



Instituto de Desenvolvimento Educacional do Alto Uruguai - IDEAU



RACI

REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO IDEAU

ISSN 1809-6212

Vol.4 - n.8 - Janeiro - Junho 2009

Semestral

Artigo:

MENSURAÇÃO DE RESULTADO POR UNIDADES DE NEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO NA COOPERATIVA COTAPEL

Autores:

Tatiane Giaretta¹

Claudecir Bleil²

¹ Graduada em Administração – Gestão de Cooperativas, Faculdade IDEAU, Getúlio Vargas, RS - tatianegiaretta@hotmail.com

² Mestre em Ciências Contábeis – UNISINOS, São Leopoldo – RS - Coordenador do curso de Ciências Contábeis – Faculdade IDEAU, Getúlio Vargas – RS - claudeciregp@tolrs.com.br

MENSURAÇÃO DE RESULTADO POR UNIDADES DE NEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO NA COOPERATIVA COTAPÉL

Resumo: O presente estudo visou apontar a importância da gestão de custos para os gestores das empresas, enfocando a ótica de unidades de negócio. Dessa forma o objetivo central foi o de mensurar o resultado e analisar os principais produtos de uma das unidades de uma cooperativa. Quanto à abordagem do problema o estudo caracterizou-se como quantitativo devido ao enfoque dado à mensuração. Quanto aos objetivos, a pesquisa caracterizou-se como exploratória, e como procedimento metodológico utilizou-se um estudo de caso na Cooperativa Cotapel, mais especificamente a unidade da Fábrica de Rações. Para a mensuração utilizou-se o método de custeio variável, o qual possibilitou uma série de relatórios gerenciais. Como resultado constatou-se que a unidade analisada está operando com prejuízos. Dentre alguns fatores pode-se destacar que os principais produtos estão com margem de contribuição baixa e num dos mais vendidos a margem é negativa. Também foi feita uma análise comparativa do preço desses produtos com os preços dos concorrentes na região e evidenciou-se que todos os produtos da unidade estão com preços abaixo do mercado, chegando-se em um caso com 79,64% de diferença. A estrutura de custos variáveis está elevada, chegando a 97,14% do preço de venda, já os custos fixos estão adequados à estrutura da unidade estudada. Espera-se que os dados e informações possam ser úteis para a administração da cooperativa e também para outras organizações do segmento com as devidas adaptações.

Palavras-chave: Mensuração de resultado, Unidades de negócio, Métodos de custeio.

Abstract: This study aimed to indicate the importance of managing costs for company managers, focusing on the perspective of business units. Thus the principal objective was to measure the results and analyze the main products of one unit of a cooperative. On approach to the problem the study was characterized as being quantitative due to the measurement data. As for objectives, the search was characterized as exploratory, and as methodological procedure was used a case study in the Cooperative Cotapel, especially in the unity of Plant Rations. For the measurement was used the variable costing method, which enabled a series of management reports. As a result it was found that the unit is operating with losses. Among some factors can be emphasized that the main products of the unit are with low margin of contribution and in one of the most sold product the margin is negative. It was also realized a comparative analysis of the price of such products with competitors' prices in the region and it revealed that all the company's products are with the prices below the market, arriving in one case even 79.64% of difference. The structure of variable costs is very high, reaching 97.14% of the sales price, the fixed costs are adequates to the structure of the unit studied. It is hoped that data and information might be useful for the cooperative management and also to other companies in the segment with the necessary adaptations.

Keywords: Measurement of result, Business Unit, Costing methods.

1 INTRODUÇÃO

O atual momento da economia mundial pode ser descrito como uma competição acirrada, onde as empresas precisam se ajustar às necessidades do mercado para se manterem competitivas. Frente a isso, nota-se uma freqüente necessidade dos gestores mensurarem o resultado das empresas através da apuração dos custos, despesas e receitas de um determinado período.

Apesar de problemas de mensuração, todas as unidades ou divisões de uma empresa devem ter seus resultados mensurados e os seus desempenhos comparados com as metas estipuladas pela administração. As organizações, tanto de grande como de médio e pequeno porte, são concorrentes entre si no Brasil e no mundo e, por isso, não atuam sozinhas no mercado, mas contribuem e integram o desenvolvimento de uma comunidade ou região. Assim

os gestores, independentemente do tamanho da organização, necessitam de ferramentas eficientes para gerirem seus negócios com vistas à continuidade e competitividade.

Para os gestores terem uma visão mais ampla dos seus negócios e analisar de forma mais completa da organização, subentende-se que os mesmos devam ter, pelo menos, uma estrutura mínima de informações do ambiente interno. Uma das ferramentas propiciadas pela gestão de custos para isso é a mensuração do resultado sob a ótica de unidades de negócio.

Para a mensuração da unidade de estudo foi utilizado o método de Custeio Variável devido às suas características gerenciais. Vale ressaltar que as informações obtidas na mensuração do resultado são de grande valia quando utilizadas para a avaliação de desempenho e também para a tomada de decisões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de Custos

A Contabilidade de Custos desenvolveu-se com a Revolução Industrial e foi se adaptando à nova realidade econômica, ao surgimento das máquinas e a conseqüente produção em escala (CREPALDI, 2004). Ainda segundo o autor ela planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos, tendo como função a de gerar informações precisas, rápidas e fundamentadas para a administração da empresa.

De acordo com Hansen e Mowen (2003) a Gestão de Custos requer o conhecimento da estrutura de custos da empresa, ou seja, o conhecimento de todos os custos que envolvem a organização, pois para fins internos a Contabilidade de Custos fornece informações de custos sobre produtos, clientes, projetos, atividades, processos, serviços, e outras informações que podem ser úteis para o gerenciamento do negócio. Todas estas informações possuem um importante papel para o planejamento, o controle e a tomada de decisões. Nesse contexto afirmam que:

[...] A Gestão de Custos produz informações para usuários internos. Especificamente identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomada de decisões (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 28).

A Contabilidade de Custos atua e analisa cada um dos departamentos, visando produzir informações gerenciais de custos úteis para os diversos gerentes ou encarregados que se responsabilizam pelo desenvolvimento de cada um desses setores, bem como para o gestor da

empresa. Para se fazer a apuração dessas informações é necessária a mensuração do resultado das unidades e da empresa como um todo.

2.2 Resultados Divisionais

As organizações, independentemente de seu porte, possuem uma ou mais unidades de negócios que precisam ser avaliadas e monitoradas com vistas à constante busca por melhoria nos seus resultados. Segundo Padoveze (2003, p. 11), cada empresa é organizada de uma forma, podendo, segundo o autor, se resumir os principais modelos existentes de apuração dos resultados divisionais, considerando as organizações existentes:

1. Contabilidade divisional pelo conceito de *Centros de Lucros ou Resultados*, em que cada centro de lucro é uma unidade organizacional que congrega vários departamentos que, por sua vez, podem congrega mais de uma atividade.
2. Contabilidade divisional pelo conceito de *Divisões*, em que cada divisão representa, por exemplo, uma fábrica ou uma filial ou um grande departamento.
3. Contabilidade divisional pelo conceito de *Unidades de Negócios*, em que cada unidade pode congrega várias divisões ou fábricas que produzem, ou filiais que vendem ou revendem produtos similares.
4. Contabilidade divisional pelo conceito de *Atividades*, em que o foco está em apurar o resultado de cada atividade do fluxo operacional e administrativo da empresa.

Dentre os quatro modelos apresentados pelo autor, destaca-se o da contabilidade divisional pelo conceito de unidades de negócio, utilizado no presente estudo e também porque os gestores responsáveis por departamentos ou unidades de negócios de uma empresa devem centralizar esforços no sentido de fazer com que sua área de responsabilidade gere resultados positivos e contribua da melhor forma possível para com o resultado global da corporação.

Nas divisões de uma organização a descentralização proporciona para cada divisão mais liberdade aos responsáveis para tomarem as decisões, porém a alta administração deve “[...] acompanhar suas atividades a fim de impedir que uma decisão divisional prejudique os interesses da organização, uma vez que a atuação das divisões deve ter como objetivo maior a maximização do lucro da organização” (COELHO, 2005, p. 2).

2.3 Métodos de Custeio

Métodos de custeio são visões diferentes de custear os produtos produzidos por uma empresa em um determinado período. Sendo que cada empresa pode utilizar o método que entender ser o cabível para a situação e tipo de informação desejada. Para Crepaldi (2004) método de custeio é o método usado para a apropriação de custos, ou seja, alocar os custos e despesas aos produtos da empresa, usando diferentes formas de avaliação.

Existem vários métodos entre os quais se destaca: o Custeio Por Absorção, Custeio Baseado em Atividades, Custeio Pleno ou RKW, Custeio Direto e o Custeio Variável. No estudo foi utilizado o método de Custeio Variável devido a fato de o mesmo proporcionar uma série de análises gerenciais.

2.3.1 Método de Custeio Variável

Para Crepaldi (2007) o método de custeio variável é um método de custeamento que considera como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, por entender que eles existem mesmo sem que haja produção, não são incluídos como custos de produção, mas sim como despesas. Assim os custos dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e acabados conterão apenas os custos variáveis.

O custeio variável fundamenta-se na separação dos gastos em fixos e variáveis. Os gastos variáveis são proporcionais ao volume de produção e os gastos fixos são estáveis, ou seja, não sofrem oscilações proporcionais, dentro de certos limites (CREPALDI, 2007).

Nesse contexto apenas os custos variáveis compõem o valor dos estoques dos produtos, quando estes forem os objetos de custeio, sendo que as despesas variáveis são utilizadas apenas para se calcular a margem de contribuição (VARTANIAN, 2000). Este método tem como principal característica o fato de não se fazer rateios arbitrários de custos fixos aos produtos, ou seja, somente são apropriados os custos variáveis; quanto aos fixos, estes vão para o resultado do período.

O método de custeio variável é útil para a tomada de decisões administrativas ligadas a fixação de preços, decisão de compra ou fabricação, determinação do mix de produtos e ainda, possibilita a determinação imediata do comportamento dos lucros em face das oscilações de vendas (COSTA; OLIVEIRA; PEREZ Jr.,2008).

2.4 Cooperativismo

De acordo com o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP (2008), o Cooperativismo origina-se da palavra cooperação, é uma doutrina cultural e socioeconômica, fundamentada na liberdade humana e nos princípios cooperativos. A cultura cooperativista busca desenvolver a capacidade intelectual das pessoas de forma criativa, inteligente, justa e harmônica, visando a sua melhoria contínua.

Para a Organização das Cooperativas do Rio Grande do Sul – OCERGS (2008), o Cooperativismo prega a união de pessoas voltadas para um objetivo comum, sem visar lucro. O cooperativismo, como o próprio nome já diz, tem como sua maior finalidade, libertar o homem

do individualismo, através da cooperação entre seus associados, satisfazendo assim as suas necessidades. Defende a reforma pacífica e gradual da coletividade e a solução dos problemas comuns através da união, auxílio mútuo e integração entre as pessoas.

Segundo o SESCOOP (2008) o movimento Cooperativista no Brasil surgiu no século XIX, estimulado por funcionários públicos, militares, profissionais liberais e operários, para atender as suas necessidades. Este movimento iniciou-se na área urbana, com a criação da primeira Cooperativa de Consumo, em Ouro Preto - Minas Gerais, no ano de 1889, denominada Sociedade Cooperativa Econômica dos Funcionários Públicos de Ouro Preto, expandindo-se, mais tarde, para os estados de Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e também em Minas Gerais.

2.4.1 Princípios e Valores do Cooperativismo

Para o SESCOOP (2008) os princípios do cooperativismo foram criados, estudados e avaliados por líderes e pensadores com ideais baseados na cooperação. Esses princípios foram criados junto com a primeira cooperativa, em 1844, na Inglaterra, e com a evolução e a modernização do cooperativismo e da economia mundial, os princípios foram reestruturados e adaptados a realidade dos dias atuais. São sete os princípios: Adesão livre e voluntária, Gestão democrática e livre, Participação econômica dos sócios, Autonomia e Independência, Educação, treinamento, informações, Cooperação entre cooperativas e Preocupação com a comunidade.

As cooperativas baseiam-se nos valores de ajuda mútua, responsabilidade, democracia, igualdade, equidade e solidariedade. Acredita também nos valores éticos de honestidade, transparência, responsabilidade social e preservação do ambiente, objetivando um desenvolvimento sustentável.

2.4.2 Hierarquia do Cooperativismo

A Aliança Cooperativa Internacional - ACI é definida como a instituição superior na hierarquia do cooperativismo, a ACI é responsável pela representação do cooperativismo e pela defesa da identidade cooperativa no mundo. Possui sua sede na cidade de Genebra na Suíça. Existe a mais de 100 anos e possui cinco escritórios continentais, bem como é estruturada em organizações setoriais (BRASIL COOPERATIVO, 2008).

A Aliança Cooperativa Internacional ACI - Américas constitui a seção regional da Aliança Cooperativa Internacional no Continente Americano. Visa o reconhecimento do

cooperativismo como forma de desenvolvimento. Se orienta nos mesmos princípios da ACI, e tem participação ativa nos processos preparatórios de diversas reuniões estratégicas em nível sub-regional (BRASIL COOPERATIVO, 2008).

A Organização das Cooperativas Brasileiras OCB é o órgão máximo na representação das cooperativas no Brasil, foi criada em 02 de dezembro 1969 durante o IV Congresso Brasileiro do Cooperativismo, realizado em Belo Horizonte – MG e registrada em 1970. São suas atribuições: o fomento e defesa do sistema cooperativista em todas as instâncias políticas e institucionais, incentivar e orientar a preservação do sistema cooperativo e também promover uma governança democrática e transparente. No ato de sua criação assumiu a responsabilidade de organizar o cooperativismo, a fim de fortalecê-lo e consolidá-lo. Desta organização, hoje somam-se 27 organizações estaduais, 7,6 mil cooperativas distribuídas entre os 13 ramos do cooperativismo (OCB, 2008).

A Organização das Cooperativas Estaduais – OCEs são representações estaduais criadas pela OCB devido à necessidade de organização de um sistema único no país que congregasse as distâncias, as diferenças culturais e o desenvolvimento dos estados da federação. Atualmente o Brasil conta com 27 OCEs que consistem no elo entre a OCB e as localidades onde o cooperativismo está presente (OCB; 2008). No Rio Grande do Sul a representação é denominada de Organização das Cooperativas Estaduais do Rio Grande do Sul – OCERGS, criada em 1956, sucedendo a ASCOOPER – Associação das Cooperativas Sul Riograndense (OCB, 2008).

O sistema cooperativista não contava com uma estrutura capaz de promover a cultura cooperativista e treinar profissionais de forma sistemática e independente de outras instituições. Durante todo o século XX o cooperativismo brasileiro desenvolve-se através da disseminação informal dos conceitos, valores e técnicas, por isso surgiu o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP que, de acordo com Brasil Cooperativo (2008), foi criado pela Medida Provisória nº 1.715, de 3 de setembro de 1998, e regulamentado pelo decreto nº 3.017, de 6 de abril de 1999.

2.4.3 Importância do Cooperativismo

Para a OCB (2008), no Brasil existem 7.672 cooperativas com um total 7.687.568 associados e esse montante abriga 250.961 empregos, sendo dados obtidos do ano de 2007. Sendo assim, percebe-se o quão significativa é a contribuição do cooperativismo para o país.

Destaca-se que o ramo com maior número de cooperativas é o de trabalho com cerca de 1.826 ou 23,80% do total das cooperativas do país; em número de associados destaca-se o ramo de crédito com 2.851.426 ou 37,09% do total de associados; já em nível de empregados destaca-se o ramo agropecuário com 139.608 ou 55,63 % do total de empregados. De acordo com Brasil Cooperativo (2008) as cooperativas brasileiras estão distribuídas em números nas regiões da seguinte forma: Sudeste 41%, Nordeste 20%, Sul 19%, Norte 11% e a Centro-oeste com representatividade de 9% das cooperativas do Brasil.

Com relação ao número de associados em cooperativas, também nota-se um significativo crescimento do período de 1990 a 2007 conforme demonstra o Gráfico 1.

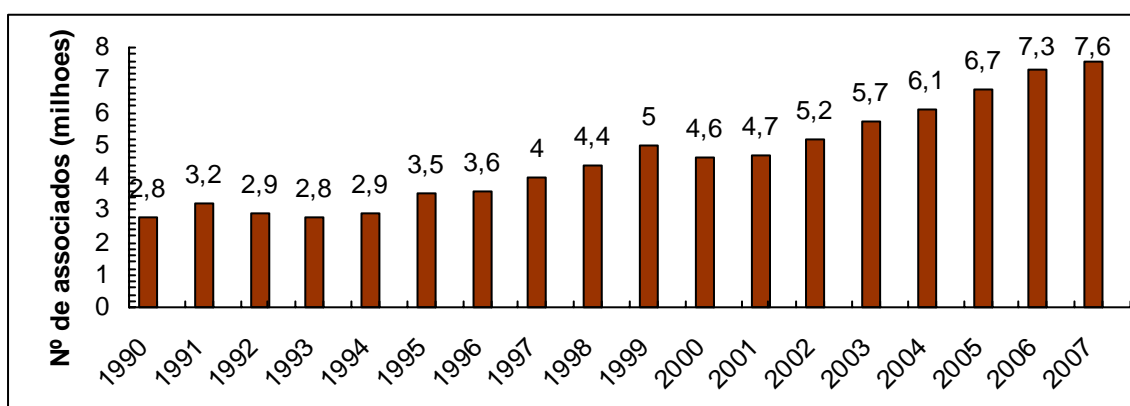


Gráfico 1: Evolução do número de associados, em milhões de pessoas, de 1990 a 2007

De acordo com OCB (2008) a evolução dos associados passa de 2,8 milhões de pessoas em 1990 para 7,6 milhões de pessoas em 2007, representando um crescimento de 4,8 milhões de pessoas ou 271% em relação a 1990. Este aumento significativo de associados pode ter sido influenciado pelo aumento das cooperativas de trabalho, mudança na cultura nacional, como também pelos benefícios oriundos de ser integrante de uma cooperativa, na qual o associado é, ao mesmo, tempo usuário e dono. Neste contexto como colaborador de uma cooperativa, o associado pode desfrutar de algumas vantagens, como ter direito de voto nas decisões, trabalhar em equipe, ter retorno do capital investido na cooperativa entre outras.

3 METODOLOGIA

Quanto à abordagem do problema o estudo caracterizou-se como quantitativo devido ao fato de fazer a mensuração do resultado dos produtos e da unidade como um todo. Quanto aos objetivos a pesquisa caracterizou-se como exploratória e como procedimento metodológico utilizou-se um estudo de caso, que para Gil (2002) consiste no estudo profundo e exaustivo de

um ou alguns objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento. Para a melhor análise do estudo de caso foi feita a verificação “*in loco*” do processo desde a compra da matéria-prima, a industrialização e a venda da produção.

Após a realização de uma pesquisa e posterior visita nas cooperativas da região, optou-se pela Fábrica de Rações da Cooperativa Cotapel – Tapejara pela conveniência e acessibilidade dos dados e também devido ao interesse demonstrado pelos gestores para com a proposta do estudo, pois no atual momento a Fábrica de Ração não utiliza um método para o gerenciamento dos custos. A Fábrica está localizada na Av. Sete de Setembro, s/n, bairro São Paulo, Tapejara – RS e iniciou suas atividades no mês de maio de 1993. Atualmente a unidade conta com 11 funcionários e uma produção média de 36 ton/dia de rações e um faturamento anual de R\$ 4,5 milhões.

Na Cooperativa o estudo foi realizado de acordo com as seguintes etapas: o primeiro passo foi identificar e analisar os principais produtos através da coleta de dados verificando os mais relevantes em relação ao faturamento da unidade em estudo. O segundo passo foi a definição de um método de custeio para mensurar resultado da organização. O terceiro passo foi o de identificar os custos, despesas e as receitas por meio da análise e coleta de dados no sistema contábil da Cooperativa. O quarto passo foi de apurar o resultado dos principais produtos e da unidade como um todo. E por fim, o quinto passo foi o de fazer uma análise do preço dos concorrentes, fazendo comparativos e simulações com vistas a projetar resultados.

Após a coleta os dados foram organizados em planilhas, gráficos e tabelas, permitindo a visualização e um melhor controle dos dados com o objetivo de propor modelos de relatórios gerenciais proporcionados pela análise da Gestão de Custos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 A Cooperativa e seus principais produtos

A Cotapel conta atualmente com 450 associados ativos, abrangendo os municípios de Tapejara, Vila Lângaro, Lagoa Vermelha, Coxilha, Santa Cecília do Sul e Capão Bonito do Sul. Atendendo com vendas em um raio de 250 km aos arredores de Tapejara. A cooperativa teve um faturamento de aproximadamente 40 milhões de reais para o ano de 2008 e conta 65 funcionários em toda a corporação.

Durante o estudo foram realizadas visitas na empresa com o objetivo de conhecer os processos e também buscar uma integração com a empresa. O primeiro passo desenvolvido representa a escolha das principais rações para efetuar a mensuração do resultado obedecendo

ao seguinte critério: foi apurado o valor de vendas por produto no período de janeiro a junho de 2008. Com isso, calculou-se o percentual que cada produto contribuiu para com o faturamento da empresa que foi de R\$ 2.173.694,48 no semestre. Os dados podem ser vistos no Gráfico 2.

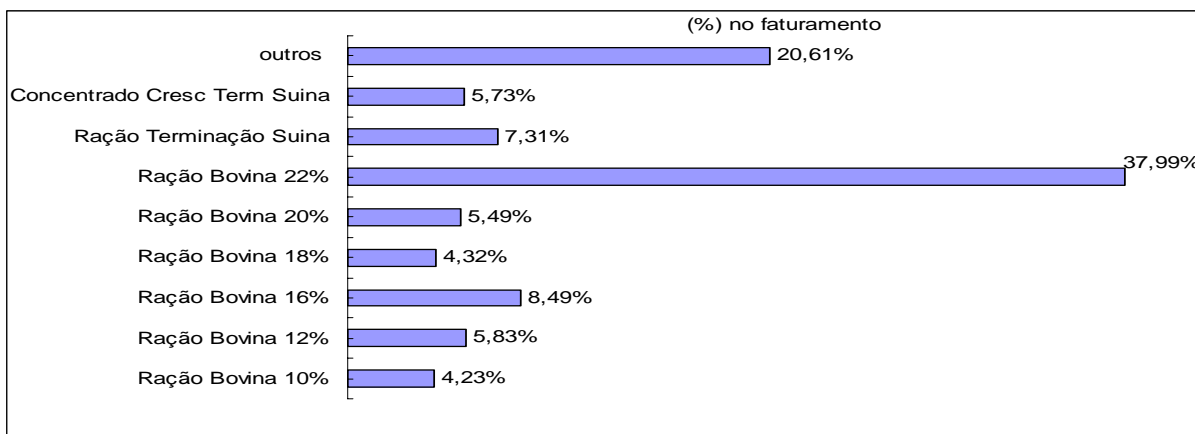


Gráfico 2: Principais produtos em relação ao faturamento do 1º semestre de 2008.

Para um melhor entendimento do leitor os principais produtos serão identificados com as letras de A a I, de acordo com a Tabela 1.

Tabela 1: Relação dos principais produtos com a sigla

Produto	Letra	Faturamento/ R\$ 1º Sem/ 08
Ração bovina 10%	A	R\$ 91.855,02
Ração bovina 12%	B	R\$ 126.682,22
Ração bovina 16%	C	R\$ 184.572,47
Ração bovina 18%	D	R\$ 93.961,97
Ração bovina 20%	E	R\$ 119.262,73
Ração bovina 22%	F	R\$ 825.776,97
Ração terminação suína	G	R\$ 158.949,59
Concentrado crescimento terminação suína	H	R\$ 124.622,91
Outros	I	R\$ 448.010,60
TOTAL		R\$ 2.173.694,48

Atualmente a Fábrica conta com um portfólio que compreende 36 produtos, sendo que oito são considerados como os principais, representando na sua soma o equivalente R\$1.725.683,88 do total do faturamento do 1º semestre de 2008 ou 79,39%. Destaca-se que destes produtos, o principal corresponde a 37,99% das vendas da unidade, a Ração tipo F.

A partir da identificação dos principais produtos, utilizou-se o Método de Custeio Variável, uma vez que ele proporciona uma série de análises gerenciais, destacando-se o momento da escolha entre produzir ou terceirizar.

4.2 Análise da Margem de Contribuição - MC

Com a identificação dos principais produtos pode-se calcular a Margem de Contribuição de cada um. Foi adotada para os cálculos a medida de 1 kg de ração e o mês analisado foi o de junho de 2008. Os dados coletados na empresa foram oriundos de relatórios fornecidos pelo sistema interno e entrevistas com os gestores. No que tange o preço de venda dos produtos, o diretor de vendas forneceu planilhas do *Excel*, utilizadas pela cooperativa na formação do preço de venda.

A Tabela 2 apresenta detalhadamente os componentes dos principais produtos, com seus respectivos custos e despesas variáveis, o preço de venda praticado atualmente pela empresa, bem como a apuração da margem de contribuição destes produtos.

Tabela 2: Cálculo da Margem de Contribuição dos principais produtos

ITENS	A	B	C	D	E	F	G	H
PREÇO DE VENDA - PV	R\$ 0,434	R\$ 0,462	R\$ 0,513	R\$ 0,565	R\$ 0,582	R\$ 0,614	R\$ 0,566	R\$ 0,668
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 0,346	R\$ 0,371	R\$ 0,416	R\$ 0,463	R\$ 0,476	R\$ 0,507	R\$ 0,462	R\$ 0,606
Milho industria	R\$ 0,086	R\$ 0,086	R\$ 0,086	R\$ 0,086	R\$ 0,086	R\$ 0,086	R\$ 0,253	
Farelo de trigo	R\$ 0,099	R\$ 0,128	R\$ 0,105	R\$ 0,160	R\$ 0,158	R\$ 0,160	R\$ 0,040	R\$ 0,040
Calcário calcitrício	R\$ 0,010	R\$ 0,009	R\$ 0,006	R\$ 0,008	R\$ 0,008	R\$ 0,008	R\$ 0,003	R\$ 0,020
Sal comum	R\$ 0,003	R\$ 0,003	R\$ 0,003	R\$ 0,003	R\$ 0,003	R\$ 0,003	R\$ 0,002	R\$ 0,005
Triguilho	R\$ 0,042	R\$ 0,056	R\$ 0,042	R\$ 0,040	R\$ 0,024	R\$ 0,006	R\$ 0,028	R\$ 0,026
Casca de arroz	R\$ 0,040	R\$ 0,023	R\$ 0,023					
Farelo de soja	R\$ 0,052	R\$ 0,052	R\$ 0,130	R\$ 0,136	R\$ 0,175	R\$ 0,216	R\$ 0,068	R\$ 0,301
Poli vita bovino			R\$ 0,007	R\$ 0,007	R\$ 0,004	R\$ 0,004		
Fosfato bicalcico				R\$ 0,009		R\$ 0,006		
Poli miner bovino					R\$ 0,004	R\$ 0,004		
Poli miner suíno							R\$ 0,004	R\$ 0,021
Cloreto de colina							R\$ 0,0002	R\$ 0,001
Farinha de pena							R\$ 0,020	R\$ 0,040
Farinha de carne							R\$ 0,026	R\$ 0,109
Poli vita suíno							R\$ 0,004	R\$ 0,029
Embalagens	R\$ 0,014	R\$ 0,014	R\$ 0,014	R\$ 0,014	R\$ 0,014	R\$ 0,014	R\$ 0,014	R\$ 0,014
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 0,074	R\$ 0,079	R\$ 0,089	R\$ 0,098	R\$ 0,099	R\$ 0,106	R\$ 0,098	R\$ 0,115
comissão venda	R\$ 0,017	R\$ 0,018	R\$ 0,021	R\$ 0,023	R\$ 0,023	R\$ 0,025	R\$ 0,023	R\$ 0,027
imposto venda	R\$ 0,040	R\$ 0,043	R\$ 0,047	R\$ 0,052	R\$ 0,053	R\$ 0,056	R\$ 0,052	R\$ 0,061
frete	R\$ 0,017	R\$ 0,018	R\$ 0,021	R\$ 0,023	R\$ 0,023	R\$ 0,025	R\$ 0,023	R\$ 0,027
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 0,014	R\$ 0,012	R\$ 0,008	R\$ 0,004	R\$ 0,007	R\$ 0,001	R\$ 0,006	R\$(0,053)
% da MC	3,23%	2,60%	1,56%	0,71%	1,20%	0,16%	1,02%	-7,93%

Na análise em relação ao preço de venda dos produtos, nota-se que os produtos C, D, E, F, G e principalmente o H, estão com percentuais de margem pouco significativas ou até negativas como é o caso do H, ou seja, o preço de venda destes produtos não está sendo

suficiente para que possam contribuir para um resultado positivo da empresa. Ou ainda, nota-se que o custo variável está elevado em relação ao preço de venda, indicando uma MC baixa.

Dentre os produtos estudados destaca-se o A e o B como sendo os que mais contribuem, apresentando uma margem de 3,23% e 2,60%. Destaca-se ainda que o produto H possui uma margem negativa de 7,93%. Este produto, como pode ser observado na Tabela 3, resultou num prejuízo no mês de junho de R\$ 2.197,12. Também se observa que o prejuízo do produto H é maior que o somatório dos outros 7 produtos, que juntos somam uma margem de R\$ 2.147,36.

Tabela 3: Margem de Contribuição em valor dos principais produtos, em junho de 2008.

Unitário	A	B	C	D	E	F	G	H
(=) PV	R\$ 0,434	R\$ 0,462	R\$ 0,513	R\$ 0,565	R\$ 0,582	R\$ 0,614	R\$ 0,566	R\$ 0,668
(-) CV	R\$ 0,346	R\$ 0,371	R\$ 0,416	R\$ 0,463	R\$ 0,476	R\$ 0,507	R\$ 0,462	R\$ 0,606
(-) DV	R\$ 0,074	R\$ 0,079	R\$ 0,089	R\$ 0,098	R\$ 0,099	R\$ 0,106	R\$ 0,098	R\$ 0,115
(=) MC	R\$ 0,014	R\$ 0,012	R\$ 0,008	R\$ 0,004	R\$ 0,007	R\$ 0,001	R\$ 0,006	(R\$ 0,053)
Un Vendidas (kg)	41.455	88.965	72.750	31.555	43.520	250.592	20.075	164.345
(=) MC TOTAL	R\$580,37	R\$497,46	R\$331,64	R\$165,82	R\$290,18	R\$41,45	R\$240,44	R\$(2.197,12)

De acordo com a Tabela 3, percebe-se que o produto que mais contribui para cobrir os custos fixos e para o resultado da unidade é o produto A, seguido do produto B. Deste modo o produto A corresponde a 4,23% do total do faturamento e é o produto que gera a maior contribuição para cobrir os gastos fixos da unidade estudada.

4.3 Mensuração do Resultado da Unidade de Negócio

Levando-se em consideração o faturamento, as despesas e custos fixos e variáveis totais, pode-se avaliar o demonstrativo de resultado. A Tabela 4 apresenta o resultado da Fábrica de Ração da Cooperativa Cotapel no mês de junho de 2008.

Tabela 4: Demonstrativo do Resultado de Junho/08

RECEITAS	R\$ 417.318,28	100%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 405.373,05	97,14%
Milho industrial	R\$ 61.850,34	14,82%
Farelo de soja	R\$ 146.015,91	34,99%
Farelo de trigo	R\$ 86.361,10	20,69%
Triguilho	R\$ 19.990,54	4,79%
Sal comum	R\$ 2.469,29	0,59%
Poli vita bovino	R\$ 2.138,59	0,51%
Poli miner bovino	R\$ 1.152,92	0,28%
Calcário calcitrício	R\$ 8.463,98	2,03%
Fosfato bicalcico	R\$ 1.859,50	0,45%

Casca de arroz	R\$ 5.317,52	1,27%
Farinha de carne	R\$ 21.901,22	5,25%
Farinha de pena	R\$ 7.884,55	1,89%
Poli vita suíno	R\$ 5.129,71	1,23%
Cloreto de colina	R\$ 240,78	0,06%
Poli miner suíno	R\$ 3.742,78	0,90%
Superave corte inicial	R\$ 706,56	0,17%
Superave corte final	R\$ 890,27	0,21%
Milk mac	R\$ 17,47	0,00%
Rumin mix	R\$ 4,78	0,00%
Açúcar	R\$ 60,00	0,01%
Ceva pop	R\$ 12,00	0,00%
Óleo vegetal	R\$ 149,92	0,04%
Px suíno completo	R\$ 10,60	0,003%
Superave poedeira postura	R\$ 641,77	0,15%
Farelo de milho	R\$ 17.821,10	4,27%
Bicarbonato de sódio	R\$ 722,50	0,17%
Calcário de concha	R\$ 304,00	0,07%
Farelo de arroz	R\$ 67,32	0,02%
Ração peletizada p/ coelhos	R\$ 29,64	0,01%
Embalagens	R\$ 9.416,41	2,26%
(-) DESPESA VARIÁVEIS	R\$ 25.824,98	6,19%
Comissões	R\$ 6.926,62	1,66%
Frete	R\$ 11.847,00	2,84%
Imposto	R\$ 7.051,36	1,69%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ (13.879,75)	(3,33%)
(-) CUSTO FIXO	R\$ 16.388,09	3,93%
Mão- de- obra	R\$ 11.148,55	2,67%
Energia elétrica	R\$ 2.407,68	0,58%
Depreciação de máquina e equip	R\$ 444,43	0,11%
Depreciação das construções	R\$ 2.150,72	0,52%
Água	R\$ 106,71	0,03%
Internet	R\$ 50,00	0,01%
Telefone	R\$ 80,00	0,02%
(-) DESPESAS FIXAS	R\$ 2.900,00	0,69%
Salários administrativos	R\$ 2.900,00	0,69%
RESULTADO DE JUNHO	R\$ (33.167,84)	(7,95%)

O demonstrativo consiste na verificação do resultado da empresa, do qual a partir do faturamento do período, diminuíram-se as deduções. Estas deduções consistem nos custos e despesas fixas e variáveis do período. Nele nota-se que a empresa gasta 97,14% do seu faturamento em consumo de matérias-primas e embalagens, ou seja, a unidade está com um custo variável elevado. Devido a isso, as vendas não cobrem os custos e despesas variáveis, gerando uma Margem de Contribuição negativa de 3,33%.

Esta Margem negativa representa que a empresa terá que reduzir seus custos variáveis ou aumentar o preço de venda dos produtos para conseguir melhorar seu resultado. No que tange aos impostos recolhidos pela cooperativa, a Cotapel, não tributa Pis e Cofins das operações realizadas entre a cooperativa e os seus associados, uma vez que estas operações são consideradas como atos cooperativos.

Com os dados apresentados, evidencia-se que a unidade em estudo apresentou um prejuízo de R\$ 33.167,84 ou -7,95% no período analisado. Após esta análise, verificou-se junto aos gestores os dados apurados, e os mesmos responderam que a cooperativa não tinha conhecimento destes valores, uma vez que ela não conta com um departamento de custos, e também que nunca havia sido realizado este tipo de estudo na organização. Também ressaltaram que houve oscilações no mercado e que algumas matérias-primas, determinantes na composição das rações, tiveram de ser compradas com preços elevados e a cooperativa não repassou o reajuste do preço de venda ao cliente.

Como demonstra a Tabela 4, existem alguns custos variáveis que foram determinantes para o prejuízo do período. Dentre eles destaca-se o farelo de soja, que tem o maior custo, cerca de 34,99% do faturamento. Também nota-se o farelo de trigo com 20,69% e o milho industrial com 14,82%. Desta maneira, percebe-se que o custo com essas três matérias-primas correspondeu a 70,5% do faturamento total da unidade, ou seja, no mês de junho gastou-se com estes itens cerca de R\$ 294.227,35.

4.4 Análise dos Concorrentes

Para realizar uma análise, objetivando relacionar os preços de venda praticados pela Unidade em relação aos concorrentes, realizou-se uma tomada de preço de três concorrentes na região, de modo a analisar os preços praticados, como demonstra a Tabela 5.

Tabela 5: Comparativo de preços praticados na região

Tipos de ração	Ração Cotapel	Concorrente 1	Concorrente 2	Concorrente 3
A	R\$ 0,434	-	-	-
B	R\$ 0,462	-	-	-
C	R\$ 0,512	R\$ 0,604	-	-
D	R\$ 0,565	-	-	R\$ 0,70
E	R\$ 0,581	-	R\$ 0,722	R\$ 0,70
F	R\$ 0,614	-	-	-
G	R\$ 0,566	R\$ 0,593	R\$ 0,876	-
H	R\$ 0,668	R\$ 0,894	R\$ 1,156	R\$ 1,20

A partir dos preços praticados pela concorrência da região, nota-se que o preço praticado pela unidade com o produto H está significativamente abaixo do preço dos demais concorrentes. Fazendo uma comparação entre o preço praticado pela unidade e o preço médio da concorrência pode-se notar que a média do produto H fica em torno de R\$ 1,083 de diferença. Com relação aos demais, percebe-se que todos os produtos da unidade estão com preços inferiores aos dos concorrentes, transformando-se em mais um elemento que diminui a lucratividade da empresa.

Por questões de sigilo não foram identificados neste trabalho o nome das empresas concorrentes, mas ressalta-se que a tomada de preços aconteceu na mesma região de atuação da unidade em estudo. Analisando-se o percentual de diferença nos preços praticados pela Cooperativa em relação aos concorrentes, pode-se verificar que a concorrência está praticando em média um preço 20% maior. Deste modo, realizou-se uma projeção simulando uma atualização dos preços da Cooperativa neste mesmo percentual. Os resultados podem ser verificados a Tabela 6.

Tabela 6: Projeção de aumento de 20% no preço de venda dos principais produtos

		%
(=) Receitas	R\$ 500.781,94	100
(-) Custos Variáveis	R\$ 405.373,05	80,95
(-) Despesas Variáveis	R\$ 30.998,40	6,19
(=) Margem de Contribuição	R\$ 64.410,49	12,86
(-) Despesas Fixas	R\$ 16.388,09	3,27
(-) Custos Fixos	R\$ 2.900,00	0,58
(=) Resultado	R\$ 45.122,40	9,01

De acordo com a Tabela 6, verifica-se que a partir da simulação de um incremento de 20% nos preços de venda dos produtos da Cooperativa, a mesma apresentaria um resultado positivo de R\$ 45.122,40 ou 9,01% do faturamento. Neste caso haveria o aumento nas receitas e despesas variáveis; já as despesas e os custos fixos da empresa não sofreriam alterações.

5 CONCLUSÃO

Com a análise da margem de contribuição dos principais produtos da unidade estudada, pode-se verificar que alguns produtos estão com margens baixas e em alguns casos até negativa, significando que a empresa possui custos e despesas variáveis em índices elevados e com isso os produtos pouco contribuem ou até prejudicam o resultado da cooperativa.

Na análise do Demonstrativo do Resultado pode-se notar que a empresa possui os custos variáveis elevados correspondendo a 97,17% do faturamento, sendo que destes custos destacam-se três matérias primas: milho industrial, farelo de soja e farelo de trigo que juntas representam um custo variável de 70,5% do faturamento da unidade.

Destaca-se no estudo a importância de se analisar os concorrentes, pois evidenciou-se que a unidade da Cooperativa está com a maioria dos preços de seus produtos praticados com valor inferior aos dos preços do mercado, sendo este um dos fatores que mais influenciaram no resultado negativo auferido, isto porque esta prática repercute na diminuição da margem de contribuição.

Para a organização faz-se necessário um esforço na redução dos custos variáveis, e um possível aumento no preço de venda. Os custos fixos demonstraram-se num patamar aceitável com relação à estrutura da empresa. Ressalta-se também a importância da organização trabalhar com orçamentos mensais e/ ou anuais, visando um menor custo das matérias-primas.

E por fim, sugere-se a criação de um departamento de custos, o qual possibilitaria aos gestores tomarem decisões a partir de números ou indicadores das reais condições da unidade, bem como para prestar contas aos associados com ainda mais transparência e confiabilidade dos dados.

REFERÊNCIAS

Brasil Cooperativo.com.br. **Sete linhas orientam o Cooperativismo** . Disponível em: <http://www.sescoop.org.br/site/cooperativismo/principios.asp>. Acesso em 24/04/08.

COELHO, Paulo Sérgio de Souza. **Programação matemática aplicada à gestão de performance de unidades de negócios**. In: Anais do 29º Encontro Anpad - Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração; 2005 set 17–21; Brasília, Brasil. Distrito Federal: EnAnpad 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

COSTA, Rogério Guedes; OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez . **Gestão Estratégica de Custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos, **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª ed. São Paulo, Atlas, 2002.

HANSEN, Don R; MOWEN Maryanne.M.; **Gestão de Custos: contabilidade e controle**.

Tradução de: Robert Brian Taylor . 3ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

O Portal do Cooperativismo Gaúcho. **Historia do Cooperativismo**. Disponível em: www.ocergs.com.br/ . Acesso em 24/04/08

Organização das Cooperativas Brasileiras. **Apresentação Institucional**. disponível em: http://www.brasilcooperativo.coop.br/GERENCIADOR/ba/arquivos/App2009_parte1e2_revisao1.pdf. Acesso em 25/05/08

_____. **Cooperativismo brasileiro se fortalece em 2008**. Disponível em: <http://www.ocb.org.br/site/ramos/estatisticas.asp>. Acesso em 25/05/08

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade divisional: Centros de lucros e unidades de negócios. **Revista eletrônica de Administração da UNIMEP**, v. 1, n. 1, set./dez. 2003.

Portal do Cooperativismo. **A Estrutura do Cooperativismo**. Disponível em: http://www.portaldocooperativismo.org.br/sescoop/cooperativismo/estrutura_cooperativismo.asp#historia. Acesso em 30/04/08

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno**: Uma análise conceitual e empírica. 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.