

A Influência da Utilização da Capacidade Instalada sobre as Práticas de Gestão de Custos em Empresas Agroindustriais

Antônio André Cunha Callado (PADR/UFRPE) - andrecallado@yahoo.com.br

Aldo Leonardo Cunha Callado (PPG-Agronegócios/CEPAN/UFRGS) - aldocallado@yahoo.com.br

José de Lima Albuquerque (UFRPE) - jlima@dlch.ufrpe.br

Cláudia Maria Lourenço da Silva (FACAPE) - claudialourenco@facape.br

Carla Renata Silva Leitão (UFRGS) - carlaufpb@yahoo.com

Resumo:

A operacionalização da gestão de custos é composta por diversas articulações funcionais da apuração, registro, controle e utilização das informações geradas. Sendo assim, o objetivo deste artigo foi identificar as relações entre o nível de utilização da capacidade instalada e os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas no Estado de Pernambuco. A amostra utilizada foi composta por 89 empresas oriundas das principais sub-regiões agroindustriais do Estado de Pernambuco. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário. O nível de utilização da capacidade instalada foi usado como variável independente, e vinte e três variáveis representativas da gestão de custos foram investigadas como variáveis dependentes. Foram utilizadas distribuições condicionais de frequência para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar o teste qui-quadrado em busca de resultados estatisticamente significativos ($p=0,01$). Os resultados obtidos demonstraram que apenas sete variáveis se mostraram condicionadas à utilização da capacidade instalada de maneira estatisticamente significativa.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Agroindústrias. Capacidade produtiva.*

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

A Influência da Utilização da Capacidade Instalada sobre as Práticas de Gestão de Custos em Empresas Agroindustriais

Resumo

A operacionalização da gestão de custos é composta por diversas articulações funcionais da apuração, registro, controle e utilização das informações geradas. Sendo assim, o objetivo deste artigo foi identificar as relações entre o nível de utilização da capacidade instalada e os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas no Estado de Pernambuco. A amostra utilizada foi composta por 89 empresas oriundas das principais sub-regiões agroindustriais do Estado de Pernambuco. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário. O nível de utilização da capacidade instalada foi usado como variável independente, e vinte e três variáveis representativas da gestão de custos foram investigadas como variáveis dependentes. Foram utilizadas distribuições condicionais de frequência para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar o teste qui-quadrado em busca de resultados estatisticamente significativos ($p=0,01$). Os resultados obtidos demonstraram que apenas sete variáveis se mostraram condicionadas à utilização da capacidade instalada de maneira estatisticamente significativa.

Palavras-chave: Gestão de custos. Agroindústrias. Capacidade produtiva.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios

1. Introdução

No âmbito das empresas rurais, a gestão administrativa abrange dois aspectos principais: o processo produtivo e as atividades comerciais. Os aspectos sobre o processo produtivo se desenvolvem no âmbito interno da empresa enquanto que os aspectos sobre as atividades comerciais se desenvolvem ente as empresas e o ambiente externo.

D'Amore e Castro (1973) consideram que a dimensão da empresa rural é um fator que exerce influência sobre sua organização contábil-administrativa. Quanto maior for a empresa, mais necessários são os registros sobre as operações e, especialmente, nas empresas associativas em que os sócios têm direito e obrigação de analisar o desenvolvimento da empresa e participar de sua gestão.

Dentre as várias técnicas de controle que auxiliam a obtenção de informações gerenciais é fundamental a identificação do nível de detalhamento e sofisticação que a estrutura organizacional conseguirá gerar normalmente para que a técnica mais adequada possa ser caracterizada.

Para Santos e Marion (1996), um completo sistema de custos possui objetivos amplos e bem definidos que refletem sua importância como ferramenta básica para a administração de qualquer empreendimento, especialmente na agropecuária onde os espaços de tempo fogem à simplicidade dos demais tipos de negócios.

A tomada de decisão também pode ser vista como uma das funções básicas da administração como afirmam Garrison e Noreen (2001), visto que ela está sempre se deparando com questões do tipo: quais produtos vender, quais métodos de produção empregar, fabricar peças ou comprá-las prontas, qual preço cobrar, quais canais de distribuição utilizar, quando aceitar pedidos especiais e assim por diante.

Ao comentar as principais aplicações práticas que um sistema de custos pode atender no âmbito de empresas que atuam no agronegócio, Nogueira (2004) afirma que para estes sistemas possam preparar decisões gerenciais, será necessário considerar informações

inerentes aos custos operacionais de campo, às movimentações financeiras e aos índices de produtividade.

Mattos (1999) destaca que o processo de estruturação de custos determina a qualidade das informações geradas, tanto em relação à precisão dos dados registrados quanto em relação ao tempo necessário para sua obtenção, processamento e disseminação.

Dentre os fatores que interferem sobre a viabilidade da apuração dos custos agroindustriais, a coleta de dados de campo (dados quantitativos dos recursos alocados) e a possibilidade de gerar planilhas de custos unitários precisam ser considerados quando da elaboração de um sistema de custos para empresas agroindustriais.

A presente pesquisa encontra-se vinculada a um projeto que foi financiado pelo CNPq. O objetivo deste artigo é identificar as relações entre o nível de utilização da capacidade instalada e os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas no Estado de Pernambuco.

2. Gestão de Custos

A contabilidade de custos é essencial para tomada de decisões, pois, a coleta e o fornecimento de informações relevantes possibilitam a identificação de aspectos diferenciais dentre alternativas. No entanto, faz-se necessário que os usuários internos tenham a percepção de que a contabilidade de custos é capaz de dar suporte ao processo decisório através de sua clareza e objetividade.

A utilização da contabilidade de custos é apontada por Heitger e Matulich (1985), que defendem que os gestores (sejam eles de organizações com fins lucrativos ou não) necessitam de informações detalhadas da contabilidade, para que possam: monitorar periodicamente suas operações; controlar os custos e avaliar a sua performance.

Lawrence (1975) a define como sendo o processo de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados de produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

Skousen, Langenderfer e Albrecht (1986) indicam que a contabilidade de custos busca auxiliar as organizações a utilizarem seus recursos da melhor maneira e também como atingirem seus objetivos.

Quanto aos objetivos, Usry, Hammer e Matz (1998) indicam a comunicação das informações financeiras que serão utilizadas à tomada de decisão pelos administradores, enquanto Morse e Roth (1986) a vêem como a responsável pela acumulação, indicação e análise da produção, bem como prover informações sobre os dados dos custos de fabricação para a formulação de relatórios periódicos para planejamento interno e para o controle das atividades operacionais da empresa e também para tomada de decisão pelos gestores.

Leone (1987) aponta os principais objetivos da contabilidade de custos que, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais, que são: A determinação do lucro; O controle das operações; A tomada de decisões.

De acordo com Horngren e Foster (1987), a contabilidade de custos é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análises, preparação, interpretação e a comunicação das informações que vão auxiliar os administradores para que possam atingir os objetivos organizacionais da empresa.

A relação da Contabilidade de Custos como parte integrante do processo administrativo é ressaltado por Matz, Frank e Curry (1974), que enfatizam a sua responsabilidade pelo provimento dos registros dos custos dos produtos e dos dados para

estudos de custos especiais que envolvem escolhas alternativas com relação aos produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.

Como parte de um sistema de informações, a contabilidade de custos é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis. Esses relatórios devem garantir o fluxo contínuo de informações, permitindo a avaliação da situação atual e a comparação com o planejamento, para identificar e controlar os desvios, assim como suas causas.

Backer e Jacobsen (1979), afirmam que o sistema de contabilidade de custos acumula os dados relativos aos custos em registros e contas especiais, onde suas características diferem segundo a natureza das atividades e os objetivos da direção da empresa.

Os propósitos básicos de um Sistema de Gestão de Custos segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004) são fornecer: medidas agregadas de valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investidores, credores e outros interessados externos; informação de custo para decisões gerenciais estratégicas; informação de custo para controle operacional.

De acordo com Horngren e Foster (1987), o sistema da contabilidade de custos é o sistema que fornece a maior quantidade de informação dentre os sistemas existentes dentro de uma organização, e ele é o responsável pelo fornecimento das seguintes informações aos relatórios internos que são utilizados para o planejamento e o controle das operações de rotina; e aos relatórios internos que são utilizados para a tomada de decisão e para a formulação de novos planejamentos e políticas a serem adotadas pela empresa em situações que fogem do seu cotidiano.

Segundo Medeiros, Costa e Silva (2005), os gerentes que compreendem como os custos se comportam têm melhores condições de prever qual será a trajetória dos custos em diversas situações operacionais, podendo planejar melhor sua atividade e, conseqüentemente o resultado do período.

Segundo Kaplan e Cooper (2000), as principais empresas utilizam sistemas de custos aperfeiçoados para: projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro; sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez; auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo; orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos; escolher fornecedores; negociar preços, características de produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes; estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e públicos-alvo.

Deste modo, a contabilidade de custos assume uma posição de destaque no âmbito da gestão empresarial, pois ela é responsável pelo provimento de informações relevantes para auxiliar a tomada de decisões e o controle das operações.

3. Procedimentos Metodológicos

3.1. Definição da Amostra

O Estado de Pernambuco possui vários eixos da produção agroindustrial. A definição da abrangência geográfica referencial em que seria realizada esta pesquisa foi muito importante, uma vez que o instrumento de coleta dos dados seria aplicado através da entrevista direta e as empresas que seriam investigadas teriam de estar acessíveis e propensas a contribuir na pesquisa.

As regiões inseridas nesta pesquisa foram: Zona da Mata; Agreste Meridional; e Região do Vale do São Francisco. A amostra relativa à região da Zona da Mata foi composta

por 48 (quarenta e oito) empresas e a amostra referente às regiões do Agreste e Vale do São Francisco foram compostas por respectivamente 17 (dezessete) e 24 (vinte e quatro) empresas, totalizando 89 empresas investigadas.

3.2 Variáveis Investigadas

Diante do objetivo proposto nesta pesquisa foram investigadas as seguintes variáveis:

Variável explicativa $\Rightarrow$ Escala de operações.

Variáveis dependentes $\Rightarrow$ Aspectos relacionados à gestão de custos.

Os aspectos relacionados à gestão de custos nas empresas investigadas foram mensurados a partir das seguintes variáveis:

- Sofisticação do sistema de gestão de custos;
- Profissional do responsável pelo registro dos custos;
- Fator inibidor do aprimoramento do processo de gestão de custos;
- Processo de definição do preço de venda;
- Estabelecimento de metas sobre lucro;
- Modalidades de pagamento oferecidas aos clientes;
- Forma de realização das vendas à prazo;
- Preços praticados nas vendas a prazo;
- Forma de pagamento das matérias-primas;
- Critério utilizado para avaliar os estoques;
- Estabelecimento de percentuais de lucro;
- Processo de formação do preço de venda dos produtos;
- Perfil do profissional responsável pela elaboração do orçamento de capital;
- Fator mais relevante para o orçamento de capital;
- Uso de formulários específicos para a apuração e controle de custos;
- Procedimentos de registro dos dados sobre custos;
- Organização dos dados sobre custos;
- Valoração dos insumos utilizados;
- Método de apropriação dos custos;
- Utilização de planos de contas sobre custos;
- Precisão dos lançamentos sobre custos;
- Frequência dos relatórios sobre custos;
- Atualização das informações sobre custos.

3.3 Procedimento da coleta de dados

Para a coleta de dados desta pesquisa foram utilizadas entrevistas estruturadas realizadas in loco em todas as empresas incluídas nas amostras de suas respectivas sub-regiões.

Esta técnica consiste em fazer uma série de perguntas a um informante, conforme roteiro preestabelecido, onde esse roteiro pode constituir-se de um formulário/questionário que será aplicado da mesma forma a todos os informantes/sujeitos investigados pela pesquisa, para que se obtenham respostas para as mesmas perguntas.

De acordo com Andrade (1999), uma entrevista estruturada é definida como uma sequência de perguntas apresentadas a um informante, considerando um roteiro previamente elaborado que deverá ser seguido da mesma forma para todos os entrevistados.

Para Gil (2002), a entrevista estruturada é quando se desenvolve a partir de uma relação fixa de perguntas. Para Marconi e Lakatos (1999), o objetivo da utilização de uma

entrevista estruturada consiste em obter respostas padronizadas de modo que seja possível efetuar comparações entre elas.

Na realização de uma entrevista estruturada direta, os entrevistados estão presentes no momento de responder as perguntas contidas em um questionário composto de perguntas fechadas. Os questionários foram aplicados diretamente nas empresas que atuam no agronegócio em cada uma das três sub-regiões.

Para facilitar o acesso às empresas a serem inseridas na amostra desta pesquisa, foram realizados contatos com pesquisadores que já atuavam nas regiões que seriam investigadas. Este processo de articulação institucional foi um processo lento e complexo, pois requeria diversas habilidades e conhecimentos teóricos específicos dos candidatos para assegurar a homogeneidade dos dados obtidos.

3.4 Método de Análise dos dados

Considerando o objetivo proposto, foram utilizadas distribuições condicionais de frequência representadas por tabulações cruzadas (*crosstabulation*). Estes dados foram utilizados para construir as tabelas de distribuição conjunta, tanto para apresentar os resultados obtidos quanto para realizar os testes de significância sobre os diferentes resultados encontrados.

Para Levine, Berenson e Stephan (1998), uma tabela de classificação cruzada (ou tabela de contingência) pode ser utilizada para comparar respostas categorizadas entre dois grupos (ou fatores) independentes.

Selltiz e Deusch (1974) consideram que a tabulação cruzada é um passo essencial para a descoberta ou verificação de relações entre as variações dos dados.

Para a ordenação dos dados, as distribuições condicionais de frequência foram utilizadas para ilustrar os cruzamentos entre os níveis do sistema de custos e os diversos fatores associados à gestão de custos que foram investigados com o objetivo de apresentar as proporções encontradas inerentes às diversas combinações possíveis.

Em seguida, foi testada a significância estatística das proporções através do teste qui-quadrado para tabelas $r \times k$ (onde r é o número de linhas e k é o número de colunas). Foram consideradas válidas as tabelas de distribuição conjuntas que obtiveram elevado nível de significância ($p=0,01$).

Considerando as vantagens de utilização do teste de qui-quadrado para tabelas $r \times k$, Stevenson (1986) destaca que este teste proporciona um maior desdobramento de comparações entre as variáveis investigadas e, portanto, melhora a chance de identificar diferenças.

Este procedimento tem a finalidade de testar as seguintes hipóteses:

$$H_0: a_{1,1}=a_{1,2}=\dots=a_{1,n}$$

$$H_1: a_{1,1} \neq a_{1,2} \neq \dots \neq a_{1,n}$$

Neste teste, a hipótese nula aceita a independência de uma variável em relação à outra. Ou seja, ela assume que as categorias inerentes a uma variável sejam iguais, independentemente dos distintos atributos da outra.

Todos os procedimentos foram realizados através do auxílio do aplicativo estatístico *STATISTICA for Windows*.

4. Apresentação dos Resultados

Após a construção das tabelas representativas das distribuições conjuntas das relações entre o nível de utilização da capacidade instalada e os diversos aspectos representativos das práticas de gestão de custos nas empresas agroindustriais investigadas, foi observado que apenas 7 das 23 variáveis dependentes analisadas se mostraram significativas em elevado

nível ($p=0,01$). As distribuições conjuntas das relações que obtiveram valores estatisticamente significativos foram referentes às seguintes variáveis:

- Sofisticação do sistema de gestão de custos;
- Fator inibidor do aprimoramento do processo de gestão de custos;
- Uso de formulários específicos para a apuração e controle de custos;
- Procedimentos de registro dos dados sobre custos;
- Valoração dos insumos utilizados;
- Utilização de planos de contas sobre custos;
- Precisão dos lançamentos sobre custos.

As demais variáveis investigadas que não obtiveram o nível de significância requerido foram excluídas dos procedimentos propostos para a análise e discussão dos resultados. Os valores referentes à relação entre o nível de utilização da capacidade instalada e a sofisticação do sistema de custos estão dispostos na tabela 1.

Tabela 1. Distribuição conjunta do nível de utilização da capacidade instalada em função da sofisticação do sistema de custos.

Sistema\Capacidade	Abaixo de 40%	Entre 40% e 60%	Entre 60% e 80%	Acima de 80%	Total por modalidade
Não possui sistema	25	8	10	0	43
Sistema manual	4	7	0	6	17
Sistema estruturado	5	9	7	8	29
Total dos sub-grupos	34	24	16	14	89

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00007$.

Os resultados obtidos apontam para uma prevalência do uso de sistemas de custos mais estruturados dentre as empresas que apresentam níveis de ocupação da capacidade instalada superior a 80%. Na medida em que estas empresas possuem maior utilização dos insumos, bem como de suas instalações físicas, há uma necessidade crescente por mecanismos de gerenciamento e de controle financeiro mais preciso e capazes de prover maior flexibilidade e rapidez para a tomada de decisão. Dentre as empresas que declararam possuir os mais baixos níveis de ocupação da capacidade instalada, há uma prevalência da ausência de sistemas gerenciais específicos sobre custos agroindustriais.

O segundo aspecto que obteve elevado nível de significância em relação ao nível de utilização da capacidade instalada foi o fator inibidor sobre o aprimoramento das práticas de gestão de custos. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 2.

Tabela 2. Distribuição conjunta do o nível de utilização da capacidade instalada em função do fator inibidor da gestão de custos.

Fator\Capacidade	Abaixo de 40%	Entre 40% e 60%	Entre 60% e 80%	Acima de 80%	Total por modalidade
Outro	1	1	0	3	5
Falta de orientação	5	3	0	0	8
Dados insuficientes	3	6	8	8	25
Irrelevantes	3	2	1	2	8
Produção pequena	16	5	6	1	28
Não dispõe de recursos	6	7	1	1	15
Total dos sub-grupos	34	24	16	15	89

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00435$.

Pode-se observar que, dentre as empresas que possuem os menores níveis de ocupação da capacidade instalada, os resultados obtidos são convergentes com os valores apresentados na tabela 1. Conjuntamente, o pequeno volume de operações, associado à escassez de recursos financeiros, corresponde à aproximadamente 65% das respostas obtidas. Dentre as empresas que declararam os maiores níveis de ocupação da capacidade instalada (entre 60 e 80% e acima de 80%), a insuficiência dos dados foi identificada como sendo a principal causa do não aprimoramento das práticas de gestão de custos.

O terceiro aspecto que obteve elevado nível de significância em relação ao nível de utilização da capacidade instalada foi referente ao uso de formulários específicos para a apuração e controle de custos. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 3.

Tabela 3. Distribuição conjunta do nível de utilização da capacidade instalada em função do uso de formulários específicos para a apuração e controle de custos.

Formulários\Capacidade	Abaixo de 40%	Entre 40% e 60%	Entre 60% e 80%	Acima de 80%	Total por modalidade
Não possui	16	4	7	2	29
Possui mas não usa	15	11	3	0	29
Possui e usa	3	9	6	13	31
Total dos sub-grupos	34	24	16	15	89

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00001$.

Os resultados obtidos demonstram um crescimento da prevalência de uso de formulários na medida em que as empresas investigadas possuem maiores níveis de ocupação da capacidade instalada. Dentre as empresas que possuem níveis de ocupação superiores a 80%, apenas duas empresas não possuem e nem utilizam formulários específicos sobre custos. Por outro lado, apenas três (dentre trinta e quatro) declararam possuir e utilizar formulários específicos sobre custos.

Outro aspecto investigado que obteve elevado nível de significância em relação ao nível de utilização da capacidade instalada foi relacionado aos procedimentos operacionais de registro dos dados sobre custos. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 4.

Tabela 4. Distribuição conjunta do nível de utilização da capacidade instalada em função dos procedimentos de registro dos dados sobre custos.

Registros\Capacidade	Abaixo de 40%	Entre 40% e 60%	Entre 60% e 80%	Acima de 80%	Total por modalidade
Não são registrados	21	5	4	0	30
Registros esporádicos	6	4	3	0	13
Registros contínuos	7	15	9	15	46
Total dos sub-grupos	34	24	16	15	89

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00003$.

Percebe-se que os resultados obtidos apresentam em relação aos resultados referentes à relação entre o nível de utilização da capacidade instalada e a sofisticação do sistema de custos ou o uso de formulários específicos para a apuração e controle de custos, corroborando e dando coerência aos resultados apresentados nas tabelas 1 e 3.

Houve uma prevalência de registros contínuos dos dados sobre custos dentre as empresas investigadas que possuem maiores níveis de utilização da capacidade instalada. Por outro lado, na medida em que os níveis de utilização da capacidade instalada decrescem, aumenta a prevalência do não registro dos dados sobre custos.

O nível de utilização da capacidade instalada considerando a precisão da escrituração dos custos através de planos de contas também obteve alto nível de significância. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 5.

Tabela 5. Distribuição conjunta do nível de utilização da capacidade instalada em função da utilização de planos de contas sobre custos.

Planos\Capacidade	Abaixo de 40%	Entre 40% e 60%	Entre 60% e 80%	Acima de 80%	Total por modalidade
Não possui plano de contas	25	12	7	2	46
Possui plano de contas	9	12	9	13	43
Total dos sub-grupos	34	24	16	15	89

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00127$.

Mais uma vez, percebe-se que há uma relação de prevalência inversa entre o nível de utilização da capacidade instalada e a variável dependente investigada. Na medida em que as empresas investigadas possuem maiores níveis de utilização da capacidade instalada, a utilização de planos de conta se eleva. Contrariamente, na medida em que o nível de utilização da capacidade instalada decresce, aumenta a prevalência de ausência de planos de conta.

Outro aspecto que obteve elevado nível de significância foi referente à relação entre o nível de utilização da capacidade instalada e o critério de valoração dos insumos. Os resultados obtidos estão apresentados na tabela 6.

Os resultados obtidos demonstram uma prevalência da utilização do valor corrente como critério de valoração dos insumos dentre as empresas que possuem níveis de utilização da capacidade instalada inferiores a 60% (as duas classes inferiores). Na medida em que o nível de utilização da capacidade instalada cresce, não há uma prevalência clara de nenhuma alternativa sobre as demais.

Tabela 6. Distribuição conjunta do nível de utilização da capacidade instalada em função da valoração dos insumos.

Valoração\Capacidade	Abaixo de 40%	Entre 40% e 60%	Entre 60% e 80%	Acima de 80%	Total por modalidade
Valor histórico	1	3	5	5	14
Valor corrente	30	15	3	3	51
Valor corrente corrigido	1	2	3	2	8
Valor de reposição	2	4	5	5	16
Total dos sub-grupos	34	24	16	15	89

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00017$.

Finalmente, foi observado um nível de significância referente à relação entre o nível de utilização da capacidade instalada e a precisão dos lançamentos contábeis sobre custos. Os resultados obtidos estão dispostos na tabela 7.

Os resultados obtidos demonstram uma prevalência de maior precisão dos lançamentos sobre custos dentre as empresas que possuem os maiores níveis de utilização da capacidade instalada. Na medida em que o nível de utilização da capacidade instalada nível de utilização da capacidade instalada decresce, aumenta a imprecisão dos registros ou se tornam irregulares.

Tabela 7. Distribuição conjunta do nível de utilização da capacidade instalada em função da precisão dos lançamentos sobre custos.

Precisão\Capacidade	Abaixo de 40%	Entre 40% e 60%	Entre 60% e 80%	Acima de 80%	Total por modalidade
Não são precisos	18	8	7	0	33
São precisos mas irregulares	12	7	3	5	27
Registrados de forma precisa e regular	4	9	6	10	29
Total dos sub-grupos	34	24	16	15	89

Fonte: Pesquisa de campo.

Nota: $p=0,00360$.

Estes resultados demonstram a presença de evidências que corroboram a influência que o nível de ocupação da capacidade instalada exerce sobre as práticas gerenciais referentes à gestão de custos no âmbito das empresas que atuam no agronegócio que foram investigadas.

Fica claro que, na medida em que o volume de operações ultrapassa um certo limite, as demandas por informações contábeis por parte dos usuários internos, tanto para o controle das operações quanto para a tomada de decisão, exercem influência sobre algumas das principais práticas inerentes à gestão de custos.

5. Conclusões

O objetivo deste artigo foi identificar as relações entre o nível de utilização da capacidade instalada e os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de empresas agroindustriais localizadas no Estado de Pernambuco.

Esta pesquisa foi realizada no âmbito das empresas agroindustriais do Estado de Pernambuco. A amostra utilizada foi composta por 89 empresas oriundas das principais sub-regiões agroindustriais do Estado e foram escolhidas aleatoriamente. A coleta de dados consistiu em entrevistas estruturadas realizadas *in loco* em todas as empresas incluídas nas amostras de suas respectivas sub-regiões. Observou-se que apenas 7 das 23 variáveis dependentes analisadas se mostraram significativas em elevado nível ($p=0,01$). As demais variáveis investigadas que não obtiveram o nível de significância requerido foram excluídas dos procedimentos propostos para a análise e discussão dos resultados.

As distribuições conjuntas representativas das relações entre o nível de utilização da capacidade instalada e as variáveis referentes às práticas da gestão de custos, ao fator inibidor da gestão de custos, ao uso de formulários específicos sobre custos, ao registro dos custos, aos planos de contas sobre custos, à valoração dos insumos e à precisão dos lançamentos sobre custos foram apresentadas e analisadas.

Todas as distribuições conjuntas que apresentaram resultados estatisticamente significativos se mostraram consistentes em relação aos pressupostos teóricos inerentes à gestão de custos.

Estes resultados revelam indícios particulares referentes à influência que o nível de ocupação da capacidade instalada no âmbito de empresas que atuam no agronegócio investigadas sobre alguns dos principais aspectos inerentes à gestão de custos nestas empresas.

Para dar maior consistência teórico-empírica sobre estes achados, estudos mais abrangentes e aprofundados poderão revelar detalhes mais específicos acerca destas relações, bem como poder auxiliar os gestores destas organizações.

Referências

- ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1999.
- BACKER, M.; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: McGraw-Hill, 1979.
- D'AMORE, D; CASTRO, A. de S. **Contabilidade Industrial e Agrícola**. 9. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1973.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUIA PERNAMBUCO*. Disponível em: <<http://www.recifeguide.com/brasil/pernambuco/>>. Acesso em 20 mar 2007.
- HEITGER, L. E; MATULICH, S. **Cost accounting**. New York: McGraw-Hill, 1985.
- HORNGREN, C. T; FOSTER, G. **Cost accounting: a Managerial Enphasis**. 6. ed. New Jersey, Prantice-Hall, 1987.
- HORNGREN, C. T; SUNDEM, G. L; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KAPLAN, R. S; COOPER, R. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.
- LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: IBRASA, 1975.
- LEONE, G. S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1987.
- LEVINE, D. M; BERENSON, M. L; STEPHAN, D. **Estatística: Teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: LTC, 1998.
- MARCONI, M. de A; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MATTOS, Z. P. de. **Contabilidade financeira rural**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MATZ, A.; CURRY, O. J; FRANK, G. W. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1974.
- MEDEIROS, O. R.; COSTA, P. S.; SILVA C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças-USP**, n 38, p. 47-56, mai/ago., 2005.

MORSE W. J; ROTH H. P. **Cost accounting**: Processing, Evaluating and Using Cost Data. Florida: Addison-Wesley Publishing Company, 1986.

NOGUEIRA, M. P. **Gestão de custos e avaliação de resultados**: Agricultura e pecuária. Bebedouro: Scott, 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, G. J. dos; MARION, J. C. **Sistema de custos**. In Contabilidade e controladoria em agribusiness. (Marion, J. C - Org). São Paulo: Atlas. 1996.

SANTOS, G. J. dos; MARION, J. C; SEGATTI, S. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SKOUSEN, K. F.; LANGENDERFER, H. Q; ALBBRECHT, W. S. **Financial accounting**. 3. ed. New York: Worth Publishers, 1986.

SELLTIZ, J; DEUSCH, C. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais**. São Paulo: EPU, 1974.

SILVER, M. **Estatística para administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1986.

USRY, M. F; HAMMER, L. H; MATZ A. **Cost accounting**: planning and Control. Cincinnati: South-Western Publishing Co, 1988.