

# **Investigação de práticas de gestão de custos conjuntos em indústrias de laticínios: uma abordagem contingencial**

**Vinicius Costa da Silva Zonatto** (FURB) - [viniciuszonatto@gmail.com](mailto:viniciuszonatto@gmail.com)

**Cristian Bau Dal Magro** (UCEFF-FACULDADES) - [crisbau@unochapeco.edu.br](mailto:crisbau@unochapeco.edu.br)

**Sodemir benedito carli** (FURB - BLUMENAU) - [sodemir@unisep.edu.br](mailto:sodemir@unisep.edu.br)

**Jorge Eduardo Scarpin** (UFPR) - [jscarpin@gmail.com](mailto:jscarpin@gmail.com)

## **Resumo:**

*O estudo investiga a adoção de práticas de gestão de custos conjuntos por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná, bem como os fatores contingenciais que influenciam o delineamento do sistema de controle gerencial destas empresas. Pesquisa exploratória, desenvolvida por meio de levantamento, com abordagem quantitativa dos dados, foi realizada junto a 43 laticínios, sendo 23 fabricantes de apenas um produto, leite pasteurizado, e 20 fabricantes de queijos e produtos derivados. Os resultados encontrados evidenciam a preocupação destas empresas em relação à apuração dos custos de produção. No entanto, apenas laticínios produtores de queijo e derivados gerenciam custos conjuntos, utilizando estas informações no processo de planejamento e controle. O método de alocação dos custos conjuntos utilizado é o método de valor de mercado. Estas organizações destacam-se também pelo desenvolvimento de sistemas de controles de custos informatizados, em que as principais finalidades de uso estão relacionadas à correta identificação dos custos de produção por produto e a formação do preço de venda. Os principais fatores externos que afetam as organizações pesquisadas são as demandas do mercado e a disponibilidade de insumos. Em relação à configuração do sistema de controle gerencial destas organizações, verificou-se que estas diferem em relação à estratégia, estrutura, complexidade dos processos de produção, nível de informatização e finalidades de uso. Conclui-se que as práticas de gestão dos laticínios pesquisados sofrem influência de fatores contingentes.*

**Palavras-chave:** *Custos Conjuntos. Indústrias de Laticínios. Teoria Contingencial.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Investigação de práticas de gestão de custos conjuntos em indústrias de laticínios: uma abordagem contingencial**

### **Resumo**

O estudo investiga a adoção de práticas de gestão de custos conjuntos por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná, bem como os fatores contingenciais que influenciam o delineamento do sistema de controle gerencial destas empresas. Pesquisa exploratória, desenvolvida por meio de levantamento, com abordagem quantitativa dos dados, foi realizada junto a 43 laticínios, sendo 23 fabricantes de apenas um produto, leite pasteurizado, e 20 fabricantes de queijos e produtos derivados. Os resultados encontrados evidenciam a preocupação destas empresas em relação à apuração dos custos de produção. No entanto, apenas laticínios produtores de queijo e derivados gerenciam custos conjuntos, utilizando estas informações no processo de planejamento e controle. O método de alocação dos custos conjuntos utilizado é o método de valor de mercado. Estas organizações destacam-se também pelo desenvolvimento de sistemas de controles de custos informatizados, em que as principais finalidades de uso estão relacionadas à correta identificação dos custos de produção por produto e a formação do preço de venda. Os principais fatores externos que afetam as organizações pesquisadas são as demandas do mercado e a disponibilidade de insumos. Em relação à configuração do sistema de controle gerencial destas organizações, verificou-se que estas diferem em relação à estratégia, estrutura, complexidade dos processos de produção, nível de informatização e finalidades de uso. Conclui-se que as práticas de gestão dos laticínios pesquisados sofrem influência de fatores contingentes.

**Palavras-chave:** Custos Conjuntos. Indústrias de Laticínios. Teoria Contingencial.

**Área Temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

Atualmente, uma das áreas que vem recebendo atenção especial dos gestores de organizações industriais é a área de custos. Por meio desta, torna-se possível estabelecer ações que proporcionem à organização a obtenção de vantagem competitiva. De acordo com Hansen e Mowen (2001, p. 423), a gestão estratégica de custos tem por objetivo “desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva” para a empresa.

No entanto, gerenciar custos nem sempre é uma tarefa fácil para as organizações, uma vez que, em alguns casos, os custos das atividades são indivisíveis. É o caso dos custos conjuntos. Nesta perspectiva, Almeida e Scarpin (2011, p. 2) explicam que “os custos conjuntos, por serem indivisíveis, se tornam difíceis de serem alocados aos produtos e consequentemente de serem mensurados e controlados pela empresa”.

Diversos são os métodos existentes na literatura que procuram auxiliar os gestores na alocação de tais custos. No entanto, todos envolvem alto grau de subjetividade (SOUZA; SOUZA; FARIA, 2007; FEIL; KLIEMANN NETO, 2008; CORRÊA, VOESE, 2009; SPLITTER et al., 2013). Logo, torna-se oportuna a investigação das práticas de gestão de custos conjuntos utilizadas por empresas brasileiras, bem como, a análise da configuração dos sistemas de controle gerencial utilizados por estas organizações, uma vez que, de acordo com Donaldson (1999) e Tillema (2005), as práticas de gestão podem variar de organização para organização, em função da exposição da empresa a fatores contingenciais.

Nesta perspectiva, não há como desenvolver um sistema de controle gerencial padrão, que possa ser generalizado para várias organizações (TILLEMA, 2005). Portanto, torna-se

necessária a adequação destes sistemas, em conformidade com os fatores contingenciais que podem impactar a estrutura de controle das empresas (DONALDSON, 1999). A teoria contingencial parte da premissa básica de que as condições do ambiente é que causam as transformações no interior das organizações (LACOMBE; HEILBORN, 2003, p. 428). Conforme destacam Beuren, Czesnat e Silva (2009, p. 3), “a continuidade de uma organização depende de vários fatores, entre eles o ambiente, a estrutura e a estratégia adotada pela organização”. Assim, práticas diferentes podem ser identificadas na pesquisa.

Neste contexto, para a realização deste estudo, assume-se a premissa de que o ambiente em que a organização está inserida é o principal gerador de transformações internas no âmbito organizacional. Assim sendo, a luz da teoria da contingência, busca-se responder a seguinte questão de pesquisa: “Quais práticas de gestão de custos conjuntos são utilizadas por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná?”. O objetivo central do estudo é investigar a adoção de práticas de gestão de custos conjuntos por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná.

Pretende-se por meio desta pesquisa identificar a utilização de metodologias de gestão de custos conjuntos por parte das organizações pesquisadas, verificando-se há preocupação destas organizações para com a gestão específica destes custos. Adicionalmente pretende-se identificar as prioridades estratégicas de cada organização e a percepção destas em relação à dinamicidade e previsibilidade do ambiente em que estão inseridas, verificando assim os fatores contingenciais que influenciam o delineamento do seu sistema de controle gerencial.

O estudo justifica-se por contribuir para o entendimento das práticas de gestão de custos conjuntos utilizadas por organizações industriais na gestão específica destes custos, em especial pelas indústrias de laticínios. Adicionalmente, fornece evidências que podem estimular a realização de estudos futuros, buscando uma melhor compreensão das diferenças encontradas nas configurações dos sistemas de controle gerencial utilizados por estas empresas, suas práticas de gestão, a utilização de artefatos tradicionais ou modernos de gestão e o nível de utilização dos instrumentos de controle gerencial utilizados por empresas deste segmento, temas pouco investigados sob esta configuração, pela literatura nacional.

## **2 Fundamentação teórica**

### **2.1 Teoria da contingência**

Conforme Fagundes et. al. (2010), a propulsão da teoria da contingência ocorreu na metade do século passado, através dos estudos de Woodward (1958), Burns e Stalker (1961) e Lawrence e Lorsch (1967), que demonstraram que a estrutura organizacional, a tecnologia e o ambiente externo afetam a *performance* econômica e financeira das empresas. Segundo os autores, por serem diversos os fatores que determinam a continuidade de uma organização, torna-se imprescindível compreender a inter-relação entre eles.

De acordo com Guerreiro, Pereira e Rezende (2006, p. 81), a teoria da contingência busca “explicar o processo de mudança organizacional, interno e externo das organizações, e suas interdependências com os fatores ambientais”. O ambiente em que a organização está inserida é o principal gerador de transformações internas no âmbito organizacional (DONALDSON, 1999; LACOMBE; HEILBORN, 2003; TILLEMA, 2005). Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996) explicam que a teoria contingencial estuda de que forma o ambiente afeta a estrutura das organizações.

Neste sentido, Morgan (1996) comenta que toda a organização deve se adaptar ao ambiente em que está inserida. No entanto, o autor destaca que é o ambiente externo que estabelece as diferentes exigências para a organização, sendo que estas diferenças desenham o que mais influencia a estrutura de controle da empresa. Desta forma, não há um sistema de controle gerencial universal, igualmente aplicável a todas as organizações em diferentes circunstâncias (OTLEY, 1980).

Portanto, “as variáveis do ambiente atuam como fatores que impulsionam a modificação dos processos, da estratégia, da estrutura e da tecnologia, ou seja, dos aspectos internos da organização” (ANDRADE; AMBONI, 2009, p. 184). Nesta perspectiva, Donaldson (1999, p. 105) destaca que há diversos fatores contingenciais que afetam as organizações, como “a estratégia, o tamanho, a incerteza com relação às tarefas e a tecnologia. Essas características organizacionais, por sua vez, refletem a influência do ambiente em que a organização está inserida. Assim sendo, para ser efetiva, a organização precisa adequar sua estrutura a seus fatores contingenciais e assim ao ambiente”.

Ao que se refere às atividades desenvolvidas pela contabilidade gerencial, Woods (2009) destaca que os sistemas de controles gerenciais também sofrem influência do ambiente em que estão inseridos, devendo se adequar as contingências que o afetam. Nesta perspectiva, convergente as proposições teóricas estabelecidas por Otley (1980), Molinari e Guerreiro (2004, p. 01) enfatizam, a partir desta perspectiva contingencial, “a inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrências”.

Neste contexto, pode-se verificar a importância da realização de estudos que buscam compreender a influência do ambiente na estrutura de controle das organizações, neste caso, na gestão dos custos conjuntos de indústrias de laticínios, visto que estes custos se caracterizam como custos indivisíveis do processo de fabricação destas empresas. Portanto, os custos conjuntos influenciam os custos de produção de diferentes produtos, podendo impactar na estratégia estabelecida pela empresa e na competitividade destas organizações.

## **2.2 Gestão estratégica de custos**

De acordo com Zimmerman (1997), as empresas devem definir estratégias produtivas para a tomada das decisões que incluem qual produto produzir, em que quantidade vender, e qual a combinação e a quantidade de investimentos que serão utilizados para a viabilização destas atividades. Nesta perspectiva, Martins (2003) explica que a contabilidade de custos exerce um importante papel nas organizações.

Por meio desta, torna-se possível a organização dos gastos relativos à produção de bens e serviços, bem como a estruturação de um sistema de informações, capaz de subsidiar o processo decisório dos gestores. Segundo Rocha e Selig (2006), para gerir os custos de forma eficaz e garantir a continuidade e competitividade empresarial, a empresa deve aplicar e medir corretamente conceitos e técnicas de custos, a determinação da estratégia, dos objetivos e de suas metas.

Logo, pode-se verificar que, por meio de um gerenciamento adequado dos custos de produção, torna-se possível a agregação de valor à empresa. Neste contexto, a utilização de técnicas de controle gerencial podem auxiliar os gestores no delineamento de um sistema de informação que vá ao encontro das necessidades das organizações, considerando-se os fatores contingenciais que interferem no mesmo (MOLINARI; GUERREIRO, 2004; WOODS, 2009).

Apesar da importância de se estabelecer um ambiente adequado de controle, estudos recentes têm apresentado resultados divergentes em relação à utilização de artefatos de controle gerencial por parte das empresas (GUERREIRO; CORNACHIONE JR.; SOUTES, 2011). No que se refere à utilização de práticas de contabilidade gerencial, empresas brasileiras, de médio e grande porte, estão em estágios muito diferentes, afirma Frezatti (2005). De acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 07), apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo, o que se observa é o baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas.

Mesmo se considerando as potenciais contribuições que podem ser obtidas a partir da utilização de técnicas contemporâneas de controle gerencial, Guerra (2007, 4) explica que “o sucesso no uso de técnicas contábeis sofisticadas pode não depender somente do instrumento

de controle em si ou das atitudes dos gestores comprometidos na sua operacionalização, mas também, das características mais genéricas das organizações e seus ambientes”. Desta forma, “a adequação no uso de técnicas sofisticadas pode depender das circunstâncias nas quais estas técnicas estão sendo utilizadas” (TILLEMA, 2005, p. 102), o que é convergente a abordagem proposta pela teoria contingencial.

Neste contexto, é possível admitir que organizações de um mesmo segmento possam utilizar diferentes instrumentos de controle para, dentre outros objetivos, apurarem custos de fabricação de produtos, definir estratégias de penetração no mercado, bem como estabelecer os preços a serem praticados. Portanto, diferentes arranjos gerenciais podem ser identificados a partir da investigação de práticas de gestão das organizações. Logo, torna-se oportuno investigar as práticas de gestão de custos conjuntos utilizadas pelas indústrias de laticínios, motivação pela qual se realiza este estudo.

### 2.3 Estudos anteriores aplicados à gestão de custos conjuntos

A realização de estudos aplicados a identificação de práticas de gestão de custos, caracteriza-se como um importante campo de pesquisa junto as organizações. Em relação a empresas do segmento de laticínios, a investigação de práticas da gestão de custos conjuntos, sob a análise da teoria contingencial, contribui para o entendimento dos fatores contingenciais que influenciam as práticas de gestão destas organizações. Neste contexto, diversos estudos são encontrados na literatura aplicados ao tema custos conjuntos. No entanto, nenhum com o enfoque proposto neste trabalho. O Quadro 1 apresenta uma síntese dos principais achados de trabalhos revisitados sobre esta temática.

Autor	Objetivo	Principais Resultados
Souza, Souza e Faria (2007)	Discutir os métodos de atribuição de custos conjuntos aplicados à atividade de cunicultura.	Os autores verificam os principais métodos de atribuição dos custos conjuntos (valor de mercado, das quantidades físicas, do valor líquido realizável estimado, da margem bruta percentual e dos índices técnicos), e, a partir de um estudo de caso, demonstram sua aplicação. Constatam que os diversos métodos existentes são baseados em rastreamento dos custos gerais de produção antes do ponto de separação, concluindo que todos os métodos podem ser aplicados à atividade de cunicultura, apresentando vantagens e desvantagens.
Scarpin, Eidt e Boff (2008)	Aplicar e comparar quatro métodos de alocação dos custos conjuntos em uma empresa madeireira.	Em virtude das atividades e linhas de produtos, ao aplicar e comparar os quatro métodos de alocação dos custos conjuntos fabris, os autores concluem que o método pelas ponderações é o mais apropriado, aonde os custos conjuntos devem ser distribuídos pela dosagem (força fabril) consumida pelos produtos. Portanto, como os produtos com menor grau de desdobramento consumiram menos força fabril, em relação aos de médio e maior consumo, logo a eles atribuem-se custos proporcionais.
Feil e Kliemann Neto (2008)	Distribuir os custos conjuntos, individualmente por produto, segundo a maior capacidade em absorver os custos dos subprodutos com receitas inexistentes ou desprezíveis.	Pelo método de alocação adotado nos cenários apresentados, os autores buscaram compreender a sistemática de individualização dos custos, inicialmente conjuntos, e a análise da rentabilidade marginal quando um novo produto, obtido a partir do reprocessamento do rejeito, é introduzido na matriz de custeio, redistribuindo os custos individualizados e impactando no resultado global. Ao final do estudo, constata-se que a rentabilidade global da operação de reprocessamento do rejeito carbonoso é satisfatória.
Corrêa e Voese (2009)	Comparar os principais métodos de alocação dos custos conjuntos que são aplicados no setor vinícola.	Os resultados confirmam a arbitrariedade e a subjetividade presentes nos métodos, evidenciando a ausência de um modelo considerado ideal para o setor vinícola, sendo função de cada empresa escolher um método específico, que mais se adapte à sua realidade, seja para fins gerenciais ou para a correta valorização dos estoques da empresa.
Almeida e Scarpin (2011)	Verificar a aplicação dos métodos de distribuição dos custos conjuntos sob a ótica da teoria da agência.	Os achados da pesquisa indicam que os resultados obtidos por produtos, utilizando-se o critério de alocação dos custos conjuntos adotado pela empresa, não diferem muito dos métodos sugeridos pela literatura, sendo benéfico tanto para a cooperativa quando ao cooperado, pois permite uma melhor análise da rentabilidade por produto. No entanto, o produto mais rentável para a cooperativa, não é o que gera uma melhor rentabilidade para o cooperado.
Carli et al. (2012)	Identificar os custos de produção de uma indústria de fabricação de queijo mozzarella, ricota fresca e manteiga comum, sob a ótica do método de custos conjuntos.	Inicialmente identificou-se o fluxograma dos processos de fabricação destes produtos e os custos totais de produção da empresa. A seguir, utilizando com o critério para ratear os custos conjuntos à receita proporcional destes produtos em relação à receita total da empresa, foram apurados os custos individuais de produção. Os resultados encontrados evidenciam que o custo real de produção destes produtos é superior ao custo estimado pela empresa.
Moura et al. (2013)	Descrever o perfil bibliométrico dos artigos publicados sobre o tema custos conjuntos nos Congressos USP, Enanpad, Anpcont, Semead e CBC.	No período investigado (2001 a 2009) identificou-se apenas 28 artigos publicados sobre esta temática, sendo a maioria dos trabalhos no Congresso Brasileiro de Custos (27) e apenas um no ANPCONT. Os dados da pesquisa revelam que o estado da arte da produção científica sobre o tema custos conjunto não apresentou desenvolvimento. Tais estudos enfatizam principalmente a aplicação prática de metodologias de identificação e alocação de custos conjuntos.
Splitter et al. (2013)	Analisa a alocação dos custos de uma empresa agroindustrial do ramo frigorífico de bovinos através da ótica dos custos conjuntos.	O frigorífico estudado não utiliza nenhum método para alocação dos custos conjuntos, não tendo conhecimento do custo de cada produto. Foram aplicados quatro métodos (método de valor de mercado, volumes produzidos, igualdade do lucro bruto e de ponderações) visando a identificação dos custos e margens de lucro dos diversos produtos. Conclui-se que todos os métodos de distribuição de custos conjuntos podem ser aplicados a atividade de abate e corte de bovinos, cabendo ao gestor decidir sobre qual o melhor a ser utilizado para sua empresa.

**Quadro 1: Síntese dos achados de pesquisas revisitadas sobre a temática custos conjuntos**

Revisitando os achados dos estudos apresentados no Quadro 1, pode-se verificar que a produção científica sobre o tema custos conjuntos ainda é ínfima se relacionada com a importância do tema (MOURA et al., 2013). Da mesma forma, nota-se que os métodos de alocação de custos conjuntos pelo valor de mercado, volumes produzidos, igualdade do lucro bruto e de ponderações, enfatizam o rastreamento dos custos gerais de produção antes do ponto de separação dos subprodutos, coprodutos e sucatas. No entanto, tais metodologias podem ser aplicadas a diferentes realidades organizacionais. Neste contexto, diversos autores (SOUZA; SOUZA; FARIA, 2007; FEIL; KLIEMANN NETO, 2008; CORRÊA, VOESE, 2009; SPLITTER et al., 2013) recomendam que cabe aos gestores a identificação da metodologia mais adequada a sua realidade organizacional.

De maneira geral pode-se verificar que há uma preocupação dos pesquisadores dos estudos analisados para a identificação de uma metodologia adequada à distribuição dos custos conjuntos aos diferentes produtos, tanto para fins de gestão, como para a valorização dos estoques das organizações pesquisadas. Contudo, observa-se uma lacuna na literatura, a qual está relacionada à investigação das práticas de gestão de custos conjuntos utilizadas pelas empresas, em especial, a identificação dos fatores contingenciais que influenciam os sistemas de gestão utilizados por indústrias de laticínios, tema ainda não investigado na literatura contábil nacional, razão pela qual se propôs a realização deste estudo.

### **3 Metodologia da pesquisa**

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, realizada por meio de um levantamento, com abordagem quantitativa dos dados. Beuren (2003, p. 80) explica que a realização de estudos exploratórios “ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”. De acordo com Gil (2002, p. 45) as pesquisas exploratórias “visam proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

Neste contexto, para a realização deste estudo efetuou-se um levantamento junto a indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná. Segundo Gil (2002), as pesquisas do tipo de levantamento são caracterizadas por interrogar diretamente as pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

A coleta de dados foi realizada *in loco*, mediante visita as empresas pesquisadas e a aplicação de um questionário composto de 22 questões, desenvolvido por Guerra (2007). A coleta de dados foi realizada no período compreendido entre os meses de outubro de 2011 e fevereiro de 2012, tendo como foco a identificação da percepção dos gestores das organizações industriais pesquisadas, sobre suas práticas de gestão. Ao todo foram pesquisadas 43 organizações, as quais compõe a amostra investigada na pesquisa.

Para a análise dos dados utilizou-se da abordagem quantitativa. De acordo com Richardson (1989, p. 29) esta por sua vez “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.”.

Os dados coletados foram tratados mediante a tabulação em planilhas eletrônicas para análise e interpretação. Posteriormente, os dados tabulados receberam tratamento por meio de análise estatística descritiva. Os resultados encontrados na pesquisa são apresentados a seguir.

### **4 Apresentação dos resultados da pesquisa**

A primeira etapa da pesquisa consistiu na análise do processo produtivo das organizações pesquisadas. Esta etapa decorre das observações realizadas na verificação *in loco* de como ocorre o processo de produção nestas empresas, bem como, quais suas principais diferenças. Analisando-se o processo produtivo das organizações pesquisadas pôde-

se verificar a existência de dois tipos de indústrias de laticínios: a) indústrias com a produção de um único produto (leite *in natura* ou pasteurizado); e, b) indústrias com a produção de mais de um tipo de produto (queijo e seus derivados).

Observou-se que o processo produtivo das empresas que beneficiam o leite *in natura* para a produção de queijo e seus derivados é mais amplo, o que requer uma maior estrutura da organização, novos processamentos para a fabricação destes produtos, bem como, uma maior quantidade de funcionários para a execução das tarefas, enquanto que as empresas que produzem apenas o produto leite *in natura* ou pasteurizado recebem a matéria prima leite e efetuam a análise do mesmo quanto à qualidade do produto recebido.

Neste caso, após a aprovação da análise laboratorial, os produtos são encaminhados aos resfriadores sendo posteriormente armazenados para comercialização. Caso os produtos sejam embalados, os mesmos são pasteurizados e acondicionados nas respectivas embalagens para a comercialização do leite ao consumidor final. Os demais produtos fabricados (queijo e derivados) são reprocessados diversas vezes, até alcançarem sua nova forma de produto final (derivado do leite *in natura* processado). Logo, pode-se verificar que ao estabelecer sua estratégia de produção, a organização necessitará realizar uma série de investimentos a fim de viabilizar a mesma.

Após a análise das diferenças nos processos de produção das empresas pesquisadas, procurou-se verificar a quantidade de indústrias que fabricam cada produto, bem como o número de colaboradores que exercem atividades no setor de produção e no setor administrativo, e a estratégia de mercado utilizada por estas organizações. Nesta perspectiva, verificou-se que, do total de laticínios pesquisados (43), 23 têm sua linha de produção estruturada de forma a produzir apenas um produto, o leite *in natura* ou pasteurizado, os demais (20), produzem mais de um tipo de produto, ou seja, o queijo e seus derivados. De maneira geral estas indústrias produzem em média quatro produtos industrializados. Também se observou que nenhuma das empresas pesquisadas terceiriza seu processo de produção.

Em relação ao número geral de colaboradores que atuam nestas organizações, foi possível averiguar que, em média, os laticínios pesquisados empregam vinte e três colaboradores. Considerando apenas as empresas que produzem um único produto, a média geral é de doze funcionários, enquanto que as empresas que produzem mais de um produto empregam em média trinta e quatro colaboradores. Também foi observada a quantidade de funcionários vinculados as atividades administrativas e operacionais das organizações.

Os resultados encontrados mostram que na média geral as empresas empregam dois funcionários no desenvolvimento das atividades administrativas e vinte nas atividades operacionais. Os laticínios que produzem um único produto empregam em média dois colaboradores nas atividades administrativas e dez executam atividades operacionais. As demais organizações empregam em média três funcionários nas atividades administrativas e trinta e um nas atividades operacionais. A Tabela 1 evidencia as prioridades estratégicas das indústrias pesquisadas, quando da busca de novos mercados e clientes.

**Tabela 1 – Prioridade estratégica das empresas pesquisadas**

Prioridades estratégicas	TR		LP		QD	
	Freq. Abs.	Freq. Rel.	Freq. Abs.	Freq. Rel.	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Conquistar mercado através da oferta de produtos e serviços mais baratos que a concorrência;	30	70%	23	100%	7	35%
Desenvolver produtos e serviços de qualidade superior ou com algum atributo único, que justifique preços mais altos que os do concorrente.	13	30%	0	0%	13	65%

Para a apresentação dos resultados da pesquisa, evidenciados nas Tabelas inseridas neste capítulo, utilizou-se a codificação “TR” para apresentar os resultados gerais de maneira consolidada (todos os respondentes da pesquisa), o código “LP” para apresentar os resultados encontrados a partir das respostas obtidas pelas organizações que comercializam apenas um

produto (leite *in natura* ou pasteurizado), e o código “QD” para evidenciar os resultados das demais organizações, produtoras de queijos e seus derivados.

Analisando-se os resultados encontrados de maneira consolidada, pode-se verificar que, em média, 70% das empresas pesquisadas informaram que sua estratégia de penetração de mercado está relacionada à prática de baixos custos de produção e baixos preços de venda. Contudo, torna-se necessário a separação das organizações, para que se possam perceber diferenças nas práticas de gestão desenvolvidas por cada tipo de organização: laticínios produtores de leite *in natura* ou pasteurizado e laticínios produtores de queijos e derivados.

Assim sendo, observa-se na Tabela 1 que todas as organizações (100%) que produzem apenas um produto (LP) buscam predominantemente conquistar mercado através da oferta de produtos e serviços mais baratos que a concorrência. Logo, sua preocupação centra-se no estabelecimento de um menor valor de custo possível, o que vai proporcionar uma maior margem para as organizações introduzirem seus produtos a um baixo preço praticado no mercado. Tal estratégia não é a mesma observada na maioria das organizações que comercializam mais de um produto (QD). Nestas empresas, 65% dos respondentes informaram optar por desenvolver produtos e serviços de qualidade superior ou com algum atributo único que justifique preços mais altos que os do concorrente. Portanto, o foco da gestão nestas organizações é a agregação de valor pela qualidade diferenciada dos produtos.

Observa-se que a atenção central da gestão de custos nos dois casos analisados é distinta. Enquanto determinadas organizações focam o controle dos custos para a inserção no mercado e a fixação dos preços praticados, outras focam no processo de produção e a melhoria da qualidade dos produtos. Neste caso, os custos são repassados ao cliente, independentemente de seu valor, pois a atenção está centrada no conceito qualidade e, por consequência, na criação de valor aos produtos.

Nesta perspectiva, considerando-se as diferentes prioridades estratégicas estabelecidas por estas organizações, observa-se a necessidade de estruturação de diferentes sistemas de controle, com propósitos específicos ao atendimento das necessidades informacionais de cada organização. Portanto, nos casos investigados, a estratégia da organização influenciará nas características dos diferentes sistemas de controle gerencial desenvolvidos pelas empresas (OTLEY, 1980; MORGAN, 1996; DONALDSON, 1999; LACOMBE; HEILBORN, 2003; MOLINARI; GUERREIRO, 2004; WOODS, 2009).

Após a identificação das prioridades estratégicas das indústrias pesquisadas, procurou-se verificar como as empresas se percebem em relação a seus concorrentes, qual a influência do ambiente externo sobre a organização, quanto à heterogeneidade é uma característica marcante no meio em que sua empresa atua e qual o nível de descentralização do processo decisório destas organizações. Os resultados destas análises são apresentados na Tabela 2.

**Tabela 2 – Gestão estratégica**

Questões observadas na pesquisa:	Média			Desvio Padrão			Mediana		
	TR	LP	QD	TR	LP	QD	TR	LP	QD
<b>Compare sua empresa com a do concorrente em termos de:</b>									
Preço de venda	3,33	3,00	3,70	0,47	0,00	0,47	3,00	3,00	4,00
Investimento em Marketing	3,16	3,00	3,35	0,37	0,00	0,49	3,00	3,00	3,00
Qualidade dos produtos	3,30	3,00	3,65	0,46	0,00	0,49	3,00	3,00	4,00
Imagem da Marca	3,33	3,00	3,70	0,47	0,00	0,47	3,00	3,00	4,00
Inovação, novos produtos ou serviços lançados no mercado	3,35	3,00	3,75	0,48	0,00	0,44	3,00	3,00	4,00
<b>Quão dinâmico e previsível é o ambiente externo no qual sua empresa está inserida?</b>									
Tecnologia necessária para produção	3,98	3,91	4,05	0,27	0,29	0,22	4,00	4,00	4,00
Atitudes da concorrência	3,44	3,00	3,95	0,59	0,00	0,51	3,00	3,00	4,00
Demanda do mercado	4,14	4,00	4,30	0,35	0,00	0,47	4,00	4,00	4,00
Características dos produtos lançados no mercado	3,35	3,00	3,75	0,65	0,00	0,79	3,00	3,00	4,00
Disponibilidades de insumos	4,05	4,00	4,10	0,21	0,00	0,31	4,00	4,00	4,00
Preços dos insumos	3,42	3,00	3,90	0,63	0,00	0,64	3,00	3,00	4,00
Regulamentação política do setor	3,42	3,00	3,90	0,63	0,00	0,64	3,00	3,00	4,00

<b>Quanto à heterogeneidade é uma característica marcante no meio em que sua empresa atua:</b>									
Características dos produtos encontrados no mercado	2,00	2,00	2,00	0,00	0,00	0,00	2,00	2,00	2,00
Tecnologia de produção adotada	3,07	3,00	3,15	0,34	0,00	0,49	3,00	3,00	3,00
Características dos Fornecedores	1,53	1,00	2,15	0,96	0,00	1,14	1,00	1,00	2,50
Características dos concorrentes	3,02	3,00	3,05	0,34	0,00	0,51	3,00	3,00	3,00
Características dos clientes	2,49	2,00	3,05	0,80	0,00	0,89	2,00	2,00	3,00
<b>Você acredita que o setor no qual sua empresa compete está:</b>									
Saturado (quantidade de empresas competindo muito grande para o tamanho do setor)	3,30	3,00	3,65	0,46	0,00	0,49	3,00	3,00	4,00
Dominado (poucas empresas dominam e ditam as regras do setor)	3,16	3,00	3,35	0,37	0,00	0,49	3,00	3,00	3,00
Restritivo (regulamentações, tecnologias exigidas e outras implicações dificultam a entrada de novos competidores no setor)	3,12	3,00	3,25	0,32	0,00	0,44	3,00	3,00	3,00
<b>Em que extensão a autoridade tem sido delegada ao respectivo gerente divisional em cada uma das seguintes decisões:</b>									
Desenvolvimento de novos produtos	3,88	3,87	3,90	0,32	0,34	0,31	4,00	4,00	4,00
Contratação e demissão de pessoal	4,00	4,00	4,00	0,00	0,00	0,00	4,00	4,00	4,00
Escolha dos investimentos relevantes	3,98	4,00	3,95	0,15	0,00	0,22	4,00	4,00	4,00
Alocação do Orçamento	3,93	4,00	3,85	0,26	0,00	0,37	4,00	4,00	4,00
Decisões de preços	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	3,00

Em relação à percepção das organizações frente aos seus concorrentes, se observa uma pequena variação entre as médias obtidas na pesquisa. De maneira geral as indústrias que comercializam apenas um tipo de produto se percebem em condições iguais ao da concorrência (3,00), em todos os itens investigados na pesquisa. Por sua vez, as indústrias que comercializam mais de um tipo de produto (queijo e derivados) acreditam que seus preços de venda praticados, os investimentos em marketing, a qualidade dos produtos, a imagem da marca e a suas estratégias de inovação, estão acima da concorrência.

Ao que se refere à influência do ambiente externo sobre a organização, os laticínios que fabricam queijos e seus derivados informaram que, de maneira geral, as atitudes da concorrência, as características dos produtos lançados no mercado, os preços dos insumos e a regulamentação política do setor são fatores dinâmicos que impactam as organizações. No entanto, a tecnologia necessária para produção dos produtos, a demanda do mercado e a disponibilidades de insumos são os fatores que sofrem mais mudanças e se tornam imprevisíveis nestas organizações. Em contrapartida, nas empresas fabricantes de leite *in natura* ou pasteurizado, os fatores mais dinâmicos destacados pelas empresas pesquisadas neste segmento foram às demandas do mercado e a disponibilidade de insumos.

Analisando-se os resultados apresentados na Tabela 2, nota-se que as organizações pesquisadas apresentam em comum, duas características de homogeneidade: produtos e fornecedores homogêneos. As organizações produtoras de leite *in natura* ou pasteurizado destacaram também a homogeneidade de seus clientes. De maneira geral as empresas fabricantes de queijo e seus derivados acreditam que o mercado em que atuam está muito saturado. Já as empresas fabricantes de leite *in natura* ou pasteurizado acreditam que o mercado está razoavelmente saturado, com algumas empresas influenciando e até mesmo restringindo o mercado. Tais percepções podem estar influenciando as estratégias estabelecidas pelas empresas (DONALDSON, 1999), visto que a prática de baixos preços é uma estratégia utilizada pelas organizações para conquistar mercados mediante a oferta de produtos e serviços mais baratos que a concorrência.

Ao que se refere à descentralização do processo decisório, pode-se verificar que as organizações pesquisadas delegam frequentemente autoridade para que os gestores subordinados tomem decisões sobre o desenvolvimento de novos produtos, a contratação e demissão de pessoal, a escolha dos investimentos relevantes e a alocação do orçamento. No entanto, as decisões de preços permanecem centralizadas em ambos os tipos de organizações.

Outro item investigado no estudo se refere à estrutura da tomada de decisão nas práticas gerenciais destas organizações. Neste item foram questionados aspectos como há especificidade de cargos e funções, a formalização quanto à descrição dos procedimentos,

deveres e obrigações dos colaboradores e a tomada de decisões das principais operações da empresa. Em relação há especificidade de cargos e funções, verificou-se que todas as empresas que produzem queijo e seus derivados possuem cargos e funções devidamente especificados. Destas, 25% especificam minuciosamente tais cargos e funções, incluindo os critérios de avaliação de desempenho e, em alguns casos, a participação nos resultados. Em contraponto, 35% das organizações que produzem apenas leite *in natura* ou pasteurizado não realizam qualquer descrição ou especificação formal de seus cargos e funções.

Ao que se refere à formalização quanto à descrição dos procedimentos, deveres e obrigações dos colaboradores, observou-se que 65% das empresas produtoras de leite *in natura* ou pasteurizado apresentam apenas as principais normas e procedimentos esboçados, deixando muitas questões sem respostas. Nas demais empresas pesquisadas, 50% destas apresentam muitas normas e procedimentos descritas, mas ainda há algumas questões em aberto. Apenas 25% destas organizações apresentam todas as normas e procedimentos dos empregados descritas e claramente detalhadas.

Quanto à tomada de decisões das principais atividades operacionais das empresas pesquisadas, verificou-se que os resultados se assemelham em ambos os tipos de organizações. Nas empresas que produzem queijos e derivados, 75% dessas decisões são tomadas pelos diretores e 25% pelo gerente sênior. Nas demais empresas, todas as principais decisões operacionais (compra, venda, produção, etc.) são tomadas pelos diretores. Outro item identificado no estudo está relacionado aos níveis de utilização de instrumentos de gestão e das práticas gerenciais das organizações pesquisadas. Os resultados desta análise são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Sistemas de informação

Questões observadas na pesquisa:	Média			Desvio Padrão			Mediana		
	TR	LP	QD	TR	LP	QD	TR	LP	QD
<b>Em que nível sua empresa utiliza os seguintes instrumentos ou práticas gerenciais?</b>									
Relatórios de resultados por divisão	3,70	3,00	4,50	0,83	0,00	0,51	3,00	3,00	4,50
Análise sistemática de custo/volume/lucro	3,44	3,00	3,95	0,50	0,00	0,22	3,00	3,00	4,00
Preço de transferência interno entre divisões de negócios	2,00	2,00	2,00	0,00	0,00	0,00	2,00	2,00	2,00
Demonstração de resultados mensais	4,00	4,00	4,00	0,00	0,00	0,00	4,00	4,00	4,00
Custeio variável ou por absorção	2,37	2,00	2,80	0,49	0,00	0,41	2,00	2,00	3,00
Orçamento não participativo (diretoria impõem as metas do planejamento)	2,00	2,00	2,00	0,00	0,00	0,00	2,00	2,00	2,00
Orçamento participativo (gerentes participam ativamente do planejamento)	2,00	2,00	2,00	0,00	0,00	0,00	2,00	2,00	2,00
Custeio Alvo - Uso sistemático	2,00	2,00	2,00	0,00	0,00	0,00	2,00	2,00	2,00
Relatórios de controle de qualidade	3,37	3,00	3,80	0,49	0,00	0,41	3,00	3,00	4,00
ABC/ABM	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
EVA	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
Uso sistemático de benchmarking	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
<i>Balanced Scorecard</i>	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
Análise dos cenários para planejamento estratégico	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
Indicadores não-financeiros como: índice de satisfação dos clientes nº de novos produtos lançados, tempo de processamento dos produtos, % produtos defeituosos	2,00	2,00	2,00	0,00	0,00	0,00	2,00	2,00	2,00
<b>Nos últimos três anos as mudanças nos níveis de desempenho de sua empresa, em relação a cada dimensão, têm sido:</b>									
Volume de vendas	3,37	3,00	3,80	0,49	0,00	0,41	3,00	3,00	4,00
Lucros	3,40	3,00	3,85	0,49	0,00	0,37	3,00	3,00	4,00
Retorno sobre investimento	3,44	3,00	3,95	0,50	0,00	0,22	3,00	3,00	4,00
Lançamento de novos produtos	3,53	3,13	4,00	0,50	0,34	0,00	4,00	3,00	4,00
Posição da empresa no mercado <i>Market share</i>	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	3,00
Programas de redução de custos	3,65	3,35	4,00	0,48	0,49	0,00	4,00	3,00	4,00
Pesquisa & Desenvolvimento	3,40	3,00	3,85	0,49	0,00	0,37	3,00	3,00	4,00
<b>Nos processos de avaliação de <i>performance</i> de sua empresa, qual o grau de importância atribuído a cada dimensão:</b>									
Volume de vendas	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	3,00
Lucros	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	3,00
Retorno sobre investimento	4,00	4,00	4,00	0,00	0,00	0,00	4,00	4,00	4,00
Lançamento de novos produtos	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	3,00

Posição da empresa no mercado <i>Market share</i>	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	3,00
Programas de redução de custos	4,00	4,00	4,00	0,00	0,00	0,00	4,00	4,00	4,00
Pesquisa & Desenvolvimento	3,00	3,00	3,00	0,00	0,00	0,00	3,00	3,00	3,00

Como se observa na Tabela 3, os instrumentos de gestão mais utilizados pelas empresas pesquisadas são relatórios de resultados por divisão, análise sistemática de custo/volume/lucro, demonstração de resultados mensais e relatórios de controle de qualidade. Artefatos modernos de contabilidade gerencial, como ABM/ABC, EVA e *Balanced Scorecard* não são utilizados por estas organizações, o que é convergente aos achados de Guerreiro, Frezatti e Casado (2006). De maneira geral, em todas as empresas objeto de estudo, as informações gerenciais disponíveis referem-se principalmente ao passado da organização. Nos processos de avaliação da *performance* das empresas, o retorno sobre o investimento e os programas de redução de custos são os instrumentos de controle considerados como os mais importantes para a tomada de decisão.

Em relação às mudanças incorridas nos últimos três anos no desempenho das empresas que produzem leite *in natura* ou pasteurizado, os participantes da pesquisa responderam que acreditam que estas se assemelham as mudanças ocorridas na concorrência. No entanto, as empresas que produzem queijo e seus derivados acreditam que as mudanças no volume de vendas, lucros, retorno sobre o investimento, lançamento de novos produtos e programas de redução de custos, apresentaram resultados um pouco superiores aos da concorrência. Os resultados encontrados na pesquisa sugerem que a estrutura organizacional, a tecnologia e a estratégia estabelecida por estas empresas podem estar afetando a *performance* econômica e financeira destas organizações, o que é convergente aos achados de Woodward (1958), Burns e Stalker (1961) e Lawrence e Lorsch (1967), o que estimula a realização de novos estudos com a finalidade de investigar estas relações.

Outro item investigado na pesquisa está relacionado à importância atribuída pelos gestores à gestão dos custos conjuntos, bem como quais os níveis de utilização destas informações no processo de planejamento e controle destas empresas. A Tabela 4 evidencia os resultados da percepção dos gestores sobre a gestão de custos conjuntos.

**Tabela 4 – Percepção sobre a gestão de custos conjuntos**

Questões observadas na pesquisa:	Média			Desvio Padrão			Mediana		
	TR	LP	QD	TR	LP	QD	TR	LP	QD
Os gestores acham importante o planejamento por meio do controle de custos conjuntos.	2,74	1,87	3,75	1,14	0,76	0,44	3,00	2,00	4,00
A organização utiliza informações obtidas por meio dos custos conjuntos para o planejamento	1,91	1,22	2,70	0,87	0,42	0,47	2,00	1,00	3,00

Analisando-se os resultados evidenciados na Tabela 4 pode-se verificar que as percepções dos gestores diferem entre as organizações pesquisadas. Enquanto as empresas que produzem queijo e seus derivados atribuem muita importância à gestão dos custos conjuntos e mencionam utilizar tais informações para planejamento e controle, as demais organizações (produtoras de leite *in natura* ou pasteurizado) atribuem pouca importância a estes custos e quase nunca utilizam tais informações no processo de planejamento.

Ao que se refere à frequência de apuração dos custos nas organizações pesquisadas, observou-se que todas as empresas que produzem leite *in natura* ou pasteurizado informaram apurar seus custos de produção mensalmente. No entanto, nas empresas produtoras de queijo e derivados, apenas 30% destas apuram seus custos nesta periodicidade, as demais (70%) informaram que esta apuração ocorre a cada três meses. Os resultados desta análise enfatizam as prioridades estratégicas estabelecidas por estas organizações.

Tendo em vista a estratégia de baixo custo estabelecida pelas indústrias produtoras de leite *in natura* ou pasteurizado e algumas indústrias fabricantes de queijo e derivados, torna-se necessário o acompanhamento periódico dos custos de produção destas organizações, com vistas à manutenção de preços competitivos que possam viabilizar a oferta de produtos e

serviços mais baratos que a concorrência. Por sua vez, nas demais indústrias pesquisadas em que a estratégia definida está relacionada à fabricação de produtos com diferencial de qualidade, tendo em vista que os custos destas organizações são repassados aos concorrentes, estas por sua vez possuem uma preocupação menor para com a identificação dos custos de produção. Desta forma, os sistemas de controle gerencial destas organizações irão diferir em relação à estratégia utilizada pelas empresas, a configuração do sistema de controle gerencial e sua finalidade de uso (OTLEY, 1980; MOLINARI; GUERREIRO, 2004; WOODS, 2009).

Ao contrário do que se observou em relação à frequência de apuração dos custos, nem todas as empresas produtoras de leite *in natura* ou pasteurizado utilizam algum tipo de *software* para apurarem seus custos de produção. Entretanto, todas as empresas produtoras de queijo e derivados informaram utilizar algum tipo de *software* para efetuarem esta apuração. Tais resultados sugerem que a complexidade do processo de produção destas empresas pode estar influenciando a adoção ou não de recursos tecnológicos para a gestão dos custos de produção destas organizações, evidências que estimulam a realização de novos estudos.

A última etapa da pesquisa consistiu na investigação sobre a configuração dos sistemas de gestão de custos desenvolvidos por estas organizações, bem como, quais as práticas de gestão de custos conjuntos utilizadas pelas indústrias de laticínios participantes da pesquisa. Os resultados desta análise são apresentados na Tabela 5.

**Tabela 5 – Sistemas de gestão de custos**

Questões observadas na pesquisa:	Média			Desvio Padrão			Mediana		
	TR	LP	QD	TR	LP	QD	TR	LP	QD
<b>Caso a empresa possua um sistema informatizado, este é importante para:</b>									
Identificação de custos	3,05	2,48	3,70	0,95	0,90	0,47	3,00	3,00	4,00
Formação do preço de venda	3,05	2,48	3,70	0,95	0,90	0,47	3,00	3,00	4,00
Controle do processo produtivo	2,72	2,48	3,00	0,70	0,90	0,00	3,00	3,00	3,00
Apoio no processo de tomada de decisões	2,72	2,48	3,00	0,70	0,90	0,00	3,00	3,00	3,00
Conhecer os custos de produção dos produtos	2,35	1,78	3,00	0,72	0,52	0,00	2,00	2,00	3,00
<b>Como são obtidas as informações de custos. Por meio de:</b>									
Sistema informatizado	3,07	2,26	4,00	1,01	0,69	0,00	4,00	2,00	4,00
Planilhas eletrônicas (Excel)	2,05	1,00	3,25	1,45	0,00	1,33	1,00	1,00	4,00
Controle manual com planilha pré elaborada	2,98	2,13	3,95	0,96	0,34	0,22	3,00	2,00	4,00
<b>Dos métodos de alocação dos custos conjuntos para formação do preço de vendas dos produtos. Qual é o grau de utilização atribuído para cada método:</b>									
Método do valor de mercado	2,05	1,00	3,25	1,45	0,00	1,33	1,00	1,00	4,00
Método dos volumes produzidos	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
Método da igualdade do lucro bruto	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
Método das ponderações	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
<b>As informações relativas aos custos conjuntos são utilizadas para:</b>									
Formação do preço de venda	2,05	1,00	3,25	1,45	0,00	1,33	1,00	1,00	4,00
Tomada de decisões	2,02	1,00	3,20	1,42	0,00	1,32	1,00	1,00	4,00
Formação de estratégias perante a concorrência	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	1,00
Apuração dos resultados da empresa	2,05	1,00	3,25	1,45	0,00	1,33	1,00	1,00	4,00

Observa-se na Tabela 5 que em empresas que produzem mais de um tipo de produto, o sistema de controle informatizado é considerado: muito importante para a identificação dos custos de produção e a formação do preço de venda; e, importante para o controle do processo produtivo, apoio no processo de tomada de decisões e a correta apuração dos custos de produção dos produtos. Para as demais organizações, em relação aos itens questionados, os sistemas utilizados apresentam pouca importância para o gestor.

Em relação à forma de obtenção das informações relacionadas a custos nas organizações pesquisadas, verificou-se que na maioria das empresas produtoras de queijo e seus derivados estas informações são obtidas “quase sempre” junto ao sistema informatizado utilizado pela empresa ou por meio de controles manuais realizados mediante anotações em planilhas de controle pré-elaboradas, que alimentarão o sistema utilizado pela empresa. Por sua vez, nas demais organizações, as informações referentes a custos quase nunca são obtidas junto aos itens questionados na pesquisa, ou seja, em sistemas informatizados, em planilhas eletrônicas (*Excel*) ou em controles manuais realizados com planilhas pré-elaboradas.

Ao que se refere aos métodos de alocação de custos conjuntos utilizados por estas organizações, pôde-se verificar que apenas as empresas que produzem mais de um tipo de produto utilizam frequentemente algum método. Neste caso, o método comumente utilizado por estas organizações é o método de valor de mercado. Tais organizações utilizam ainda as informações relacionadas a custos conjuntos para três finalidades distintas: a formação do preço de venda, a apuração dos resultados da empresa e a tomada de decisões.

## 5 Análise dos arranjos gerenciais identificados na pesquisa

De maneira geral pode-se verificar, mediante a análise dos resultados da pesquisa, a formação de dois diferentes arranjos gerenciais que caracterizam as práticas de gestão utilizadas pelas empresas pesquisadas. O Quadro 2 apresenta uma síntese destes achados.

Características Organizacionais	Arranjo Gerencial 01	Arranjo Gerencial 02
Produtos fabricados	Leite Pasteurizado	Queijo e derivados
Complexidade do Processo produtivo	- Recebimento, análise laboratorial, resfriamento e pasteurização	- Recebimento, análise laboratorial, resfriamento, pasteurização e beneficiamentos secundários (conforme os produtos fabricados)
Estratégia de mercado	Baixos preços	Produtos de qualidade
Análise de mercado (comparação com a concorrência)	Em condições iguais a concorrência	Em condições superiores a concorrência
Principais influências do ambiente externo sobre a organização	Demandas do mercado e a disponibilidade de insumos	Tecnologia necessária para a produção, demanda do mercado, disponibilidades de insumos, atitudes da concorrência, características dos produtos lançados no mercado, preços dos insumos e a regulamentação política do setor.
Características homogêneas	Produtos, clientes e fornecedores.	Produtos e fornecedores.
Tomadores de decisão	Diretores	Diretores (75%) e Gerente Sênior (25%)
Poderes que são delegados	Decisões sobre desenvolvimento de novos produtos, contratação e demissão de pessoal, escolha dos investimentos relevantes, alocação do orçamento e decisões de preços.	Decisões sobre desenvolvimento de novos produtos, contratação e demissão de pessoal, escolha dos investimentos relevantes e alocação do orçamento. As decisões de preços são exclusivas dos diretores.
Descrição de cargos e funções	Apenas as principais normas e procedimentos são esboçados	Muitas normas e procedimentos são descritas, mas ainda há algumas questões em aberto
Principais instrumentos de gestão utilizados	Relatórios de resultados por divisão, análise sistemática de custo/volume/lucro, demonstração de resultados mensais e relatórios de controle de qualidade	Relatórios de resultados por divisão, análise sistemática de custo/volume/lucro, demonstração de resultados mensais e relatórios de controle de qualidade
Principais instrumentos de avaliação de desempenho utilizados	Retorno sobre o investimento e programas de redução de custos	Retorno sobre o investimento e programas de redução de custos
Disponibilidade das informações	Referentes ao passado	Referentes ao passado
Mudanças ocorridas (últimos 3 anos)	Iguais a concorrência	Pouco superiores a concorrência
Importância atribuída às informações de custos conjuntos	Pouco importante	Muito importante
Utilização das informações de custos conjuntos para planejamento	Quase nunca	Frequentemente
Frequência de apuração dos custos	Mensal	Mensal (30%) e Trimestral (70%)
Utilização de <i>software</i> para apuração dos custos	Não utiliza	Utiliza
Finalidades de utilização do <i>software</i>	Não se aplica	Muito importante para a identificação dos custos de produção e a formação do preço de venda. Importante para o controle do processo produtivo, apoio no processo de tomada de decisões e a correta apuração dos custos de produção dos produtos
Forma de obtenção das informações de custos	Em nenhuma das formas questionadas	Em sistemas informatizados e em controles manuais, realizados por meio de planilhas pré-elaboradas
Método de alocação de custos conjuntos	Nenhum	Método do Valor de Mercado

**Quadro 2: Síntese das práticas de gestão das empresas pesquisadas**

Analisando-se os resultados encontrados nas empresas que produzem um único produto (Arranjo 01), pode-se verificar que estas sofrem um impacto maior em decorrência dos fatores ambientais que afetam a organização, uma vez que sua estratégia de mercado está relacionada à comercialização de produtos com preços baixos. Logo, torna-se necessário que a organização também possua um baixo custo de produção, o que é afetado frequentemente pelas demandas do mercado e a disponibilidade de insumos.

Por outro lado, as empresas que produzem queijo e seus derivados (Arranjo 02) possuem maior flexibilidade para enfrentarem as mudanças ambientais, uma vez que, nestes cenários, podem aumentar seus custos de produção e de aquisição de insumos para manterem-se competitivas, em função de sua estratégia de mercado (qualidade dos produtos). Nestes casos, a qualidade dos produtos poderia compensar os preços praticados pelas organizações.

Em relação às práticas de gestão de custos identificadas na pesquisa, pode-se verificar que todas as organizações preocupam-se com a apuração dos custos de produção. No entanto, em indústrias de fabricação de leite *in natura* ou pasteurizado esta preocupação é maior, em face da estratégia de gestão utilizada por estas empresas. Em empresas que produzem mais de um tipo de produto (Arranjo 02), observa-se que a gestão de custos é realizada a partir da utilização de sistemas de informação, desenvolvidos especificamente para a gestão de custos, que contemplam os processos de identificação, mensuração e controle dos custos de produção por produto. Ao que se refere à gestão de custos conjuntos, observa-se que as empresas produtoras de leite pasteurizado (Arranjo 01) demonstram menor importância para com a gestão destes gastos. Nas demais organizações (Arranjo 02), a gestão dos custos conjuntos é considerada muito importante, sendo utilizada frequentemente no processo de planejamento destas empresas.

Neste contexto, considerando-se que as empresas pesquisadas atuam em uma mesma região (sudoeste do Estado do Paraná), pode-se inferir que as ações desenvolvidas por uma determinada organização ou grupo de organizações, tende a influenciar a(s) outra(s). Da mesma forma, as evidências encontradas no estudo sugerem que a configuração dos sistemas de controle gerencial, utilizados por estas empresas, difere em relação à: estratégia, estrutura, complexidade dos processos de produção, nível de informatização e finalidades de uso, o que é convergente aos achados de Otley (1980), Molinari e Guerreiro (2004) e Woods (2009).

## **6 Considerações finais e recomendações a estudos futuros**

Este estudo objetivou investigar a adoção de práticas de gestão de custos conjuntos por indústrias de laticínios localizadas na região sudoeste do Estado do Paraná. Pesquisa exploratória, desenvolvida por meio de levantamento, com abordagem quantitativa dos dados, foi realizada junto a 43 indústrias de laticínios, sendo 23 organizações fabricantes de apenas um tipo de produto, leite *in natura* ou pasteurizado, e 20 fabricantes de queijos e derivados.

Os resultados encontrados evidenciam a preocupação das empresas pesquisadas em relação à apuração dos custos de produção. No entanto, apenas as empresas produtoras de queijo e seus derivados gerenciam os custos conjuntos e utilizam estas informações no processo de planejamento e controle com maior frequência. O método utilizado por estas indústrias para a alocação dos custos conjuntos é o método de valor de mercado. Estas organizações destacam-se ainda pelo desenvolvimento de sistemas de controles de custos informatizados, em que as principais finalidades de utilização estão relacionadas à correta identificação dos custos de produção por produto e a formação do preço de venda.

Nas indústrias fabricantes de leite *in natura* ou pasteurizado a apuração dos custos ocorre mensalmente. Já na maioria das indústrias fabricantes de queijo e derivados (75%) esta apuração é trimestral. Tal diferença nas práticas de gestão adotadas por estas empresas pode ser explicada pelas prioridades estratégicas estabelecida por estas organizações. Enquanto a ênfase das empresas fabricantes de leite *in natura* ou pasteurizado e de algumas organizações fabricantes de queijo e derivados está relacionada à produção de produtos a um menor custo e sua oferta a preços abaixo da concorrência, a maioria das empresas fabricantes de queijo e derivados busca inserir-se no mercado oferecendo um produto diferenciado, com valor agregado, em que a qualidade de seus produtos seja capaz de compensar os preços praticados por estas empresas. Desta forma, empresas com estratégias de baixo custo de produção estão mais suscetíveis às incertezas do ambiente.

De maneira geral, verifica-se, a luz da teoria contingencial, que as empresas pesquisadas sofrem influência do ambiente em que estão inseridas. Os principais fatores externos que afetam as organizações pesquisadas são as demandas do mercado e a disponibilidade de insumos. Em relação à configuração do sistema de controle gerencial das organizações investigadas na pesquisa, pôde-se verificar que estes diferem em relação à: estratégia, estrutura, complexidade dos processos de produção, nível de informatização e finalidades de uso. Neste contexto, conclui-se que as práticas de gestão das indústrias de laticínios pesquisadas também sofrem influência do ambiente em que estão inseridas.

Os resultados encontrados vão ao encontro dos apontamentos realizados por Otley (1980), Molinari e Guerreiro (2004) e Woods (2009). Considerando-se os achados da pesquisa, nota-se que não há um sistema de controle gerencial único, igualmente aplicável a todas as organizações, mesmo estas atuando em uma mesma região e segmento, uma vez que os fatores contingenciais identificados no estudo influenciam as estratégias estabelecidas pelas empresas e as configurações do sistema de controle estabelecido pelas organizações.

Os achados da pesquisa fornecem evidências que contribuem para o entendimento das práticas de gestão de custos conjuntos utilizadas pelas indústrias de laticínios. Da mesma forma, fornecem evidências que estimulam a realização de novos estudos. Nesta perspectiva, depreende-se que a realização de estudos futuros pode contribuir para o entendimento das diferentes práticas de gestão utilizadas por estas organizações, bem como, a identificação dos contextos situacionais que determinam uma mudança nestas práticas de gestão. Assim sendo, sugere-se a realização de novos estudos, similares a estes, a fim de se identificar se as práticas de gestão utilizadas por outras indústrias de laticínios que atuam em outro ambiente são semelhantes ou diferem quanto aos achados deste estudo, bem como se estão sujeitas aos mesmos fatores ambientais ou indicam a formação de novos arranjos gerenciais.

Também se sugere a realização de estudos de caso, com vistas a comparar as práticas de gestão utilizadas pelas organizações que possuem uma estrutura semelhante e atuam no mesmo ambiente. Tais observações podem contribuir para o entendimento da adoção e utilização de determinadas práticas de gestão ou seu eventual abandono. Outros estudos que podem contribuir para o entendimento das diferentes práticas de gestão de custos conjuntos utilizadas por empresas brasileiras podem ser realizados a partir da teoria institucional, em especial, estudos que possam contribuir para o entendimento dos processos de (des)institucionalização das práticas de gestão destas organizações, bem como, da adoção ou abandono de artefatos tradicionais ou modernos de contabilidade gerencial.

#### Referências

- ALMEIDA, D. M.; SCARPIN, J. E. Métodos de distribuição de custos conjuntos sob a ótica da Teoria da Agência: um estudo em uma Cooperativa Agropecuária de Palmito. In: XIV SIMPOI, 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SIMPOI, 2011.
- ANDRADE, R. O. B.; AMBONI, N. **Teoria geral da administração**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BEUREN, I. M.; CZESNAT, A. O.; SILVA, M. Papel da controladoria na adequação às contingências ambientais das Agroindústrias de Carne e Derivados listadas na Bovespa. In: XII SEMEAD, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2009.
- BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovations**. London: Tavistock, 1961.
- CORRÊA, M. D.; VOESE, S. B. Custos conjuntos aplicados à atividade vinícola: um estudo de caso dos métodos de alocação. **Custos e @gronegócio online**, v. 5, n. 3, set./dez., 2009.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, v. 8, p. 01-35, 1996.
- DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, cap. 3. São Paulo: Atlas, 1999.
- FAGUNDES, J. A.; PETRI, M.; LAVARDA, R. B.; RODRIGUES, M. R.; LAVARDA, C. E. F.;

- SOLLER, C. C. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 78, set./dez., 2010.
- FEIL, N. F.; KLIEMANN NETO, F. J. Produção conjunta no processo de beneficiamento de carvão mineral: custos conjuntos. **Revista Produto & Produção**, v. 9, n. 2, p. 136-152, fev., 2008.
- FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, n. 1, v. 2, p. 73-87, 2005.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUERRA, A. R. Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência. 2007. 135 p. **Dissertação** (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR., E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, jan./abr., 2011.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial - conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**, Edição Comemorativa, p. 07-21, set., 2006.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- LACOMBE, F. J. M. HEILBORN, G. L. J. **Administração: Princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- LAWRENCE, P.; LORSCH, J.. Differentiation and integration in complex organizations. **Administrative Science Quarterly**, v. 12, p. 01-30, 1967.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil. In: 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: CCC/USP, 2004.
- MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MOURA, G. D.; BENETTI, J.; HALL, R.; SCARPIN, J. E. Estudo bibliométrico sobre custos conjuntos nos congressos brasileiros de 2000 a 2009. In: 51º SOBER, 2013, Belém. **Anais...** Belém: SOBER, 2013.
- OTLEY, D.T. The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- ROCHA, J. S.; SELIG, P. M. O sistema de gestão *balanced scorecard* e seus impactos sobre a teoria de custos. **Revista Controle e Administração**, RCA-CGM, v. 1, p. 69-87, jun., 2006.
- SCARPIN, J. E.; EIDT, J.; BOFF, M. L. Métodos para apropriação de custos conjuntos: uma aplicação na indústria madeireira. **Revista Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 10, n. 1, p. 111-122, 2008.
- SPLITER, A. P.; SANTOS, C.; FLOR, T. R.; FRANCENER, C. S. P.; REICHERT, A. P.; MENDES, A.; LIZOTE, S. A. Custos conjuntos: um estudo de caso em uma agroindústria do ramo frigorífico. **Custos e @gronegocio online**, v. 9, n. 1, jan./mar., 2013.
- SOUZA, C.; SOUZA, J. C.; FARIA, A. C. Método de atribuição de custos conjuntos aplicados à atividade de cunicultura: um estudo de caso. **Revista Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 9, n. 1, p. 98-110, 2007.
- TILLEMA, S. Toward an integrated contingency framework for MAS sophistication. Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 101-129, 2005.
- WOODS, M. A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. **Management Accounting Research**, v. 20, p. 69-81, 2009.
- WOODWARD, J. **Management and technology**. London: H.M.S.O., 1958.
- ZIMMERMAN, J. L. **Accounting for decision making and control**. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1997.