Doce – SC.

Centro de Custo 7: Unidade de recebimento e beneficiamento de grãos localizada em Renascença – PR.

Nos entrepostos são realizadas atividades relacionadas à comercialização de insumos. No local existem técnicos agrícolas e administrativos que dão suporte ao entreposto. Porém, a administração é gerenciada pela sede administrativa em Pato Branco. Historicamente, na década de existência da cooperativa até o final de maio, tem-se realizado a compra dos insumos para o ano civil.

Nas unidades de recebimento e beneficiamento de grãos, o objetivo principal é o recebimento e armazenamento de grãos. A venda ocorre apenas na sede administrativa, ou seja, as unidades não comercializam a produção de grãos, apenas as recebe e estoca. Portanto, geram apenas custos. Neste sentido, a receita total bruta é totalmente alocada neste centro de custo. Para a distribuição destes valores, para os centros de custos, foi utilizada a quantidade de grãos em sacas recebidas por cada filial.

Na Figura 4, são identificados sete centros diretos ou primários, relacionados aos produtos comercializados pela cooperativa. Observando o Centro de Custo 1, verifica-se que a cooperativa possui a sede administrativa em conjunto com os

depósitos de fertilizantes e agroquímicos. A rubrica denominada “sede administrativa” não possui relação direta com qualquer produto, neste caso, seus custos e despesas devem ser alocados aos demais centros de custos para posterior apropriação aos produtos. Porém, neste estudo, devido a não individualização dos custos da sede administrativa e dos depósitos de fertilizantes e agroquímicos, foram considerados como um único centro de custo. Posteriormente, a empresa deve implementar a separação em três centros de custo.

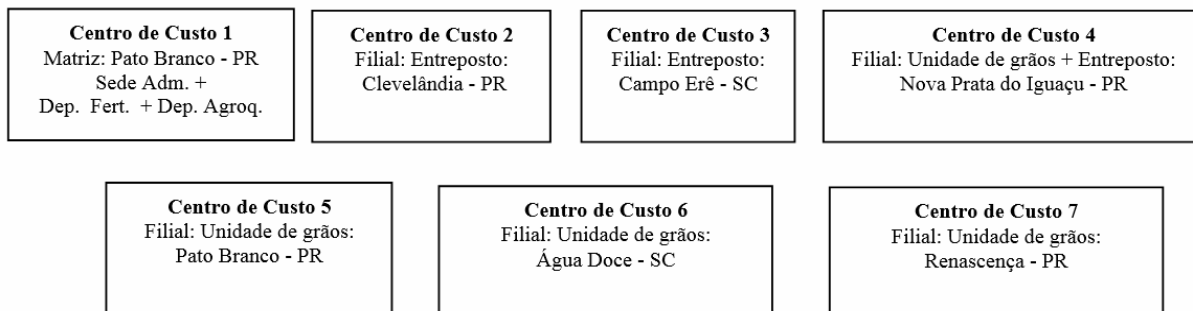


FIGURA 4: Proposta de Centros de Custos para a Cooperativa

Segundo BORNIA (2010), a homogeneidade do centro é muito importante para que a unidade de trabalho realmente reflita os serviços prestados naquele centro. Portanto, quanto menos homogênea for uma seção, pior fica a distribuição de seus custos aos produtos.

De forma semelhante, no Centro de Custo 4, localizado em Nova Prata do Iguaçu – PR existe a unidade de recebimento e beneficiamento de grãos, além do entreposto para a comercialização de insumos. Como a unidade e o entreposto compartilham o mesmo ambiente físico e não possuem custos individualizados, foram considerados como um único centro de custo. Neste caso, identifica-se a possibilidade da separação destes em dois centros de custos, com a finalidade de aprimorar a determinação do custo real de cada produto.

BORNIA (2010) ressalta a análise “custos versus benefício”, quando nem sempre se deve detalhar demasiadamente a distribuição primária. Quanto mais subjetivos forem os critérios empregados, pior é a alocação dos custos resultante.

Os valores de mão de obra fixa (remuneração e encargos) dos funcionários foram alocados de acordo com a localidade em que desempenham suas funções. A exceção se fez para a diretoria e demais funcionários de sede administrativa que foram alocados tomando-se como base de distribuição a utilização destes em cada centro atribuindo-se percentuais de comum acordo com a cooperativa. A mão de obra variável é realizada por intermédio da contratação de funcionários temporários em dois momentos importantes. O primeiro, para a comercialização dos insumos, principalmente no início do plantio. O segundo ocorre no período de colheita, para o recebimento, beneficiamento e venda de grãos. Assim, essa rubrica ocorre nas unidades e nos entrepostos.

Os outros gastos são considerados como despesas e alocados aos seus respectivos centros de custos ou rateados na proporção de sua utilização. Exemplificando: na distribuição da energia elétrica, considerando-se que cada localidade tem seus gastos individualizados; a implementação nos centros de custos ocorreu de forma direta. Outras rubricas, não mencionadas por restrição de espaço, foram alocadas diretamente ao centro de custo ao qual pertencem.

Por critério da administração da cooperativa, foram definidos os valores de

alocação das rubricas Diretoria, Contábil, Informática, Auditoria Independente e Assessoria Jurídica para os devidos centros de custo. Utilizou-se como critério o faturamento anual bruto de cada centro.

A Tabela 1 apresenta os gastos de cada centro de custo, bem como o custo total da empresa no exercício de 2007.

TABELA 1 – Detalhamento dos centros de custos

Centro de Custo	CC1 (em reais)	CC2 (em reais)	CC3 (em reais)	CC4 (em reais)	CC5 (em reais)	CC6 (em reais)	CC7 (em reais)	Total (em reais)
Gasto total	20.816.602,02	5.046.815,26	8.321.335,83	5.016.413,05	24.340.890,69	244.773,76	742.855,27	64.529.685,88
Percentual	32,26%	7,82%	12,90%	7,77%	37,72%	0,38%	1,15%	100,00%

Neste estudo, não foi realizada a distribuição final dos centros de custos para os produtos. Na visão da cooperativa, obtida por meio da entrevista ao gerente financeiro, ao se conhecer o custo de cada centro (matriz e filiais) e de posse do faturamento, pode-se avaliar o desempenho de cada um (localidade) e fazer a comparação com os demais centros possibilitando uma análise relacionada a exclusão ou incremento do centro de custo (filial). A cooperativa está estudando, a possibilidade do fechamento de uma de suas unidades de recebimento e beneficiamento de grãos, bem como a ampliação de seus entrepostos e a transformação em unidade de recebimento e beneficiamento de grãos, a exemplo do que já ocorre com a filial de Nova Prata do Iguaçu. Para a cooperativa, o importante é a rentabilidade média do portfólio de produtos (insumos e grãos) comercializados. Além disso, como os produtos são *commodities*, o preço é determinado pelo mercado.

A cooperativa pretende distribuir os custos dos centros de custo para os produtos e dessa forma perceber quais produtos possuem maior contribuição no faturamento da empresa. Não se pode esquecer que a cooperativa, apesar de estar inserida em um mundo capitalista e globalizado, não deve se afastar dos princípios que a torna diferentes dos demais setores empresariais. Assim, um objetivo primordial do cooperativismo é atender as necessidades do cooperado, por isso deve continuar operando com produtos que possuem baixa rentabilidade ou até mesmo resultando em prejuízo. Para a cooperativa, a forma de recuperação dos custos acontece por intermédio da revenda de grãos e insumos com melhores condições de preço (tomando-se como base as cotações de mercado).

CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi entender o sistema de custeio atualmente adotado por uma cooperativa agropecuária, bem como propor a implementação, mesmo que parcial, do Método de Centros de Custo. A proposta de implementação de centros de custos na cooperativa pesquisada se fez em virtude dessa não possuir um sistema estruturado de custeio além do rateio simples. Nesse contexto, propõe-se a adoção do sistema de custeio centros de custo, e em um futuro próximo uma evolução para o sistema ABC ou UEP, aplicando-os em setores distintos da cooperativa.

A cooperativa, não forneceu todos os dados numéricos necessários para a

sua implementação na etapa final do método de custeio por centros de custos. Isso não ocorreu por má vontade da empresa, ao contrário, por desconhecimento da necessidade do detalhamento das rubricas, bem como da formatação dos melhores direcionadores de custo. Espera-se ter contribuído para a melhoria da gestão de custos na cooperativa, quer pela adoção dos centros de custo, quer pela observação dos dados e informações levantadas.

A entidade visualizou oportunidades de melhoria do seu sistema de custeio, que ocorria na forma de um rateio simples, com todas as dificuldades já elencadas na revisão da literatura. Sugere-se a continuidade e ampliação deste trabalho. Visualiza-se uma migração futura para outros métodos de custeio, como o método ABC ou UEP.

AGRADECIMENTOS

Os autores agradecem as agências co-financiadoras – CAPES e Fundação Araucária. Também agradecem o incentivo e apoio dado pela cooperativa, na pessoa do seu diretor financeiro/administrativo, que não mediu esforços para disponibilizar as informações necessárias à pesquisa.

REFERÊNCIAS

BACKES, R.G.; KUHN, C.M.S.; PERLEBERG, C.R.; DALBEN, L.C.; ALBERTI, J.A.; WIEST, L. Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola. Revista Custos e @gronegocio on line - v. 3 – Edição Especial – Maio - 2007. ISSN 1808-2882. Disponível em www.custoseagronegocioonline.com.br. Acesso em: agosto de 2007.

BIALOSKORSKI NETO, S. Cooperativismo: direitos de propriedade e eficiência econômica, a nova geração de cooperativas no Canadá. In: **XXXVI Congresso Brasileiro de Economia e Sociologia Rural**. Poços de Caldas, MG: SOBER, 1998. v. II. p. 745-753.1998.

BORNIA, A.C. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COOPER, R.; KAPLAN, R. *How cost accounting distorts product costs*. **Management Accounting**, p. 20-27, Apr. 1988.

DI DOMENICO, G.B.; LIMA, P.C. Gestão de custos baseada em atividades em um ambiente agrícola. In: **IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**. Campinas, São Paulo, 1995.

GIMENES, R.M.T.; OPAZO, M.A.U. Análise do comportamento dos dirigentes financeiros das cooperativas agropecuárias do estado do Paraná com relação aos métodos utilizados na mensuração do custo de capital de suas fontes de financiamento. In: **VII Congresso Brasileiro de Custos**, Recife-PE. Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos, 2000. v.19, n.2, p.53-61.2000.

JUNG, C.F. **Elaboração de projetos de pesquisa aplicados a engenharia de**

produção. Taquara: FACCAT, 2010. Disponível em: <<http://www.metodologia.net.br>>. Acesso em: set. 2014.

QUESADO, P.R.; GUZMÁN, B.A.; RODRIGUES, L.L. La influencia de factores relativos a la estrategia organizativa y alentorno en la adopción del Cuadro de Mando Integral en empresas portuguesas. **Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review**, v.17, n.2, p.163–173.2014.

KHOURY, C.Y.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. RAE - **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.40, n.1, Jan./Mar. p. 56-62.2000.

KLIEMANN NETO, F.J.; BEBER, S.J.N.; SILVA, E.Z.; DIÓGENES, M.C. Princípios de custeio: uma nova abordagem. In: XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2004, Florianópolis, SC, Brasil. **XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, 2004.

LAITINEN, E.K. *Influence of cost accounting change on performance of manufacturing firms.* **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, v.30. p. 230–240.2014.

LIMA, J.D. de; ECHEVESTE, M.E.S.; RIBEIRO, J.L.D. Fatores que subsidiam a tomada de decisão no âmbito da produção agrícola: um estudo de caso no Sudoeste do Paraná. **Enciclopédia Biosfera**, v.10. p.1760-1780.2014.

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

MARTINS, R.A.; MELLO, C.H.P; TURRIONI, J.B. Guia de Elaboração de Monografia e TCC em Engenharia de Produção. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MEDEIROS, N.H.; BELIK, W. A fragilidade da organização cooperativa na agricultura: um ensaio teórico. In: **XXXVIII Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural**. Rio de Janeiro, julho de 2000. ANAIS.

OCB-Organização das Cooperativas Brasileiras. Disponível em: <http://www.brasilcooperativo.com.br/>. Acesso em: outubro de 2014.

OCEPAR. Organização das Cooperativas do Paraná. Disponível em: <http://www.ocepar.org.br>. Acesso em maio de 2013.

POMPERMAYER, C.; LIMA, B.J.E.P. Gestão de Custos. **FAE-Business School**. Coleção gestão empresarial. v.1. 2007. p.49-58.

PORTAL BRASIL COOPERATIVO. Números dos Cooperativismo Brasileiro 2011. Disponível em: <http://www.brasilcooperativo.com.br/Portals/0/documentos/mercados/>. Acesso em: maio de 2013.

SOUZA, A.; CLEMENTE; A. Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas - Exercícios Resolvidos e Propostos com Utilização do EXCEL. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, M.A.; ALBERTON, J.R.; MARQUEZAN, L.H.F.; MONTEIRO, R.P. Fatores Determinantes e Ocorrência De Custos Ocultos: Estudo Em Uma Cooperativa Agroindustrial De Arroz Do Rio Grande Do Sul. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v.9, n.1, jan./mar., p.06-27.2013.

SOUZA, M.A.; RASIA, K.A. Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. In: **ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA E ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD**, 35, 2011, Rio de Janeiro. Anais ANPAD, Rio de Janeiro/RJ, 2011. CDROM.

VARTANIAN, G.H. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo: FEA/USP, 2000.