

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM AGRONEGÓCIOS**

**GESTÃO DE CUSTOS NA PRODUÇÃO DE FIOS DE
ALGODÃO: O CASO DA COOPERATIVA AGRÍCOLA
SUL MATOGROSSENSE (COPASUL)**

FRANCISCA MACIEL DE LIMA DALAZOANA

**DOURADOS/MS
2014**

FRANCISCA MACIEL DE LIMA DALAZOANA

**GESTÃO DE CUSTOS NA PRODUÇÃO DE FIOS DE ALGODÃO:
O CASO DA COOPERATIVA AGRÍCOLA SUL
MATOGROSSENSE (COPASUL)**

Dissertação apresentada à
Universidade Federal da
Grande Dourados –
Faculdade de Administração,
Ciências Contábeis e
Economia, para obtenção do
Título de Mestre em
Agronegócios.

ORIENTADORA: PROF^a.
DR^a. ERLAINE BINOTTO

**DOURADOS/MS
2014**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Biblioteca Central da UFGD, Dourados, MS, Brasil

D136g Dalazoana, Francisca Maciel de Lima.
Gestão de custos na produção de fios de algodão : o caso da Cooperativa Agrícola Sul matogrossense (COPASUL) / Francisca Maciel de Lima Dalazoana – Dourados – MS : UFGD, 2014.
92 f.

Orientadora: Profa. Dra. Erlaine Binotto.
Dissertação (Mestrado em Agronegócios)
Universidade Federal da Grande Dourados.

1. Algodão – Produção. 2. Gestão de custos. 3. Cooperativas Agrícolas. I. Binotto, Erlaine. II. Título.

CDD: 633.51

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM AGRONEGÓCIOS**

FRANCISCA MACIEL DE LIMA DALAZOANA

**GESTÃO DE CUSTOS NA PRODUÇÃO DE FIOS DE ALGODÃO: O CASO DA
COOPERATIVA AGRÍCOLA SUL MATOGROSSENSE (COPASUL)**

BANCA EXAMINADORA

ORIENTADORA: Profa. Dra. Erlaine Binotto – UFGD

Prof. Dr. João Gilberto Mendes dos Reis - UFGD

Prof. Dr. Ademir Clemente - UFPR

Fevereiro de 2014

FRANCISCA MACIEL DE LIMA DALAZOANA

**GESTÃO DE CUSTOS NA PRODUÇÃO DE FIOS DE ALGODÃO: O CASO DA
COOPERATIVA AGRÍCOLA SUL MATOGROSSENSE (COPASUL)**

Esta dissertação foi julgada e aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Agronegócios com área de Concentração em Agronegócios e Desenvolvimento no Programa de Pós-Graduação em Agronegócios da Universidade Federal da Grande Dourados.

Dourados – MS, 27 de fevereiro de 2014.

Prof^ª. Erlaine Binotto, Dra.
Coordenadora do Programa

Banca Examinadora:

Prof^ª. Erlaine Binotto, Dra. (Orientadora)
Universidade Federal da Grande Dourados

Prof. João Gilberto Mendes dos Reis, Dr.
Universidade Federal da Grande Dourados

Prof. Ademir Clemente, Dr.
Universidade Federal do Paraná

Dedico este trabalho ao meu esposo Sérgio, aos meus filhos, Fernanda e Matheus, pelo amor, compreensão e paciência em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pela eterna proteção e pela presença constante em todos os dias de minha vida. Sei que esteve comigo durante as aulas, nas execuções dos trabalhos e nas viagens feitas para a Universidade, estas nem sempre em dias ensolarados, muitas foram à noite, com chuva. Hoje, se estou transcrevendo estas páginas é porque consegui, realizei um sonho. Obrigada Senhor.

Do processo seletivo, passando pela aprovação até a conclusão do Mestrado, foi um longo caminho percorrido. Nada foi fácil, nem tampouco tranquilo. Logo, quero agradecer a todos que contribuíram de alguma forma com sugestões efetivas para a realização deste trabalho, gostaria de expressar minha profunda gratidão:

Ao meu esposo Sérgio pela ajuda, incentivo e compreensão, sem os quais este trabalho não teria sido realizado. E aos meus filhos, Fernanda e Matheus, pelo amor e estímulo que sempre transmitiram.

A toda minha família e a família de meu esposo que com muito carinho e atenção entenderam e compreenderam a minha ausência neste período. Em especial aos meus pais, Francisco Maciel de Lima (in memoriam), pelo exemplo de dignidade e perseverança deixado e à minha mãe, Maria Adelaide Lima, pela garra e o amor incondicional.

Aos amigos que conviveram comigo apoiando e incentivando esta caminhada.

À professora Dra. Erlaine Binotto, minha orientadora, por ter aceitado o grande desafio de me orientar. Sua dedicação e compromisso foram de fundamental importância para execução deste trabalho.

Aos professores: Antonio Carlos Vaz Lopes, Cristiane Mallmann Huppes que compartilharam seus preciosos conhecimentos.

Aos membros da Banca Examinadora: Dr. João Gilberto Mendes dos Reis e Dr. Ademir Clemente, que avaliaram o presente trabalho.

Ao Programa e Pós-Graduação em Agronegócios, seus professores e técnicos pela oportunidade de participação neste mestrado e pelo apoio dado durante esse período.

Aos meus colegas de mestrado: Cristiano, Heloisa, Ismael, Juliana, Kátia, Leandro, Manfredo, Márcio, Robson, Tathiane, Valdir e Wesley, pelos momentos vividos, foi um prazer os conhecer, todos estarão sempre em meu coração.

E, finalmente, peço licença ao honrado Sr. Sakae Kamitani para externar meus agradecimentos a todos da Copasul. Em especial ao Gervásio Kamitani que abriu as portas da cooperativa para a realização deste trabalho, dando total apoio, onde sugeriu a realização do estudo na Indústria de Fiação, para mim foi uma grande satisfação. E com apreço quero agradecer aos colaboradores do Departamento Contábil e ao Gerente da divisão administrativo operacional e ao Gerente da divisão financeiro comercial, que de forma voluntária e prestativa, participaram das entrevistas. Sem vocês meu trabalho não seria possível, obrigada.

“Quando não souberes para onde ir, olha para trás e sabe pelo menos de onde vens”

(Provérbio africano)

RESUMO

Na última década, os custos de produção do algodão no Brasil têm avançado mais rapidamente que o crescimento da produtividade. As informações geradas pela contabilidade de custos têm se tornado um instrumento imprescindível aos gestores no processo de tomada de decisão. Assim sendo, o presente estudo teve por objetivo analisar a gestão de custos na produção de fios de algodão na Copasul, sob a perspectiva dos colaboradores contábeis e gerentes. A pesquisa caracterizou-se como descritiva e exploratória de caráter qualitativo, complementada por dados quantitativos. Foi realizado um estudo de caso por meio de entrevistas com os colaboradores do departamento contábil e gestores da unidade Indústria de Fiação da Cooperativa Agrícola Sul Matogrossense – Copasul, Naviraí - MS. Os resultados da pesquisa evidenciam que o departamento contábil fornece informações para orçar, planejar e controlar o custo da produção de fios. Na identificação dos elementos fica evidente a matéria prima como sendo a maior responsável pelos custos da produção. Observou-se que a indústria utiliza o sistema de custeio misto e calculam o custo unitário da produção de fios pelo método de custeio por absorção, utilizando o custo médio para o controle de estoque. A pesquisa mostrou que as adequações estão mais presentes que as inadequações no que se refere ao entendimento dos conceitos/instrumentos de custos/custeamentos na produção dos fios de algodão. Independentemente de a indústria estar atingindo os resultados orçados, adverte-se para uma apuração do custo unitário dos fios por títulos.

Palavras-chave: Custos Industriais. Cooperativas Agrícolas. Algodão. Copasul.

ABSTRACT

In the last decade, the production costs of cotton in Brazil have advanced faster than productivity growth. The information obtained by cost accounting has become an essential tool to the managers in the process of decision making. Thus, the present work aimed to analyze the cost management in the production of cotton yarns in Copasul, from the perspective of accounting employees and managers. The research is characterized as descriptive and exploratory of qualitative nature, complemented by quantitative information. A case study was conducted through interviews with employees of the accounting department and managers of the unit Wiring Industry of the Cooperativa Agrícola Sul Matogrossense - Copasul, Naviraí – MS. The research results showed that the accounting department provides information to budgeting, planning and controlling the cost of production of yarn. In the identification of elements it is evident that the raw material is largely the main responsible for the costs of production. It was observed that the industry uses a mixed costing system and calculate the unit cost of production of yarn by the method of absorption costing using the average cost for inventory control. The research showed that the adequacies are more present than the inadequacies in relation to understanding cost concepts in the production and management of cotton yarns. Independent of the industry to achieve the budgeted results, it warns the calculation of the unit cost of the yarn for titles.

Keywords: Industrial Costs. Agricultural Cooperatives. Cotton. Copasul.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ilustra a Ideia da Contabilidade de Custo	21
Figura 2 – Sistema de Custeio Por Ordem de Produção	28
Figura 3 – Sistema de Custeio por Processo Contínuo	29
Figura 4 – Apropriação do Custo e a Determinação do Resultado pelo Método do Custeio por Absorção	32
Figura 5 – Esquema do Custeio Variável	35
Figura 6 – Visão Conceitual Resumida do Custo ABC (recursos, atividades , produtos)	37
Figura 7 – Um Sistema de Gestão de Custos Integrados	42
Figura 8 – Máquinas elaborando os cones de fios	51

LISTA DE ILUSTRAÇÕES: TABELA E GRÁFICO

LISTA DE TABELA

Tabela 1 – Características dos Colaboradores da Área Contábil da indústria de Fiação	59
--	----

LISTA DE GRÁFICO

Gráfico 1 – Elementos Usados na Apuração dos Custos.....	65
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Terminologias Aplicadas na Contabilidade de Custos	22
Quadro 02 – Relação entre os Custos Diretos, Indiretos com os Custos Fixos e Variáveis	24
Quadro 03 – Classificação dos Sistemas, Métodos e Formas de Custeio	27
Quadro 04 – Diferenças básicas entre Sistemas de Custeio por Ordem e por Processo	29
Quadro 05 – Principais diferenças entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável	36
Quadro 06 – Abordagem Tradicional X Abordagem ABC	39
Quadro 07 – Investimentos em Infraestrutura nos últimos 34 anos	48
Quadro 08 – Relação das Categorias de Análises	55
Quadro 09 – O Entendimento em relação à Nomenclatura Custos	61
Quadro 10 – O Entendimento da maior Concentração dos Gastos	62
Quadro 11 – Elementos Utilizados na Apuração dos Custos	64
Quadro 12 – A Evidenciação dos Gastos	69
Quadro 13 – Métodos de Custeio utilizado, permite identificar e controlar os Gastos separadamente	71
Quadro 14 – Os principais benefícios com a utilização dos relatórios contábeis..	72
Quadro 15 – A existência de um subproduto no processo da produção dos fios...	75
Quadro 16 – Como são estabelecidos os preços de venda dos produtos	77
Quadro 17 – Qual a posição caso o custo seja maior que o preço de mercado	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

ABRAPA – Associação Brasileira dos Produtores de Algodão

CNA – Confederação Nacional da Agricultura

CNPA – Centro Nacional de Pesquisa de Algodão

CONAB – Companhia Nacional de Abastecimento

COPASUL – Cooperativa Agrícola Sul Matogrossense

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CST – Coordenação do Sistema de Tributação

DRE – Demonstração de Resultado do Exercício

GGF – Gastos Gerais de Fabricação

MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

MOD – Mão de obra direta

MP – Matéria prima

OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras

SESCOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

USDA – Departamento de Agricultura dos Estados Unidos

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	OBJETIVOS	17
1.1.1	Objetivo Geral	17
1.1.2	Objetivos Específicos	17
1.2	JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	18
1.3	ESTRUTURA DO TRABALHO	19
2	REVISÃO TEÓRICA	20
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	20
2.1.1	Terminologia na contabilidade de custo	21
2.1.2	Custos Industriais	23
2.1.3	Sistemas, Métodos e Formas de Custeios	26
2.1.3.1	Sistemas de Custeios	27
2.1.3.2	Métodos de Custeio	30
2.1.3.3	Formas de Custeios	40
2.2	GESTÃO DOS CUSTOS	40
2.3	COOPERATIVAS AGRÍCOLAS	43
2.3.1	Cenário do Algodão	45
3	COOPERATIVA AGRÍCOLA SUL MATOGROSSENSE – COPASUL	48
3.1	INDÚSTRIA DE FIAÇÃO COPASUL	49
4	METODOLOGIA	52
4.1	TIPOS DE PESQUISA	52
4.2	OBJETO DA PESQUISA – COPASUL	53
4.3	INSTRUMENTOS DA PESQUISA	54
4.4	CATEGORIAS DE ANÁLISES	55
4.5	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	56
4.6	TRATAMENTO DE ANÁLISE DE DADOS	57
5	RESULTADOS E DISCUSSÕES	58
5.1	PERFIL DOS ENTREVISTADOS	58

5.1.1	Perfil dos Gestores	58
5.1.2	Perfil dos Colaboradores Contábil	59
5.2	ANÁLISE DA GESTÃO DE CUSTOS DA FIAÇÃO	60
5.2.1	Contabilidade de Custos: Aspectos Gerais, Sistemas e Métodos de Custos	60
5.2.2	Análise da Gestão de Custos	68
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	80
7	REFERÊNCIAS	83
8	APÊNDICES	88

1 INTRODUÇÃO

A partir da década de 1970, o agronegócio passa a tomar um lugar de maior evidência no processo de desenvolvimento do Brasil, culturas rotativas como soja e milho tem destacado o país no cenário internacional, enquanto outras como a cultura do algodão tem diminuído a produção. Para a Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB, 2012), a baixa da produção no país está associada a diversos fatores, mas principalmente ao clima, com secas, geadas e chuvas em excesso. Esses fatores climáticos fora de época, que atingiram as principais regiões produtoras do Centro-Sul, inclusive Mato Grosso do Sul, causaram a queda provocando a falta da matéria prima local e regional, isso aumenta os gastos com o transporte da matéria prima provenientes de outros estados.

De acordo com a pesquisa realizada no biênio 2011/2012 da Associação Brasileira dos Produtores de Algodão – ABRAPA, no início da década de 1980, o Brasil era um dos grandes produtores e exportadores mundiais de fibra de algodão, e a cultura agrícola tinha regulamentação do Estado, com política de crédito subsidiado, preços mínimos de comercialização e compras, garantindo a formação de estoques e reservas para competir com o mercado externo (ABRAPA, 2012).

Pensando no desenvolvimento e apoio dos governos, os produtores se organizaram em associações e cooperativas, as quais contam com o apoio da ABRAPA, criada em 1999. O produto desde então teve que se adequar as novas tecnologias, insumos, máquinas e equipamentos agrícolas, além de aprimorar os sistemas de produção e a gestão das propriedades agrícolas.

Na busca da adequação dos custos, as cooperativas de cotonicultores vêm inovando os sistemas logísticos e distribuição da mecanização do plantio e da colheita. Na unidade industrial, a automação no controle de processos visa obter a uniformidade do produto e o aumento da produtividade na capacidade instalada, principalmente na produção de fios de algodão com melhor qualidade (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA - CNA, 2012).

Observa-se outro desafio que os produtores empresariais tem tido para manter a competitividade, a busca pela redução dos custos de produção aliada à sustentabilidade da eficiência no campo. Para a CONAB (2012) na última década, os custos de produção do algodão no Brasil têm avançado mais rapidamente do que o crescimento da produtividade, na safra 2006/2007, o custo total por hectare era de R\$ 4.050,61 e o custo/@ de algodão em caroço de R\$ 16,18, enquanto na safra 2010/2011 esse custo total elevou-se para R\$ 4.931,32 e o custo/@ de algodão em caroço para R\$ 19,63 (CONAB, 2011).

O estudo da composição dos custos de produção também mostra que os componentes de maior peso são os defensivos e os fertilizantes/corretivos (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE ALGODÃO - ABRAPA, 2012). Neste aspecto identifica-se a importância da gestão da propriedade e observa-se que o acúmulo dos gastos tornam os custos elevados devido a fatores como preços da matéria prima, mão de obra direta e logística.

Uma das grandes utilidades dos sistemas de custos é a sistematização criada para a apurá-los em cada unidade fabricada. Mensurar este custo é fundamental no processo de gestão, existe a necessidade de se questionar os objetivos do sistema: para controle, para fornecer informações, para fins de decisões rotineiras e imprevistas, para tomada de decisão que não demanda rapidez, ou ainda para simples avaliações de estoques auxiliando a contabilidade financeira (MARTINS, 2010). Ainda de acordo com o autor, a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle, com a missão de fornecer dados, orçamentos acompanhados e comparando valores anteriormente definidos; e a ajuda às tomadas de decisões, consistindo na alimentação de informações relevantes que conseqüentemente medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compras ou produção, entre outros, podem ser tomadas.

Mediante o contexto apresentado surge a questão desta pesquisa: Quais as adequações e/ou inadequações em termos de conceitos/instrumentos de custos/custeamentos podem ser encontradas na gestão de custos da produção de fios do algodão na indústria da Cooperativa Agrícola Sul Matogrossense (COPASUL)?

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Analisar a gestão de custos na produção de fios de algodão na Copasul, sob a perspectiva dos colaboradores contábeis e gerentes.

1.1.2 Objetivos Específicos

Identificar os elementos que compõem o custo do produto;

Analisar o sistema e o método de custeio utilizado e a forma como os funcionários o entendem, percebem e procedem;

Avaliar as adequações e/ou inadequações na gestão de custos na produção de fios de algodão.

1.2 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Alguns estudos realizados tais como: Frossard (2003); Campos e Gozer (2008); e Nascimento *et al.*, (2008), apontam a importância da utilização de informações de custos, entre estes, o trabalho da Cunha (2010) analisou as adequações e inadequações, em termos de conceitos, instrumentos de custos, encontrada no processo de gestão de custos na cadeia produtiva da cultura do sisal no estado da Paraíba. Constatou-se que 60% da cadeia produtiva não têm entendimento sobre custos, 76% não utilizam informações de custos em suas atividades e 96% disseram não utilizar o instrumento de apuração de custos. Em resumo, os resultados evidenciaram que a compreensão dos conceitos e instrumentos de custo é precária ao longo da cadeia produtiva, notadamente no início, onde estão situados os cultivadores e desfibradores do sisal.

Através deste trabalho surgiu à inspiração para uma investigação dos trabalhos que tratavam da mesma temática, uma busca direcionada para a cadeia produtiva do algodão. A CNA (2012) afirma que o algodão é a principal matéria prima da produção têxtil no Brasil e representam, aproximadamente, 98% das fibras naturais utilizadas na produção de fios, tecidos, confecções, filamentos, linhas de costura e outras manufaturas, tendo em sua cadeia produtiva diversos segmentos que empregam e/ou fornecem ocupação, desde o campo até a indústria.

Assim, com a expectativa do aumento da demanda têxtil, faz-se necessário averiguar e aperfeiçoar o processo de gestão nos agentes componentes da cadeia produtiva dos fios, auxiliando gestores no processo de tomada de decisão, na avaliação das atividades realizadas, no controle operacional e no planejamento de atividades futuras. Com a percepção de inadequações entre conceitos e práticas no que se refere aos cálculos de custos e à realidade das próprias empresas, surgiu a motivação para modernização e evolução dos sistemas de custeio (STARK, 2007).

Com o uso das práticas de gestão de custos, como a adoção de um sistema de custeio, espera-se que uma empresa identifique gargalos, bem como conheça os pontos fortes do processo, a fim de garantir sua eficiência para o desenvolvimento socioeconômico da cooperativa, objeto deste estudo, a qual gera empregos e renda para a população local e da região, uma vez que a cadeia produtiva do algodão é composta por vários elementos que agregam valores, iniciando no plantio até chegar ao produto final.

A ausência de pesquisas anteriores abordando a contabilidade de custo e a gestão do mesmo na cadeia produtiva do algodão e na indústria de fiação revela uma lacuna nos estudos dessa natureza, aspecto que justifica o presente estudo. Espera-se também, que esta pesquisa

possa lançar luz sobre o comportamento da contabilidade e gestão do custo em relação a três perspectivas: a) o prestígio do conhecimento contábil; b) o entendimento do processo de produção; c) a responsabilidade na confecção de demonstrativos contábeis que auxiliam os gestores no processo de tomada de decisão. Semelhante contribuição seria a possibilidade de, a partir da compreensão da contabilidade dos custos, reduzir distorções dos custos, já que estas comprometem todo o trabalho dos gestores.

Sendo assim, justifica-se a necessidade de analisar a gestão de custos na produção dos fios de algodão da Copasul, que conseqüentemente, influencia no processo de tomada de decisões.

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em sete partes. Inicialmente a introdução apresenta o problema, a questão da pesquisa, os objetivos e a justificativa. A segunda parte contempla a revisão teórica, começando com a temática de conceitos de contabilidade de custos, custos industriais e gestão de custos, bem como suas diversas interpretações. Em seguida apresentam-se os principais conceitos de cooperativismo e uma abordagem do cenário da cultura do algodão. A terceira apresenta-se a cooperativa, objeto deste estudo. A quarta traz os métodos e técnicas da pesquisa. A quinta parte é dedicado à análise dos dados coletados. Já a apresentação dos resultados e discussões é apresentada na sexta parte e por fim na sétima são exibidas as referências utilizadas na construção do pensamento teórico desta pesquisa.

2 REVISÃO TEÓRICA

Este capítulo divide-se em três partes, iniciando com os conceitos da contabilidade de custos onde são abordados: a) terminologia na contabilidade de custos; b) custos industriais; c) sistemas, métodos e formas de custeios. Em sequência as bases de gestão de custos e por fim, uma breve explanação sobre cooperativas agrícolas e o cenário do algodão.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A temática contabilidade de custos foi baseada, nas obras de: Maher (2001), Hansen e Mowen (2003), Viceconti e Neves (2003), Horngren, Foster e Datar (2004), Garrison, Noreen e Brewer (2007), Atkinson *et al.* (2008), Leone (2009), Martins e Rocha (2010), Martins (2010), Padoveze (2010), e Leone e Leone (2012). A leitura foi realizada com o objetivo de conceituar e caracterizar a contabilidade de custos. Inicialmente fez-se necessária uma breve descrição acerca do início da contabilidade de custos, que antes da Revolução Industrial, praticamente não existia registro da sua existência, uma vez que as operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias. Naquela ocasião os estoques eram registrados e avaliados pelo seu custo real de aquisição (MARTINS, 2010).

Horngren, Foster e Datar (2004, p. 26) definem custo como “um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico”. Enquanto Martins (2010, p. 25) define custos como “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.” Para os autores, custos é a soma de todos os gastos na transformação de bens e ou serviços em outros bens e/ou serviços.

Segundo Maher (2001) contabilidade de custos é parte da contabilidade com a função de medir, registrar e expor as informações sobre custos. A necessidade, por parte das empresas, de apuração dos custos da produção contribuiu para o desdobramento da contabilidade em alguns segmentos, um dos quais é designado de contabilidade de custos. Esta afirmação é corroborada por Leone (2009), onde assegura que a contabilidade de custos tem por fim, a prestação de informações para dar assistência no processo de gestão. Padoveze (2010, p. 418) aborda a questão, assegurando que “é necessário um cálculo em cima dos custos, tendo em vista que, através dele, podemos pelo menos ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análises comparativas”.

Para Horngren e Foster (1987), a contabilidade de custos é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e a comunicação das informações de assessoria aos administradores, no objetivo de atingir os objetivos organizacionais da empresa.

Ponderando as definições de Padoveze (2010), Hongren e Foster (1987) pode-se concluir a importância da contabilidade de custos a qual vem auxiliando no processo de tomada de decisão dos gestores, utilizando-se do instrumento de planejamento, do desempenho e do controle. Desse modo, destaca-se que as informações da gestão dos custos, sejam profícuas para toda organização. O sistema de gestão de custos precisa agregar objetivos na finalidade de atender às necessidades gerenciais (SHANK; GOVINDARAJAM, 1997).

De maneira simplificada o processo é demonstrado na Figura 1:

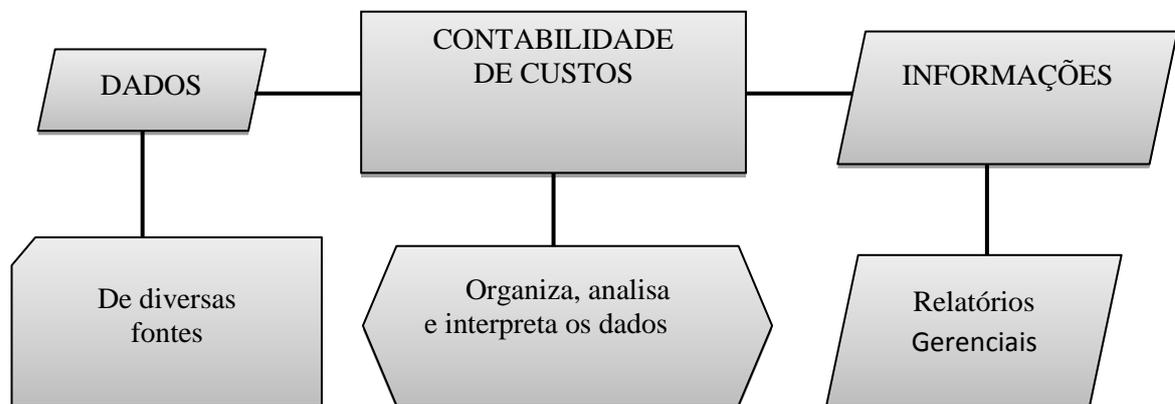


Figura 1 – Ilustra a ideia de contabilidade dos custos
Fonte: Leone e Leone (2012, p. 20).

Para Leone e Leone (2012), a Figura 1 evidencia a função da contabilidade de custos, que pode ser considerada como um centro produtor de informações que recebem dados, organiza, analisa e interpreta-os, transformando-os em informações auxiliares no processo de tomada de decisão. Fica demonstrada a importância da utilização desta sequência, sendo que uma tomada de decisão sem análise das informações geradas poderá ocasionar problemas.

2.1.1 Terminologia na contabilidade de custo

No que diz respeito a identificar os conceitos e os elementos que compõem o custo do produto investigam-se, na terminologia contábil de custos, os significados dos termos gastos, investimentos, custos, despesas, desembolsos e perdas conforme descritas no Quadro 1:

Gastos	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
Investimentos	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.
Custos	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços
Despesas	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perdas	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

Quadro 1 - Terminologias aplicadas na contabilidade de custo

Fonte: Adaptado de Martins (2010, p. 24 a 26).

Martins (2010, p. 27) resume o Quadro 1, explicando que “custos e despesas não são sinônimos, têm sentido próprio, assim como investimentos, gastos e perdas. A utilização homogênea simplifica o entendimento e a comunicação”. E ainda esclarece que nem todos os gastos percorrem todas as etapas: “muitos gastos são automaticamente transformados em despesas, outros passam primeiro pela fase de custos e outros ainda fazem a via sacra completa, passando por investimento, custo e despesa”.

Nas obras de contabilidade e gestão de custos os termos: a) gastos; b) investimentos; c) custos; e d) despesas, são pouco definidos, mas bastante utilizados, sendo assim, buscou-se nos dicionários e em obras de termos contábeis outras definições para os mesmos. Encontrando assim as seguintes denominações:

a) Gastos: Para Leone e Leone (2012, p. 159), no dicionário de custos, definem gasto como “sacrifício, normalmente em moeda, que a entidade faz para a obtenção de um produto ou serviço; o sacrifício pode ser a entrega de numerário ou a assunção de um compromisso de pagar em data posterior; o gasto nessa fase é sempre um fenômeno financeiro”.

No dicionário de termos de contabilidade, Iudícibus e Marion (2001, p. 100) esclarecem que o gasto “representa um sacrificio financeiro realizado pela empresa para a obtenção de um produto/serviço que é representado pela entrega do Ativo”. De acordo com as definições e conceitos torna-se comum admitir que os gastos ocorram com as aquisições a qual gera uma obrigação a pagar.

b) Investimentos: O processo de investir também gera um gasto classificado no ativo por causar benefícios econômicos previstos. Para Leone e Leone (2012, pg. 176) investimento “é o gasto que a empresa realiza na compra de um bem ou na obtenção e posse de um direito que vai gerar benefícios no futuro e que não vai ser totalmente consumido ou utilizado num só período, num só exercício”.

Entretanto, de forma resumida os autores Iudícibus e Marion (2001, p. 114) definem investimento como: “toda aplicação no ativo, suscetível de gerar resultados positivos para a entidade, no longo prazo”. A caracterização de um gasto como ativo pode tornar maior a exigência de gerar benefícios econômicos futuros.

c) Custos: Para os conceitos de custos são mais comuns serem encontrados nas obras de contabilidade e gestão de custos. Atkinson *et al.* (2008, p. 125) definem custo da seguinte forma: “custo é definido como valor monetário dos bens e serviços expendidos para obter benefícios futuros”. Para Hansen e Mowen (2003, pg. 61) o “custo é o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos e serviços que se espera que tragam benefício atual ou futuro para a organização”. Enquanto Martins e Rocha (2010, p. 9) definem custo como “expressão monetária do consumo, da utilização, ou transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”.

Considerando as definições acima, de forma geral custos é o sacrifício de recursos medido em unidades monetárias para atingir finalidades especiais.

d) Despesas: Os conceitos de despesas também são mais comuns serem localizadas nas obras de contabilidade e gestão de custos. Para Leone e Leone (2012, p. 126) despesa é a “valorização monetária do consumo de recursos, que é feito para a obtenção de receitas ou de algum benefício”. Enquanto que para Martins e Rocha (2010, p. 17) despesa é “a expressão monetária do consumo ou da utilização de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da transferência de produtos, mercadorias e serviços aos clientes, no processo de geração de receita”.

Ponderando sobre as definições acima, pela exatidão concorda-se que o significado de despesa seja aquela onde todos os custos vencidos são deduzidos das receitas.

No entanto, gasto com investimento, custo e despesa são fases percorridas nas contas de uma organização. Os gastos ocorrem com as aquisições dos bens e serviços; o investimento corresponde à alocação dos gastos no estoque (ativo) visando benefícios futuros. Enquanto o custo é o processo de transformar bens e serviços em outros bens e serviços, por fim, as despesas são os custos vencidos, sendo reconhecidos como despesas defronte das receitas.

2.1.2 Custos Industriais

O custo industrial refere-se ao custo associado à fabricação do produto, sendo que este abrange três elementos principais: a matéria prima e outros materiais diretos (MP), a mão de obra direta (MOD) e os gastos gerais de fabricação (GGF). Os custos são definidos como recursos consumidos num determinado espaço de tempo. Com base no conceito da

terminologia contábil, as organizações apresentam gastos que se dividem em custos e despesas, quanto ao objeto a serem custeados estes decompõem em diretos e indiretos, quanto ao volume de produção em fixos e variáveis, o processo de verificar se os custos são fixos ou variáveis, depende da identificação do objeto de custeio em questão, geralmente os elementos custos podem ser fixos em relação a alguns objetos, porém variáveis em relação aos outros.

Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 39) observam que “o objeto de custo é tudo aquilo para o que alguém deseja ter dados de custo – incluindo produtos, linhas de produtos, clientes, ordens de produção e subunidades da organização”. Enquanto para Hansen e Mowen (2003, p. 61) o “objeto de custo é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, atividades, e assim por diante, para o qual os custos são medidos e atribuídos”. Zimmerman (2003 p. 335) resume “o objeto de custo é um produto, processo, departamento, ou programa que os gestores desejam custear” (“*cost object is a product, process, department, or program that managers wish to cost*”).

Para Hansen e Mowen (2003) parte da eficácia do planejamento, controle e tomada de decisão é identificar como se comporta os custos em função das variações na classe de produção. Viceconti e Neves (2003) explicam que os custos são classificados em relação à apropriação aos produtos fabricados ou serviços prestados dividindo-se em: diretos e indiretos; e em relação ao volume de produção dividindo-se em: a) fixos; b) variáveis; c) semi-variáveis e d) em degraus.

No Quadro 2 estão definidos os aspectos que relacionam os custos quanto ao volume e quanto ao objeto:

CUSTOS	Fixos (Quanto ao volume de produção, não resultam da existência da atividade)	Variáveis (Quanto ao objeto a ser custeado, resultam da existência da atividade)
Diretos (Associado a um produto)		Matéria prima / Materiais diretos Mão de obra direta
Indiretos (Não associado diretamente ao produto)	Depreciações e Amortizações de equipamentos Salários Aluguel	Materiais de consumo Gastos com manutenção Energia

Quadro 2 – Relação entre os custos diretos, indiretos com os custos fixos e variáveis.

Fonte: elaborada pela autora (2013).

O Quadro 2 apresenta a classificação dos custos em diretos e indiretos, e que além deste agrupamento, os custos podem ser classificados de outras formas diferentes, sendo a

divisão dos custos em fixos e variáveis a mais utilizada levando em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade em uma unidade de tempo.

a) Custos diretos: os elementos formadores do custo direto são: Materiais ou matéria prima e Mão de obra direta; são os custos identificáveis na produção;

b) Custos indiretos: são os custos não identificáveis na produção, ou seja, “são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou de rateio” (VICECONTI; NEVES, 2003, p. 18). Martins (2010) observa que muitos problemas recaem em alocar corretamente estes custos indiretos.

Fazer uma classificação adequada de custos é essencial para que os gestores possam coletar e utilizar essa informação do modo mais eficaz. Segundo Leone (2009), com o comportamento dos custos ocorre respostas às mudanças com o volume de produção.

Quanto ao comportamento em relação às variações nos volumes de produção e de vendas, os custos podem ser classificados em fixos, variáveis, semi-variáveis e em degraus.

a) Custos fixos: “são aqueles custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o direcionador não varia” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 88). Os custos são fixos dentro de um intervalo relevante de produção ou venda, podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos (LINS; SILVA, 2005). De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 16 – estoques): A alocação dos custos fixos é feita com base na capacidade normal de produção [...]. Sendo que a Capacidade normal é a produção esperada ao longo de alguns anos ou estações sob circunstâncias normais [...]. Os custos fixos provenientes da capacidade não utilizada em função do volume de produção inferior ao normal devem ser registrados como despesas no período em que são incorridos, não podendo ser alocados aos estoques. Pode-se resumir que os custos fixos são os que não variam proporcionalmente com a produção.

b) Custos Variáveis: “são aqueles que se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade” (MAHER, 2001, p. 38). Enquanto para Garrison, Noreen e Brewer (2007) os custos variáveis se alteram em termos de valor total, com as variações em nível de atividade. Observa-se também que os custos variáveis preservam uma relação direta com o estado da atividade ou volume da produção, ambos adotam as mudanças ocorridas no nível de atividade e, com isso seus valores oscilam para mais ou para menos.

Existem categorias intermediárias entre variáveis e fixas: são os custos semi-variáveis e semifixos. Hansen e Mowen (2003, p. 92) definem os custos semi-variáveis como sendo “os

custos que tem um componente fixo e um componente variável”. Enquanto os custos semifixos “são os custos que são fixos, numa determinada faixa de produção que variam se há uma mudança desta faixa” (VICECONTI; NEVES, 2003, p.19). Padoveze (2010) coloca que os custos semi-variáveis ou mistos são aqueles que têm dentro de si uma parcela fixa e uma parcela variável, tornando-se semi-variáveis ou semifixos.

Perante as colocações, averigua-se o cuidado em saber fazer a classificação dos custos em fixos, variáveis, semivariáveis e semifixos, pois as mesmas oferecem bases aos gestores no processo de tomada de decisão.

2.1.3 Sistemas, Métodos e Formas de Custeios

Para discutir esta parte do trabalho, inicialmente tomam-se por base vários trabalhos de custos, entre eles: Medeiros (1999), Frossard (2003), Hansen e Mowen (2003); Horngren, Foster e Datar (2004); Padoveze (2003-2010); Bertó e Beulke (2006), Oliveira e Perez Jr (2007), Garrison, Noreen e Brewer (2007); Horngren *et al.*, (2009), Leone (2009); Ribeiro (2009); Martins (2010); Magalhães (2011) e Bacic (2011), considerando que os custos são apropriados aos produtos e serviços, de forma direta e indireta, classificação que tem por finalidade identificar com os diferentes objetos seus respectivos custos.

Não se deve confundir método de custeio com formas de custeio e sistemas de acumulação de custos. Para Padoveze (2003), o método de custeio indica quais custos devem fazer parte da apuração do custo dos produtos; a forma de custeio está ligada a dimensão da unidade de mensuração oferecendo a opção de indicar o método de custeio e o sistema de acumulação indica os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o sistema contábil, sendo este ligado ao tipo de produto e ao processo de fabricação adotado. Observa-se ainda a existência de vários métodos de custeios e que as empresas necessitam de um sistema de custos que consiga identificar, mensurar e alocar os custos aos produtos da forma mais adequada possível.

Identificar os custos tornou-se indispensável para determinar o preço, e assim diagnosticar se o produto é rentável ou não. Com base neste enfoque, a contabilidade dos custos vem modernizando, ao criar sistemas de informações com elementos ou componentes que permitam um melhor processo de gestão. O sistema de acumulação de custos a ser escolhido pela empresa depende de seu ciclo operacional. Ela pode optar pelo que melhor se adequa às suas necessidades (PADOVEZE, 2010). Observa-se com isso que as informações de custos devem ser elaboradas visando atender além dos aspectos fiscais os aspectos financeiros.

Diante deste contexto e a partir do processo produtivo da empresa e do seu ciclo operacional, a empresa tem condições de escolher o sistema de acumulação de custos que se coordena com seu processo produtivo.

No Quadro 3 é apresentada a classificação: 1) Sistemas de Custeio; 2) Métodos de Custeio e 3) Formas de Custeio.

<p>Sistemas de Custeio Alternativas sistêmicas que visam refletir na acumulação de custos as especificidades da interação das empresas com o mercado.</p>	<p>Por Ordem ou Encomenda Por Processo ou Contínuo Misto (Por Ordem e por Processo)</p>
<p>Métodos de Custeio Alternativas de valoração de produção em processo, de produtos acabados e de apuração de resultado, considerando aspectos de variabilidade de custos e despesas, relativamente ao volume de atividade.</p>	<p>Custeio Pleno/Integral e RKW Custeio por Absorção Custeio Variável/Direto Custeio Baseado em Atividades Custeio do Ciclo de Vida Custeio <i>Kaisen</i></p>
<p>Formas de Custeio Alternativas para consideração de estágio de tempo para fins de valoração de estoques e apuração de resultado, planejamento e controle.</p>	<p>Pré-determinada - Custo Estimado - Custo-Padrão Pós-determinada - Custo Real</p>

Quadro 3 – Classificação dos Sistemas, Métodos e Formas de Custeio.

Fonte: Adaptado de Frossard (2003).

2.1.3.1 Sistemas de custeios

Na **produção por encomenda**, os produtos são diferenciados e fabricados de acordo com as especificações dos clientes. De outra forma, na produção em série, os produtos são padronizados para estoque, e os clientes não os especificam quando os compram no mercado. Já na produção por encomenda/por ordem, os custos são acumulados em contas específicas para cada encomenda ou ordem. A movimentação desta conta só encerra quando a ordem estiver terminada. Nela se estabelecem uma ordem de serviços, de fabricação que servirá de comando e autorização para a fabricação do produto ou a realização do serviço desejado. Sendo assim, com este método é possível identificar a evolução do custo do produto ao longo de todo o processo de produção. Facilitando com isso o cálculo da margem de lucro do produto encomendado no momento e em ocasiões futuras.

Segundo Medeiros (1999), este método pode ser adotado nas mais diversas atividades, sua aplicação é mais comum ocorrer nas empresas prestadoras de serviços e nas indústrias que produzem produtos especiais, tais como: indústrias pesadas, fábricas de móveis, empresas de construção civil, oficinas gráficas que atendem encomendas específicas de clientes, empresas

de auditoria, consultoria, engenharia, etc. A Figura 2 visualiza o fluxo das informações de um sistema de custeio por ordem de produção:

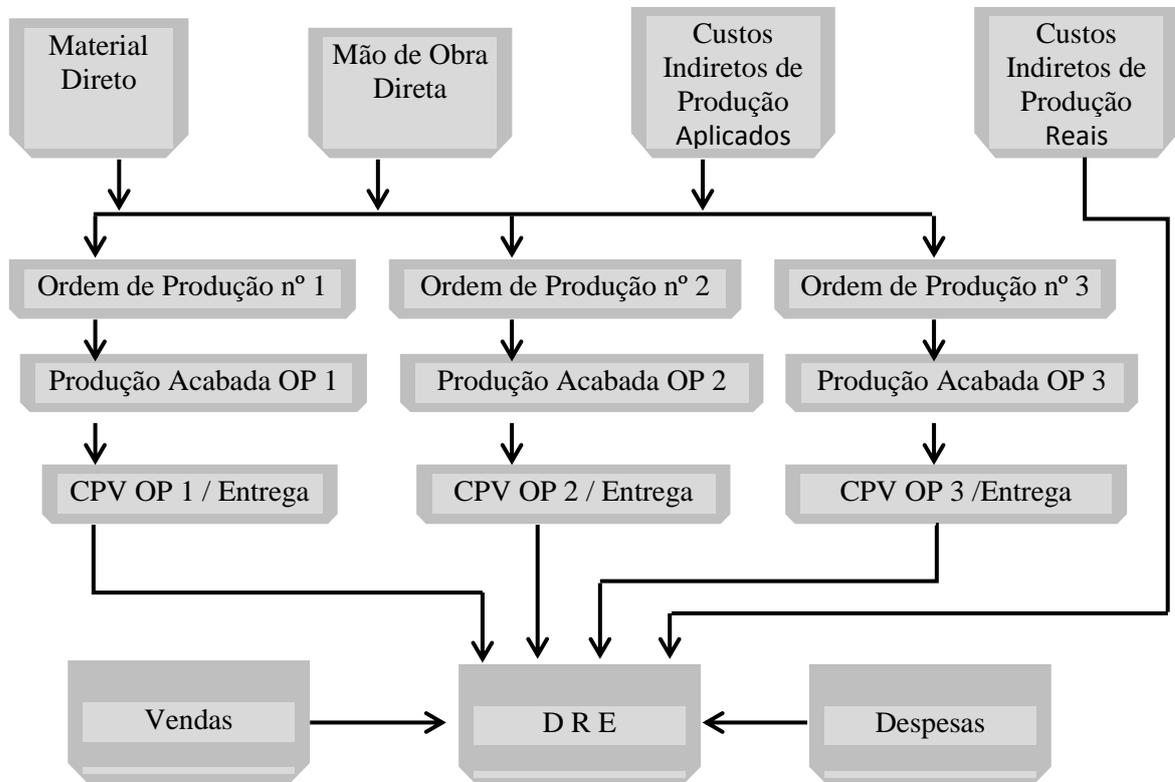


Figura 2 – Sistema de Custeio por Ordem de Produção
Fonte: Adaptado, Hansen e Mowen (2003).

Segundo Hansen e Mowen (2003), o sistema por ordem, atribuem os custos de manufatura às ordens e transferem esses custos diretamente para a conta de produtos acabadas quando finalizada a ordem.

Ao contrário, o método de **custeio por processo**, geralmente adotado para as empresas de produção contínua tais como: indústria química, indústria farmacêutica com uma fabricação em massa, produtos idênticos e de forma continuada, mantendo um estoque permanente. Para Oliveira e Perez Jr (2007, p. 136), “o sistema de custeamento por produção contínua destina-se a acumular os custos nas empresas em que a fabricação de produtos ou a prestação de serviços caracterizam-se por produtos padronizados, produção contínua ou intermitente demanda constante e bastante previsível”. Diante disso, os custos diretos são atribuídos diretamente aos produtos e os custos de transformação: mão de obra direta e gastos gerais de fabricação são acumulados nas diferentes fases ou operações de produção com vista ao apuramento e à análise dos custos do produto.

A visão contida na Figura 3 delinea o fluxo do sistema por processos sucessivos:

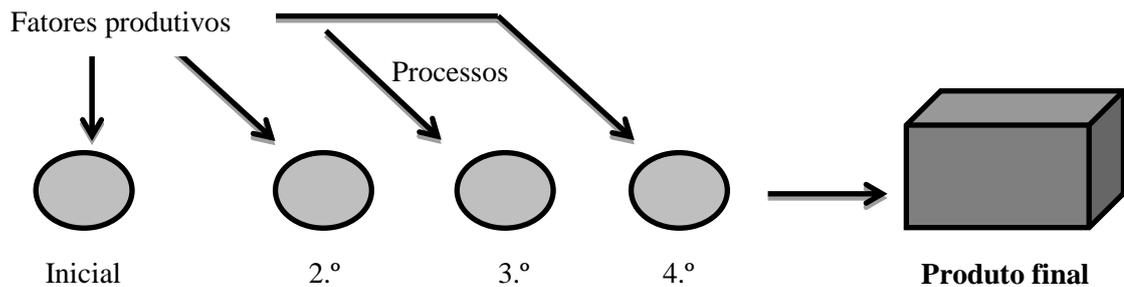


Figura 3 – Sistemas de custeio por Processo Contínuo
 Fonte: (LEONE 2009, p. 237).

Segundo Leone (2009), os fatores de produção são solicitados por processos e o controle organiza o registro desse consumo. Neste processo, o sistema de custeio não identifica o consumo do recurso produtivo com o produto que está sendo elaborado e sim como o processo fabril.

O sistema de **Custeio Misto** (Híbrido) incorpora aspectos de custeio por Ordem e por Processo. De acordo com Padoveze (2003), existem empresas que têm produtos que possuem algumas características comuns e específicas, ocorrendo isso em função do processo produtivo. Um exemplo é a fabricação em séries de automóveis, que é contínua até a montagem, entretanto satisfazem pedidos específicos das concessionárias.

Bertó e Beulke (2006, p. 109) descrevem que “em termos gerais de produção, existem inúmeros sistemas de controles de produção, com suas respectivas denominações (produção contínua, intermitente, em série etc.)”.

Algumas diferenças importantes, entretanto, existem entre os dois sistemas, conforme mostrado abaixo, no Quadro 4:

Característica	Por Encomenda	Por Processo
Produto Fabricado	Especificado pelo cliente	Especificado pelo fabricante (apoio: pesquisa de mercado)
Processo de Fabricação	Limitada pelo cliente	Planejada pela fabricante
Mercado	Limitado aos compradores	Diversificado
Tempo de Produção	Produção mais demorada por unidade de produto	Produção mais rápida por unidade de produto
Volume de Produção	Pequenos volumes ou volume unitário	Grandes volumes em série
Destino da Produção	Cientes específicos ou estoque	Estoque
Forma de controlar a produção	Através das ordens de produção	Através do processo (centro de custo, departamento).
Momento da Apuração do Custo da Produção	No encerramento da ordem.	No final do período definido como de apuração de custo.
Cálculo do Custo Unitário	Custo total da ordem dividido pelas unidades nelas produzidas	Custo do processo dividido pelas unidades produzidas e equivalentes em processo no final do período.

Quadro 4 - Diferenças básicas entre sistemas de custeio por ordem e por processo
 Fonte: Adaptado de Padoveze (2003).

Resumidamente, os métodos de custeio demonstram que pode ocorrer a fabricação de um produto incidente de matérias primas variadas, percorrendo diversos processos de transformação. Entretanto, evidencia-se a existência da fabricação de vários produtos a partir de uma única matéria prima em comum com variações no peso, no volume e em outros aspectos.

Observa-se que para obter o produto acabado, a matéria prima passa por um processo de transformação. Neste processo é utilizada a mão de obra, as instalações e os equipamentos, gastando entre outros recursos necessários à produção e ao seu controle. O sistema de acumulação de custos indica os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o custeamento dos produtos. É o segmento estrutural de banco de dados da contabilidade de custos. Horngren (1987, p. 383) define alocação como "a atribuição de um ou mais itens de custos ou receitas a uma ou mais partes de uma organização; de acordo com os benefícios recebidos, serviços utilizados ou algum outro método lógico de identificação".

2.1.3.2 Métodos de Custeio

Antes de analisar, qualificar os métodos de custos, é necessário explicar a expressão "método de custeio". Segundo Padoveze (2010) o objetivo fundamental do método de custeio é fazer o levantamento do custo para uma unidade do produto produzido. Para Garrison, Noreen e Brewer (2007, p.72), "custeio de produtos é o processo de atribuição de custos aos produtos e serviços fornecidos por uma empresa". Martins (2010) resume afirmando que o custeio significa apropriação de custos. Observa-se que, consideram o método como um processo prático para atribuir custos aos objetos de custeio, todavia vinculado a uma metodologia contábil.

O sistema de acumulação de custos a ser escolhido pela empresa depende de seu ciclo operacional. Ela pode optar pelo que melhor se adequa a suas necessidades (PADOVEZE, 2010).

Existem diversas formas de mensurar os custos. Dentre os métodos de custeio existentes, destacam-se: custeio pleno (Integral ou RKW), custeio por absorção, custeio variável, estes, considerados custeios tradicionais, sendo abordado neste estudo o custeio por absorção e o variável, por serem os mais utilizados. Horngren *et al.*, (2009) protegem a essência das duas técnicas do custeio, diferenciando-se relativamente aos critérios utilizados na imputação dos custos fixos aos produtos, mas apresentando um ponto em comum no procedimento do custo variável.

E dentre os vários custeios considerados modernos encontram-se: Custeio Baseado em Atividades-ABC, Custeio-Meta, Custeio do Ciclo de Vida e Custeio *Kaizen*. Neste estudo aborda-se o Custeio Baseado em Atividades (ABC), onde Horngren *et al.*, (2009) defendem o uso deste método, considerando-o, uma poderosa ferramenta para a gestão de custos. O método elabora primeiro os cálculos dos custos das atividades, interrompem após os atribuímentos aos produtos, ajustando os custos indiretos aos processos, produtos ou outros objetos de custo. Nakagawa (2001) reforça quando afirma que o ABC é uma ferramenta que permite um preciso entendimento da base de custos da empresa, comporta apurar com precisão o custo de cada produto, consentindo assim em uma análise mais precisa dos custos indiretos e uma melhor gestão dos custos fixos.

A finalidade deste tópico é fundamentar do ponto de vista da microeconomia, a diferenciação, funcionamento, desempenho e limitação entre: a) Custeio por Absorção; b) Custeio Variável e c) o Custeio Baseado em Atividades, existente na contabilidade de custos.

a) Custeio por Absorção

O surgimento do método de custeio por absorção se caracteriza pela necessidade da contabilidade de custos em valorar os produtos processados, considerando da imposição legal pelo uso dessa forma de custeio para fins de avaliação de estoques e apuração dos resultados.

A delimitação é justificada pelo fato de que a contabilidade financeira precisa estar de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceitos, ou então, princípios fundamentais de contabilidade, denominação atualmente em vigor no Brasil, conforme resoluções do conselho federal de contabilidade (nº. 750, de 29 de dezembro de 1993, e nº. 774, de 16 de dezembro de 1994). Tais princípios só são respeitados quando uma empresa adota o método de custeio por absorção de maneira consistente no tempo. O custeio por absorção observa os princípios de contabilidade, obedecendo ao princípio da competência dos exercícios. “Parágrafo único. O princípio da competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas (ART. 9 RES. 1.282, 2010)”.

Os dispositivos legais que consagram o uso do método encontram-se na Lei 6.404, de 15/12/76, em seu art. 183 II e no art. 187 II; pelo Decreto-Lei nº. 1598, de 26/12/1977, art. 13 e 14; pelo regulamento do imposto de renda, de 1999 – Decreto nº. 3000/99, art. 24 e parecer normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº. 06/79 (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações).

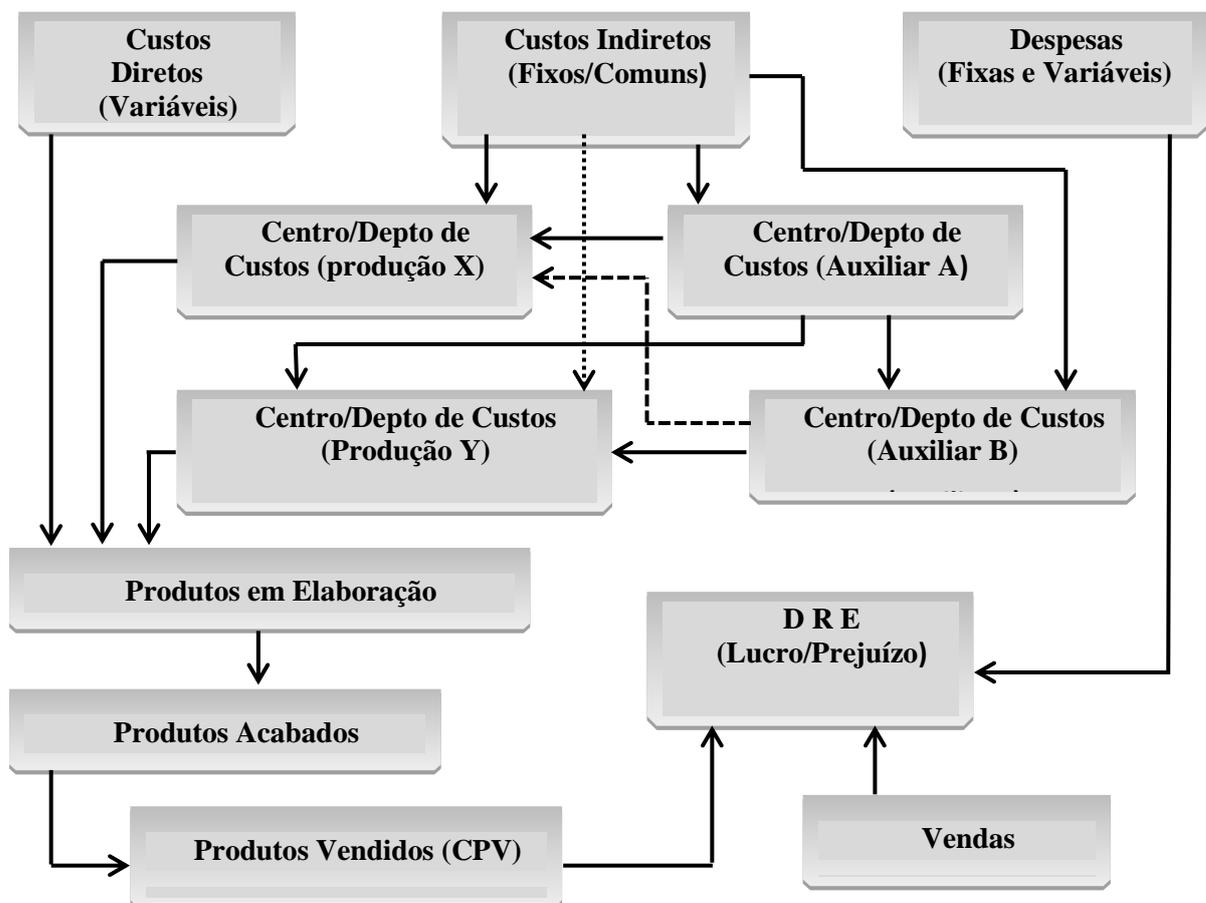
A principal preocupação do método de custeio de absorção é a separação dos custos de produto e custos do período, entendendo-se que os custos de produto são todos os gastos

incorridos no ambiente de fabricação, como um todo, os custos do período também são os gastos que ocorrem fora desse ambiente de produção, e que conseqüentemente vão para resultado.

Hansen e Mowen (2003) e Garrison, Noreen e Brewer (2007) têm uma definição parecida do custeio de absorção. Segundo os autores, o método atribui todos os custos de produção: matéria prima, mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação, tanto os fixos quanto os variáveis, para cada unidade do produto.

O custeio de absorção é o método mais tradicional e utilizado no Brasil, porque consiste em atribuir um valor de custos ao produto, tanto diretos quanto indiretos (WERNKE, 2008). Martins (2010) corrobora com o autor quando observa que cada unidade de produto produzido absorverá uma parte dos gastos da produção, sejam diretamente relacionados, seja através de critérios de rateios arbitrários.

A Figura 4 ilustra a apropriação do custo e a determinação do resultado pelo Método do Custeio por Absorção:



A Figura 4 - Apropriação do custo e a determinação do resultado pelo método do custeio por absorção. Fonte: Adaptado de Leone (2009, p. 243).

Na aplicação do custeio por absorção alguns passos serão seguidos para se chegar ao valor do custo unitário de produção, sendo: 1º. Separação dos gastos em custos e despesas; 2º: Separação dos custos em diretos e indiretos; 3º: Apropriação dos custos diretos aos produtos e 4º: Apropriação dos custos indiretos através de um rateio e alocação aos produtos.

Com relação à **atuação do custeio de absorção**, Martins (2010) e Horngren *et al.* (2009) dividem o custeio de absorção em três aspectos lógicos: departamentalização de custos; alocação sequencial de custos e rateio de custos.

Na departamentalização os custos são acumulados por dois departamentos: o de produção e o de serviços, no entanto, cada departamento torna um centro de custos. Na alocação sequencial o custo unitário de cada produto se torna numericamente dependente da ordem de apropriação dos custos totais. Falando em rateio temos o seguinte: o denominador comum de cada rateio é uma medida escolhida para conduzir o custo agregado de um centro de custo para o centro de custo seguinte.

No que concerne ao **desempenho e as limitações do custeio de absorção**, o método de custeio por absorção evidencia-se por ser um instrumento de gestão eficaz no controle e redução de custos. Nesta técnica, a matéria prima incide pelo processo produtivo, consumindo recursos, exaurindo as cargas dos custos diretos e indiretos, inclusive se convertendo no produto acabado, ficando incluídos todos os custos com intuito de obter um custo unitário associado ao produto (Souza e Clemente, 2004).

Para Zimmerman (2003) um dos problemas do custeio por absorção é o incentivo à produção excessiva que procede da incorporação de custos fixos aos estoques. Segundo o autor isso difere o reconhecimento de despesas e traz lucros maiores na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE). Entretanto, para Bacic (2011) o problema do custeio por absorção colide na técnica de distribuição secundária e no tratamento de atividades indiretas aos centros de custos. Clemente e Souza (2007) corroboram com o autor quando observam que o maior problema deste método centra-se na determinação dos critérios de imputação dos custos. Segundo os autores, outro problema desta técnica procede dos custos fixos no curto prazo se conservarem inalterados e do fato do valor unitário do produto variar conforme o nível de produção, uma vez que quanto maior o número das unidades produzidas menor será o custo fixo unitário do produto.

b) Custeio variável

Hansen e Mowen (2003) e Garrison, Noreen e Brewer (2007) têm uma definição parecida do Custeio Variável, pois para os autores é um método de custeio que abarca apenas

os custos variáveis na produção sendo eles: materiais diretos, mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação variáveis.

Para Padoveze (2010), o método do custeio variável fundamenta-se na separação dos custos em fixos e variáveis, permitindo aos gestores, uma análise dos gastos da empresa em relação aos volumes produzidos ou vendidos, e assim, determinando os fundamentos para decisões de aumento ou diminuição de volumes de produção dentro de determinadas situações do cotidiano.

O custeio variável parte do princípio de que um produto é responsável apenas pelos custos e despesas que gera (BEULKE; BERTO, 2006). Na apuração dos custos de produção, somente são levados em consideração os custos variáveis (diretos), sendo os custos fixos (indiretos), lançados diretamente à demonstração do resultado do período, como despesas. A separação dos custos fixos e variáveis é complexa, pois a empresa deve estabelecer se o custo de medição não será maior que os benefícios a serem gerados.

Hansen e Mowen (2003, p. 98) concordam com a complexidade na classificação dos custos pelo comportamento quando observam:

Uma vez que registros contábeis tipicamente revelam apenas o custo total e a execução da atividade associada de um item de custo misto, é necessário separar o custo total em seus componentes fixos e variáveis. Apenas mediante de um esforço formal para separar custos é que todos os custos podem ser classificados nas categorias apropriadas de comportamento de custos.

Em referência **a atuação do custeio variável**, observa-se que é mais utilizado para o uso gerencial, não podendo ser utilizado como método formal de apuração de custos por ferir os princípios de contabilidade, além disso, não é aceito pela autoridade fiscal. Este tipo de custeio tem como fundamento a tomada de decisão, encontrando a margem de contribuição que é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis de cada produto (RIBEIRO, 2009).

A margem de contribuição refere-se ao valor que cada produto contribui para compensação dos custos e despesas fixas num primeiro instante, e para formação do lucro posteriormente ao atingimento do ponto de equilíbrio. Através da margem de contribuição se pode avaliar o desempenho de diversos produtos em uma mesma empresa, onde o produto com maior margem de contribuição unitária poderá ser o melhor produto, portanto qual deve ser priorizado para venda. Para a tomada de decisões, somente a margem de contribuição unitária não é suficiente, porque para a maioria das empresas haverá sempre fatores

limitantes, como por exemplo: capacidade produtiva, aceitação pelo mercado, etc. (MARTINS, 2010; RIBEIRO, 2009).

A Figura 5 ilustra a apropriação do custo e a determinação do resultado pelo Método do Custeio Variável:

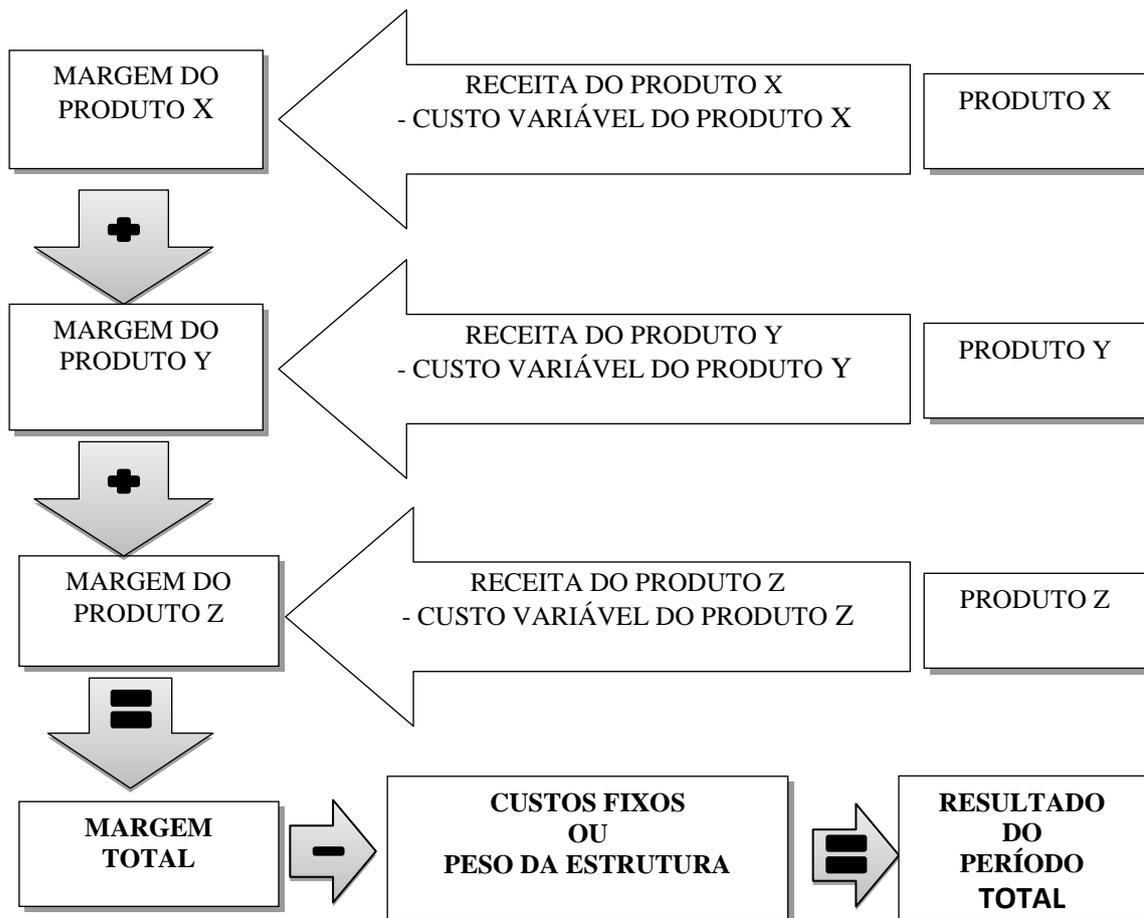


Figura 5 - Esquema do custeio variável.
Fonte: Souza e Clemente (2007, p. 192).

A figura demonstra que nas apurações dos custos de produção, somente são levadas em consideração os custos variáveis de cada produto (diretos), sendo os custos fixos (indiretos), lançados após a margem total, diretamente à demonstração do resultado do período. Em termos gerais, o que distingue o método de custeio por absorção, do custeio variável é a forma como os custos fixos são empregados. Contudo existem outras diferenças apresentadas no Quadro 5:

Custeio por Absorção	Custeio Variável
Considera todos os custos de fabricação como custos do produto.	Considera apenas os custos variáveis como custos do produto.
Resultado varia em função da produção.	Resultado varia em função das vendas.
Utiliza método de rateio, de modo a atribuir custos fixos ao produto.	Não utiliza métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesas do período e não como custos do produto.
É possível estabelecer o custo total de um único produto.	Existe um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis.
Não identifica a margem de contribuição.	Identifica a margem de contribuição unitária e global.
Importante para decisões em longo prazo.	Importante para decisões em curto prazo.

Quadro 5 – Principais diferenças entre o custeio por absorção e o Custeio Variável

Fonte: Magalhães (2011, p. 16).

Ambos os métodos auxiliam na gestão, bem como identificam o custeio dos produtos. De acordo com Magalhães (2011) quando as empresas apresentam custos fixos baixos, os sistemas não apresentam resultados diferentes significativos. O custeio direto considera como custos do produto, os custos variáveis agregados ao processo produtivo, os custos fixos são considerados como despesas do período, devido ao fato de não dependerem do volume de produção.

Com relação **as limitação do custeio variável**, para Zimmerman (2003) o uso do custeio variável se torna limitado porque refletem assimetria de informação; cria incentivos para se consumirem custos fixos em demasia desconsiderando os custos de oportunidade da capacidade. Dessa forma a ausência do mercado como regulador da alocação dos recursos escassos, e não alocação dos custos da capacidade aos produtos pode levar o incentivo para o consumo excessivo de recursos fixos. Enquanto para Bacic (2011) o uso do custeio variável se torna limitado, porque se refere à ausência de percepção estratégica e chama a atenção para o risco de uma falha na coordenação dos preços, sendo assim a falta dessa percepção, poderá levar uma empresa com a margem de contribuição positiva a reduzir os preços.

c) Custeio Baseado em Atividades - ABC (*Activity-Based Costing*)

O *Activity-Based Costing* (ABC) método desenvolvido por Robert Kaplan e Robert Cooper, da Universidade de Harvard, nasceu em meados da década de 80 devido à necessidade de acompanhar a evolução tecnológica industrial, com o objetivo de proporcionar informações precisas sobre custos de produtos, serviços, clientes e canais específicos (Cooper e Kaplan, 1998).

Para Horngren *et al.* (2009) o ABC é uma poderosa ferramenta para a gestão de custos, no seu método iniciam com os cálculos de custos das atividades e só após atribui aos

produtos. A mesma caracterização do método ABC é feita por Hansen e Mowen (2003, pg. 771) quando afirmam que o custeio “atribui custos para objetos ao primeiramente rastrear os custos para as atividades e depois rastrear os custos para objetos de custos”.

Para Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 258) o custeio baseado em atividades “é um método de custeio projetado com vistas a dar aos administradores informações de custo para a tomada de decisões estratégicas e outras decisões que possam afetar a capacidade e, portanto, os custos fixos, bem como os custos variáveis”.

Atkinson *et al.* (2008, p. 53) trazem a seguinte definição:

Custeio baseado em atividades é um procedimento que mensura os custos de produtos, serviços e clientes. Primeiramente, o custeio baseado em atividades (ABC) atribui os custos dos recursos às atividades desempenhas pela organização. A seguir, os custos dessas atividades são alocados aos produtos, clientes e serviços que se beneficiam ou estão criando a demanda para as atividades.

Enquanto isso Horngren *et al* (2009) se referem ao ABC como um método de custeio refinado por identificar as atividades individuais como objetos e custeio principais; e orientado para a estratégia por reconhecer as atividades como pertencentes a todas as funções da cadeia de valor. Conforme os autores, o custeio baseado em atividades (ABC) define a nomenclatura à forma pela qual atribui custos sendo exclusivamente por intermédio das atividades. Logo qualquer objeto pode ter uma medida de custos individual e, conseqüentemente o ABC amplia, universaliza a própria noção de custeio. A Figura 6 demonstra uma visão resumida da atribuição de custos:

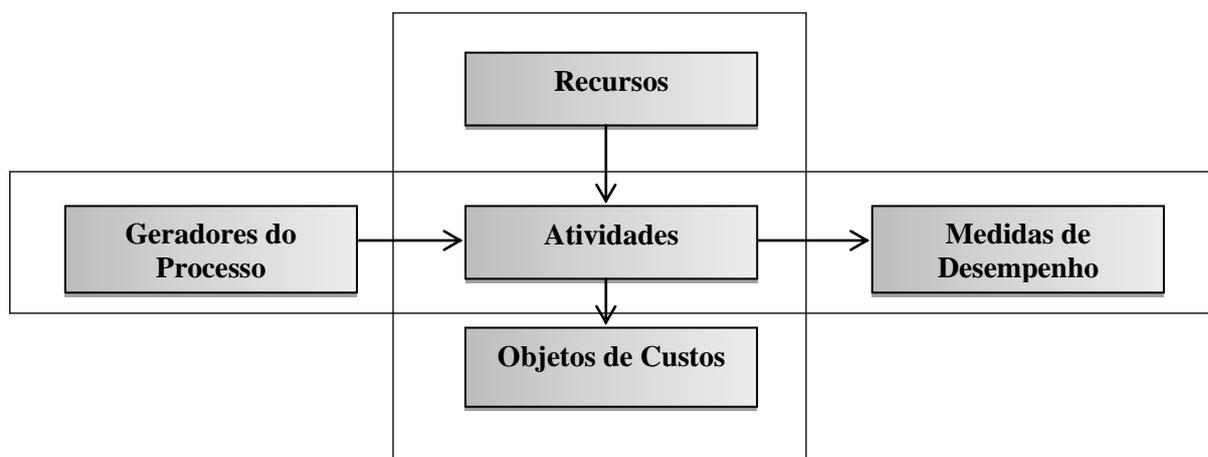


Figura 6 – Visão conceitual resumida do custo ABC (recursos, atividades, produtos)
Fonte: Padoveze (2005, p. 333)

A figura acima está demonstrando o que Padoveze (2005) e Brimson (1996) afirmam que o custeamento com base nas atividades é baseado pelo conceito que produtos consomem atividades, atividades consomem recursos.

Segundo Brimson (1996) para calcular o custo de um produto deverão ser percorridas sete etapas, que são:

- Análise de atividades – aponta as atividades de produção e de apoio com a finalidade de determinar com precisão o custo e desempenho;
- Análise do ciclo de vida – através da duração da atividade, gerencia o custo e desempenho do processo;
- Determinação do custo das atividades – identificar o consumo de recursos na realização de uma atividade;
- Medida de desempenho da atividade – análise financeira e operacional, utilizada com objetivo de medir o desempenho e a eficácia da organização;
- Análise do processo de negócio – espera determinar as interdependências entre as atividades;
- Rastreamento do custo – identificar no processo de negócio os elementos que consomem recursos gerando, assim, os custos;
- Cálculo do custo do produto – após explorar todas as etapas, é possível identificar o custo do produto.

Em referência a **atuação do custeio baseado em atividades**, segundo a origem do método de custeio ABC ocorreu sob a hipótese de que são as atividades que consomem os recursos disponíveis e que, ao serem executadas, dá origem aos produtos. Assim, saber quanto custa um produto é saber quanto custa à estrutura de atividades que esse produto consome. Na análise de Tachizawa *et al.*, (2001) nos anos 80 as empresas sentiram a necessidade de mudanças para alcançar sucesso, nos anos 90 essas mudanças passaram a ser uma questão de sobrevivência e no início do novo século decretado a absorção de novas estratégias de mercado, a inserção de novos produtos e a flexibilização das linhas de produção.

Na metodologia básica do custeio ABC se busca mensurar corretamente os custos indiretos de fabricação que passaram a ter grande representatividade na estrutura das empresas, identificando as atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada aos diversos produtos da empresa. Martins (2010, p. 87) reforça quando coloca que o ABC “é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Identificar atividades consumindo recursos e conhecer o produto consumindo atividades é essencial para uma visualização de como o sistema de

operações se desenvolve e o que e como adiciona valor no sistema produtivo, o que acaba por tornar as operações mais eficientes e a empresa mais competitiva em longo prazo (NAKAGAWA, 2001).

Para Brimson (1996, p. 26), o ABC é como "o custo da atividade que é expresso em termos de uma medida de volume, pela qual os custos de determinado processo variam de forma mais direta (por exemplo, quantidade de ordens de compras ou quantidade de fornecedores)".

Diante deste cenário o ABC, vem se tornando cada vez mais popular, não é, entretanto, mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, em substituição aos já existentes. Os métodos tradicionais de custeio, como absorção e variável, têm suas áreas próprias e específicas. No Quadro 6 as diferenças entre duas abordagens:

ABORDAGEM TRADICIONAL	ABORDAGEM ABC
Um ou poucos centros de custos indiretos para cada departamento ou unidade industrial, comumente com pouca homogeneidade desses centros de custos.	Vários centros de custos indiretos homogêneos, porque diversas áreas de atividades são usadas. O pessoal da produção desempenha papel-chave na determinação das áreas de atividades que deverão ser empregadas.
Os critérios de alocação dos custos indiretos podem ser ou não direcionadores de custos.	Os critérios de alocação dos custos indiretos são, com maior frequência, os direcionadores de custos.
Os critérios de alocação dos custos indiretos são quase sempre financeiros, tais como custo da mão de obra direta ou custo dos materiais diretos.	Os critérios de alocação dos custos indiretos frequentemente são variáveis financeiras, como o número de peças de um produto ou horas-teste.

Quadro – 6 Abordagem tradicional X Abordagem ABC

Fonte: Horngren, Foster e Datar (2004, p. 109).

O método ABC traz a compreensão das empresas serem formadas por atividades atreladas umas às outras e é através da execução de suas atividades que encontram as explicações de como foram consumidos os recursos que dão origem a um produto. Nas últimas décadas têm surgido críticas em relação aos métodos tradicionais, em relação à contabilidade de custos foram contundentes, as críticas veiculadas pelo livro “*Relevance Lost*”, de Kaplan e Jonhson, em 1987, que reforçaram a ideia da utilização inadequada dos tradicionais modelos de análises de custos, frente a mudanças ocorridas nas estruturas de custos bem como a necessidade de informações solicitadas pelos gestores nas tomadas de decisões.

Em referência a **limitações do custeio baseado em atividades**, a acuidade do ABC é limitada, suas medidas de custos são tão arriscadas a defeitos como o Custeio por Absorção.

O ABC não é o substituto completo do custeio por absorção e do Custeio Variável. (BROMWICH; HONG, 1999).

2.1.3.3 Formas de Custeios

Para finalizar esta parte apresentam-se os conceitos das formas de custeio, que são opções usadas na consideração do estágio de tempo, para fins de valoração de estoque e apuração de resultado, planejamento e controle. Então são consideradas as opções de mensuração dos elementos obtidos pelo sistema de acumulação, os quais são determinados pelo processo produtivo e pelo método de custeio escolhido. Entretanto, a organização pode optar por trabalhar com o custo pré-determinado ou o pós-determinado.

Se a alternativa for: à forma pré-determinada, a base de referência do custeamento será o custo estimado (valor pré-estabelecido) ou o custeamento Padrão (valor projetado).

Se a opção, escolhida for às pós-determinada, o custeamento deverá estar baseado no custo real (valor histórico). Estas formas podem ser utilizadas em quaisquer sistemas e métodos de custeio.

Conforme o estudo de Nascimento (1980) o qual mostrou a viabilidade de utilização de custo-padrão sob o método de custeio variável, introduzindo uma metodologia de transição do custeio variável na forma padrão para o custeio por absorção na forma real/histórica.

Sendo assim, a empresa pode trabalhar com quaisquer das formas de custeio, bastando que proceda aos necessários ajustes que transformem os resultados obtidos em valores que se coadunem com as exigências legais.

2.2 GESTÃO DOS CUSTOS

Depois de abordados os conceitos de contabilidade de custos e custo industrial, esta seção traz conceitos e abordagens de gestão dos custos.

O gestor responsável pela tomada de decisão carece de dados e informações apropriadas para cumprir escopos distintos, consequentemente, o custo é necessário para atender a objetivos diferentes (STARK, 2007). Quanto ao processo de produção, as questões relacionadas a custos visam contemplar a identificação, registro, acumulação e organização das atividades operacionais, bem como auxiliar administradores no processo de tomada de decisão. Maher (2001, p. 75) reforça que “os administradores precisam saber como os custos se comportam, para tomar decisões informadas a respeito dos produtos, para planejar e para avaliar desempenho”.

Para inserir a informação da contabilidade de custo no processo de gestão, é necessário que essa seja útil e desejável pelo gestor, pois os gestores que buscam vantagens competitivas dependem destas informações na tomada de decisão. Leone (2009, p. 48) afirma que “a contabilidade de custos tem por finalidade última, a prestação de informações de custos para auxiliar os gerentes a administrarem as parcelas da atividade empresarial que estão ao seu cargo”.

Nas entidades os custos tornaram-se altamente relevantes quando da tomada de decisões, devido à alta competição existente. As empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados nos mercados em que atuam. Ao longo dos anos, a competição ocorre de forma geral no setor industrial, devido à redução de tarifas, quotas e outras barreiras impostas ao livre comércio, da melhoria dos sistemas globais de transporte e da sofisticação cada vez maior dos mercados internacionais (GARRISON; NOREEN, 2001).

Para Cruz (1991, p.38) a definição de gestão está “baseada em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa”. A afirmação do autor deixa claro que o conceito de gestão está direcionado a um objetivo, o de garantir a consecução da missão da empresa. Nakagawa (1991, p. 39) institui como objetivo da gestão a eficácia ao estabelecer a sua definição: “gestão é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (eficácia) por ela, apesar das dificuldades”. Nobrega (2004, p. 15) corrobora com a definição dos autores quando caracteriza gestão como: “um conjunto de conhecimentos codificados – cujo foco é a obtenção de resultados”.

No que se refere à gestão de custos, Bacic (2011, p. 141) esclarece a sua concepção:

Entende-se como gestão ou administração de custos, a contabilização e/ou geração de informações sobre a situação atual, futura e passada dos elementos de custos, a construção de uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva sistêmica baseada na melhoria e na geração de valor para o cliente, ao controle dos custos dentro desta perspectiva e ao desenvolvimento de uma compreensão dos fatores geradores de custos (a curto e longo prazo), sempre apoiando a manutenção e o aumento da competitividade da empresa.

O autor atribui à gestão de custos o ato de contabilizar, faz referência à atitude (construção enquanto um ato, ação) em relação ao objeto (custos), mas não estabelece um padrão para o objeto custo (por exemplo, menor custo), delimita a criação de valor para o cliente, deixa evidente a importância do controle na gestão dos custos, considera que os fatores geradores de custos podem ser de curto e longo prazo, por fim, insere-se a

compreensão de que a manutenção e o aumento da competitividade é um objetivo da gestão de custos.

Ao expor a nomenclatura “gestão de custos”, muitas obras apresentam uma definição para “sistema de gestão de custos”, e não para “gestão de custos”, como as obras de: Hansen *et al* (2009), Eldenburg e Wolcott (2010) e Shim e Siegel (2009) os autores ainda afirmam que o sistema de gestão de custos é um subsistema contábil.

Hansen e Mowen (2003, p. 56) observam que o sistema de informação de gestão de custos tem três objetivos amplos: “fornecer informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; prover informações para o planejamento e controle; fornecer informações para tomada de decisão”. Logo reforça que as informações geradas pela contabilidade de custos é um instrumento necessário no processo da tomada de decisões, é através desta que ocorre a coleta de dados, elaboração de relatórios e análises de informações imprescindíveis para determinar o valor do produto. A mesma deve levar em consideração fatores internos e externos de uma entidade.

Contudo, contrapondo as definições que apresentam a gestão de custos como um sistema ou subsistema, Bacic (2011) e Hilton *et al*, (2006), observam que gestão é mais que planejar, controlar ou mensurar o objeto (custo, pessoas, logísticas, entre outros), ou seja, verificar que a gestão de custo proporciona uma visão mais completa, uma imagem integral do processo. Para os autores, um sistema de gestão de custos além de fornecer informações para tomada de decisão, antecipa também mecanismo para o planejamento, a implementação e o controle das decisões. Hansen e Mowen (2003) corroboram com os autores ao apresentar a Figura 7.

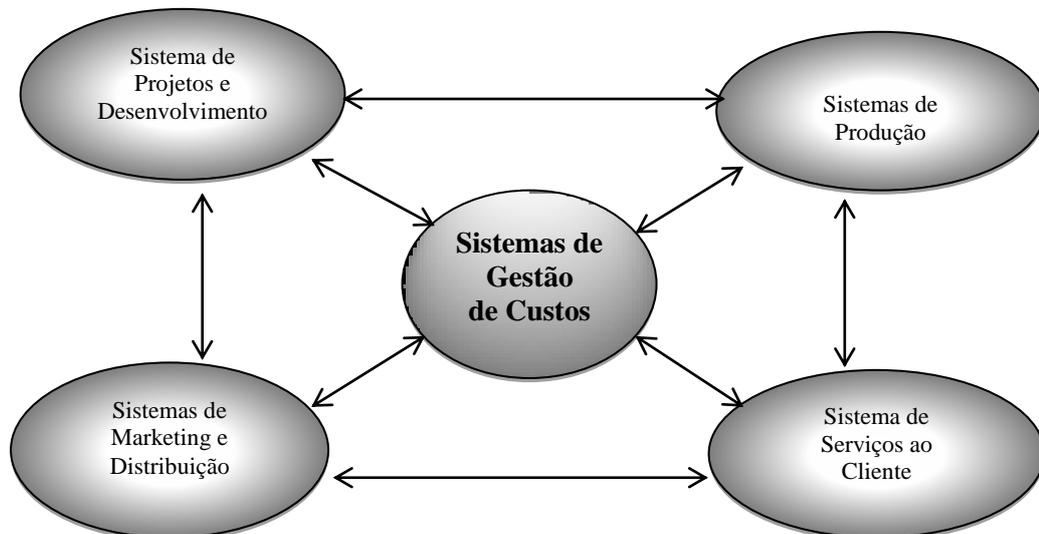


Figura 7 – Um sistema de gestão de custos integrados.
Fonte: Hansen e Mowen (2003, p. 58).

Observa-se que o sistema de gestão de custos deve interagir com os demais sistemas existentes na organização, como exemplificado na figura 7, os sistemas de: projeto e desenvolvimento, produção, marketing e serviço ao cliente estão todos interligados.

Nas últimas décadas, até os dias de hoje, passaram a existir na escala mundial novos paradigmas de produção com implicações nos sistemas de custeios. Entretanto, o mundo empresarial se depara com um ambiente que está em constantes mudanças e com inovações e estratégias cada vez mais competitivas. Segundo Cooper e Kaplan (1998), as empresas devem administrar os custos, medindo o seu desempenho e devem seguir estratégias que as tornem mais competitivas. Clemente e Souza (2007, p. 14), corroboram quando afirmam que: “a moderna gestão de empresas visualiza os custos de forma mais ampliada, isto é, ao longo de toda a cadeia de valor da empresa.” Consequentemente, é possível expor que o conceito de custo agrega o consumo de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais e futuros, em conformidade com as obrigações de gestão, ao longo de toda cadeia de valor da empresa.

Para o estudo proposto, os conteúdos abordados até o momento em termos teóricos são necessários na elaboração da pesquisa. Enfatiza-se que há ciência de que a matéria abordada até o momento não esgota a discussão sobre a temática de contabilidade de custos, custos industriais e gestão dos custos, cuja pretensão não faz parte dos objetivos desse trabalho.

A seguir temos uma seção abordando os conceitos de Cooperativa Agrícola, e a Cultura do Algodão. Por fim, outro capítulo reservado a Cooperativa Agrícola Sul Matogrossense – Copasul, objeto do estudo de caso desta pesquisa.

2.3 COOPERATIVAS AGRÍCOLAS

Para Souza *et al.*, (2003, p. 290), “o termo cooperar vem do latim *cumoperari*, que significa “trabalhar com” ou “fazer com”. Os autores concluem a ideia dizendo que a cooperação “é todo ato coletivo (que envolve mais de uma pessoa) e organizado com vistas à realização de um objetivo comum”. Segundo Gianezini *et al.*, (2009, p. 6), define como “[...] uma relação de colaboração, auxílio, trabalho mútuo e de trocas recíprocas entre homens. “É um atributo das relações sociais que precisam ser valorizados tanto quanto é importante”. Assim sendo, os autores consideram a cooperação um atributo considerável das relações sociais e que deve ser estimulada e apreciada, dada a sua essência de coletividade.

A cooperação sempre existiu nas sociedades humanas, desde as eras mais remotas, com o intuito de alcançar objetivos e propósitos que sem cooperação seriam muito difíceis de realizarem, juntos associavam às lutas pela sobrevivência, as crises econômicas, políticas e sociais, bem como as mudanças. No processo histórico, há descrições sobre cooperação em

tribos indígenas e antigas civilizações, desde a pré-história (NETO, 1998; DURLO e CARLESSO, 2005). Binotto (2005) colabora com essa afirmação quando descreve que:

A cooperação sempre existiu nas sociedades humanas desde eras mais remotas, resultante da necessidade de sobrevivência e vista como necessidade, como meio de sobrevivência e, sobretudo, como agrupamento de pessoas que, na reciprocidade do trabalho, no conjunto de suas ideias e no esforço continuado de suas ações, realizavam seus propósitos e seus objetivos (BINOTTO, 2005, p.93).

Em meados do século XVIII com a chamada revolução industrial, os operários viram-se fragilizados diante do cenário vigente, onde a mão de obra perdeu grande poder de troca, os baixos salários, a longa jornada de trabalho e as péssimas condições evidenciaram as dificuldades socioeconômicas da população e a necessidade de lideranças que criaram associações de caráter assistencial, com organização formal que, com a participação dos interessados, as dificuldades poderiam ser superadas, desde que houvesse o respeito dos valores humanos e praticadas as regras, normas e princípios (SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO - SESCOP, 2007).

Em 21 de dezembro de 1844 no bairro de Rochdale, em Manchester (Inglaterra), 27 tecelões e uma tecelã fundaram a "Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale" com o resultado da economia mensal de uma libra de cada participante durante um ano. Tendo com isso o homem como principal finalidade - e não o lucro. Os tecelões de Rochdale buscavam naquele momento uma alternativa econômica para atuarem no mercado, frente ao capitalismo ganancioso que os submetiam a preços abusivos, a exploração da jornada de trabalho de mulheres e crianças (que trabalhavam até 16h) e ao desemprego crescente advindo da revolução industrial (NETO, 1998, BECHO, 2002).

As cooperativas são regidas pela Lei 5.764 de 16/12/71 que em seu artigo 4º, as define como uma sociedade de pessoas com forma e natureza jurídica própria, de natureza civil, não sujeita à falência, constituída para prestar serviços a seus associados (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA, 2012). De acordo com o Durlo e Calesso (2005), são empresas com dupla natureza, que contemplam o lado econômico e social de seus associados. O cooperado é simultaneamente proprietário e usuário da cooperativa.

No Brasil o cooperativismo inicia-se no final do século XIX, com o desenvolvimento no meio urbano e rural, especialmente na área agrícola, tendo uma forte influência das culturas alemãs e italianas. Os imigrantes trouxeram de seus países de origem a bagagem

cultural, o trabalho associativo e a experiência de atividades familiares comunitárias, que os motivaram a organizar-se em cooperativas (ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS - OCB, 2012). Em 1969 foi criada a OCB, sociedade civil, sem fins lucrativos, com imparcialidade política, e reconhecida como representante oficial do setor no país. E no ano de 1971, ocorreu a regulamentação do segmento, com a sanção da Lei 5.764, na qual são especificadas as regras para a criação de cooperativas (OCB, 2012).

O sistema cooperativista é conduzido pela união de pessoas em busca dos mesmos objetivos. De acordo com Bialoskorski Neto (2009, p. 711) “[...] as cooperativas são organizações entre as economias particulares dos cooperados, de um lado, e o mercado, de outro, aparecendo como estruturas intermediárias, formadas em comum.” O artigo 3º. da Lei 5.764/71, destaca que “celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”.

2.3.1 Cenário do Algodão

De acordo com o Departamento de Agricultura dos Estados Unidos (USDA) a produção mundial de algodão foi projetada em 116,32 milhões de fardos (para a safra 2012/2013). Sendo que a produção norte-americana deve chegar a 17,29 milhões de fardos na safra 2012/2013. Com relação às exportações o USDA apontou uma diminuição nas exportações dos EUA, que devem alcançar 11,6 milhões de fardos na próxima safra, ante 11,8 milhões anunciados anteriormente.

O departamento também estima que a safra chinesa para 2012/2013, vai girar em torno de 31,5 milhões de fardos, o Paquistão deve alcançar 10 milhões de fardos, e a Índia deve atingir 25,50 milhões de fardos. Enquanto que para o Brasil, a projeção é de 6,5 milhões de fardos.

Segundo a Associação Brasileira dos produtores de Algodão (ABRAPA, 2012), a produção brasileira de algodão deve ser superior a 2,1 milhões de toneladas de algodão em pluma, com um incremento de área na casa dos 5%, passando de 1,3 milhão de hectares na safra 2010/2011, para pouco mais de 1,5 na safra 2011/2012, e a expectativa é de uma safra recorde.

Segundo dados da Conab, a grande oferta na safra passada do algodão, motivou a queda dos preços, levando muitos produtores do Centro-Oeste a reduzir a área cultivada na cultura do algodão, optando também pelo cultivo da oleaginosa. A área plantada na safra

2012/13 deve ficar em 626,9 mil hectares, aquém dos 877,3 mil hectares plantados na temporada passada.

Com relação à produção em pluma devem atingir 905,9 mil toneladas, aquém dos 1,259 milhão de toneladas em pluma colhidos na safra 2011/12. A produtividade média em pluma deve atingir 1.445 quilos por hectare, superando a rentabilidade de 1.436 quilos por hectares registrados na safra passada.

Com relação ao estado de Mato Grosso do Sul, segundo o grupo Safras & Mercado, o cultivo de algodão vem se desenvolvendo bem no norte de Mato Grosso do Sul, a área total do estado caiu de 62 mil hectares na temporada 2011/12 para 40 mil hectares da atual temporada, por conta dos preços mais atrativos da soja, que levou produtores a migrarem para esta cultura, em função da área menor, a produção em pluma tende a cair também, atingindo 61,4 mil toneladas, aquém das 84,6 mil toneladas obtidas na safra 2011/12.

O algodão é a planta mais utilizada no fornecimento de fios, tecidos e roupas para a população. A produção e o consumo se igualam, existe uma previsão de aumento do consumo em mais de 40% nos próximos vinte anos (BELTRÃO, 2007).

O cultivo do algodão gera muitos empregos diretos e indiretos, fato que caracteriza sua importância socioeconômica e o seu produto e subprodutos são aproveitados em grande escala.

De acordo com a Abrapa (2012) entre os anos 1980 a 1990 ocorreram à redução da área plantada, provocado de início com a praga do bicudo, e em seguida com a reviravolta da política econômica e comercial do país, a qual expôs tanto os produtores, como as indústrias têxteis. E foi em 1989 que ocorreu a reinvenção da cotonicultura brasileira, nascendo de uma parceria entre a Fazenda Itamarati Norte, localizada no oeste do Mato Grosso e de propriedade do produtor Olacyr de Moraes, e a Embrapa Algodão, sob coordenação de Eleusio Curvelo Freire, dessa parceria surgiu, na safra 1992/93, a cultivar do Centro Nacional de Pesquisa de Algodão - CNPA. A mesma oferecia resistência a pragas e doenças, alta produtividade e rendimento de pluma, com isso consequentemente ocorreu à aceitação e uso pelo estado de Mato Grosso e, em seguida, para as demais áreas de cerrado do Centro-Oeste, Sudeste e Nordeste do país.

Tendo em vista o desenvolvimento e apoio dos governos os produtores se organizaram em associações e cooperativas, as quais contam com o apoio da ABRAPA, criada em 1999. O produto desde então teve que se adequar as novas tecnologias, insumos, máquinas e equipamentos agrícolas, aprimoramento dos sistemas de produção e a gestão das propriedades

agrícolas. A Abrapa (2012) observa que na safra 2010/11, o Brasil ocupou o posto de quarto maior produtor e exportador mundial de pluma de algodão.

3 COOPERATIVA AGRÍCOLA SUL MATOGROSSENSE – COPASUL

Idealizada por 27 cotonicultores em sua maioria integrantes de dois grupos: Kamitani e Suekane, pessoas dotadas de verdadeiro espírito cooperativista, nasce em 16 de dezembro de 1978, a Cooperativa Agrícola Sul Matogrossense - (COPASUL). A mesma foi formada com o objetivo de dar melhores condições de produção, beneficiamento e comercialização do algodão, cultura predominante na época. Essas melhores condições estavam baseadas no ideal de buscar preços mais justos e da comercialização direta com as indústrias de fiação.

Hoje a cooperativa conta com 714 cooperados, distribuídos nos municípios de Naviraí, Juti, Jateí, Novo Horizonte do Sul, Maracajú, Itaquiraí, Deodápolis, Bandeirantes, Alcinópolis, Sidrolândia, São Gabriel do Oeste, Costa Rica, Chapadão do Sul e Coxim. Geram 332 empregos e atendem aos produtores com produtos diversificados, dentre eles: soja, milho, trigo, sorgo, girassol, aveia, algodão e mandioca da região sul do Mato Grosso do Sul. Na busca de melhor atender seus associados, a Copasul vem se desenvolvendo e crescendo nestes últimos 34 anos de existência, conforme demonstrado no quadro 7:

Anos	Investimentos	Finalidades
1978	Sede Administrativa	Administração central localizada na cidade de Naviraí/MS
1980	Usina de beneficiamento de algodão	Elaborada com o propósito de agregar valor à produção de algodão da região de Naviraí/MS.
1986	Silos Aeroporto	Fabricado para atender às necessidades dos associados que passaram a produzir grãos.
1990	Entrepasto Itaquiraí	Implantado para atender à demanda dos cotonicultores da região que, em sua grande maioria, eram produtores voltados para agricultura familiar.
1991	Silos Deodápolis	Implantação para atender às necessidades dos agricultores que aumentaram e diversificaram suas lavouras.
1996	Fiação	Elaborada com o objetivo de agregar valor ao algodão em pluma produzido pelos associados.
2001	Usina de beneficiamento de algodão Maracaju	Construída na cidade de Maracaju/MS para atender aos produtores de algodão da região. É uma das usinas mais modernas do estado com tecnologia de descaroçamento de última geração.
2006	Silos Caiuá	Comprados com o objetivo de separar a produção de cereais transgênicos dos convencionais, buscando atender às exigências de rastreabilidade do mercado internacional. Os Silos estão localizados em Naviraí/MS.
2008	Torrador de Resíduo	Adquirido um torrador de resíduos para beneficiar os resíduos de soja e milho com o propósito de agregar maior valor aos subprodutos da cooperativa.
2008	Nova Sede	Construída no intuito de dar melhor atendimento aos associados, clientes, fornecedores, colaboradores e prestadores de serviços. Inaugurada em 16 dezembro de

		2008 em comemoração aos 30 anos de fundação da Copasul.
2010	Maracajú	Unidade construída com a finalidade de receber e armazenar grãos no município de Maracaju/MS. A armazenadora foi desenvolvida com o que há de mais moderno no mercado.
2010	Deodópolis	Construção da unidade I e II com a finalidade de receber e armazenar grãos no município de Deodópolis/MS.
2012	Unidade de Itaquiraí	Unidade construída com a finalidade de receber e armazenar grãos no município de Itaquiraí/MS e região. Além de moderna possui com equipamentos de automação.
2012	Unidade Silos Aeroporto	Reforma e ampliação da unidade para maior recebimento e armazenamento de grãos, buscando melhor atendimento aos produtores da região de Naviraí/MS. No projeto de construção de um Armazém grane leiro fundo “V” com capacidade de armazenamento de um milhão de sacas.
2012	Unidade Agroindustrial de Mandioca - Fecularia	Construída com o objetivo de atender a necessidade da demanda dos associados da Copasul sendo uma forma de diversificação das culturas.
2012	Depósito de Fardos de Algodão em Pluma na Fiação	Construído com finalidade de armazenar pluma para consumo da fiação evitando as despesas com transporte entre as unidades.

Quadro 7 - Investimentos em infraestrutura nos últimos 34 anos.

Fonte: Elaborado pela autora com base no *site* da Copasul e em relatórios anuais disponibilizados pela Cooperativa.

O quadro de gestores da Copasul é composto por: Presidente, Vice-Presidente e Diretor Secretário, Conselho de Administração e Conselho Fiscal. Os cargos de dirigentes são compostos por: Superintendente; Gerências: Gerente da Divisão Administrativo Operacional; Gerente da Divisão Financeiro Comercial; Gerente Comercial de Fios, Pluma, Mandioca e Fécula; Gerente Financeiro; Gerente do Departamento Agrônômico; Gerente do Departamento de Contabilidade; Gerente Comercial de Insumos; Gerente Comercial de Grãos.

3.1 INDÚSTRIA DE FIAÇÃO COPASUL

A Copasul iniciou suas atividades com a produção e comercialização do algodão produzido pelos cooperados, e por vários anos houve a liderança do algodão. Com o crescimento da produção de seus cooperados, surgiu a necessidade de ampliar a estrutura da cooperativa, para agregar mais valor ao produto. Conforme demonstrado no quadro 7, no ano de 1980, foi realizado o primeiro grande investimento da cooperativa na construção de uma moderna usina de beneficiamento de algodão. Em seguida no ano de 1996, a Copasul

inaugura a primeira indústria de fiação no município de Naviraí - MS, com capacidade inicial para produzir 200 toneladas de fios ao mês, e desde então, no decorrer dos anos, as instalações industriais da fiação têm sido ampliadas e modernizadas constantemente com a aquisição de máquinas consideradas as melhores existentes no mercado mundial.

Em 1997, a produção foi ampliada para 300 toneladas por mês, e, em 2005, com novos investimentos a produção dos fios foi duplicada, passando para 600 toneladas por mês. Na busca da diferenciação do concorrido mercado têxtil brasileiro, no ano de 2008 a indústria faz a aquisição de duas fiadeiras a jato de ar, de origem japonesa, lançando no mercado brasileiro o primeiro fio 100% algodão com tecnologia vortex (fiação a jato de ar), e em 2011 foram adquiridas duas novas fiadeiras bobinadeiras automáticas (*Schlafhorst Autocoro* modelo ACO 480) e ampliado prolongamento das 4 *autocoros* passando de 360 para 408 pontos de fiar e três carros emendadores. O mais recente investimento foi no ano de 2012, com a construção do depósito de fardos de algodão em pluma, com 2.557 m², oferecendo uma capacidade de recebimento de pluma de 11.223 fardos ou 2.250 toneladas, uma estrutura física com a finalidade de armazenar pluma para consumo da fiação evitando as despesas com transporte entre as unidades.

Assim, em um processo de inovação constante, a indústria de fios da cooperativa tornou-se nacionalmente conhecida por sua capacidade de produção e qualidade de seus produtos. Hoje a indústria de fiação é considerada uma das mais modernas do Brasil, e já recebeu a certificação Belcoro, um reconhecimento internacional pelo padrão de qualidade superior dos fios produzidos, têm capacidade de produção de 650 toneladas/mês e vem produzindo em média 600 toneladas/mês, gerando 120 empregos diretos, contando com a produção de 11 associados produtores do algodão, distribuídos nos municípios de Itaquiraí, Naviraí, Dourados, Maracajú, Sidrolândia, São Gabriel do Oeste, Alcinópolis, Bandeirantes, Costa Rica, Chapadão do Sul e Coxim.

Com relação ao produto e a sua classificação ficam assim distribuídos:

Produtos:

- Fios Open-End;
- Fios Vortex.

Classificação:

- Fios Open-End - com o título Ne 8/1, 10/1, 12/1, 16/1, 20/1, 24/1, 30/1, 36/1.
- Fios Vortex - com o título Ne 20/1, 30/1, 36/1, 40/1.

Os fios produzidos pela indústria de fiação da Copasul tem o segmento de malharia e tecelagem. Na malharia os fios grossos (Ne 8/1 à Ne 16/1), ideais para a confecção de artigos de inverno e os fios finos (Ne 16/1 à Ne 40/1), ideais para pijamas, lençóis, etc.) Na tecelagem os fios (finos e grossos) são utilizados para a produção de tecidos planos (índigo, sarja, brim); industriais (lonas, luvas) ou cirúrgicos (gazes e ataduras). Os fios também são utilizados para fabricação de toalhas de mesa, jogos de banho, lençóis e tecidos de decoração.

A Figura 8 demonstra máquinas elaborando os cones de fios.



Figura 8 – Máquinas elaborando os cones de fios.
Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

4 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos e as técnicas adotadas no desenvolvimento deste estudo. Apresentando o tipo de pesquisa, o objeto e os sujeitos da pesquisa, os instrumentos utilizados na pesquisa, as categorias de análise, a coleta dos dados e a forma como foram examinados.

4.1 TIPO DA PESQUISA

Para identificar o tipo e a classificação da pesquisa, tomou-se como base a concepção de Vergara (2007), que a qualifica em relação a dois aspectos: os fins e os meios. Quanto aos fins, a pesquisa pode ser delimitada como de caráter exploratória e descritiva. De acordo com Raupp e Beuren (2003, p. 80) “a caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”. Para Gil (2010) o objetivo básico da pesquisa exploratória é o aperfeiçoamento de ideias ou a descoberta de intuições. Descritiva, pois se esforça para expor as características, vantagens e desvantagens das metodologias de custeio atualmente encontradas na literatura, comparativamente ao método utilizado. Segundo Gil (2010, p.42) as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Ambas oferecem um planejamento flexível, de modo que facilitam a consideração dos mais variados aspectos relativos ao caso abordado.

Quanto aos meios, a pesquisa será bibliográfica e devido aos procedimentos incide em um estudo de caso. Na bibliográfica, será recorrido ao uso de material acessível ao público em geral, como livros, artigos e dissertações já publicados. No estudo de caso serão coletados dados da cooperativa por meio de entrevistas semiestruturadas por contato direto na cooperativa com os responsáveis pela área em análise. Yin (2001, p.32) sugere que: “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidos”. Gil (2010) reforça que se trata de um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Para a análise dos dados, enquanto processo de ordenação, estruturação e significação dos dados coletados, a pesquisa será desenvolvida principalmente pelo método qualitativo. O trabalho procura identificar e analisar as adequações e inadequações, relacionadas com conceitos/instrumentos de custos na produção de fios de algodão na cooperativa, logo será

necessária identificar o método utilizado, sendo assim as informações repassadas estarão presentes nas atitudes e no “não dito”, ou seja, nas percepções comportamentais do grupo pesquisado (CRESWELL, 2010).

Para uma melhor caracterização dos entrevistados, investigou-se o perfil dos entrevistados complementando o desfecho da pesquisa.

4.2 OBJETO DA PESQUISA - COPASUL

Os sujeitos da pesquisa foram escolhidos entre os colaboradores da Indústria de Fiação. Para realizar as entrevistas foi solicitada autorização para o acesso dentro dos departamentos de trabalho.

Primeiramente, foi realizada uma visita ao superintendente da empresa solicitando a autorização para que a pesquisa pudesse ser realizada na cooperativa, unidade da Indústria de Fiação. Foi apresentada a temática da pesquisa, os objetivos e a metodologia a serem utilizadas, manifestando assim a necessidade de se entrevistar os colaboradores ligados ao departamento contábil e gestores ligados a administração operacional e financeira comercial. Posteriormente cedida à autorização, o superintendente fez indicação do gerente do departamento contábil, para que este pudesse relacionar e indicar os colaboradores para a realização da pesquisa.

Com o objetivo de coletar informações, a primeira visita às dependências da cooperativa ocorreu no dia 14/09/2013, quando estava agendada uma reunião com o gerente do departamento contábil. Nesta, o gestor relacionou através de uma lista o nome dele e de mais cinco colaboradores que estavam diretamente ligados à contabilização da produção dos fios da indústria de fiação.

Nesta ocasião, o gestor explicou a forma como os colaboradores executavam as atividades, apresentou o quadro de dirigentes da cooperativa, a qual conta com quatro diretores: Diretor Presidente, Diretor Vice-Presidente, Diretor Secretário, Diretor Superintendente; e oito gestores. Assim, o gestor contábil indicou para serem entrevistados os Gerentes: da divisão administrativa operacional e o da divisão financeiro comercial, que de acordo com ele são para esses gestores que são repassados todas as operações do departamento contábil.

Para a realização da pesquisa, foi mantido o anonimato dos colaboradores e gestores entrevistados, utilizando-se apenas de siglas para identificar a fala, quando necessário. No momento de transcrever as falas dos entrevistados, foram realizadas correções gramaticais e

cortes nas repetições, mas mantidas o sentido da fala, apresentadas em itálico para distinguir do texto, seguidas pela sigla de identificação do entrevistado, conforme o seguinte padrão:

- Gerentes: G1, G2.

- Colaboradores Contábeis: CC1, CC2, CC3, CC4, CC5 e CC6.

Na tentativa de evitar a identificação e com o intuito da manutenção do anonimato, não se seguiu a ordem das entrevistas feitas e sim uma classificação dada pela pesquisadora de forma aleatória. De forma resumida, a pesquisa foi desenvolvida na Copasul em três setores: departamento de contabilidade, com o gerente e mais cinco colaboradores diretamente ligados ao departamento contábil, sendo eles responsáveis pelas funções de: controladoria, gestão tributária, escrita fiscal e das demonstrações contábeis, e com duas gerências: Gerente da divisão administrativo operacional e o Gerente da divisão financeiro comercial, que no processo de tomada de decisão possam fazer ou não, a utilização das informações inseridas nos relatórios gerados pela contabilidade.

4.3 INSTRUMENTOS DA PESQUISA

De acordo com as particularidades deste estudo de caso, ajustados nos tipos de pesquisa exploratória e descritiva, o instrumento utilizado foram as entrevistas semiestruturadas. Para Gil (2010, p. 115) a entrevista semiestruturada “pode ser entendida como a técnica que envolve duas pessoas numa situação “face a face” e em que uma delas formula questões e a outra responde”. Com a entrevista semiestruturada, pretendeu-se averiguar situações relacionadas às perguntas, como também o que está nas entrelinhas das respostas obtidas e os fatos que não podem ser percebidos através de uma resposta pré-estabelecida. Ou mesmo em questões abertas em que os participantes respondem individualmente (GIL, 2010).

As questões da entrevista foram submetidas a um pré-teste, na finalidade de verificar a relação e adaptação das questões propostas. Segundo Gil (2010, p. 132), para a utilização de instrumentos de pesquisas relacionadas às de campo como as entrevistas, é necessário realizar um pré-teste com o objetivo de “[...] (a) desenvolver os procedimentos de aplicação; (b) testar o vocabulário empregado nas questões; e (c) assegurar-se de que as questões ou as observações a serem feitas possibilitem medir as variáveis que se pretende medir”.

Esse questionário contemplava tanto os colaboradores do departamento contábil quanto os gerentes. Com a aplicação do pré-teste, observou-se a necessidade de criar formulários de questões distintas – um para os colaboradores do departamento contábil e outro para os gerentes, e assim foi feito.

As questões das entrevistas necessitaram de adequações e ajustes nas perguntas elaboradas, como também na forma como a pesquisadora deveria conduzir a mesma. O pré-teste da entrevista com o colaborador no cargo de gerente contábil aconteceu no dia 14/09/2013, na sede da Copasul.

4.4 CATEGORIAS DE ANÁLISE

As categorias de análises apresentadas tiveram como finalidade identificar e analisar as adequações e inadequações, relacionadas com a gestão de custos na produção de fios de algodão. Ao selecionar as questões que vão integrar a pesquisa, as mesmas foram elaboradas, inicialmente com o objetivo de identificar as ações tanto dos colaboradores contábeis quanto dos gerentes, referente aos conceitos/instrumentos de custos e custeamento encontrados na gestão dos custos de produção dos fios, conforme descritos no quadro 8:

Etapas	Desenvolvimento
Contabilidade de custos	<ul style="list-style-type: none"> - Se os colaboradores faziam a separação dos gastos de acordo com a terminologia contábil; - Como os colaboradores elaboravam os diagnósticos dos gastos; - Se existia a identificação dos elementos que compõem o custo do produto pelos colaboradores; - Ocorria a utilização de uma ferramenta na apuração dos custos; - Faziam a separação dos custos em: fixos, variáveis e ou/diretos e indiretos.
Sistemas e métodos de custos	<ul style="list-style-type: none"> - Como os colaboradores identificavam o sistema e o método de custeio utilizado pela indústria de fiação; - Como identificavam o critério de avaliação de estoque.
Gestão de custos	<ul style="list-style-type: none"> - Se os gestores procuravam ter informações sobre os custos dos produtos fabricados, sua composição e forma de apropriação dos elementos de custo ao produto; - Ocorriam a utilização dos relatórios dos custos na formação dos preços; - Existia a utilização das informações da contabilidade de custos e fazem avaliação de desempenho no processo de tomada de decisão.
Análise da gestão de custos	Como ocorriam o entendimento, a percepção e o procedimento dos colaboradores contábeis e gerentes.

Quadro 8 – Relação das categorias de análises

Fonte: Elaborada pela autora (2013).

4.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Tais procedimentos de coleta de dados foram realizados entre os meses de setembro e novembro de 2013 por meio da realização de entrevistas na sede da Copasul. Todas as entrevistas realizadas foram gravadas com a autorização dos entrevistados.

A primeira visita às dependências da Copasul ocorreu no dia 14/09/2013, com o objetivo de aplicar o pré-teste da entrevista semiestruturada, para sanar dúvidas a respeito do funcionamento de todo o departamento contábil. O gerente autorizou assim a realização da pesquisa considerando que a temática poderia enriquecer a área contábil, possibilitando melhorias para o seu departamento.

Com agendamento anterior, a segunda visita ocorreu no dia 21/09/2013 na sede da Copasul realizando entrevistas com quatro colaboradores do departamento contábil.

A terceira visita ocorreu no dia 28/09/2013, sendo realizadas duas entrevistas com os demais colaboradores do departamento contábil.

A quarta visita ocorreu no dia 06/11/2013 com a finalidade de fazer uma apresentação da pesquisa aos gerentes: da divisão administrativa operacional e da divisão financeiro comercial, mas os mesmos estavam viajando, sendo assim remarcado para o dia 08/11/2013. Neste dia, após aguardar uma reunião, na qual os gerentes participavam, houve atendimento do pesquisador pelos gerentes individualmente, e o objetivo foi o de fazer uma apresentação formal da pesquisadora e da pesquisa e o de marcar o agendamento para a entrevista. Nesse encontro algumas dúvidas em relação à produção de fios, cooperados e municípios produtores de algodão foram sanados por um dos gerentes. Vale observar que houve, por parte dos gestores, toda a prontidão, acessibilidade e apoio necessário para a continuidade de realização da pesquisa, ficando marcadas as entrevistas na Copasul, uma para o dia 12/11/2013 às 15:00 horas e a outra para o dia 16/11/2013 às 8:00 horas, datas e horas escolhidas pelos gestores, de acordo com a disponibilidade de suas agendas. Entretanto por motivos de viagens, no dia 12/11/2013 foi feito contato por telefone para remarcar as datas das entrevistas, ficando agendadas as duas visitas para o dia 14/11/2013 a partir das 16:00 horas.

A quinta visita ocorreu no período vespertino, dia 14/11/2013, para entrevista com os dois gerentes, sendo iniciada às 16:00 horas com o gerente da divisão financeiro comercial e em seguida foi feita a entrevista com o gerente da divisão administrativo operacional.

4.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Através da disponibilização das entrevistas feitas com os colaboradores do departamento contábil e gerentes, primeiramente foi feita a transcrição das entrevistas gravadas, por fim, disponibilizado a representação dos dados para interpretação e compreensão dos mesmos.

As informações obtidas nas entrevistas em relação ao perfil foram analisadas utilizando a tabulação eletrônica.

Com relação aos dados qualitativos, além de outras percepções identificadas pela pesquisadora, que vão além da fala ou das escritas dos entrevistados, foi utilizada a análise temática de texto ou imagem, Creswell (2010).

Primeiramente foi feita a transcrição na íntegra das entrevistas gravadas. Com isso foram realizadas as correções ortográficas e excluídas as repetições das expressões, buscando não perder o sentido do que foi dito.

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção, serão apresentados os dados e informações referentes ao formulário do apêndice A, em entrevistas realizadas com os colaboradores do departamento contábil e os dados e informações do apêndice B, em entrevistas com os gerentes. Primeiramente é apresentado, o perfil dos entrevistados, respectivamente, dos gestores e dos colaboradores do departamento contábil, agentes da Indústria de Fiação da Cooperativa.

5.1 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Neste tópico é apresentado o perfil dos pesquisados, por meio de dados ligados aos aspectos socioeconômicos. Os dados levantados eram compostos por sexo, idade, estado civil e grau de escolaridade de todos. Foram solicitados ainda, os dados relacionados a cargo, função e ao tempo de trabalho na cooperativa. Assim sendo, segue o perfil dos gestores e dos colaboradores do departamento contábil.

5.1.1 Perfil dos Gestores

Foram dois os gerentes, sendo um da divisão administrativo operacional e o outro da divisão financeiro comercial. Os gestores são do sexo masculino, casados são profissionais relativamente jovens, possuem idades entre 31 e 50 anos. Exercem a função de gestores com competência e *know-how* para atuarem em tais funções, seja por formação acadêmica ou por experiência profissional, adquiridas pelo desempenho da atividade. Um tem mais de 20 (anos), e outro com menos de 20 de atuação na cooperativa, sendo os cargos de gerente de divisão administrativa operacional e o cargo de gerente de divisão financeiro comercial, criados recentemente, há pouco mais de três anos. Os gestores que hoje ocupam essas funções, já ocupavam cargos de gestão na cooperativa anteriormente.

Com relação ao grau de escolaridade os gestores possuem Ensino Superior completo, e um deles possui duas graduações: Matemática e Administração, com especialização de Gestão em Cooperativa e MBA em Gestão do Agronegócio, o outro graduado em Administração com MBA em Gestão do Agronegócio. Vale ressaltar que as especializações e MBA's foram custeadas, em parte, pela cooperativa.

5.1.2 Perfil dos Colaboradores da área Contábil

Neste perfil foram seis os colaboradores entrevistados, sendo que um exerce o cargo de gerente, uma supervisora contábil com a função de contabilizar e fazer o fechamento de demonstrativos contábeis, duas assistentes contábeis, sendo uma responsável pela escrita fiscal e a outra pela tributação e controle de estoque e duas auxiliares contábeis, uma auxilia na escrita fiscal e a outra na contabilização. Os mesmos são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Características dos colaboradores da área contábil da Indústria de Fiação

Perfil		Nº.	%
Sexo	Masculino	1	17
	Feminino	5	83
	Total	6	100
Idade	21 a 30 anos	2	33
	31 a 40 anos	2	33
	41 a 50 anos	1	17
	51 a 60 anos	1	17
	Total	6	100
Estado Civil	Solteiras	2	33
	Casados	2	33
	Separada/Divorciada	2	34
	Total	6	100
Tempo de Serviço	Menos de 01 ano	2	33
	De 01 a 05 anos	2	33
	De 05 a 10 anos	1	17
	Acima de 20 anos	1	17
	Total	6	100
Nível de Escolaridade	Superior completo (contábeis)	5	83
	Técnico contábil (2º. Graus)	1	17
	Total	6	100

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Os entrevistados apresentados na Tabela 1 são: 83% do sexo feminino e 17% do sexo masculino. Destes, 33% são solteiras, 33% são casados e 34% são separadas e ou/ divorciadas. O grupo de colaboradores possui idade entre 21 e 60 anos, sendo 33% com faixa etária entre 21 a 30 anos, 33% com faixa etária entre 31 a 40 anos, 17% com faixa etária entre

41 a 50 anos e 17% acima de 51 anos, com isso observa-se que os dois de idade maior estão à frente do departamento contábil.

Os dados sobre grau de escolaridade mostram que, 83% possuem ensino superior completo, todas graduadas em Ciências Contábeis, três delas estão fazendo especialização, destas, duas em Controladoria e uma em Direito Tributário. E apenas 17% possui o Ensino Médio de Técnico em Contabilidade.

Essa realidade mostra a preocupação da cooperativa em estar de acordo com a fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade (CRC), sendo 100% dos profissionais atuantes no departamento contábil formados na área contábil, valendo observar que a cooperativa também custeia parte das especializações feita pelos colaboradores.

5.2 ANÁLISE DA GESTÃO DE CUSTOS DA FIAÇÃO

Depois da apresentação do contexto geral que buscou traçar o perfil tanto dos colaboradores do departamento contábil, quanto dos entrevistados ligados ao cargo de gestão da indústria de fiação – Copasul objetiva-se, neste tópico, a análise do caso proposto, com base nas teorias apresentadas de contabilidade de custos, sistemas e métodos e a gestão dos custos, com vistas a atingir os objetivos propostos no trabalho.

As entrevistas realizadas, buscaram o entendimento, a percepção e o procedimento com: a contabilidade de custos; os elementos que compõem o custo do produto de fios de algodão; o sistema, métodos e a gestão de custeio utilizado pela indústria de fiação Copasul.

Para melhor assimilação e por questão de disposição das ideias apresentadas, foram realizadas as análises primeiramente do entendimento, percepção e procedimento da contabilidade de custos, dos elementos que compõem o custo do produto e dos os sistemas e métodos de custos e por fim a análise da gestão de custos.

5.2.1 Contabilidade de Custos: Aspectos Gerais, Sistemas e os Métodos de Custos

A definição de custos, apresentada neste estudo, por Horngren, Foster e Datar (2004) é que o custo é um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico. Enquanto para Martins (2010) custo é o gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Com a finalidade de verificar o entendimento, a percepção e procedimentos contábeis no departamento de contabilidade da Copasul, algumas perguntas das entrevistas foram realizadas com base nas categorias de análise do estudo.

Houve a solicitação para que os entrevistados do departamento de contabilidade definissem o entendimento em relação à nomenclatura de custos. Alguns de maneira concisa

disseram que custos são os gastos para deixar o produto pronto, que resultou em definições como demonstradas no Quadro 9:

Entrevistados	Respostas
CC1	<i>Tudo aquilo [...], que vai diretamente ao produto, para ser produzido.</i>
CC2	<i>Custo é tudo que vai para produzir o produto, o que usa e que vai ter de colocar ali para custear o valor total desse produto.</i>
CC3	<i>Depende dos fios, depende saber o que o eles usam, qual o processo para chegarem aos fios para saber qual o custo que eles têm, [...] hoje sei da manutenção, a despesa do funcionário, a eletricidade, entram como custo da produção para produzir o fio.</i>
CC4	<i>São os recursos utilizados para a fabricação de produtos ou utilizados para prestação de serviços. São dispêndios utilizados diretamente na produção de produtos e ou serviços.</i>
CC5	<i>O custo para mim é [...] todo gasto que vai diretamente à produção que é a matéria prima a mão de obra, etc.</i>
CC6	<i>Seria a matéria prima, o pessoal, a mão de obra empregada, tudo aquilo que é empregado no produto para deixar ele pronto, [...] tudo que vai fazer composição do custo nós colocamos na produção. Depois é feita uma verificação e é feita transferência para o estoque para fazermos o controle da parte de custo.</i>

Quadro 9 – O entendimento em relação à nomenclatura custos.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Em geral as respostas do quadro 09 vêm ao encontro da definição de Horngren, Foster e Datar (2004) e Martins (2010) onde está pautado que os custos são a soma de todos os gastos na transformação de bens e/ou serviços em outros bens e/ou serviços.

Observa-se que os colaboradores do departamento contábil tem o entendimento do que é custo, e percebe-se que em algumas definições ocorre à confusão com o conceito de despesas, mas, quando é perguntado se no processo produtivo dos fios é utilizada a separação dos gastos de acordo com a terminologia contábil, todos os colaboradores afirmaram que existe separação dos gastos em: investimentos, custos, despesas e perdas, a colaboradora (CC2) explica como sabe que é separado dizendo: “*Separamos sim, na hora do lançamento já lançamos no sistema na conta certa, exemplo as aquisições dos maquinários é investimento do imobilizado, lança na conta de investimentos de imobilizado*”.

Outra colaboradora também explica porque sabe que ocorre a separação quando afirma: “*Sim, [...] no dia a dia tiramos as notas para escrita fiscal que são lançadas aqui, e vamos classificando o que foi usado no pátio, no administrativo, na produção, exemplo se vem nota de embalagem já se classifica na produção, então tem uma separação dos gastos*” (CC4). A colaboradora ainda explica que os gestores elaboram o orçado e realizado referente aos gastos, então, até para um controle interno eles querem saber o que exatamente esta entrando em despesas, em custos, para controle, caso ocorra aumentos no que já foi orçado. Logo se pode afirmar que existe o controle da separação dos gastos, de acordo com o que foi apresentado neste estudo por Martins (2010).

Quando são questionados se são elaborados relatórios de cada gasto para controle e acompanhamento, todos os colaboradores reforçaram que do sistema contábil retira-se relatórios dos gastos separadamente.

Com o intuito de investigar a percepção dos colaboradores na mesma questão foi perguntado se conseguiam identificar em qual dos gastos ocorria a maior concentração, surgindo as seguintes colocações dos colaboradores no Quadro 10.

Entrevistados	Respostas
CC1	<i>A concentração maior de gastos é com a matéria prima e com os maquinários, [...].</i>
CC2	<i>Não sei por que lanço de todas as unidades nunca atentei para isso, [...].</i>
CC3	<i>O controle [...], não sei se é pelo emprego de funcionários ou se são com as máquinas [...], sinceramente não sei dizer.</i>
CC4	<i>Matéria prima e energia elétrica, o algodão que é a matéria prima esta bem cara porque antes produzia aqui em Naviraí agora é comprada fora, e energia elétrica porque são 24 horas rodando e a manutenção pode ser significativa também porque é feita periodicamente tem a manutenção de correção e tem a manutenção que é feita corretiva preventiva [...].</i>
CC5	<i>O custo maior é com a matéria prima.</i>
CC6	<i>Claramente não sei dizer acredito que seja matéria prima depois o pessoal e a energia.</i>

Quadro 10 – O entendimento da maior concentração dos gastos
Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Percebe-se que apenas um colaborador apresenta com segurança o elemento matéria prima como o item que tem a maior concentração dos gastos no processo de produção dos

rios. Outros dois colaboradores também assimilam a matéria prima e outros elementos como investimento, manutenção com os maquinários e a energia elétrica e 50% dos colaboradores não sabiam fazer esta identificação. A atribuição feita a não identificar o custo de maior relevância pode estar relacionada ao fato do departamento contábil fazer a contabilidade de toda a cooperativa Copasul, e não apenas da indústria de fiação. As palavras da colaboradora CC2 deixa isso claro quando coloca que faz o lançamento de todas as unidades da Copasul, logo, ela nunca parou para observar apenas os gastos com a indústria de fiação. Sendo que a resposta segura de que a maior concentração dos gastos ocorre com a matéria prima foi feita pelo colaborador que é o gerente do departamento contábil, devido ao seu cargo, está mais atendo aos gastos de cada unidade.

Com relação à questão sobre o uso de uma ferramenta para fazer apuração dos custos, todos os colaboradores do departamento contábil desconhecem outra ferramenta que não seja a do programa contábil. Alguns afirmam que a apuração dos custos é feita através da busca das contas separadamente nos relatórios do sistema contábil e de forma visual e manual elaboram o custo do produto final, dando suporte no processo de decisão.

Tal afirmação reforça as colocações feitas por Leone (2009) e Maher (2001), onde para Leone (2009) a contabilidade de custos tem por fim, a prestação de informações de custos para dar assistência no processo de gestão. E para Maher (2001) a contabilidade de custos é parte da contabilidade com a função de medir, registrar e expor as informações sobre custos. Conclui-se então que o sistema contábil da Indústria de Fiação registra e fornece as informações necessárias aos gestores.

Os colaboradores foram questionados quais são os elementos utilizados para apuração dos custos, as questões estão apresentadas no Quadro 11 e os elementos apontados como parte dos custos, marcados com a letra x.

ELEMENTOS	CC1	CC2	CC3	CC4	CC5	CC6
Matéria prima	x	x	x	x	x	x
Depreciação das máquinas	x			x	x	x
Material de Manutenção	x			x		x
Fretes	x	x	x	x	x	x
Encargos trabalhistas	x	x	x	x	x	x
Mão de obra	x	x	x	x	x	x
Energia elétrica	x	x	x	x	x	x
Combustíveis	x	x		x		x
Perdas	x			x		

Quadro 11 - Elementos utilizados na apuração dos custos

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

De acordo com o quadro 11, alguns dos colaboradores descartaram alguns elementos como sendo parte do custo do produto, entre estes dois colaboradores que descartaram a depreciação das máquinas, sendo que três colaboradores não consideraram o material de manutenção, dois colaboradores descartaram o combustível, por fim, quatro colaboradores descartaram as perdas. No total apenas dois colaboradores consideraram todos estes elementos como sendo parte do custo do produto, e, nenhum deles acrescentou outro elemento que não estivesse na questão.

Os dados no Gráfico 1, representam o percentual dos elementos que os colaboradores consideram fazer parte do custo da produção dos fios de algodão, sendo que 100% dos entrevistados consideraram a matéria prima, fretes, encargos trabalhistas, mão de obra e a energia elétrica. 67% consideraram a depreciação das máquinas, apenas 50% apontaram o material de manutenção e 67% ponderaram os combustíveis.

Com relação às perdas, 33% dos entrevistados reconhece que no processo de produção sobram resíduos, mas não mencionaram a reutilização, apenas afirmaram que são vendidos pela Indústria de Fiação.

Gráfico 1 – Elementos utilizados na apuração dos custos

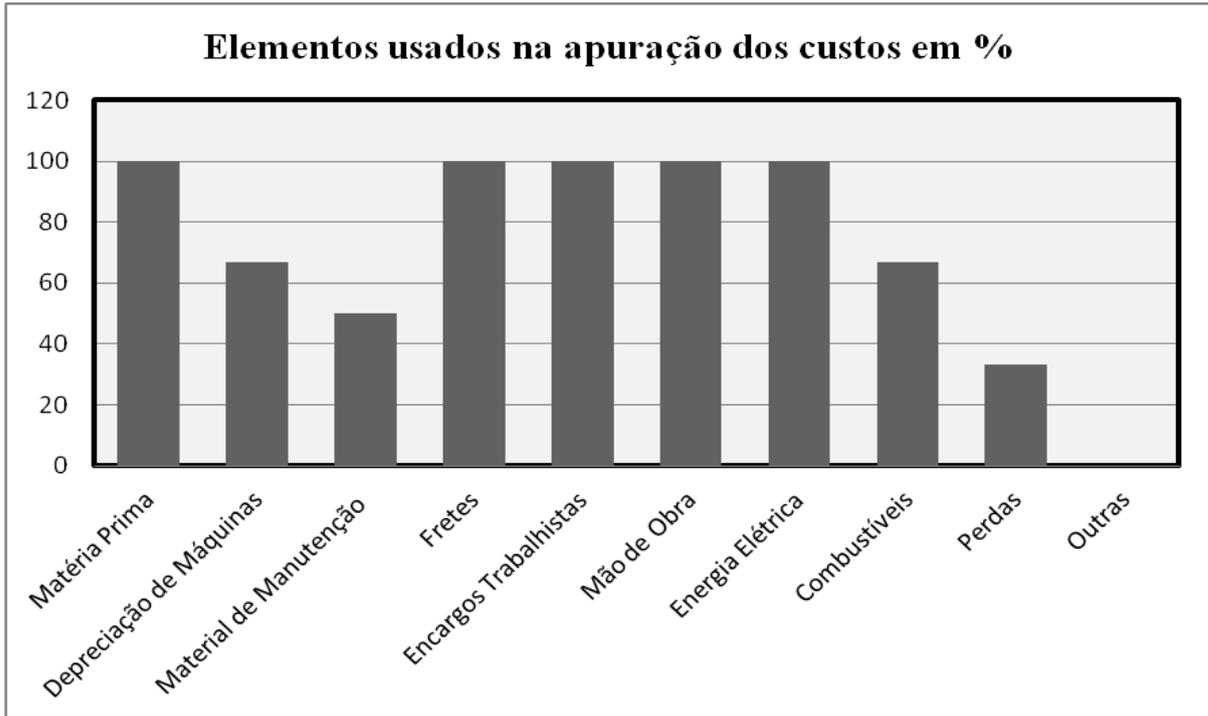


Gráfico 1 – Elementos utilizados na apuração dos custos.
 Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Nota-se no gráfico 1 que alguns colaboradores não consideraram alguns dos elementos como parte do custo da produção dos fios. Essa constatação pode estar relacionada com a falta de clareza no que se refere à classificação desses gastos, pois no processo evidenciou-se que todos esses elementos entre outros tais como: gastos com embalagens, seguro da matéria prima e seguro dos equipamentos, não citados são elementos também utilizados no custo da produção dos fios.

Aos serem questionados se existe a separação dos custos, entre custos fixos e variáveis e/ou diretos e indiretos nas atividades da indústria, três colaboradoras não sabiam dizer, apenas afirmaram que levando em consideração o trabalho desenvolvido no setor, existem as contas certas para serem lançadas no sistema contábil, mas no sistema não existe a classificação das contas em: fixo, variável, direto e indireto.

Os outros três colaboradores afirmam que realmente no sistema contábil não tem essa separação, nem mesmo nos relatórios, balancetes, mas que os gestores sabem quais são as contas dos custos que são fixas, das que variam, das que estão ligadas diretamente à produção ou não. Isso fica claro na colocação da colaboradora:

“Não sei se eles têm uma planilha de classificação do que é fixo e variável, mas como eles fazem orçados e realizados todo ano, acredito que esse orçado seja o fixo que todo ano ocorre [...], então eles (os gestores) sabem,

dentro do orçado quem tem as contas que sofrem acréscimo, variações ou não [...]” (CC4).

Com a colocação da colaboradora, a questão torna-se menos preocupante, pois uma das formas de contribuir com uma adequada gestão dos custos é saber como se comportam os mesmos, sendo assim notados quanto aos seus critérios de observação, ou melhor, se são fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Constata-se que no processo de gestão ao coletar e utilizar informações torna-se indispensável à classificação correta dos custos. De acordo com Leone (2009) dependendo do comportamento dos custos, os gestores têm respostas às mudanças no volume de produção.

Com relação ao questionamento para saber se eles identificam os custos indiretos na produção dos fios, todos os colaboradores responderam que não há custos indiretos, e a afirmação ocorre porque a indústria tem apenas a produção dos fios de algodão, onde todos os gastos ocorridos na indústria são identificados aos fios, conforme é colocado pelo colaborador (CC5) *“não tem rateio, produzimos apenas fios”*. O colaborador observa que é feito os cálculos para identificar os gastos por unidades, *“pegam todos os gastos com a produção dos fios e dividem pelo volume de produção (CC5)”*.

Levando em consideração a definição dos custos indiretos feitos por (Viceconti e Neves) (2003) que os custos indiretos são os custos não identificáveis a produção, e, sendo assim que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos **diferentes produtos**, verifica-se que a colocação dos colaboradores está correta no sentido de que a indústria identifica os gastos com a produção dos fios, o que não fica claro é que se existe uma classificação diferenciada para os tipos de fios produzidos, estes poderiam ou não apresentar gastos distintos.

No questionamento sobre qual o sistema de custeio utilizado na empresa, três alternativas sistêmicas foram apresentadas neste estudo: por ordem ou encomenda; por processo ou contínuo e o misto.

Dos seis colaboradores entrevistados 50% não souberam dizer qual a alternativa sistêmica é utilizada pela indústria de fiação e os outros 50% responderam que a alternativa utilizada pela indústria de fiação é o misto.

Observa-se que a Indústria de fiação da Copasul, utiliza o sistema de custeio misto, incorporando aspectos de custeio por ordem (encomenda) e por processo (contínuo). A indústria de fiação da Copasul produz fios 100% algodão para dois segmentos específicos: malharia e tecelagem, a partir de uma única matéria prima em comum, onde ocorrem

variações na classificação desses fios. Para a malharia os fios são grossos e finos, e a indústria atende as malharias de acordo com a estação do ano, sendo que no verão produzem os fios grossos, classificação por título (Ne 8/1 à Ne 16/1), ideais para a confecção de artigos de inverno e no inverno produzem os fios finos, classificação por título (Ne 16/1 à Ne 40/1), ideais para pijamas, lençóis, sedas, etc.

Na tecelagem as produções dos fios também são dos finos e dos grossos, sendo esta produção utilizada na fabricação de tecidos planos (índigo, sarja, brim); industriais (lonas, luvas) ou cirúrgicos (gazes e ataduras). De acordo com Padoveze (2003), existem empresas que têm produtos que possuem algumas características comuns e específicas, e isso ocorre em função do processo produtivo da indústria de fiação, visto que atendem clientes específicos, mas também tem uma produção contínua, independentemente da estação do ano, a Copasul produz todos os tipos de fios, estratégia utilizada para aproximar da capacidade de produção que são de 650 toneladas por mês.

Na sequência foi perguntado qual o método de custeio utilizado pela indústria de fiação para apurar o custo de produção. As respostas ficaram divididas dos seis colaboradores entrevistados, 50% não souberam dizer qual seria o método de custeio utilizado pela indústria de fiação e 50% afirmaram que o método de custeio utilizado pela indústria de fiação é o Custeio por absorção, expondo que são embutidos nos custos de cada unidade todos os custos ocorridos na produção.

Verificou-se que a forma como calculam o custo unitário por quilo, é semelhante à utilizada pelo custeio de absorção. Pois nele somam todos os custos e dividem esse valor pela quantidade produzida, assim identificando os gastos para produzir uma unidade.

Na definição do Custeio por absorção apresentados neste estudo pelos autores Hansen e Mowen (2003) e Garrison, Noreen e Brewer (2007) o método atribui todos os custos de produção: matéria prima, mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação tanto os fixos quanto os variáveis, para cada unidade do produto.

Por fim a décima quinta questão está relacionada ao critério de avaliação de estoque, utilizado pela indústria de fiação que de acordo com 50% dos colaboradores, o critério de avaliação do estoque é o custo médio ponderado; os outros 50% não souberam responder como a indústria de fiação elabora o controle de seu estoque.

A constatação de que em média 50% dos colaboradores não souberam responder as três últimas questões, mesmo sendo estas questões básicas da área contábil, seriam preocupantes se não tivessem a justificativa de que 17% atuam na escrita fiscal, isolando-se

um pouco da área da contabilidade, e os outros 33% são colaboradoras que tem menos de 6 meses de atuação na cooperativa.

Adverte-se que as colaboradoras se sentiram incomodadas em não saber responder, mas apenas na fala de uma colaboradora ficou claro que as questões despertaram a curiosidade, pois indignada disse que *“assim que terminar esta entrevista procurarei saber as respostas destas questões. Como colaboradora desse departamento eu tenho por obrigação saber, vou estar mais atenta às questões contábeis”* (CC1).

5.2.2 Análise da gestão de custos

Ao ter como base os três objetivos indispensáveis no sistema de informação da gestão dos custos: “fornecer informações para computar o custo de serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão; fornecer informações para o planejamento e controle; fornecer informações para tomada de decisão”, determinados por Hansen e Mowen (2003, p. 56), investigou-se através de algumas perguntas das entrevistas realizadas com base nas categorias de análise do estudo, como o gerente da divisão administrativo operacional e o gerente da divisão financeiro comercial utilizam as informações geradas pelo departamento contábil no processo de tomada de decisões.

Para melhor assimilação e por questão de disposição das ideias apresentadas, foram realizadas as análises primeiramente do entendimento, da percepção e do procedimento, sucessivamente.

Quando perguntado aos gerentes entrevistados como eles evidenciavam os gastos com a produção dos fios, obtiveram-se as seguintes respostas:

“Acompanho mensalmente o balancete. O balancete é distribuído nas contas: pessoa técnica, comercial, financeira, depreciação. Acompanho estas contas mensalmente e acompanho o orçamento que é feito em novembro e dezembro. Trabalhamos com o custo baseado no orçamento e mensalmente a gente acompanha o que está acontecendo aquilo que foi orçado ou não e quais são as contas que estouraram os orçamentos. Temos uma reunião, mensalmente, e tem uma reunião trimestral onde a diretoria e os outros gerentes acompanham juntos” (G1).

“Basicamente através do orçamento anual, mensalmente ele é fechado [...]. Através dos relatórios da contabilidade, fecha o balancete, fechado balancete extraiu as informações para compor o orçado e o realizado” (G2).

Torna-se clara nas respostas dos gestores a utilização dos relatórios fornecidos pela contabilidade para identificar os gastos na produção dos fios, o que reforça os objetivos citados por Hansen e Mowen (2003). Para Bacic (2011) e Hilton *et al.*, (2006), gestão é mais que planejar, controlar ou mensurar o objeto, ou seja, verificar que a gestão de custo proporciona uma visão mais completa, uma imagem integral do processo.

Levando em consideração a visão dos autores, com intuito de um entendimento maior na questão, foi providenciado um novo questionamento:

- Nesta evidenciação, aparecem de forma separada por produto, todos os gastos? As seguintes colocações são apresentadas no Quadro 12:

Entrevistados	Respostas
G1	<i>Como a fiação só produz fios, não tem esta divisão. Apesar de que produz tipos diferentes de fios [...], controla os custos da fiação como fios. Não tem controle separado dos fios 8, fios 20, fios 30. Trabalhamos num custo total. Gerencialmente eu tenho um acompanhamento da quantidade de cada fio que a gente produz por mês e se estipulou alguns índices que a gente coloca que um tipo de fio ele tem um custo dentro daquele custo global, assumindo um X valor. Mas isto gerencialmente, a contabilidade trabalha com o custo único. Exemplo: os fios 8 são produzidos 10 toneladas por dia, os fios 30 uma tonelada por dia, e assim por diante. A gente estipulou, para ficar mais fácil de gerenciar, que a fiação tem que produzir 600 toneladas. Com estas 600 toneladas você tem um custo médio. Assim estipula, para configurar aquelas 600 toneladas, o quanto produz de fios 8, de fios 20, de fios 30, e aí se controla mais pela quantidade de produção mensal do que o custo de cada fios. Se atingir as 600 toneladas se sabe que está no custo ideal.</i>
G2	<i>Por título? Não, não consegue. Tem que ser um relatório gerencial. De praxe nós adotamos que o resultado do balancete é o resultado a ser utilizado pela empresa. Não existe nem outro número para compor os indicadores, o orçamento, não existe nada fora do balancete. O que esta no balancete é aquele número que tem de ser utilizado. Então a gente ainda não conseguiu fazer este desdobramento gerencial dos custos para fazer por tipo de fios. Mas existe uma ferramenta do comercial [...] para fazer a medição da rentabilidade do negócio.</i>

Quadro 12 – A evidenciação dos gastos.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Os dados indicam que existe uma classificação diferenciada dos fios, mas o que está apresentado no quadro 12 é que não existe uma separação dos custos de cada um, e sim um custo médio pela quantidade produzida de fios.

Quando apresentou-se neste estudo a definição de gestão feita por Cruz (1991 p. 38) onde gestão está “baseada em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa”. Reforçando com isto a colocação dos gestores, onde apresentam que a indústria de fiação tem a capacidade de produzir 650 toneladas por mês e que a sua meta é de produzir 600 toneladas, onde para eles é extremamente importante alcançar a meta de quantidade produzida, pois esta cobrirá os gastos e oferecerá rentabilidade.

Nakagawa (1991) reforça essa metodologia de gestão quando coloca que a mesma é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado. Conclui-se que para a indústria de fiação, o importante é o cumprimento da meta, e isso independe da metodologia utilizada.

Quando perguntado aos gestores de que forma identificavam os elementos que compõem os custos na produção dos fios, o gestor G1 afirma que utiliza dois sistemas para identificar os elementos, com base no sistema contábil utiliza um sistema gerencial, este extraíndo informações gerenciais com base no balancete contábil. O sistema gerencial rastreia a informação até a origem, e isso fica claro quando afirma que no “*sistema gerencial para saber o custo individual, por pessoa, tem um resumo que oferece várias aberturas. Primeiro vai ter quanto gasta com as pessoas, com as despesas médicas, INSS, etc., com relação às despesas técnicas, consegue-se chegar até na nota fiscal de origem*”.

O gestor finaliza a resposta da questão dizendo que dificilmente faz este rastreamento, só se ocorrer alguma dúvida de onde vem um gasto. “*Utilizo o sistema em busca de informações de forma gerencial, acabo usando no dia a dia mais o gerencial do que o próprio balancete da contabilidade por oferecer as contas detalhadas e em junção*”.

O mesmo é colocado pelo Gestor G2, segundo ele utiliza as contas do balancete contábil para identificar os elementos que compõem o custo da produção dos fios. Observa-se através das respostas como conseguem identificar os gastos de cada elemento.

Ocorre um reforço neste posicionamento ao responderem as questões apresentadas no Quadro 13, relacionada com o método de custeio utilizado, e se este permite identificar e controlar os gastos separadamente.

Entrevistados	Respostas
G1	<p><i>Consegue. São dois que gerenciamos: o custo com pessoal e a técnica [...]. Então estes são os dois itens que a gente acompanha, técnica e com pessoas. A matéria prima vai comprando mensalmente [...] seu custo não acompanho no “gerencial”, acompanho no ato da compra mesmo, vou vendo o que tinha de estoque no mês anterior qual o valor que temos no estoque com o que estou comprando e no dia a dia vou atualizando este preço da compra. No final do mês confiro com o da contabilidade e só verificar se aquilo que eu vinha fazendo diariamente fechou no final do mês. Eu mais confiro pela contabilidade do que pego ela como informação. Trabalho sobre a informação que tenho do mês anterior o custo eu atualizo em cada compra no final do mês. Compramos a matéria prima todo mês, tem um estoque de mais ou menos dois meses para a fiação [...]. Nestes dois meses, dependendo da estratégia nossa, a compra pode aumentar ou não. Na grande maioria do ano a gente trabalha com dois meses de estoque.</i></p>
G2	<p><i>A forma com que é feito a contabilização das notas vai direto para as contas cabíveis, para as contas que é o destino correto [...]. Existe todo um trabalho, um cuidado para conferir e para acompanhar isso e dar um destino correto, todo um sistema de procedimento para que isto aconteça, [...]. Antes do fechamento do balancete, quando está tudo pronto, o pessoal das unidades, no caso a fiação, esta imprime um relatório, que é o balancete que já está praticamente fechado, digamos assim, aí confere se todas as contas, valores, estão colocadas corretamente. Se identificar algum valor diferente, seja um nome de fornecedor, ou em um valor, alguma coisa assim que está diferente [...] tem que contar com a contabilidade e rastreia este documento para verificar através do documento fiscal se aquilo é realmente da fiação, naquela conta etc. O orçamento ajuda muito a descobrir estas inconsistências, lançamento errado ou lançamento de outra unidade na fiação, ou alguma coisa assim.</i></p>

Quadro 13 – Identificação dos Gastos pelo Método de Custeio.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Constatou-se nas questões anteriores, que a forma como abordam o custo unitário do quilo de fio é semelhante ao custeio por absorção, pois os mesmos acabam somando todos os custos que tiveram com a produção, e dividem pela quantidade produzida. Logo, pode-se afirmar que a indústria de fiação utiliza o método de custeio por absorção para identificar o custo do produto, o que vai ao encontro da colocação já feita pelos colaboradores do

departamento contábil, e que ficou reforçado com a definição dos autores Hansen e Mowen (2003) e Garrison, Noreen e Brewer (2007).

Nota-se que o processo de planejamento e controle dos gastos é realizado por meio do orçamento anual, que é comparado com os gastos reais, logo os relatórios são elaborados com intuito de acompanhar e controlar os gastos que possuem periodicidade mensal. Mas é permitido acesso a qualquer tempo, ao sistema contábil, aos departamentos, o que possibilita o acompanhamento diário dos gastos relativos aos diversos projetos em execução e, em paralelo.

Quando questionado aos gestores sobre quais são os principais benefícios com a utilização dos relatórios da contabilidade de custos, obtiveram-se as respostas apresentadas no Quadro 14:

Entrevistados	Respostas
G1	<i>Acho que todos os benefícios. Eu não imagino gerenciando os custos da fiação sem ter esta base contábil. A gente tinha o gerencial, mas nunca fechava com a contabilidade sempre tinha uma diferença. Agora conseguimos resolver com a contabilidade sendo entregue no quinto dia, ou sexto dia. [...]. É outro jeito de trabalhar, você confia nas informações, tem alguma dúvida você vai ao sistema contábil e ali está a informação, [...].</i>
G2	<i>Eu parto do princípio assim: que aquilo que você não controla você não gerencia, estes relatórios oferecem para nós o controle dos custos, dos gastos da Copasul, através desse controle se consegue gerenciar a empresa caso contrário eu não vejo outra forma de você fazer a gestão do negócio, não saber quanto está gastando, não saber qual o resultado obtido com o produto, assim o processo de decisão fica prejudicado.</i>

Quadro 14 – Os principais benefícios com a utilização dos relatórios contábeis.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

A resposta à questão anterior identifica que ocorrem benefícios com a utilização dos relatórios gerados pela contabilidade de custos, e isso ficou reforçado quando afirmaram que os relatórios oferecem o controle dos custos, que são através deles que identificam, mensuram, analisam, preparam e fazem a interpretação dos gastos, conforme abordado neste estudo por Horngren e Foster (1987) e Maher (2001).

Quando questionado quais são as principais dificuldades com a utilização dos relatórios da contabilidade de custos, obtiveram-se as seguintes respostas dos gestores: Para

o gestor G1 a dificuldade ocorre com a distribuição das contas no balancete, que são lançadas em contas sintéticas e analíticas de acordo com um plano de contas contábil. Para ele as contas analíticas atrapalham no entendimento, pois ele precisa mesmo é do resultado que está nas contas sintéticas, que é a soma de um conjunto de contas analíticas. Para facilitar, ele traz as contas para o seu gerencial de forma sintética e afirma *“no gerencial eu consigo verificar realmente todo o gasto, tanto a despesa como o custo com pessoas em uma única conta, [...]. E no meu gerenciamento muitas vezes não preciso desta distinção, preciso do gasto total”* G1.

Enquanto para o gestor G2 a dificuldade é a de extrair indicadores do balancete, afirmando que automatizar o sistema contábil na geração de indicadores é um sonho de toda a cooperativa, de uma forma que faça com que os dados possam ir direto para o painel de controle, no qual extraem-se os indicadores principais de cada unidade, de cada negócio, tendo o acesso a rentabilidade por unidade, por produto. Segundo o gestor as ferramentas estão sendo desenvolvidas e logo serão disponibilizadas.

Na fala dos gestores identifica-se a existência da dificuldade em extrair dados de relatórios do sistema contábil. Com isso, neste estudo foi afirmada que a finalidade da contabilidade de custo é a prestação de informações para auxiliar os gestores (LEONE, 2009). E segundo Maher (2001) os gestores precisam saber como os custos se comportam para planejarem e avaliarem o desempenho da produção.

Logo, se torna adequada uma ferramenta que venha a automatizar a extração das informações do sistema contábil para o gerencial, atendendo as necessidades dos gestores, dados estes que conforme colocado pelo gestor G2, em breve serão disponibilizados de forma visual e interpretativa, com indicadores e gráficos dos dados contábeis de toda cooperativa.

Ainda foi questionado que tipo de informação da contabilidade de custo os gestores utilizam no processo da tomada de decisão. De acordo com o gestor G1 afirma-se que utiliza os relatórios contábeis para acompanhar se o que foi programando sucede, identifica se o preço praticado na venda ocorre retorno, ou não, se nos relatórios a indústria está dando lucro ou se está dando prejuízo. Mensalmente utiliza destas informações, e através destas análises, muitas vezes ocorrem mudanças na estratégia como, por exemplo, pode fazer a opção de comprar ou não uma matéria prima antecipada, ou se pode deixar para um melhor momento do mercado.

Quanto às colocações do gerente G2, ele afirma que sua função é mais operacional, que nem sempre o processo de tomada de decisões ocorre através dos números contábeis. Ele mais acompanha a parte operacional e os indicadores, como no caso da indústria da fiação acompanha e controla a eficiência, a qualidade, a pontualidade, acompanha o cumprimento do

que foi orçado com o realizado, acompanha mês a mês a rentabilidade, identifica o que precisa ser feito caso alguma conta esteja ultrapassando o orçado, resumindo é muito mais na parte operacional. Adverte que na *“prática funciona assim, a indústria tem uma capacidade de produção de 650 toneladas por mês, e é preciso maximizar essa produção, se o mercado está sinalizando consumo de fios mais grossos automaticamente a capacidade de produção aumenta porque vai produzir os fios grossos”*.

O gestor G2 explica que os fios são produzidos por metro, e se esse metro tiver uma bitola fina serão produzidos fios finos, ou seja, mesmo o metro mais pesado vai pesar menos, o que inverte na produção dos fios grossos, que com a mesma quantidade em metros obtêm-se um maior peso.

A indústria trabalha na estação invertida, onde no verão é muito favorável conseguir atingir as 650 toneladas por estar produzindo roupas de inverno, e já no inverno a produção são de roupas leves, logo os fios são finos, sendo assim se a produção for só de fios finos não se consegue atingir as 650 toneladas por pesar menos e o valor desse fio fino não supera a queda da produção, sendo assim o comercial tem que identificar clientes que consomem os fios grossos independente da estação do ano para cumprir a meta, o ponto de equilíbrio e um resultado positivo.

Na resposta dos gestores observa-se o uso dos relatórios no acompanhamento do que já foi orçado, onde este controle é utilizado para tomada de decisão, até porque existe uma meta de produção estabelecida, e o cumprimento da mesma simboliza atingir o que foi pré-estabelecido.

Ressalta-se que a gestão da indústria de fiação é mais que planejar, controlar ou mensurar o objeto. Notou-se que a gestão de custo feita, proporciona uma visão mais completa, uma imagem integral do processo conforme colocado por Bacic (2011) e Hilton *et al.*, (2006).

O gestor complementa suas considerações demonstrando a importância que tem e é todo o setor contábil, falando da sua necessidade de ter dados que possam auxiliar nas suas tomadas de decisões, com a seguinte afirmação:

Os números contábeis, o controle de custos é fundamental para quem trabalha na área comercial [...], todo mês esperamos os resultados, é do mês anterior que repensamos o mês seguinte, as estratégias, [...] a flexibilidade de preço em um momento bom. Mas os números são as bases de tudo [...]. Conseguimos identificar a margem, não conseguimos reduzir os preços, trabalhamos com o preço de mercado [...], mas identificamos a nossa rentabilidade (G1).

Na sequência foi questionado se existe um subproduto no processo de produção e no caso de uma resposta afirmativa como era feito o tratamento contábil. As respostas obtidas são apresentadas no Quadro 15.

Entrevistados	Respostas
G1	<p><i>Sim. Algumas cooperativas usam este subproduto do algodão na própria confecção do fio. Só que não fica com a qualidade do fio que a Copasul utiliza como padrão, fica um fio inferior. Mas muitas indústrias desse mercado reutilizam os resíduos [...]. Na Copasul, a fiação trabalha com massa pura, não reaproveita o resíduo no processo. Tem os que valorizam isso e tem os que valorizam preço. Só que nós temos nossa qualidade poderíamos diminuir o custo da matéria prima, mas a qualidade não seria a mesma.</i></p> <p><i>Quando falamos de custo dos fios englobamos a receita com a venda dos resíduos, diminuindo os custos dos fios, [...]. Contabilmente a conta receita dos resíduos fica separada das receitas dos fios.</i></p>
G2	<p><i>Sim. São os resíduos no processo de fabricação 7% ou 6% em média são resíduos, se colocamos 100 quilos de algodão 7 quilos são resíduos (casca, terra e fibras curtas) 50% desses 7 quilos os 3,5 % são fibras curtas e são vendidas para fabricação de barbantes (artesanato, tapeçaria) 3,5% é jogado no balde de compostagem (terras, folhas), faz o processo de composição depois é incorporação nas terras e culturas da cooperativa.</i></p> <p><i>Contabilmente é vendido entra como outras receitas e é deduzido no custo da produção dos fios.</i></p>

Quadro 15 – A existência de um subproduto no processo da produção dos fios.
Fonte: Dados da pesquisa (2013).

O quadro 15 nos permite constatar que no processo de produção ocorre uma sobra identificada por eles como resíduos, onde afirmaram que algumas partes são reaproveitadas nas lavouras dos cooperados e outras partes são vendidas. A parte vendida, as fibras curtas poderiam ser reaproveitadas na produção de fios e por primarem pela qualidade da indústria de fios Copasul, não as utiliza, as vende.

Conforme citado anteriormente, é feita a elaboração de um orçamento anual, foi questionado quem fazia parte da elaboração do orçamento anual, quando eram feitos e o que consideravam. A resposta foi dada pelo gestor G2 que colocou que no procedimento todos os gestores das unidades participam. Explica também que antes da entrega é feito uma reunião para que possam ajustar e adequar todos os orçamentos, e tudo são feitos com muito critério,

pois depois de finalizado leva-se para o plenário para que toda diretoria possa entrar em consenso.

E não são feitas alterações após esta reunião com a diretoria, onde o gestor observa “*a economia ainda é estável, os números nossos são bem consolidados, então nós não temos esta prática de revisão*” (G2).

O gestor G2 explica que idealizam todos os gastos possíveis na elaboração do orçamento, tais como: manutenção, salário, gastos com treinamentos, impostos, taxas, e, etc. E que na execução do processo existe uma diretriz a ser seguida e há um olhar nos orçamentos dos anos anteriores. O gestor observa que sempre fizeram os orçamentos, mas que não havia um acompanhamento periódico do mesmo. Mas, após identificar vários problemas com o orçamento de 2011 e obterem um resultado ruim para cooperativa, mudaram a estratégia ao elaborarem o orçamento do ano de 2012.

Este foi um orçamento que sofreu muitas críticas e restrições, porque a cooperativa precisava gastar menos, necessitava enxugar os gastos. Segundo o gestor, o orçamento de 2012 foi o primeiro que teve um acompanhado mensal e os sacrifícios geraram resultados bons e positivos, e inclusive a elaboração do orçamento de 2013 foi uma réplica do ano anterior.

Por fim, o gestor G2 explica que a cooperativa adota uma política de avaliação e desempenho, que tem por base as metas dos gastos estabelecidas no orçamento anual, onde os gerentes de cada departamento têm a missão de alcançar as metas estabelecidas no plano.

Esse orçamento já havia sido citado pela colaboradora CC4 ao afirmar que os gestores utilizam detalhadamente os gastos com a produção. O fato do gestor G2 afirmar que a matéria prima tem um custo de 55% do gasto com a produção dos fios, reforça a fala do colaborador CC5, que afirmou que a concentração maior dos gastos era com a matéria prima.

Em sequência, volta-se para a entrevista na questão de nº. 10, a qual se questionou sobre os principais relatórios gerados na contabilidade, bem como o procedimento sobre os mesmos. De acordo com o gestor G1 o relatório da contabilidade por ele utilizado é o balancete, onde o departamento contábil emite um resumo dele, e para um melhor detalhamento, o gestor utiliza o gerencial, por ter maior facilidade no manuseio e junção das contas. Outro fato que observa é que fazem apenas dois anos que a contabilidade consegue fazer fechamentos e emitir relatórios atualizados. Logo faz a seguinte afirmação:

“Faz uns dois anos que a contabilidade vem soltando o balancete no quinto, no sexto, no máximo no oitavo dia útil. Então a gente usa a contabilidade

como base. Não trabalhamos com nenhum gerencial que não seja com base no balancete. Não tem nenhuma planilha no Excel que eu vou gerenciando o custo. O gerencial é com base no balancete. Todo dia 10 tenho certeza que os dados da contabilidade estão atualizados que é onde eu começo a fazer os meus relatórios” (G1).

Segundo o gestor G2 os principais relatórios gerados pela contabilidade de custos seriam: O Balancete e a Demonstração de Resultado do Exercício - DRE, e a percepção são os resultados por unidades e por contas. O que reforça a afirmação dos colaboradores contábeis, apesar de não identificarem o uso de um sistema gerencial, fica claro que o Gestor G1, através de um sistema gerencial, extrai do sistema contábil as contas, facilitando assim o seu entendimento e verificação.

Com isto, os gestores continuam afirmando a utilização dos relatórios fornecidos pela contabilidade, o que reforça os objetivos citados por Hansen e Mowen (2003).

Para finalizar a pesquisa, foi questionado como são estabelecidos os preços de venda dos fios, e as respostas dos gestores estão expostas no Quadro 16.

Entrevistados	Respostas
G1	<i>Na verdade o preço de venda é o de mercado. Nós até estabelecemos no ano metas, x% neste ano é a meta, no fio não se faz o preço de fio pegando nosso custo e colocando x% e mandar para o mercado. É preciso sentir como o mercado está precificando.</i>
G2	<i>Na verdade assim, quem faz o preço é o mercado, o balizador desse preço do mercado que é a questão se nós tivéssemos, “por exemplo,” o indicador tipo ESALQ para preço de algodão, existe sim um índice que é elaborado pelo Centro de estudos avançados em economia aplicada – CEPEA, de Piracicaba que informa o preço médio do mercado, então por ali consegue ver como está o posicionamento do seu algodão em relação ao mercado, se esta vendendo o preço ESALQ exatamente ou se vendendo um pouco acima um pouco abaixo. No caso dos fios não existe este indicador o que existe é a informação do próprio mercado então o nosso gerente comercial busca através dos contatos dele esse preço de mercado verifica se na nossa carteira de cliente existe a possibilidade de trabalhar centavos acima, isso em função da nossa marca, qualidade, conhecimento com os clientes, assim ele poderá aplicar um maior preço dentro da limitação do preço mercado [...].</i>

Quadro 16 – Como são estabelecidos os preços de venda dos produtos?
Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na resposta da questão do quadro 16, ocorre entendimento, a percepção e o procedimento dos gestores na fala em que os valores de vendas praticados na indústria de fiação são estabelecidos pelo mercado, e que os planejamentos são para evitar que os custos sejam maiores que o preço da venda. Logo se torna indispensável que o sistema de gestão destes custos esteja interligado com os demais sistemas existentes.

Existe um grande esforço para integrar o sistema de gestão de custo para estarem preparados a um ambiente competitivo conforme mencionado neste estudo por (HANSEN; MOWEN, 2003).

Devido às respostas dos gestores na questão do quadro 16, em que o preço de venda é determinado pelo mercado, foi necessário fazer outro questionamento: Qual é o procedimento da indústria de fiação, caso o custo da produção seja maior que o preço de mercado? As respostas dos gestores estão discriminadas no Quadro 17.

Entrevistados	Respostas
G1	<i>Olhar para dentro para ver o que podemos fazer. A Copasul, pela qualidade, consegue precificar um pouco acima do mercado. Mas nunca pegando nosso custo e colocando nossa margem e inserir no mercado, isto é impraticável. Teve ano que a conta não fechava, pegávamos a matéria prima, o custo e comparava com o preço do mercado e não fechava. Analisamos a compra de matéria prima, custo operacional, tentando ver onde reduzir [...]. Os nossos maiores custos são: matéria prima, pessoal e energia, [...], trabalhar nesses principais custos e tentar mudar, reduzir, mas apenas colocar uma margem e enviar para as vendas não é a realidade deste mercado.</i>
G2	<i>Existem várias situações, existem situações externas e internas, existe situação interna em que por uma questão de estratégia de compra de matéria prima ou estratégia de gastos fora do controle acaba se posicionando com um custo acima do mercado, isso é um problema, são variáveis controláveis e a estratégia de compra poderia ser mais conservadora, não arriscar tanto e ter um preço de matéria prima muito alta [...], é dor de cabeça temos que engolir e tentar minimizar os custos. A situação externa ocorre através de câmbio, através de importações chinesas, através o próprio desaquecimento do mercado em que a posição inverte seu custo fica acima por questões externas, [...], quando a condição externa faz com que tudo fique inviável, nesta hora temos que acompanhar o mercado e absorver isso e tentar manter a relação com cliente, a qualidade e manter a nossa reputação porque na Copasul uma das diretrizes que</i>

	<p><i>diretoria estabelece é que nós estamos no mercado, nós temos que vender, significa que não devemos especular, não simular a falta de produção para aumentar o preço não fazer jogadas com o produto diante do cliente porque é assim, isso é fixo existe época de crise e existem época de bonança.</i></p> <p><i>Um cliente nunca deve sentir que foi manipulado, que foi feita jogada comercial, uma hora vai descontar, levamos o relacionamento bem transparente e assim que nós estamos conduzindo esses 17 anos. Se o mercado está desfavorável por nossa culpa vamos fazer nossa lição de casa, aprender com nosso erros, vamos tentar melhorar, se for fator externo é para todos.</i></p>
--	--

Quadro 17 – Custo da produção maior que o preço de mercado.

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Na resposta da questão do quadro 17, incide a percepção, o entendimento e o procedimento dos gestores, que de acordo com a explanação, independentemente do problema a Copasul prioriza sempre o fator qualidade. O conhecimento no mercado, a qualidade do produto, o contato com os produtores de algodão, são pontos de vantagens da Indústria de Fiação.

De acordo com o gestor G2, nos dias de hoje a cooperativa compra o algodão somente dos cooperados, adverte que a Copasul nasceu do algodão, e isso favorece muito a leitura do mercado, o cenário e tendências dos preços.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste tópico apresentam-se as considerações finais da pesquisa, cujo objetivo geral foi analisar a gestão de custos na produção dos fios de algodão. Para isso foi realizado um estudo de caso na Copasul – Cooperativa Agrícola Sul Matogrossense, localizada no município de Naviraí/MS.

Evidenciou-se que o departamento contábil fornece informações para orçar o custo da produção de fios, provê informações para o planejamento e controle em resumo, providencia também todas as informações para auxiliar o processo de tomada de decisão.

As informações da contabilidade de custo na produção dos fios de algodão são cobiçadas pelos gestores. Nesse sentido, o objetivo geral do trabalho foi atingido, pois ficou identificado que utilizam destas informações na elaboração do orçado e auxiliam a administração do realizado.

Para se chegar a essa conclusão, outros objetivos foram propostos neste trabalho de forma específica. No que diz respeito à identificação dos elementos que compõem o custo de produção dos fios, fica evidente a matéria prima, como sendo a maior responsável pelos custos dos fios de algodão, e observou-se que alguns colaboradores não consideraram alguns dos elementos como parte do custo da produção dos fios.

Essa constatação pode estar relacionada com a falta de clareza no que se refere à classificação dos gastos, e isso ficou evidenciado quando solicitado aos mesmos uma definição da nomenclatura dos custos e a classificação dos gastos de acordo com a terminologia contábil. No entanto, esta falta de clareza é comum, pois existe a desordem em conceituar despesas com o conceito de custos, como também é compreensível o embaraço ao definir e fazer a separação dos custos fixos e variáveis e/ou diretos e indiretos.

Foi visível a tensão que alguns colaboradores do departamento contábil demonstraram na entrevista, mas existe a percepção por parte dos mesmos que todos os gastos utilizados na produção da unidade da indústria da fiação são considerados no custo da produção dos fios.

Em relação ao objetivo de analisar o sistema e o método de custeio utilizado e a forma como os funcionários o percebem, observou-se que a metade dos colaboradores entrevistados não soube dizer qual o sistema de custeio, qual o método de custeio utilizado e qual o critério de avaliação de estoque usado pela indústria de fiação.

A outra metade afirma que a indústria utiliza o sistema de custeio misto, incorporando aspectos de custeio por ordem e por processo, visto que atende a clientes específicos, mas também tem uma produção contínua, independente da estação do ano, onde produz todos os tipos de fios. Esta estratégia é utilizada no intuito de almejar a capacidade de produção

estipulada. Conferiu-se, que a forma como chegam ao custo unitário por produção de fios é semelhante ao custeio por absorção, pois os mesmos acabam somando todos os custos que tiveram com a produção e dividem pela quantidade produzida, utilizando o custo médio para controle de estoque.

Em torno de 50% dos colaboradores não souberam responder questões relacionadas à área contábil. Atribui-se ao fato de 33% atuarem na escrita fiscal, sendo uma delas como auxiliar e com menos de seis meses de atuação na empresa e 17% serem auxiliar contábil, e também estar atuando na empresa há apenas três meses.

Por fim, ao analisar se há adequações e/ou inadequações na gestão de custos na produção de fios de algodão, ficou claro nas respostas dos gestores que utilizam os relatórios fornecidos pela contabilidade para identificar os gastos na produção dos fios e que conseguem identificar e controlar os gastos separadamente, identificando uma forma adequada de gestão.

Quando questionado se há evidência dos custos por produto, ficou apontado que existe uma classificação diferenciada dos fios, mas, que não existe uma separação dos custos de cada tipo de fios, e sim um custo médio pela quantidade produzida. Independentemente disso, a indústria tem atingido os resultados orçados. Cruz (1991) e Nakagawa (1991) colocam neste estudo que a gestão está baseada em atender a missão da empresa e atingir o resultado almejado.

Diante disso, a pesquisa mostra que as adequações estão mais presentes que as inadequações no que se refere ao entendimento dos conceitos/instrumentos de custos/custeamentos na produção e gestão dos fios de algodão. Independentemente de a indústria estar atingindo os resultados orçados, indicar-se uma apuração do custo unitário dos fios por títulos separadamente, possibilitando resultados distintos.

Assim sendo, este trabalho não buscou esgotar o assunto relacionado à contabilidade de custos, aos custos industriais, à gestão dos custos, o cooperativismo, ou mesmo sobre a cultura do algodão. Ao contrário, esse estudo procura formar uma relação entre os temas tratados, dando a opção a novos estudos que reforcem ou mesmo contestem as ideias aqui expostas, oportunizando uma continuidade ou um estudo com outro foco, mas que venha ampliar as contribuições na gestão dos custos.

As temáticas citadas neste estudo têm um vasto campo para serem pesquisadas. Diante do exposto, sugerem-se como temas futuros:

- Analisar a gestão de custos da cadeia produtiva do algodão;
- Verificar a gestão de custos segundo a classificação para cada tipo de fios;

- Ponderar o custo da logística desta indústria de fiação, já que a região não é a principal produtora da matéria prima.
- Comparar o método de custeio tradicional (absorção) com o do método de custeio baseado em atividades (ABC);
- Avaliar a gestão de custos das outras unidades da cooperativa Copasul (Unidades de Silos - Grãos; Unidade Agroindustrial de Mandioca – Fecularia).

Primeiramente, evidencia-se uma necessidade de análise da gestão dos custos segundo a classificação dos fios, pois em alguns dos elementos citados neste estudo, como parte do custo na produção de fios, pode-se ocorrer uma concentração de gastos maior ou menor dependendo dessa classificação.

Algumas limitações desse estudo estão pautadas nas pesquisas teóricas dos conceitos de custos, sendo focada a teoria do custo contábil, coloca-se, portanto como sugestão em outros trabalhos que faça análise da gestão dos custos uma busca de conceitos na teoria econômica. A análise dos custos pode ser feita para um horizonte temporal mais ampliado e para outras áreas da cooperativa estendendo as interpretações obtidas e tornando as análises mais relevantes e completas.

Outra limitação foi a não utilização dos relatórios contábeis, do ponto de vista da pesquisadora, onde as análises nos relatórios facilitaria o entendimento no momento de transcrição e interpretação das entrevistas.

Diante das limitações distintas, considera-se que o objetivo do trabalho foi alcançado conforme o que foi proposto no estudo, em relação à contribuição com temas relacionados à contabilidade de custos, custos industriais, gestão de custos, cooperativismo, cultura do algodão, que são significativas para o contexto do Agronegócio e para a compreensão da prática em uma indústria de fiação.

7 REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de agronegócios**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE ALGODÃO - ABRAPA. Disponível em www.abrapa.com.br. Acessado em: 23/11/2012.
- ATKINSON, A.A.; BANLER, R.D.; KAPALNA, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BACIC, M. J. **Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia**. Curitiba: Juruá, 2011.
- BECHO, R. L. **Elementos de Direito Cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002.
- BELTRÃO, N. E. M. Algodão e a Agroenergia. **Revista Cotton Business**, n. 03, p. 26-28. 1. ed., abr. 2007.
- BERTÓ D. J., BEULKE R. **Gestão de Custo**. 1ª. Ed. Saraiva. São Paulo, 2006.
- BIALOSKORSKI NETO, S. **Agronegócio cooperativo**. In: BATALHA, Mário Otávio: (Org.). **Gestão agroindustrial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 711-734.
- BINOTTO, E. **Criação de Conhecimento em Propriedades Rurais no Rio Grande do Sul, Brasil e em Queensland, Austrália**. 2005. 268 (Doutorado). Centro de Estudos e Pesquisas em Agronegócios, UFRGS, Porto Alegre, RS.
- BRASIL. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.170/09**, Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade TG 16 – Estoques. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001170>. Acesso em 20/05/2013
- BRIMSON, J.A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo, Atlas, 1996.
- BROMWICH, M.; HONG, C. *Activity-based costing systems and incremental costs*. Management Accounting Research, 10, p. 39-61, 1999.
- CAMPOS, G. R.; GOZER, I. C. Gestão estratégica de custos nas cooperativas agropecuárias do estado do paraná: nível de intensidade no uso das informa es de custos para tomada de decisão e controle. **Rev. Ciênc. Empres.** UNIPAR, Umuarama, v. 9, n. 1 e 2, p. 155-172, jan./dez. 2008.
- CLEMENTE, A., SOUZA, A. **Gestão de custos. Aplica es operacionais e estratégicas**, São Paulo: Atlas 2007.
- COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO - CONAB. Disponível em: www.conab.gov.br. Acessado em: 20/10/2012.
- CONFEDERA O NACIONAL DA AGRICULTURA – CNA, disponível em: www.cna.org.br. Acessado em: 20/10/2012.
- COOPERATIVA AGRÍCOLA SUL MATOGROSSENSE - COPASUL. Disponível em: www.copasul.coop.br. Acessado em: 25/05/2013.
- COOPER, R., KAPLAN, R. S. **Custo e desempenho. Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. 3ª. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, R. I. **Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica**. São Paulo: 1991. Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento da Contabilidade e atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CUNHA, M. C. F. **Análise do processo de gestão de custos dos agentes que compõem a cadeia produtiva da cultura do sisal no estado da Paraíba**. Dissertação apresentada ao Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em cumprimento às exigências para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis. João Pessoa – PB. 20 de Julho de 2010. f. 95.

DEPARTAMENTO DE AGRICULTURA DOS ESTADOS UNIDOS - USDA, Disponível em www.usda.gov.br. Acessado em: 23/11/2012.

DURLO, A. R.; CARLESSO, S. B. S. O controle interno e as cooperativas. **Simpósio de Iniciação Científica dos cursos de Ciências Contábeis**, Santa Maria, p. 181-199, jul. 2005.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. *Cost Managemet: Measuring, Monitoring, and Motivating Performance*. New York: Wiley, 2010.

FROSSARD, A. C.P. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado**. Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade, São Paulo : FEA/USP, 2003. CDD 657-42.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GARRISON, R. H; NOREEN, E. W; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 11 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIANEZINI, M. et al. O cooperativismo e seu papel no processo de desenvolvimento local: a experiência das cooperativas agrícolas no médio norte de Mato Grosso. In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA: ECONOMIA ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL, 47, 2009, Porto Alegre. **Anais da SOBER - Sociedade Brasileira de Economia Administração e Sociologia Rural**. Porto Alegre: SOBER, 2009.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

GONZÁLEZ, C. d. R. Custo integral – conjunto. Caso prático. In: VI CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 1999, Braga. **Anais**. Universidade do Minho, 1999. CD-Rom.

HANSEN, D. R., MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

HILTON, R.; MAHER, M.W.; SELTO, F. *Cost Management: Strategies for business decision*. Bolton: McGraw-Hill, 2006.

HORNGREN, C. T; FOSTER, G. *Cost accounting: a Managerial Enphasis*. 6. ed. New Jersey: Prantice-Hall, 1987.

- HORNGREN, C. T., FOSTER, G., DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**, Prentice Hall. 11ª ed. São Paulo. 2004.
- HORNGREN, C. T., FOSTER, G., DATAR, S. M.; ITTNER, C. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 13ª ed. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall, 2009.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, S. de.; MARION, J. C. **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.
- JOHNSON, T.; KAPLAN R. S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Tradução de Ivo Korytowsky, Rio de Janeiro, Campus,1996.
- JOHNSON, T., KAPLAN, R. S. **Relevance Lost: The rise and fall of management accounting**. Cambridge, MA: Harvard Business School Press, 1987.
- KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. (1998). "**O Balanced Scorecard: medidas que o desempenho da unidade**" na *Harvard Business Review* sobre **Medição de Desempenho Empresarial**. Boston, MA; Harvard Business School Press. Publicado originalmente em Harvard Business Review, janeiro-fevereiro de 1992.
- LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEONE, G.S.G; LEONE, R.J.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4º. ed. São Paulo: Atlas 2012.
- LINS, L S.; SILVA, R. N. S. **Gestão empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Thomson, 2005.
- MAGALHÃES, P. D. L. **Gestão Estratégica de Custos numa empresa têxtil: estudo de caso**. Dissertação apresentada à Universidade do Minho Escola de Engenharia dezembro de 2011.
- MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Trad. José Evaristo Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, E; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEDEIROS, J. A. A. **Contabilidade e controladoria**, Guaíba: Agropecuária. 1999.
- MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA, Disponível em: www.agricultura.gov.br, acessado em 30/06/2013.
- NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio baseado em atividades**, São Paulo: Atlas, 2001.
- NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas. 1993.
- NAKAGAWA, M. **ABC: Gestão Estratégia de Custeio: conceito, sistema e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.
- NASCIMENTO, C. do., GALLON A. V., GASPARETTO. V., PFITSCHER, E. D. **Aplicação da contabilidade de custos na atividade aquícola**. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

- NETO, S. B. **Cooperativas: Economia, crescimento e estrutura de capital.** Escola Superior de Agricultura. Universidade de São Paulo, 1998.
- NEVES, M. F. Coordenador da pesquisa: **A cadeia do algodão Brasileiro: Desafios e estratégias** – Ed. Associação Brasileira dos Produtores de Algodão – Abrapa – Biênio 2011/2012.
- NOBREGA, C. **A ciência da gestão.** Rio de Janeiro: Editora SENAC, 2004.
- OLIVEIRA, L.M., PERES JR. J.H., **Contabilidade de Custos para não Contadores**, 3^a. ed. São Paulo, Atlas, 2007.
- ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS – OCB, 2012. Disponível em: www.ocb.org.br. Acessado em 20/11/2012.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégia e operacional: Conceitos – Estrutura – Aplicações**, .1 reimp. Da 1 ed. De 2003. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2004.
- RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável as Ciências Sociais In: BERUEN, I. M. (Org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2003. p. 80-83.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Saraiva, 2009.
- SAFRAS & MERCADOS, Disponível em www.safras.com.br. Acessado 16/07/2013.
- SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO - SESCOOP. Disponível em: <http://www.sescoopsp.org.br/default.php>>. Acesso em: 30 jun. 2013.
- SHANK, J. K., GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** , 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SHIM, J. K.; SIEGEL, J. G. *Modern Cost Management Analysis.* Hauppauge: Barons Educational series, 2009.
- SOUZA, A, CLEMENTE, A. Considerações de custo e valor da informação. **Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação.** Florianópolis, n.esp. 2. sem. 2004, Disponível em: <http://www.encontros-bibli.ufsc.br/especial.html>.
- SOUZA, A. R. D.; CUNHA, G. C.; DAKUZAKU, R. Y. O. **Uma outra economia é possível: Paul Singer e a economia solidária.** São Paulo: Contexto, 2003.
- STARK, J. A. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- TACHIZAWA, T.; CRUZ Jr. J. B.; ROCHA, J. A. **Gestão de Negócios – visões e dimensões empresariais da organização.** São Paulo, 2001.
- VICECONTI, P. E.V.; NEVES, S. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo.** 7^a. ed. São Paulo: Frase, 2003.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2007.
- WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática.** 2^a. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso – Planejamento e métodos**, São Paulo. Bookman, 2001.

ZIMMERMAN, J. L. *Accounting for Decision Making and Control*. 4th ed. New York: McGraw–Hill, 2003.

8 APÊNDICES

Apêndice A – Roteiro de questões para as entrevistas semiestruturadas com os colaboradores do departamento contábil da Copasul.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS

Programa de Pós-Graduação em Agronegócios

Entrevistados: Colaboradores do departamento contábil

Nome do entrevistado: _____

Local da entrevista: _____ Data: ____/____/____

I. Perfil do respondente:

1. Sexo: () Masculino () Feminino

2. Idade:

() até 20 anos () 31 a 40 anos () 51 a 60 anos
 () 21 a 30 anos () 41 a 50 anos () mais de 60 anos

3. Estado civil:

() Solteiro(a) () Casado(a) () Separado(a)
 () Viúvo(a) () União Estável () Outro: _____

4. Grau de escolaridade (Grau de Ensino):

() Sem Instrução () Fundamental Incompleto
 () Fundamental Completo () Médio Incompleto (2º grau)
 () Médio Completo (2º grau) () Superior Incompleto
 () Superior Completo: _____ () Outro: _____

5. Qual o cargo e função na COPASUL?

6. Há quanto tempo trabalha neste cargo e função?

() de 1 a 5 anos () de 5 a 10 anos
 () de 10 a 20 anos () mais de 20 anos.

II – Questões referentes aos aspectos gerais sistemas e métodos de custos.

7. Qual o seu entendimento em relação à nomenclatura CUSTO?

8. No processo produtivo dos fios é utilizada a separação dos gastos de acordo com a terminologia contábil?

9. É elaborado relatórios de cada gasto para controle e acompanhamento.

não () sim (), comente.

10. Qual ferramenta é usada para fazer apuração do CUSTOS?

() a apuração dos custos é feita de forma manual;

() a apuração dos custos é feita por meio de sistemas de custos;

() a apuração dos custos é feita por empresa terceirizada e especializada;

() a empresa não utiliza ferramenta para apurar o CUSTO;

() outros. qual? _____

11. Quais elementos são utilizados para apuração do CUSTO?

() matéria prima;

() mão de obra;

() depreciação de máquinas;

() energia elétrica

() material de manutenção;

() combustível;

() frete;

() perdas

() encargos trabalhistas;

() outros. Quais? _____

12. Existe a separação dos custos entre custos fixos e variáveis e/ou diretos e indiretos nas atividades da indústria?

() não () sim, comente.

13. Os custos indiretos podem ser identificados na produção dos fios?

() não () sim

Se sim, qual a principal base utilizada para rateio dos CUSTOS INDIRETOS?

() horas de mão de obra;

() materiais diretos;

() horas máquinas;

() atividades

() volume de produção;

() outro. qual? _____

14. Qual o sistema de custeio utilizado na indústria?

- por ordem ou encomenda;
- por processo ou contínuo;
- misto.

15. Qual é o método de custeio a empresa utiliza para apurar o CUSTO de produção?

- custeio por absorção;
- custeio variável;
- custeio baseado em atividades (ABC);
- outro custeio. qual? _____

16. Qual o critério de avaliação de ESTOQUE é utilizado pela empresa?

- PEPS; Média Ponderada;
- UEPS; Outro. Qual? _____

III. Observações Gerais (percepções do pesquisador):

Pesquisadora: Francisca Maciel de Lima Dalazoana

Apêndice B – Roteiro de questões para as entrevistas semiestruturadas com os gerentes da Copasul.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS

Programa de Pós-Graduação em Agronegócios

Entrevistados: Gerente da divisão administrativo operacional e o gerente da divisão financeiro comercial.

Nome do entrevistado: _____

Local da entrevista: _____ Data: ____/____/____

I. Perfil do respondente:

1. Sexo: () Masculino () Feminino

2. Idade:

() até 20 anos () 31 a 40 anos () 51 a 60 anos
 () 21 a 30 anos () 41 a 50 anos () mais de 60 anos

3. Estado civil:

() Solteiro(a) () Casado(a) () Separado(a)
 () Viúvo(a) () União Estável () Outro: _____

4. Grau de escolaridade (Grau de Ensino):

() Sem Instrução () Fundamental Incompleto
 () Fundamental Completo () Médio Incompleto (2º grau)
 () Médio Completo (2º grau) () Superior Incompleto
 () Superior Completo: _____ () Outro: _____

5. Qual o cargo e função na COPASUL?

6. Há quanto tempo trabalha neste cargo e função?

() de 1 a 5 anos () de 5 a 10 anos
 () de 10 a 20 anos () mais de 20 anos.

II – Questões relacionadas aos aspectos de gestão de custos e tomadas de decisão

7. Como são evidenciados os gastos com a produção dos fios?
8. De que forma você identifica os elementos que compõe o custo de cada tipo de fios?
9. O método de custeio utilizado permite identificar e controlar os gastos separadamente?
10. Quais os principais relatórios gerados pela contabilidade de custos e qual sua percepção sobre os mesmos?
11. Quais os principais benefícios com a utilização dos relatórios da contabilidade de custos?
12. Quais as principais dificuldades com a utilização dos relatórios da contabilidade de custos?
13. Existe um subproduto no processo da produção dos fios?
() não () sim. Se sim como é tratado contabilmente?
14. Como é estabelecido o preço de venda dos produtos desta indústria?
15. Que tipo de informação da contabilidade de custo é utilizado no processo da tomada de decisão?

III. Observações Gerais (percepções do pesquisador):

Pesquisadora: Francisca Maciel de Lima Dalazoana