

Application of the RKW expense method in an agricultural co-operative

Rosemary Gelatti Backes

Mestre em Ciências Contábeis – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Instituição: Fundação Educacional Machado de Assis - FEMA
Endereço: Rua Marechal Floriano Peixoto, Nº 3687
Santo Ângelo (RS). CEP: 98.802-650
E-mail: merybackes@ibest.com.br

Claudia Mares Scherer Kuhn

Especialista em Contabilidade e Contabilidade Gerencial – FEMA
Instituição: Fundação Educacional Machado de Assis – FEMA
Endereço: Av. Santa Cruz, 169, Ap.2/103 Centro. Santa Rosa/RS
CEP. 98.9000-000.
E-mail: claudia@lorentz.com.br

Cesar Roberto Perleberg

Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional Machado de Assis - FEMA
Endereço: Rua Santa Maria, 1424, centro, Horizontina (RS).
Cep. 98.920-000.
E-mail: perleberg@mksnet.com.br

Luis Carlos Dalben

Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional Machado de Assis - FEMA
Endereço: Rua Soraide Todeschini, nº 514. Tucunduva (RS)
CEP. 98.930-000
E-mail: cooperagricola@via-rs.net

João Aloisio Alberti

Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional Machado de Assis - FEMA
Endereço: Rua Santo Ângelo, nº 254. Tucunduva (RS)
CEP: 48.9401940-04
E-mail: cooperagricola@via-rs.net

Lisandro Wiest

Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional Machado de Assis - FEMA
Endereço: Rua Bahia, nº 1041. Santo Cristo (RS)
CEP: 98.960-600
E-mail: lisandrowiest@yahoo.com.br

Abstract

The present work involves the gathering and distribution of the existent expenses of a co-operative society, having as the main objective the application of the RKW expense method (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) in order to give more precise information on the composition of the production costs as well as to allow the distribution of responsibility to the many expense centers of the society. The adopted methodology is, therefore, the study of case

applied in a cattle raising co-operative society located in the North West of Rio Grande do Sul. The data were collected from the documents of the society, dividing this in five expense centers (Grains, Seeds, Raw materials, Market and Administrative), to give attributions of responsibility for expenses control, including variable costs, fix costs and outlay, basing on the principles of the utilized method. The appropriation of the costs and outlay by the RKW expense method will allow more precise managerial analysis about the cost of the products, having as a base the destination of all the expenses on the society.

Keywords: Co-operativism, Costs, Expense Method RKW.

1. Introdução

O cooperativismo é um segmento de negócios muito importante e em expansão, representando atualmente 6% do PIB brasileiro. Isto se deve à necessidade que o ser humano tem sentido ao longo da história, de trabalhar em regime de cooperação, visando obter melhores resultados em seus negócios. Concomitante à expansão do cooperativismo, que se dá em âmbito mundial, ocorre a globalização dos mercados, a qual se reflete no acirramento da competitividade entre empresas e entidades, mesmo as de cunho associativo.

Todos esses avanços, para serem consistentes, carecem de aprimoramento no processo de gerenciamento das organizações, quais sejam: aplicação de tecnologias adequadas, seguindo-se da utilização de modernas estratégias de produção e de administração, e culminando na adoção de práticas de controle, como a gestão dos custos.

Voltando-se para o cenário deste estudo, que não está excluído do contexto globalizado, encontra-se a região noroeste do estado do Rio Grande do Sul, essencialmente dedicada à agricultura familiar. Como consequência, ocorre a preponderância de cooperativas, também dirigidas ao mesmo segmento econômico.

Para corroborar aos fins pelas quais são criadas, as cooperativas precisam ser entidades sólidas e confiáveis aos seus associados, devendo, a partir disso, oferecer as melhores condições possíveis para as demandas dos seus cooperados.

Pela manutenção da confiabilidade por parte dos associados e pela permanência às novidades da era globalizada, ressalta-se a importância da gestão de custos, partindo-se de um levantamento dos dados contábeis para uma análise gerencial dos números apurados, visando subsidiar a entidade com informações discriminadas e pormenorizadas acerca do assunto.

Especificamente na cooperativa em estudo, a contabilidade atende às áreas fiscal e tributária, apresentando resultados globais dos custos da organização. Destaca-se que os números existentes na contabilidade são dados valiosos, os quais, além de atender à legislação, se tratados e trabalhados com maior profundidade, fornecem informações gerenciais importantes para a tomada de decisões em todos os setores da empresa.

Dessa forma, este estudo tem como objetivo principal a aplicação do método de custeio RKW em uma entidade cooperativa, visando proporcionar informações mais fidedignas sobre a composição do custo do produto e atribuir responsabilidade aos diversos centros de custos da cooperativa.

Diante disso, o estudo pretende proporcionar à entidade a possibilidade de análises mais criteriosas de seus gastos, visualizando o desempenho dos diversos centros de custos (setores) e, com isso, instigar a entidade a adotar a gestão de custos como ferramenta de auxílio à tomada de decisões, pois se sabe que essas decisões devem ser conscientes e voltadas para o bem comum.

2. Referencial teórico

2.1. Sistema de custos

Para atender os principais objetivos da Contabilidade de Custos, quais sejam, avaliação de estoques, auxílio ao controle e auxílio à tomada de decisões, há a necessidade de um sistema de custos, no qual são selecionadas as opções mais convenientes em função das informações desejadas, levando-se em conta, é claro, a questão custo *versus* benefício da informação a ser gerada.

De acordo com Bornia (2002, p. 52) “o sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão”. Dessa forma, o sistema de custos irá moldar-se de acordo com o que é preconizado no modelo de gestão da entidade.

No entendimento do autor um sistema de custos é visualizado por meio de dois ângulos: o primeiro considera que a informação gerada deve ser adequada às necessidades da empresa, e a partir disso se opta por quais informações são importantes; o segundo refere-se à parte especificamente operacional, isto é, à forma como os dados serão processados para atender à informação desejada. A partir dessa perspectiva, considera o sistema de custos sob duas óticas distintas: princípio e método. Em que o método mantém a filosofia do princípio, porém com metodologia de coleta de dados diferente, mais acurada.

O raciocínio do autor é traduzido na figura a seguir.

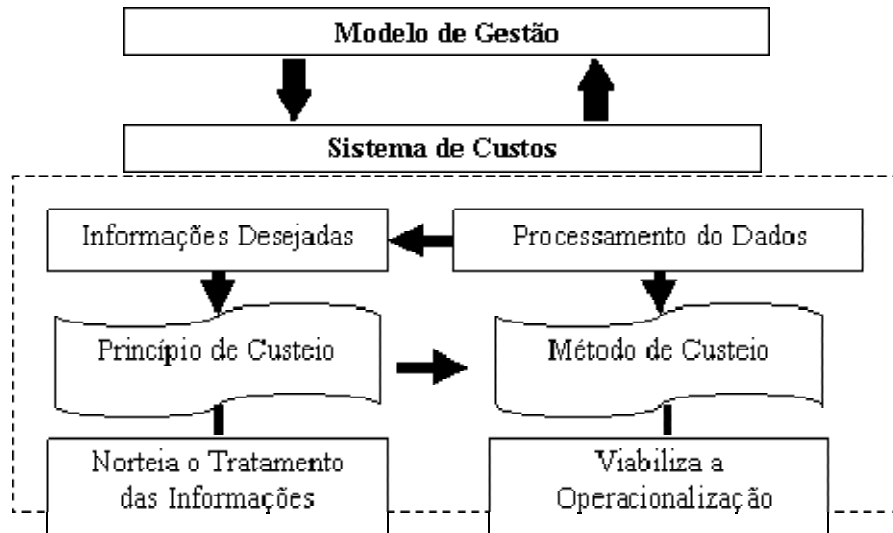


Figura 1 – Representação Gráfica do Sistema de Custos

A síntese apresentada na Figura 1 retrata a relação entre o princípio e o método de custeio e a função dos mesmos em um sistema de custos.

2.2 Princípios de custeio

Com relação aos princípios de custeio, Borna (2002) elenca o custeio por absorção integral, o custeio por absorção ideal e o custeio variável. Adverte-se que esse raciocínio não é comum na literatura, que engloba tanto os princípios quanto os métodos na denominação “métodos de custeio”. Apesar disso, entende-se como apropriada a visão do autor, uma vez que derivam dos referidos princípios as metodologias para custear os produtos (métodos de custeio) que na essência, referindo-se à informação desejada, mantêm a premissa principal da filosofia ou princípio do qual derivam.

2.2.1. Custeio por absorção integral

De acordo com Borna (2002) o custeio por absorção integral consiste em alocar todos os custos (fixos e variáveis) aos produtos. Esse sistema está relacionado com a avaliação de estoques, ou melhor, o uso da contabilidade de custos como um acréscimo para a contabilidade financeira.

Assim, esse princípio de custeio atende às exigências da contabilidade financeira e, portanto, da legislação fiscal, gerando informações para os usuários externos da empresa,

podendo tais informações ser utilizadas para fins gerenciais como, por exemplo, a formação de preços.

O custeio por absorção integral é reconhecido legalmente pela legislação fiscal e está em concordância com os princípios contábeis, principalmente com o princípio da competência. De acordo com esse princípio fundamental da contabilidade, aprovado pela resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993, artigo 9º “as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento” (CFC, 2001, p. 83).

A concepção desse princípio induz ao entendimento que os produtos incorrerão com os respectivos custos relativos à sua produção. Pelo princípio da competência não seria correto jogar todos os custos fixos contra as vendas atuais, se parte dos produtos elaborados só será vendida posteriormente; por essa razão, uma parcela dos custos, variáveis ou fixos, relativos a tais produtos deve permanecer para o futuro, correlacionando-se com o momento da venda.

Ainda assim, a crítica mais comum referindo-se ao custeio por absorção integral é de que o inventário fica supervalorizado, pois em seu montante estão contidas unidades não vendidas do período anterior, as quais mantêm parcela de custos fixos que foram necessários para o funcionamento da empresa no período em que esses produtos foram produzidos.

Outra limitação dirigida ao custeio por absorção é a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, que por sua natureza necessitam de critérios de rateio, o que inclui arbitrariedade e subjetividade.

2.2.2. Custeio por absorção ideal

Conforme Bornia (2002), no custeio por absorção ideal, 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. O autor salienta a importância desse princípio para o auxílio do controle dos custos e apoio ao processo de melhoria contínua da empresa.

Sua característica principal é a separação dos custos fixos entre custos e desperdícios, ocorrendo a mensuração dos desperdícios verificados no processo produtivo. Dessa forma, a ineficiência não é repassada aos produtos.

Em resumo, esse princípio de custeio determina o custo unitário do produto a partir da perspectiva de custo ideal, ou seja, aloca o valor dos insumos utilizados de forma eficiente aos produtos e os recursos que foram utilizados de maneira ineficiente são considerados desperdícios do período. Esse raciocínio busca destacar a ineficiência, fazendo com que sejam concentrados esforços no sentido de minimizá-la ou anulá-la, na busca da melhoria contínua e, conseqüentemente, de melhores resultados.

2.2.3. Custeio variável

O custeio variável surgiu da necessidade de solucionar os problemas acarretados pela dificuldade de apropriação dos custos fixos indiretos aos produtos e da grande utilidade do conhecimento do custo variável.

Diz-se dificuldade de apropriação dos custos fixos indiretos porque a própria classificação desses custos (classificação pela facilidade de alocação) indica que eles não possuem uma relação direta com os objetos de custeio.

Para exemplificar, cita-se o caso de uma empresa multiprodutora, que ao incorrer em custos de depreciação das máquinas não encontra uma medida objetiva de apropriação desse custo aos produtos, haja vista a diversidade do processo de produção, necessitando de algum critério de rateio aproximado para alocação como, por exemplo, horas/máquinas.

Dessa forma, o custeio variável considera a apropriação de todos os custos variáveis, diretos e indiretos, e tão somente variáveis, aos produtos, sendo que os custos fixos são jogados integralmente ao resultado do período.

O custeio variável é também conhecido como custeio direto, mas no entendimento de Leone (2000), a primeira expressão é mais correta, pois o fundamento do critério não é a “diretibilidade” de despesas e custos, uma vez que este termo é utilizado para igualar-se ao termo usado pelos americanos, embora não seja encontrado no rol das palavras da língua portuguesa. “Diretibilidade” significa a separação dos custos e despesas em diretos e indiretos, em relação ao objeto de custeio, contudo o autor salienta que o fundamento do critério é a variabilidade dos custos e das despesas.

Entendendo-se os princípios de custeio como filosofias ligadas aos objetivos do sistema de custos, é possível dizer que o custeio variável está relacionado com a utilização dos custos como fatores de apoio para a tomada de decisões de curto prazo, quando os custos variáveis tornaram-se relevantes, a exemplo da aplicação das análises baseadas na margem de contribuição e no ponto de equilíbrio.

2.3. Método de custeio por centro de custos ou RKW

O estudo se concentra na aplicação do método de custeio por centro de custos ou RKW, que deriva do princípio de custeio por absorção integral, pois mantém a filosofia de alocação dos custos fixos e variáveis aos produtos, incluindo-se as despesas.

O método RKW teve sua origem na Alemanha, no início do século XX, e encontra diversas denominações na literatura, pois de acordo com Bornia (2002), pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, Mapa de Localização de Custos e, conforme Vartanian (2000), Custeio Pleno.

De acordo com Nascimento *et al.* apud Vartanian (2000), no Brasil o método é mais conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo conselho governamental alemão para assuntos econômicos (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*).

De acordo com Martins (2001), o modelo original do RKW considera o custo de oportunidade, referindo-se à remuneração do capital próprio. O referido autor destaca a utilidade do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, expressando que dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final.

A partir do raciocínio do autor, se percebe a importância do método na formação de preços considerando os custos totais da empresa, vistos como o pior custo, por serem considerados em sua totalidade (custos e despesas).

A forma de apropriação dos gastos considerando a filosofia do custeio absorção e o método de custeio RKW é praticamente a mesma, divergindo no que diz respeito à apropriação das despesas, através de critérios de alocação, que no custeio por absorção não são apropriadas aos objetos de custeio. No custeio pleno utiliza-se a apropriação de todos os gastos aos produtos, sendo seu objetivo essencialmente gerencial, enquanto que no custeio por absorção aloca-se apenas os custos, seu objetivo é financeiro, visando a valoração de estoques e a apuração do resultado.

2.3.1. Passos para implementação do RKW

Para que se possa implantar o método RKW ou custeio pleno, são necessários que os procedimentos do método sejam obedecidos, os quais, segundo Bornia (2002), podem ser sintetizados em cinco fases: (1) Separação dos custos em itens; (2) Divisão da empresa em centros de custos; (3) Identificação dos custos com os centros (distribuição primária); (4)

Redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); (5)
Distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

A primeira fase consiste em realizar a separação dos custos em itens, já que os custos são os valores dos insumos consumidos, possuindo naturezas e comportamentos diferentes, não podendo ser tratados de uma só maneira, mediante rateio simples.

A segunda fase divide a empresa em centros de custos. Para isso, pode utilizar-se o organograma da empresa, sendo possível visualizar cada setor e torná-lo um centro de custo. Outra maneira seria pela localização na empresa, em que esta pode ser subdividida em diversos locais, cada um realizando um trabalho específico (como filiais) ou produzindo partes do produto. Contudo, a característica mais importante de um centro de custos é o fator homogeneidade, a exemplo de uma empresa que possui uma seção de tornos, os quais possuem capacidades semelhantes e as máquinas trabalham em iguais condições, sendo definido como um centro de custo homogêneo.

A terceira etapa busca identificar os custos com os respectivos centros ou distribuição primária, utilizando-se de bases ou critérios de distribuição para alocar os custos aos centros.

De acordo com o Bornia (2002 p. 105) a regra para a escolha dessas bases é uma só:

a distribuição dos custos deve representar da melhor forma possível o uso dos recursos. Como os custos são os valores dos insumos utilizados, a distribuição dos custos deve respeitar o consumo daqueles insumos pelos centros. Assim o centro que usou um certo recurso deve arcar com os custos correspondentes. Da mesma maneira, um centro que utilizou com maior intensidade um recurso compartilhado com outros centros deve ficar com uma parcela maior dos custos referentes àqueles insumos.

O autor ressalta, ainda, 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” (BORNIA, 2002, p. 105).

Na quarta fase, denominada distribuição secundária, ocorre a distribuição dos custos dos centros indiretos para os diretos. Para que ocorra uma distribuição mais precisa, é preciso usar critérios que condizem com a efetiva utilização dos centros indiretos pelos outros. A principal função dos centros indiretos é prestar apoio aos demais centros, portanto a distribuição dos custos de um centro indireto deve procurar representar o consumo daquele centro pelos demais.

A quinta e última etapa do processo de implantação, definida pelo autor como distribuição final, consiste em distribuir os custos aos produtos. Para se conseguir uma distribuição adequada é preciso utilizar uma unidade de medida do trabalho do centro direto, o

qual deve demonstrar o quanto de esforço utilizou-se para a fabricação de determinado produto. É de extrema importância que a unidade de trabalho demonstre, ou reflita da melhor forma possível, a parcela do trabalho do centro dedicada a cada produto.

Segundo Borna (2002, p. 107), “a homogeneidade do centro é muito importante para que a unidade de trabalho realmente reflita o serviço daquele centro. Portanto, quanto menos homogênea for uma seção, pior fica a distribuição de seus custos aos produtos.”

2.3.2. Vantagens do Método de Custeio RKW

No que se refere às vantagens da utilização do método de custeio RKW, apresentam-se as considerações de Vartanian (2000).

De acordo com o autor, a principal vantagem do método de custeio por centros de custos ou RKW é o fato de serem utilizados todos os gastos ocorridos na organização, sem exceções. Com isso se obtém uma informação de custos completa e conservadora.

Traduzindo a expressão “conservadora”, utilizada pelo autor, pode-se ressaltar a prudência em considerar como base na formação de preços o montante total de custos e despesas em que a empresa incorre, pois, a partir disso, o preço praticado para cada produto permitiria a cobertura de todos os gastos. Por esse motivo, o autor fundamenta a denominação “custeio pleno” referindo-se à abrangência desse custo, comparado ao custo calculado pelos demais métodos.

O autor considera que a informação gerada pelo método pode ser tranquilizadora para um gestor, caso compare o preço de venda praticado em determinado produto com o custo pleno apurado para este mesmo produto e perceba que o preço de venda está cobrindo o seu pior custo. Antes dos cálculos do custo pleno, ele poderia crer que as receitas cobriam os seus custos, porém agora sabe que está conseguindo ser lucrativo por produto.

Outra visão com relação à principal vantagem do método:

a principal vantagem do método de custo pleno é que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros, isto é especialmente importante na fixação dos preços no longo prazo. O uso difundido desse método, com sua ênfase sobre a recuperação total dos custos, tende a introduzir no mercado um certo grau de estabilidade dos preços (BACKER; JACOBSEN *apud* VARTANIAN, 2000, p. 39-40).

Além disso, Vartanian (2000) disserta que outra vantagem satisfatória do custeio por centros de custos está no fato de que a informação de custos gera uma visão de longo prazo, pois os custos e despesas fixas necessitam ser absorvidos no longo prazo.

Salienta-se, para efeitos desse estudo, a colocação de Morse *apud* Vartanian (2000, p. 40) de que uma utilização proveitosa do custo pleno está na “justificação dos preços e, não apenas na fixação dos mesmos”.

Assim, tendo em vista que na maioria dos casos e, principalmente na entidade em estudo, por ter seus preços definidos pelo mercado, a equação abaixo não é praticável.

$$\text{Preço de Venda} = \text{Custo} + \text{Margem de Lucro}$$

Entende-se como mais adequada a seguinte equação:

$$\text{Lucro} = \text{Preço de Venda} - \text{Custo}$$

Assim, dentre as variáveis que determinam o lucro a empresa tem maior controle na variável custo. No caso do lucro não for satisfatório, conduz-se ao gerenciamento dos custos totais da empresa a partir da análise dos centros de custos.

Ressalta-se que na prática as características do ambiente atual têm conduzido à aplicação desta última equação, menosprezando a anterior, tendo em vista que os preços de maneira geral tendem a ser estipulados de forma direta ou indireta pelo mercado.

2.3.3. Desvantagens

As desvantagens da utilização do método de custeio RKW, de acordo com Backer e Jacobsen *apud* Vartanian (2000) podem ser entendidas como limitações do método:

- Não é levada em consideração a elasticidade da procura, a qual não pode ser calculada prontamente, portanto, um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente será realista para a maioria dos negócios;
- O método não considera o fator da concorrência. A empresa não deve presumir que suas funções estejam sendo desempenhadas com eficiência máxima e que pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes. Pelo contrário, ela deve esforçar-se para reduzir os seus custos, de maneira que seus preços sejam iguais à concorrência ou menores, porem sem deixar de proporcionar um lucro satisfatório;
- Aplica-se aos custos dos produtos uma porcentagem uniforme, como provisão de lucros. Com isso deixa-se de reconhecer que nem todos os produtos podem gerar lucros a uma mesma taxa.

Salienta-se, conforme descrito por Martins (2003), que o método RKW pode ser usado em uma economia totalmente centralizada, ou em situações de monopólio e oligopólio, porém dificilmente terá sucesso em uma economia de mercado, mesmo se ela for controlada parcialmente pelo governo.

O autor acrescenta que os preços são muito mais decorrentes dos mecanismos e das forças da oferta e da procura. O grande responsável pela fixação dos preços é o mercado, e não os custos de obtenção dos produtos. Nesse sentido, afirma que “é muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas” (MARTINS, 2003, p. 220).

3. Aplicação do método de custeio RKW na Cooperativa

A aplicação do método de custeio RKW na entidade em estudo busca proporcionar base mais criteriosa sob a alocação dos custos e despesas aos produtos. Com essas informações a cooperativa poderá tomar decisões mais assertivas tendo em vista a possibilidade de determinar, de forma criteriosa, quais os centros mais dispendiosos, e atribuir-lhes responsabilidade pelos gastos.

Salienta-se que na implementação do método de custeio RKW toma-se como base os passos sugeridos por Bornia (2002), já citados, invertendo-se para efeitos de apresentação a posição das duas primeiras fases, pois quando o estudo apresentar a composição dos custos e despesas, o leitor já terá o conhecimento dos centros de custos propostos.

3.1. Proposição dos centros de custos

Para efeitos deste estudo, inicialmente apresenta-se a divisão da empresa em centros de custos.

Os centros de custos são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa se encontram em localidades diferentes, cada local pode ser um centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade. (BORNIA, 2002, p. 101)

Baseando-se na explicação supra, a proposição para a entidade em estudo considera sua divisão em cinco centros de custos ou setores, determinados conforme a homogeneidade e localização das atividades, dividindo-se conforme segue:

- 1- **Grãos** – abrange as atividades de recebimento, descarga, secagem e armazenamento das culturas recebidas (soja, milho, trigo e painço), sendo que todas elas utilizam-se dos mesmos processos, equipamentos e áreas de armazenamento;
- 2- **Sementes** – trata-se da prestação de serviços de preparação de sementes (soja e trigo) aos associados, englobando as atividades de recebimento, classificação, embalagem e armazenamento;
- 3- **Insumos** – diz respeito à aquisição e revenda de sementes de milho, fertilizantes, defensivos e corretivos (calcário) aos associados, inclusive com a prestação de serviços de entrega na propriedade dos mesmos, quando necessário;
- 4- **Mercado** – refere-se à loja contendo os produtos básicos e usuais do ramo supermercadista, em menor escala de quantidade e variedade, adquiridos e revendidos aos associados e moradores do entorno;
- 5- **Administrativo** – engloba as atividades normais de um escritório, da administração aos controles, como contabilidade, financeiro, patrimônio, estoques, pessoal, comercial etc.

Diante disso, a entidade é dividida em quatro centros de custos (grãos, insumos, sementes e mercado) e um centro de custo auxiliar (administrativo). Há de se salientar que a definição dos centros de custos varia de acordo com as características e atividades desenvolvidas por cada organização. Na representação a seguir, é possível perceber a relação dos centros de custos com os produtos, a qual determina a vinculação direta ou indireta entre os mesmos.

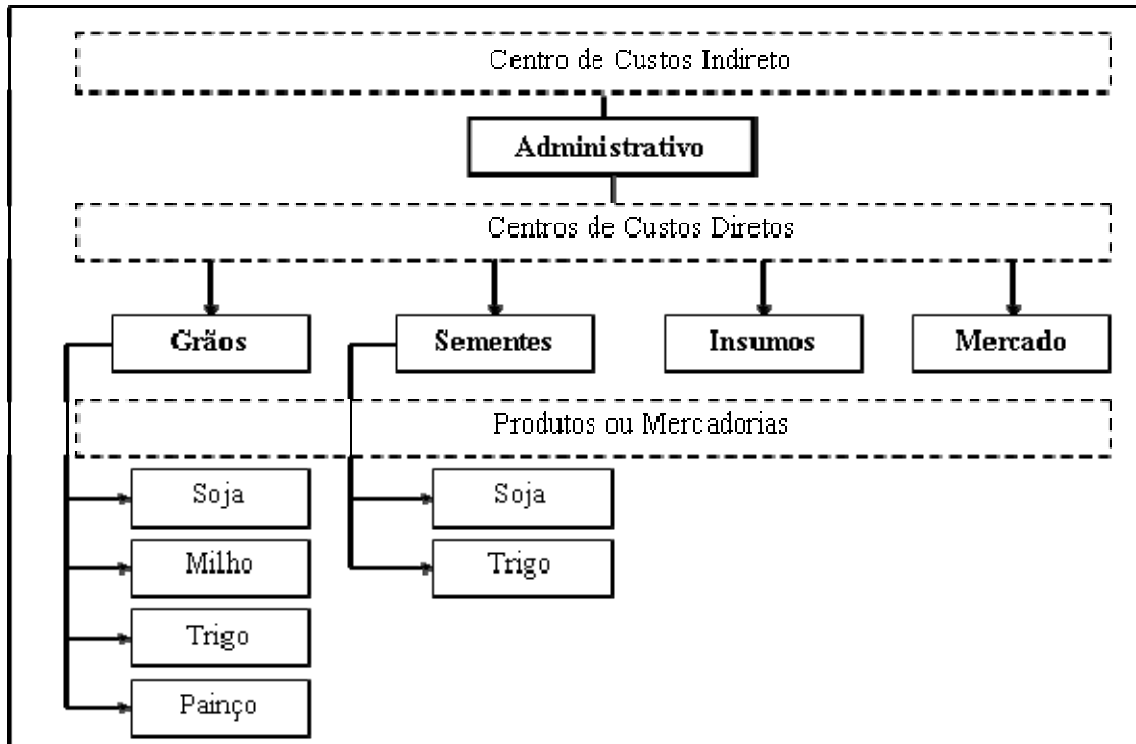


Figura 2 – Proposição dos Centros de Custos para a Cooperativa

A partir da figura anterior identifica-se um centro indireto ou secundário e quatro centros diretos ou primários, relacionados aos respectivos produtos. O centro de custos “Administrativo” não possui relação direta com qualquer produto, neste caso, seus custos e despesas serão alocados aos demais centros para posterior apropriação aos produtos.

Salienta-se que a cooperativa também desenvolve atividades de comércio, representadas pelos centros de custos “Mercado” e “Insumos”, cujo montante de custos e despesas alocado a esses centros não será repassado às mercadorias que comercializam. Para o caso específico desses centros, a finalidade do método aplicado não está na identificação criteriosa do custo da mercadoria, mas na possibilidade de visualizar o ônus desse centro para a entidade, visando avaliação de desempenho do centro de forma geral.

3.2. Distribuição Primária

Esta fase sucede a separação dos custos em itens, a identificação dos custos com os respectivos centros de custos e a apropriação a partir da eleição de bases de distribuição.

Na elaboração deste estudo foi utilizado o ano-base 2004 para levantamento e análise de dados, face à frustração na Safra de Verão 2005, principalmente da cultura soja (cerca de 70% de quebra), uma vez que os processos da entidade são essencialmente voltados para a

agricultura. Considerou-se ainda um período de 12 meses, porque as atividades desenvolvidas na cooperativa se referem às safras de produtos agrícolas que ocorrem em períodos distintos durante o ano. Portanto, se confirma a necessidade do estudo anual, para que a análise abranja todo o ciclo de processos e todos os custos neles envolvidos.

Para manter essa sistemática, verificou-se uma conjuntura de custos, como energia elétrica, remunerações dos funcionários e encargos trabalhistas, depreciação de prédios, máquinas, equipamentos e veículos, lenha para a secagem dos grãos, material para embalagem de sementes, entre outros; como também certas despesas administrativas, financeiras e com vendas. Por critério da administração da entidade, não se entendeu como necessário a alocação do custo de oportunidade, peculiar ao método de custeio utilizado.

Conforme o contexto apresentado, a seguir apresenta-se a distribuição de todas as rubricas de custos e despesas levantadas na entidade aos respectivos centros de custos, visando contribuir mediante o fornecimento de subsídios para a análise e a gestão mais específica dos custos de cada setor, o que até então ocorre de maneira global e generalizada.

3.2.1. Energia elétrica

Como a cooperativa tem o escritório e o mercado situados em um prédio com localização geográfica diferente da área de recebimento e armazenagem de produtos, existem duas faturas (contas) de energia elétrica. A conta de energia elétrica da área de recebimento e armazenagem de produtos é composta por dois tipos de medição de consumo e, por esse motivo, uma parte fixa e indireta e uma variável e direta.

Em função do exposto, o custo fixo de energia elétrica contratada obedeceu a critérios de rateio, visando alocá-lo aos respectivos centros de custos conforme a potência instalada (expressa em kw), enquanto que o custo variável de energia, assim como os excessos verificados, será repassado a cada produto de acordo com o recebimento mensal de grãos.

A distribuição da energia elétrica variável pelos centros de custos Grãos e Sementes, seguida da alocação às culturas foi efetuada em função do recebimento ocorrido no período estudado. Diante disso, foi possível verificar que o centro de custos Grãos possui a maior participação nos gastos, com 97%, e, dentro deste, o produto milho é responsável pela maior parcela, ou seja, 33% do total.

3.2.2. Depreciação

Os valores referentes à depreciação foram apurados a partir do levantamento de todos os bens (prédios, equipamentos, mobiliário e veículos) existentes e de propriedade da entidade, aos quais foram imputados tanto os valores constantes na contabilidade, como valores de reavaliações patrimoniais e atribuição de valores.

Constatou-se que prédios, equipamentos e mobiliário estão diretamente ligados aos seus respectivos centros de custos, ou seja, cada setor tem suas próprias instalações e equipamentos correspondentes. Assim, a depreciação de todos esses bens pode ser diretamente atribuída ao centro de custos equivalente. Somente no que diz respeito aos veículos houve a necessidade de uma atenção maior na distribuição e alocação aos centros, a base de distribuição adotada foi a utilização dos veículos por cada centro de custos.

3.2.3. Mão-de-obra fixa

Os valores de mão-de-obra fixa (remuneração e encargos) dos oito funcionários foram alocados tomando-se como base de distribuição a utilização dos mesmos em cada centro, atribuindo-se percentuais. Os percentuais foram apurados por meio da observação dos processos da entidade, visando retratar e distribuir, com a maior fidelidade possível, os custos aos respectivos centros de custos. Os demais funcionários (Presidente, Contador, 3 Auxiliares de Escritório, Caixa e Auxiliar de Mercado), realizam atividades diretamente ligadas aos centros de custos correspondentes.

3.2.4. Mão-de-obra variável

No caso da entidade estudada, entende-se por mão-de-obra variável o conjunto de horas extras dos funcionários, acrescidas dos encargos. Esta situação somente ocorre na área de recebimento e armazenagem de produtos. A mão-de-obra variável representa um custo relacionado ao recebimento de Grãos e Sementes, sendo alocado a estes centros de custos conforme os recebimentos apurados no mesmo período, por acontecer em maior intensidade nas épocas de safra. Conforme alocação pelo recebimento, constatou-se que o produto soja utiliza a maior parcela dos gastos com mão-de-obra variável, com 36% do total.

3.2.5. Outros gastos e despesas

Em conjunto com os demais custos, para realizar suas atividades a cooperativa incorre também em diversos gastos gerais, os quais podem ser caracterizados como despesas. Diante disso, apresenta-se a seguir algumas considerações sobre esses gastos e a distribuição aos centros de custos.

As despesas com Telefone estão diretamente ligadas aos centros de custos Mercado e Administrativo, respectivamente, e pela pouca variação apresentada durante os meses de estudo, podem fazer parte dos custos fixos.

As Despesas Gerais foram alocadas diretamente ao centro de custos Administrativo, exceto no que diz respeito à conta Manutenção e Reparos, que foi destinada diretamente ao setor de Grãos. Apesar da maior variabilidade constatada nos meses analisados, tais gastos podem ser considerados fixos, em função de sua composição.

O grupo Despesas Gerais é composto por parte da conta Serviços de Terceiros (R\$ 350,00 mensais), correspondente às auditorias realizadas na entidade, bem como pelas contas Água, Material de Expediente, Material de Uso e Consumo, Combustíveis e Lubrificantes, Manutenção e Reparos, Contribuições a Associações de Classe, Correio e Malotes, Anúncios e Publicidade, Registros e Autenticações, Despesas com Reuniões, Assinaturas de Jornais e Revistas, Multas, Viagens e Estádias, Seguros, Contribuição Estatutária, Brindes, Despesas Diversas, Sistema de Informática, Despesas Judiciais, Cursos e Treinamentos e Internet. As despesas com manutenção e reparos representam a maior proporção em relação às demais despesas, justificado pela realização de reformas em equipamentos do centro de custos grãos, por isso essa despesa foi alocada diretamente a esse centro de custos.

A rubrica Despesas Financeiras também é diretamente atribuída ao centro de custos Administrativo, e sua composição é considerada fixa, exceto os Descontos Concedidos, alocados diretamente ao setor de Insumos e considerado variável em função dos negócios realizados. O restante do grupo é formado pelas contas: Tarifas e Despesas Bancárias, Juros Passivos e CPMF, que não evoluem conforme os recebimentos ou o faturamento da entidade.

A rubrica Impostos e Taxas é composta pelas contas COFINS, PIS Ingresso Operacional, IPVA, Imposto Territorial Rural, IRPJ e Outros Impostos e Taxas. Esse grupo é considerado custo variável, principalmente em função de PIS e COFINS, e seus valores são alocados aos centros de custos pelo critério do faturamento.

3.2.6. Despesas com vendas

O grupo Despesas com Vendas inclui as contas Fretes e Carretos, Comissões/Corretagens e Outras Despesas com Vendas. Para efeitos deste estudo, essas despesas foram consideradas variáveis e são assim distribuídas: a) Fretes e Carretos – diretamente às culturas milho e trigo, do centro de custos Grãos; b) Comissões / Corretagens – diretamente às culturas soja e trigo, do centro de custos Grãos; c) Outras Despesas com Vendas – mediante rateio pelo faturamento, envolvendo todos os centros de custos e culturas.

3.2.7. Serviços de terceiros e materiais

Por fim, para complementar o conjunto de rubricas de custos levantadas durante o estudo, são apresentados os grupos de menor representação dentro dos gastos globais da cooperativa estudada. Ressalta-se que todos são custos variáveis e diretos: Serviços de Terceiros são gastos com diaristas utilizados no setor de Grãos (no mês de abril para Soja e no mês de outubro para Trigo); Lenha é um material utilizado na secagem dos produtos recebidos, portanto também ligado ao centro de custos Grãos; Linha e Sacaria são materiais específicos do setor Sementes; assim como Defensivos, referente ao produto químico utilizado para o tratamento das sementes.

Os serviços terceirizados são demandados somente pelos produtos soja e trigo, do centro de custos Grãos, porque a sua contratação acontece em épocas de recebimento de quantidades grandes de produto, sendo diretamente alocados em função do período de utilização. Os materiais utilizados diretamente no centro de custos Sementes são distribuídos aos produtos em função do período de utilização.

3.3. Distribuição secundária

Salienta-se que a abordagem conceitual do método de custeio RKW enfoca a alocação dos custos e despesas diretos e indiretas através da apropriação aos centros de custos e posteriormente aos produtos, no sentido de rastrear a relação de causa e efeito, visando amenizar as distorções causadas pelo uso de critérios de rateio arbitrários na alocação dos custos e despesas indiretas.

Pelo exposto, no item anterior, realizou-se de forma detalhada o procedimento de alocação dos custos aos respectivos centros, contudo, em consonância com o requerido pela

entidade em estudo, entendeu-se útil para análises gerenciais a apresentação separando-se os itens de custos em fixos e variáveis, tendo em vista que a alocação já foi realizada de acordo com a natureza dos custos, diretos ou indiretos.

A tabela a seguir apresenta os custos fixos, distribuídos primariamente, sendo complementada pela distribuição do centro Administrativo, que não possui relação direta com os produtos e por isso é caracterizado como um centro indireto ou auxiliar, aos centros diretos, para posterior alocação aos produtos, conforme o caso.

Esse procedimento é denominado por Bornia (2002) como distribuição secundária, neste estudo realizada pelo método sequencial, que consiste em se tomar os custos de um centro indireto e alocá-los aos centros subsequentes, centros diretos.

Tabela 1 – Distribuição dos Custos aos Centros de Custos

Discriminação	Valor	Administrativo	Grãos (sc de 60 kg)	Sementes (sc de 50 kg)	Insumos	Mercado
Custos Fixos						
Energia Elétrica I	25.210,87		24.202,44	1.003,39	5,04	
Energia Elétrica II	6.521,39	2.608,56				3.912,83
Depreciação	124.296,09	12.474,27	92.159,44	11.065,81	3.807,61	4.788,95
Mão-de-obra	231.747,90	115.568,51	67.682,98	7.985,64	14.172,55	26.338,21
Telefone	3.527,07	3.040,63				486,44
Despesas Financeiras	75.972,54	75.972,54				
Despesas Gerais	103.337,91	71.070,58	32.267,33			
Sub-total por Centros de Custos		280.735,09	216.312,19	20.054,84	17.985,21	35.526,43
Rateio do Centro de Custos Administrativo			168.619,74	25.759,29	78.313,54	8.042,53
Custo Fixo Total	570.613,78		384.931,93	45.814,13	96.298,74	43.568,96
Custo Fixo Unitário (R\$/sc)			2,77	4,40		

Nota: Valores em R\$

Na tabela 1 realiza-se a alocação e distribuição dos custos fixos aos centros de custos da cooperativa, de acordo com os valores levantados e os critérios propostos anteriormente.

O centro de custos Administrativo possui a maior participação nos gastos fixos da entidade, representando quase 50% do total, mas como é um centro de custos auxiliar, seu custo foi rateado e redistribuído aos demais centros. Para efeitos deste estudo, a base para distribuição dos custos desse centro aos subsequentes, distribuição secundária, foi o faturamento dos demais centros de custos.

A partir da distribuição dos gastos do setor Administrativo aos demais, verifica-se que o centro de custos Grãos passa a ter a maior participação nos custos fixos, com pouco menos

de 70% do total. Tal constatação é perfeitamente lógica, uma vez que é nesse centro que se concentra a principal atividade da cooperativa, a prestação de serviços de recebimento, secagem, armazenagem e comercialização de grãos.

Para se chegar ao custo unitário de uma saca de 60 kg de grão, dividiu-se o custo total do centro de custos Grãos pela quantidade total de grãos recebida durante o ano. Esse mesmo método foi utilizado para o centro de custos Sementes, contudo, neste caso, a saca é de 50 kg.

3.4. Distribuição Final

A partir disso, procede-se à distribuição dos custos alocados aos centros de custos para os respectivos produtos, procedimento determinado por Bornia (2002) como a última fase da implementação do método, denominada de distribuição final.

Tabela 2 – Distribuição dos Custos dos Centros de Custos aos Produtos

Discriminação	Grãos (sc de 60 kg)				Sementes (sc de 50 kg)		Insumos	Mercado
	Soja	Milho	Trigo	Painço	Soja	Trigo		
Custos Fixos	160.872,90	71.529,10	111.458,11	41.071,83	27.085,67	18.728,46	96.298,74	43.568,96
Custos Variáveis	15.940,32	13.198,41	12.270,08	6.200,83	13.434,87	6.140,48	29.235,40	
Energia Elétrica	7.132,98	8.392,57	5.531,79	3.436,48	218,73	483,26		
Mão-de-obra	4.739,48	3.399,27	2.602,06	2.114,60	239,14	194,74		
Serviços de Terceiros	2.232,50		2.777,91					
Despesas Financeiras							29.235,40	
Material	1.835,36	1.406,57	1.358,32	649,75	12.977,00	5.462,48		
Custo antes da Venda	176.813,22	84.727,51	123.728,19	47.272,66	40.520,54	24.868,94	125.534,14	43.568,96
Custo Unitário (R\$/sc)	3,05	3,28	3,08	3,19	6,58	5,84		
Despesas com Vendas	417,41	69,58	415,22	21,56	95,88	45,24	429,04	44,06
Fretes e Carretos		4.254,24	99.749,14					
Comissões e Corretagens	7.517,26		15.084,76					
Impostos e Taxas	13.370,10	2.228,88	13.300,16	690,65	3.071,18	1.449,13	13.742,64	1.411,32
Quantidade Vendida (kg)	2.358.150	590.352	3.831.722					
Custo da Venda (R\$/sc)	0,54	0,67	2,01	0,05	0,62	0,42		
Custo Total	198.117,99	91.280,21	252.277,47	47.984,87	43.687,60	26.363,31	139.705,82	45.024,34
Custo Unitário (R\$/sc)	3,59	3,95	5,09	3,24	7,20	6,26		

Nota: Valores em R\$

Mais abrangente, a Tabela 2 apresenta uma redistribuição dos custos fixos alocados nos centros de custos Grãos e Sementes para os produtos correspondentes, assumindo-se como unidade de medida para essa distribuição o recebimento ocorrido no período estudado, representando o esforço dedicado pelos centros aos produtos sob sua responsabilidade.

Na mesma tabela, estão representados os custos variáveis, cujos valores foram atribuídos e dimensionados conforme os critérios propostos.

A rubrica Matéria-prima não foi incluída nos custos variáveis, pois tal situação demandaria uma análise bastante aprofundada para mensuração dos estoques (especialmente dos insumos e dos itens do mercado, que são adquiridos para serem revendidos). Isso também é sugerido por Borna (2002, p.101): “Esse método trabalha apenas com os custos de transformação, não sendo apropriado para os custos da matéria-prima”.

Ressalta-se que os custos variáveis representam somente 11,42% dos custos totais da entidade, enquanto que as despesas com vendas e impostos participam com 21,01% destes. Isto comprova que a cooperativa possui uma estrutura dimensionada para o máximo de sua capacidade e, portanto, deve também procurar maximizar sua utilização, visando diluir os custos fixos, que representam 67,57% dos custos totais da empresa.

Conforme o que foi constatado neste estudo, a principal forma de recuperação dos custos utilizada pela entidade, é revender os grãos e os insumos com melhores condições de preço (baseando-se nas cotações do mercado), comparativamente ao praticado junto aos produtores e fornecedores, respectivamente.

4. Metodologia e limitações

Este estudo se caracteriza como uma pesquisa exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, aplicado em uma cooperativa agrícola situada na região noroeste do Rio Grande do Sul.

Faz-se necessário expor algumas limitações derivadas da aplicação do método estudo de caso, tomando-se por base a exposição de Gil (2002): a) possibilidade de viés nas informações, derivado do pouco rigor metodológico do método de pesquisa; b) dificuldade de generalização, ou seja, ao limitar-se o estudo à unidade-caso subentende-se que os resultados não são válidos para outras empresas, tendo em vista as características individuais da cooperativa estudada. Apesar disso, o estudo concorre para a utilização por outras empresas do método de custeio aplicado, cujos procedimentos e análises deverão ser adaptados às suas particularidades; c) ressalta-se que as conclusões do estudo tomam como base os dados relativos a um ano-base e, portanto, não são definitivas e podem estar sujeitas a alterações nos períodos posteriores; d) em adição, pode-se citar a possibilidade de subjetividade dos

pesquisadores na interpretação e análise dos resultados, comum em outros métodos de pesquisa.

É importante destacar a limitação inerente à aplicação do método de custeio utilizado, especialmente no que se refere à apropriação dos custos indiretos, que por maior que seja o esforço em identificar o causador dos mesmos, ainda assim qualquer procedimento tenderá a manter certo grau de subjetividade, justificada pela própria natureza desses custos.

5. Conclusão

A agricultura é o setor da economia que sofre incontáveis influências de variáveis externas, muitas das quais não controláveis, tais como: fatores climáticos (seca, chuva excessiva, geadas, granizo etc.) e fatores mercadológicos (preço do *commodities* ditado pelo mercado externo e pela cotação do dólar norte-americano).

Esses fatores determinam que todos os ramos de atividade ligados ao setor agrícola, mesmo as cooperativas, caracterizadas como entidades sem fins lucrativos, conduzam adequadamente a gestão de seus negócios. É nesse enfoque que se atribui importância para a gestão de custos em entidades sem fins lucrativos, visando diminuir os impactos de variáveis não controláveis, almejando à constância, permanência e até mesmo ampliação de atividades, considerando a relevância que possuem para o desenvolvimento social.

O estudo teve como objetivo uma melhor definição e visualização do desempenho de cada centro de custos da cooperativa por meio da aplicação do método de custeio RKW. Nesse sentido, inicialmente realizou-se a divisão da entidade em centros de custos, para então efetuar o levantamento de todos os custos e despesas incorridos durante os períodos analisados, necessários para a realização das atividades-fim. Na sequência, foram definidos critérios de alocação dos custos e despesas para alocação aos centros de custos propostos.

Os custos mensurados foram classificados pela facilidade de alocação (diretos/ indiretos), para distribuição aos centros de custos; e pela variabilidade (fixos/ variáveis), para a apresentação final. Os custos/despesas levantados, correspondentes ao ano de 2004, foram inicialmente distribuídos aos centros de custos e posteriormente às culturas envolvidas. A distribuição proposta possibilitou a apuração dos custos individualizados dos centros e dos produtos da cooperativa, dando subsídios para tomadas de decisões na entidade.

Em síntese, em todas as organizações modernas, e a entidade estudada não é exceção, é primordial que se verifiquem alternativas para a redução dos custos, a qual pode se dar a

partir das informações do ônus de cada centro de custos e a respectiva lucratividade, permitindo, a partir do resultado de cada centro, o gerenciamento desses custos ou a utilização máxima da capacidade (com demanda compatível) visando à melhoria contínua.

Espera-se ter contribuído para a melhoria da gestão de custos na cooperativa, objeto de estudo, quer pela adoção ou adaptação do método de custeio proposto, quer pela observação dos dados e informações levantados de forma setorizada neste estudo.

Entretanto, conclui-se que o trabalho realizado, por si só, não esgota o assunto, como também não garante o sucesso da entidade estudada. É preciso que atitudes proativas com relação à administração em geral, e com relação à gestão de custos em particular, sejam contínuas, assegurando à cooperativa, condições de atender suas necessidades, bem como, às necessidades e expectativas de seus associados, funcionários e demais interessados.

6. Referências

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. In: *Demonstrações contábeis: estruturação e normas*. CRC/RS: Porto Alegre, junho de 2001.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: um enfoque administrativo*. 13.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Contabilidade de custos*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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