

## **Implantação do Departamento de Custos em uma Agroindústria do Litoral Norte Paraibano: um estudo sobre os impactos com hábitos e rotinas institucionalizados**

**Eugênio Matias dos Santos Neto**  
**Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)**  
*eugenio\_matias@hotmail.com*

**Marizelma Patriota Limeira**  
**Universidade Federal da Paraíba (UFPB)**  
*marizelmapatriota@gmail.com*

**Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira**  
**Universidade Federal da Paraíba (UFPB)**  
*dimmitre@gmail.com*

**Alessandra Carla Ceolin**  
**Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)**  
*Alessandra.acc@ufrpe.br*

### **Resumo**

O presente estudo trata da implantação do setor de contabilidade de custos em uma agroindústria do litoral norte paraibano, objetivando identificar, nessa implantação, os impactos causados aos hábitos e rotinas institucionalizados. O referencial abordou aspectos relevantes da Teoria Institucional na Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Sistemas de Custos na Atividade Rural. Quanto aos aspectos metodológicos, por meio de pesquisas internas e aplicação de questionários à quinze gerentes e supervisores de nove centros de responsabilidades, identificou-se e analisou-se o processo de informação da contabilidade de custos na empresa, os procedimentos inseridos com a implantação do departamento, o levantamento e análise do nível de qualificação dos colaboradores envolvidos com o processo de informação da contabilidade de custos, como também o nível de execução das atividades ligadas ao ciclo operacional e a evidenciação da contribuição da contabilidade de custos para a empresa. Com isso, concluiu-se que a implantação do departamento de custos ocasionou a modificação de hábitos e rotinas buscando adequação de procedimentos ao novo processo de informação implantado e que após essa nova realidade os gestores deixaram de tomar decisões apenas com base em experiência de mercado, passando a utilizar um conjunto de relatórios gerenciais oferecidos pelo novo sistema, iniciando assim um mais adequado ciclo de gestão na empresa.

**Palavras-chave:** Contabilidade de custos, institucionalização, hábitos e rotinas.

### **1. INTRODUÇÃO**

A atividade rural no Brasil é caracterizada pela grande contribuição econômica (IBGE, 2014). Na Paraíba não é diferente, apresentando uma economia advinda da agricultura como

um dos pilares da geração de riqueza do Estado. Acompanhando esse ideal econômico a contabilidade apresenta papel fundamental no processo de informação para tomada de decisão dos gestores agroindustriais e em meio a esse processo de dados está a característica da institucionalização dos hábitos e rotinas das empresas para se chegar aos resultados esperados, sejam eles por meio da geração de relatórios gerenciais ou procedimentos operacionais.

Seguindo esse raciocínio, pesquisou-se o processo das práticas rotineiras desempenhadas pelos departamentos inter-relacionados com a contabilidade de custos da empresa, no processo de sistema de informação, no que concerne aos procedimentos adotados nas atividades desses setores.

A institucionalização de hábitos e rotinas pode ser compreendida, de acordo com Caffarena (2006), como fenômenos institucionais formais e informais. As instituições formais relacionam-se com o embasamento legal, a qual normatiza e organiza a relação social produzida em uma denominada sociedade, como por exemplo: leis, normas, regras e procedimentos internos. As instituições informais representam o acervo cultural de uma sociedade, os quais não se incluem normas escritas, e sim hábitos apropriados à vivência aceita pela maioria dos grupos culturalmente iguais.

A empresa objeto desse estudo atua no mercado há 21 anos, localizada no litoral norte paraibano, de origem familiar, possui como atividade econômica principal segundo dados da Receita Federal, a produção, processamento e comercialização de frutas. A pesquisa é especificada como um estudo de caso que procedeu para se chegar aos resultados propostos de instrumentos documentais e bibliográficos sobre o tema da pesquisa e áreas afins, como também da aplicação de questionários aos colaboradores ligados direta ou indiretamente com o departamento de contabilidade de custos da empresa, e investigações in loco dos hábitos e rotinas do departamento e sua relação com os setores interligados, antes, durante e após a implantação.

As mudanças ambientais e a estabilidade da contabilidade gerencial vêm apresentando transformações, mais notadamente a partir da década de 1980 do século XX. Baines e Langfield-Smith (1992), apresentam-se realidade completamente diferente do ambiente social dos períodos anteriores. Os principais aspectos do atual ambiente social e empresarial caracterizam-se em fatores indutores de processos de mudanças, os quais refletem diretamente na forma de gerir, atuar e nos instrumentos de gestão que acarretam reflexos diretos na contabilidade gerencial.

De acordo com Padoveze (2009) a empresa apresenta uma visão sistêmica no sistema de informação que é composto por vários subsistemas, dos quais cita o institucional, gestão, formal, informação, social e físico-operacional. O mesmo trata o subsistema institucional como à matriz dos demais subsistemas, pois o referido compreende a definição da missão e convicções da empresa e dos seus empreendedores, inclusive suas crenças e valores que irão orientar todos os demais componentes do sistema da empresa para atingir os resultados esperados, e conseqüentemente a interferência direta no processamento dos dados e na geração de informações contábeis condizentes com a realidade do negócio.

Ao se observar uma organização sob o prisma da contabilidade gerencial pode-se dizer que a mesma é constituída por sistemas construídos por meio de hábitos e rotinas que são de fundamental importância no controle social dos aspectos organizacionais.

Seguindo o raciocínio tratado nessa contextualização, e diante da importância da contabilidade de custos no setor agroindustrial, apresenta-se o seguinte questionamento: Que

impactos os hábitos e rotinas institucionalizados com a implantação do departamento de contabilidade de custos em uma agroindústria do litoral norte paraibano provocou?

Buscando-se atender ao objetivo proposto foi realizada uma pesquisa de caráter qualitativa e quantitativa uma vez que se trata de um estudo de caso ainda exploratório-descritivo onde se pretende através das aplicações de questionários e pesquisas in loco identificar as respostas do objeto de estudo e analisá-las.

Devido a importância da contabilidade de custos para as empresas rurais e considerando que a mesma por ser um sistema de informação que depende de alimentação, processamento e geração de relatórios, torna-se relevante, nesse contexto, à interatividade operacional de tal sistema, deslumbrando-se através desta pesquisa a necessidade de identificar se os hábitos e rotinas institucionalizados no processo sistêmico da empresa sofreram influências com a implantação do departamento de contabilidade de custos.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Teoria Institucional

A teoria institucional surge com a característica de elencar as atitudes sociais que compreendem os hábitos e com sua praticidade e repetição habitual tornam-se rotinas.

De acordo com Tolbert e Zucker (1999, p. 198) a partir da década de 1940 os sociólogos americanos estabeleceram uma fonte para um raciocínio geral de pesquisas sociológicas sobre as organizações, tendo em consideração que a ação correta dos gestores refletia no maior controle e coordenação das atividades de trabalho.

De acordo com Burns e Scapens (2000) o interesse pela teoria institucional nas Ciências Sociais tem crescido, e no mínimo dois enfoques dessa teoria podem ser tratados na literatura contábil: NIS (*New Institutional Sociology*), nova sociologia institucional – tem como foco as organizações parametrizadas, inseridas numa grande rede de relacionamentos que envolva o inter-relacionamento e os sistemas culturais. A cultura, valores, crenças, normas e tradições da realidade institucional apresentam participação no relacionamento das organizações. Seguindo esse processo o ambiente institucional surge com a característica de elaborar as regras, práticas, símbolos, crenças e solicitações normativas em que as pessoas inseridas no ambiente e as organizações tendem a aceitar essas características para receber o apoio e legitimidade.

a) Nova sociologia institucional e b) Velha economia institucional. Conforme Guerreiro *et al.* (2005, p. 97) a teoria institucional apresenta três enfoques, que além dos já citados acima acrescenta-se c) A nova economia institucional. Burns (2000) ainda destaca que a teoria institucional que direciona os estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de Contabilidade Gerencial é a velha economia institucional e não deve ser confundida com a nova sociologia institucional.

a) OIE (*Old Institutional Economics*), velha economia institucional – apresenta como foco a instituição como o principal objeto de análise, deixando a parte o foco no comportamento racional e maximizador dos indivíduos responsáveis pela tomada de decisão. Conforme Guerreiro, Casado e Frezatti (2006) “a instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido a aspiração e a integração de um grupo de pessoas.”

Conforme Guerreiro *et al.* (2005, p. 97) a teoria institucional apresenta três enfoques, que além dos já citados acima acrescenta-se c) NIE (*New Institutional Economics*), nova economia institucional – enfoca o ambiente institucional como um grupo de regras sociais, legais e políticas que direcionam as bases para a produção, troca e distribuição. O elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas é o ambiente institucional.

## 2.2 A Teoria Institucional na Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial possui como característica o fato de não está limitada aos preceitos e princípios contábeis, pois essa especialidade da contabilidade está atrelada às necessidades de informações internas da empresa para a tomada de decisão em tempo hábil e consequente maximização dos resultados. Conforme Garrison, Noreen e Brewer, (2007, p. 4) “a contabilidade gerencial se preocupa com o fornecimento de informações aos administradores.” No que se refere aos hábitos e rotinas institucionalizados Scapens (1994) diz que o foco nas instituições fornece pilares para execuções compreensivas da contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas, explorando a interação entre outros ambientes sociais.

A estabilidade da contabilidade gerencial, mais precisamente nos dias atuais, apresenta relação direta com a teoria institucional. Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005) dizem que:

[...] as principais características do atual ambiente social e empresarial constitui-se em fatores indutores de processos de mudanças; em tese, as empresas são induzidas a implantar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial.

Levando em consideração o enfoque institucional Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005) citam que o mesmo apresenta uma perspectiva alternativa para o estudo das operações da contabilidade gerencial, e que essa perspectiva leva ao pesquisador a uma análise detida da origem das práticas vigentes na empresa. Quando se trata da questão da implantação ou complementação de procedimentos, os autores debruçam que:

A implementação gradativa de novas técnicas e procedimentos pode-se dar por um processo de acomodação com as demais rotinas da empresa, caracterizando uma mudança evolucionária. Por outro lado, técnicas e procedimentos completamente diferentes e alternativos aos usualmente empregados na empresa podem ser criados e implementados, caracterizando uma mudança revolucionária.

## 2.3 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos é tratada como uma especificação da ciência contábil, a qual tem como principais características a geração de informações através da mensuração dos custos de produção de uma empresa, detalhando os impactos financeiros das atividades, inclusive detalhamento dos custos em diretos, indiretos, fixos e variáveis, sendo esses mesmos identificados através de direcionadores de custos, possibilitando ao gestor uma administração estratégica dos gastos de produção através das informações trabalhadas no sistema de informação de custos (MARTINS, 2003).



Diante dessas conceituações, verifica-se que a contabilidade de custos é fator predominante nas tomadas de decisões da empresa, em que através de um confiável sistema de informação de custos, os gestores poderão tomar decisões corretas diante dos resultados apresentados.

## 2.4 Sistemas de Custos na Atividade Rural

Levando em consideração a dinâmica do ambiente em que as organizações estão agrupadas, torna-se comum buscar constantemente o aperfeiçoamento do processo de informação posta a disposição dos gestores, Beuren e Silva (2005). A partir dessa premissa, observa-se na conjuntura empresarial, a necessidade de informações oportunas que condizem com a realidade do negócio. Para isso, faz-se jus o entendimento do processo de informação, que segundo os autores da matéria, é o caminho que tem seu início no dado, passa pelo processo, até chegar ao produto final, que é a informação.

Conforme definem Santos, Marion e Segatti (2002, p. 33) “Sistema de custos é um conjunto de procedimentos administrativos que registra, de forma sistemática e contínua, a efetiva remuneração dos fatores de produção empregados nos serviços rurais”. Conforme tais estudiosos, os objetivos básicos do Sistema de custos na atividade rural consistem em, permitir uma correta valorização dos estoques para a apuração dos resultados obtidos em cada cultivo ou criação, oferecendo bases consistentes e confiáveis para projeção dos resultados e auxiliar o processo de planejamento rural, principalmente quando o administrador precisa decidir o que plantar e como plantar, dentre outros.

A atividade agrícola é classificada em dois tipos de culturas, às temporárias e permanentes. De acordo com Crepaldi (1993, p. 56), “são consideradas culturas temporárias aquelas sujeitas ao replantio após a colheita com um período de vida curto, normalmente não superior a um ano”, ainda afirmando o mesmo autor, “são consideradas culturas permanentes as que não estão sujeitas ao replantio após a colheita, com um período de vida longo, normalmente em torno de três a quatro anos”.

No que se refere à questão dos custos Ribeiro (2004, p. 212), diz que, “nessas culturas, os custos são acumulados no “Ativo Não Circulante” numa conta provisória de “Cultura Permanente em Formação”. Dentro desta conta há subcontas que indicam, especificamente, o tipo de cultura”. Perante a explanação de Marion (1996) essas operações são classificadas como: preparo do solo/calagem, plantio/adubação, adubação, tratamento fitossanitário, cultivo manual, cultivo mecânico, cultivo químico, raleação, irrigação, manutenção, poda, colheita e outras.

Partindo do pressuposto que toda ação provoca uma reação, Martins (2008, p.358) deixa claro que independente de qual seja o sistema adotado ou implantado, detalhes e particularidades necessários para seu processamento, como também a finalidade de sua implantação, sempre ocorrerão resistências, visto que provocarão mudanças de hábitos e rotinas.

Martins (2008, p. 361) descreve que a implantação do sistema de custos deverá ocorrer de forma gradativa, ou seja, por etapas e que nos primeiros meses de atividade do sistema não se devem exigir todas as informações relativas a materiais consumidos, horas máquinas trabalhadas entre outros. Portanto, a implantação do sistema de custos deverá conter a fase de projeto, implantação e operacionalidade, sendo essas ocorridas de forma gradativa.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Como forma de apresentar os procedimentos metodológicos o objeto de estudo foi uma empresa do ramo agrícola do litoral paraibano, em que se buscou alcançar os objetivos através de pesquisas *in loco* e aplicação de questionários aos colaboradores envolvidos com o processo de informação da contabilidade de custos. A aplicação de questionário foi realizada no mês de abril de 2012, a um total de nove centros de responsabilidades, sendo por 15 gerentes e supervisores desses centros.

Define-se a presente pesquisa como exploratória, uma vez que os estudos ainda podem ser considerados em estágios iniciais no que se refere aos hábitos e rotinas institucionalizados na implantação do departamento de custos. Os estudos exploratórios são relevantes quando existe questionamentos sobre as contribuições das pesquisas acadêmicas para o campo dos práticos (BALDVINSDOTTIR, MITCHELL, NORREKLIT, 2010). Dessa forma esta pesquisa é exploratória, descritiva e com método quantitativo de análise (HAIR et al., 2005; FLICK, 2009).

### 4 DESCRIÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente foi identificada na empresa pesquisada sua estrutura organizacional para seguir com as características da implantação do departamento de custos. As rotinas existentes e as mudanças de hábitos foram investigadas e apresentadas na análise dos resultados, assim como a efetiva participação dos colaboradores, o nível de aceitação e a execução na visão dos gestores.

A empresa possui em cada polo comercial uma gerência administrativa, totalizando cinco gerentes. No ano de 2010, visando à necessidade de crescimento econômico e devido ao aumento da concorrência, projetou-se na empresa a idealização de criação de um departamento de custos, voltado ao atendimento fiscal, contábil e gerencial, com isso se fez necessário toda uma reestruturação técnica, operacional e organizacional.

O departamento de custos é subsidiado pelos demais departamentos com informações relevantes para o processo de tomada de decisões em cada centro de responsabilidade. Essas atividades departamentais têm como suporte os operadores que executam os planos de ações desenvolvidos nesses departamentos, que possuem estruturação diferenciada.

#### 4.1 Atividades Departamentais e Estruturação

A estruturação teve início com a implantação de um sistema de informação integrado e do departamento de contabilidade no ano de 2009, este, responsável pelo controle e demonstração das informações e detém os setores de custos, contábil e fiscal, sendo gerido pelos coordenadores de custos e contábil, que possui ligação direta com a gerência administrativa. Com isso interligaram-se todos os departamentos operacionais da empresa, segundo o administrador, proporcionando maior controle e segurança das informações, sendo alocados os procedimentos e execução das atividades.

Todo processo inicia-se no departamento de compras, o qual possui a função de fazer cotações de preços, fazer pedido a partir da necessidade do almoxarifado, este, ligado àquele com a função de lançar notas fiscais de entradas e controlar a movimentação de entrada e saída de matéria prima e demais materiais. Esse departamento é composto por três pessoas, sendo um responsável pelo processo de compra, outro pelo controle de estoque e um auxiliar. Por sua vez lançada à nota fiscal, automaticamente é gerado um lançamento na contabilidade, acompanhado diretamente pelo departamento de custos, como também pelo setor financeiro que é composto pelo setor de contas a pagar, compras, contas a receber e comercial.

O departamento de recursos humanos tem sua formação composta pelo setor de pessoal e segurança do trabalho; O departamento Frota Própria é composto por um coordenador e 20 (vinte) motoristas, responsáveis pela logística comercial de 20 (vinte) caminhões. O departamento Packing House (Casa de Produção) é o responsável pelo processamento dos frutos, embalagem e logística, detém os setores de processamento, embalagem, estoque, exportação e expedição; O departamento fazendas tem a responsabilidade do plantio, conservação e colheita das culturas, detém os setores de mecanização, irrigação, coordenação agrícola e técnica agrônoma; Todo o organograma sistemático da empresa tem relação e está focado em um processo de atividades interdepartamentais, gerando a interatividade entre os departamentos com o objetivo de gerar informações contábeis.

Os estoques recebem requisições dos departamentos de produção e administrativo e são alimentados pelas compras de matéria prima, material de embalagem e materiais diversos, os departamentos de produção (*packing* e fazendas) requisitam matéria prima e materiais ligados à produção dos produtos e plantio, tendo assim a produção e gerando o estoque de produtos acabados prontos para a comercialização; os departamentos administrativos requisitam materiais de expediente e de escritório utilizados em suas atividades diárias.

Com a descrição da estruturação organizacional, compostas pelos centros de responsabilidades, retrata-se a seguir o processo de implantação do departamento de custos.

Com a implantação do departamento de custos em meados de 2011, conseguiu-se acesso a todo o projeto de implantação do departamento, o qual relata toda conjuntura empresarial, pré-implantação, forma e metodologia, inclusive os procedimentos e os relatórios a serem desenvolvidos no momento e pós-implantação, o qual deu subsídio para andamento do estudo. Conforme o projeto, nessa fase procurou-se descrever as operações agrícolas e comerciais da empresa estudada, como também a funcionalidade do departamento de custos.

De acordo com o projeto e pesquisa *in loco*, identificou-se que a empresa além de cultivar e vender, também revende mercadorias. Nas operações agrícolas trabalha-se na empresa com o processo de plantio, formação do fruto e beneficiamento, preparando o mesmo para comercialização. Existem também produtos que são adquiridos de outros produtores rurais, inclusive estrangeiros (importação), em que apenas alguns necessitam passar pelo beneficiamento, pois outros já chegam como produto acabado, dividindo-se assim as atividades operacionais da empresa em indústria (plantio, colheita ou compra a produtores e beneficiamento) e comerciais (compra para revenda), esta última executada tanto pela matriz como pelas filiais.

## 4.2 Departamento de Contabilidade de Custos

Durante o período de implantação do departamento objeto de estudo dessa pesquisa, procurou-se em um primeiro momento mapear toda a operacionalidade da empresa, buscando identificar os procedimentos existentes, e as mudanças necessárias para obter os dados para alimentação do sistema de informação de custos, e gerar os resultados esperados pela diretoria, sob um organograma representado por coordenação/gerencia e operadores.

Buscou-se o enfoque em três vertentes, conhecimento dos procedimentos internos dos setores envolvidos com os departamentos de produção, agrícola e frota própria, com o objetivo de identificar as rotinas desses, visando a adequação de alguns procedimentos para atender a nova sistemática de trabalho que estava se instalando devido a demanda informacional do departamento de custos e por seguinte a elaboração dos relatórios responsabilizados ao mesmo.

Em seguida foi feito um mapeamento das atividades desenvolvidas no processo produtivo, proporcionando de forma estratégica a análise dos custos e operações relacionadas ao departamento em estudo.

A operação produtiva da empresa é composta por subdivisões, em que no primeiro momento trabalha-se com as fazendas, as quais estão codificadas em I, II, III entre outras, e a parte de beneficiamento e formação do produto acabado que está atrelada a casa de produção denominada de *Packing House* (casa de produção).

A plantação é controlada através da denominação das terras em: Fazenda I, II, III entre outras. Inicia-se o processo com a preparação do solo das fazendas em seus respectivos talhões (divisões das terras das fazendas), o qual recebe todo o tratamento sendo a cultura classificada como investimento até o momento da formação do fruto.

A formação do fruto inicia-se a partir da transição entre o processo de investimento (plantio) e o processo de produção (formação do fruto), dando-se início ao aspecto produtivo de fato, começa-se a alocar os custos a tal processo, sendo o mesmo classificados como custo de produção das fazendas.

A colheita dos frutos é controlada pelos encarregados das respectivas fazendas, os quais escoam a produção para o *Packing House* (casa de produção) formalizando a atividade através de guia de transporte e recebimento.

Após esse procedimento é preenchido pelo receptor da produção (*Packing House*) um formulário de controle de recepção de mercadorias, o qual contém os dados referentes à classificação do produto, quantidade e outros, liberando assim o processamento.

Seguindo o processo, dar-se início ao processamento dos frutos, em que após tal operação é preenchido o formulário para controle do processamento e classificação dos frutos e, pelo controle de qualidade, é procedido o Aviso de Produção para o processamento dos destes advindo das fazendas próprias e advindos dos produtores rurais terceirizados, alimentando assim o estoque de produto acabado e pronto para comercialização.

O processo de requisição de matéria prima ocorre no momento da liberação da colheita recebida para o beneficiamento. No beneficiamento são requisitados os materiais de produção para compor o produto acabado.

Conforme o relato do coordenador do departamento de custos, antes da implantação deste, tais requisições não tinham o devido controle, pois eram executadas pela vivência e experiência na atividade. Após a implantação de tal departamento foram introduzidos os procedimentos de alocar as requisições tanto de matéria prima como de materiais de produção

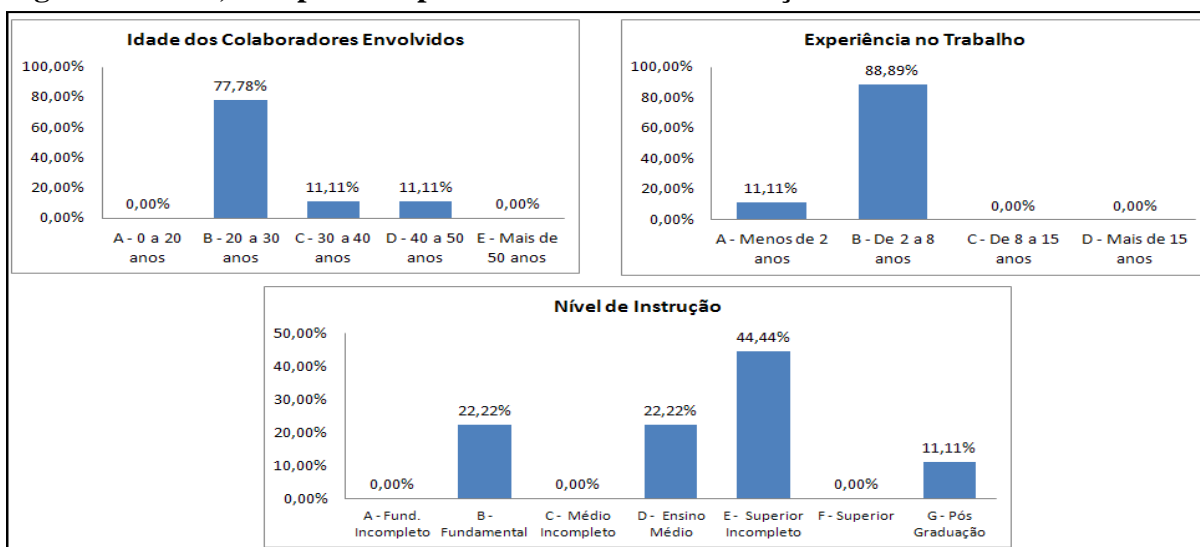


aos produtos beneficiados. Assim surgiu a necessidade de manutenção dos procedimentos criados como também a alteração dos mesmos, caso necessário, visando um melhor controle interno das operações implantadas, fato observado nas áreas das frotas, produção e agrícola.

### 4.3 Análise dos Questionários Respondidos

Nessa fase procurou-se identificar o nível de qualificação dos colaboradores envolvidos direta ou indiretamente com o departamento de custos e o nível de execução dos procedimentos adotados. Como também a identificação dos procedimentos internos introduzidos e o nível de aceitação e execução destes. Para se chegar ao objetivo proposto do estudo, além da pesquisa *in loco*, utilizou-se também a aplicação de questionário no mês de abril de 2012, a um total de nove centros de responsabilidades, sendo respondido pelos seus responsáveis. Os resultados de para as questões idade, tempo de experiência e nível de instrução podem ser visualizados na Figura 1.

**Figura 1: Idade, Tempo de Experiência e Nível de Instrução**

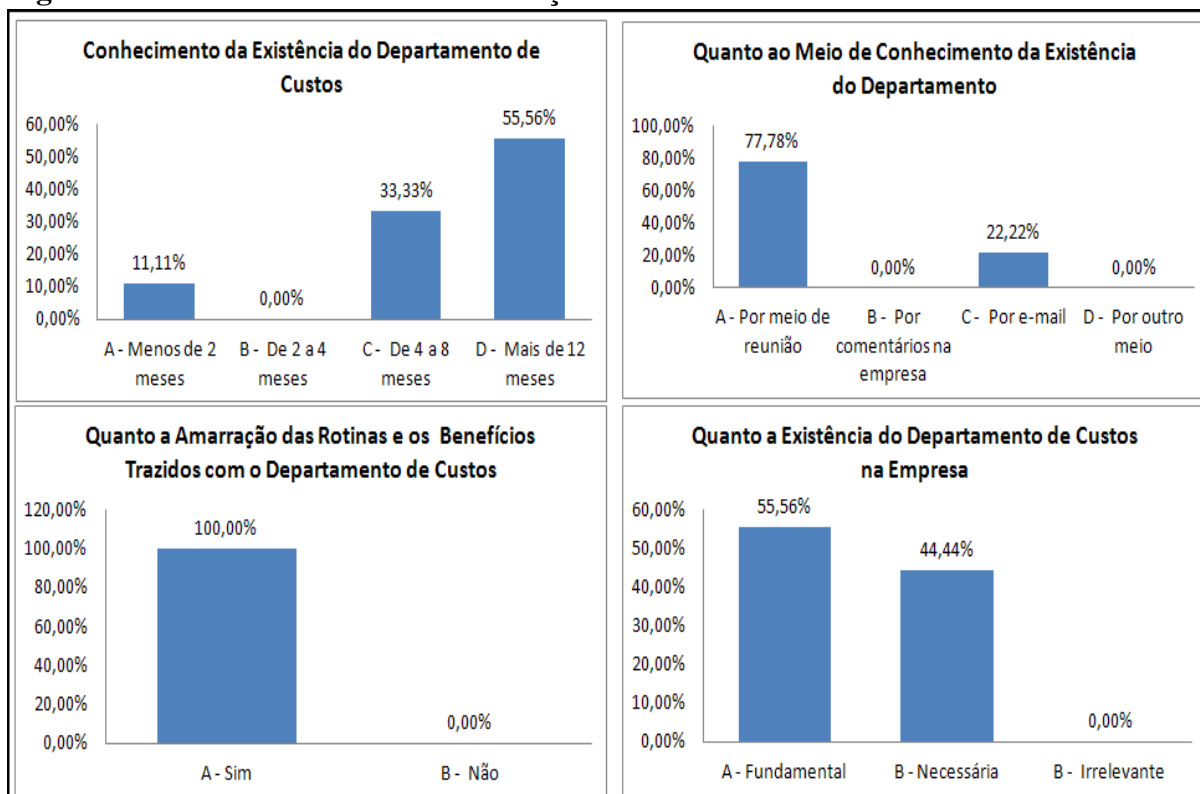


Fonte: Elaboração realizada pelos autores.

Com relação à idade dos colaboradores envolvidos com o departamento de custos 77,78% apresentou idade entre 20 (vinte) e 30 (trinta) anos, representando assim, a maioria. Tendo como tempo de experiência no trabalho um período de 2 (dois) a 8 (oito) anos correspondente a 88,89%. Vale salientar que todos os respondentes possuem menos de 8 (oito) anos de experiência na atividade; Concernente ao nível de instrução, 44,44% dos respondentes possuem nível superior incompleto, conforme pesquisa *in loco*, alguns desses respondentes estão dando continuidade ao estudo, porém outros estão com os cursos trancados. Apenas a gerência administrativa possui nível superior e pós-graduação. Verifica-se ainda que as responsabilidades do almoxarifado e da área agrícola estão com dois profissionais que detém apenas o ensino fundamental, o que correspondeu em 22,22%.

A Figura 2 demonstra os resultados quanto a existência do departamento de custos e amarração das rotinas.

**Figura 2: Existência do Setor e Amarração das Rotinas**

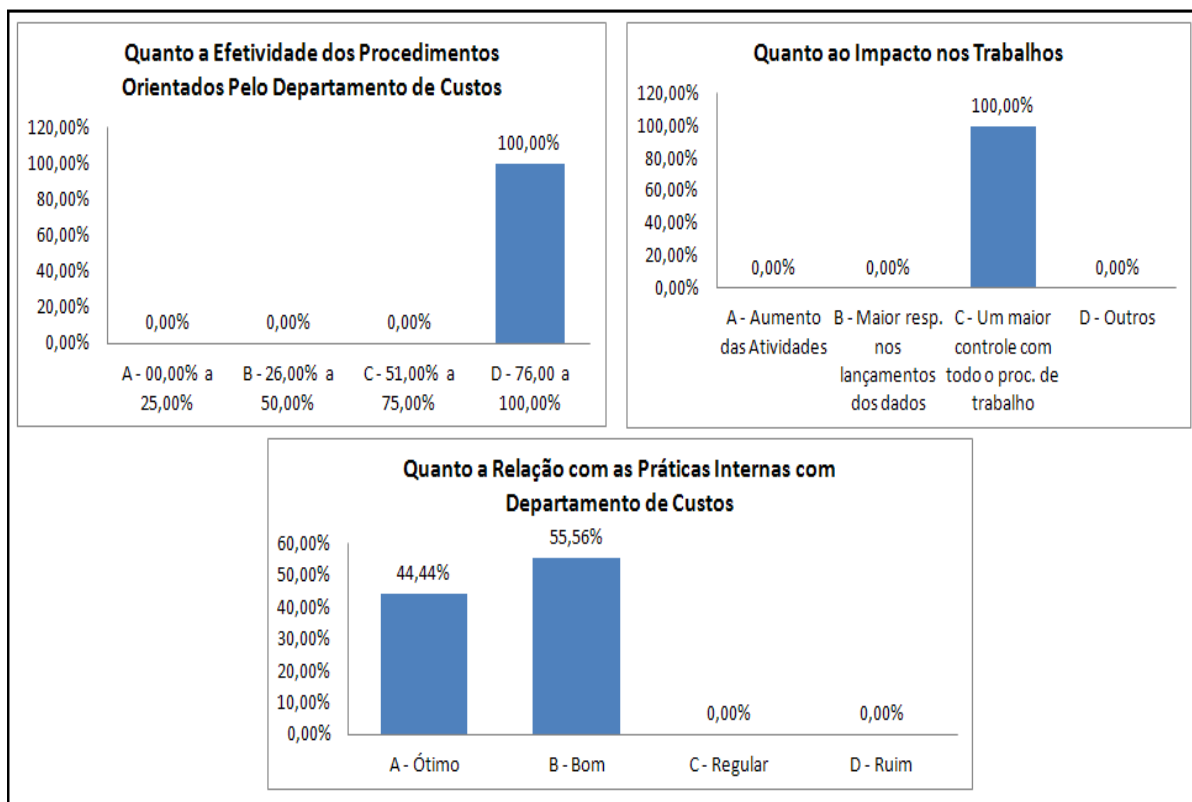


Fonte: Elaboração própria, 2012.

Verificou-se que a maioria dos departamentos (55,56%) tomou conhecimento do departamento de custos há mais de doze meses. Constatou-se ainda que 77,78% dos respondentes obtiveram conhecimento do setor de custos por meio de reunião. Concernente a amarração das rotinas, todos os departamentos questionados concordaram que o departamento implantado trouxe benefícios e que sua existência é necessária e fundamental para empresa.

A figura 3 demonstra os resultados quanto a efetividade dos procedimentos orientados pelo departamento de custos, quanto ao impacto nos trabalhos e a relação com as práticas internas do departamento de custos.

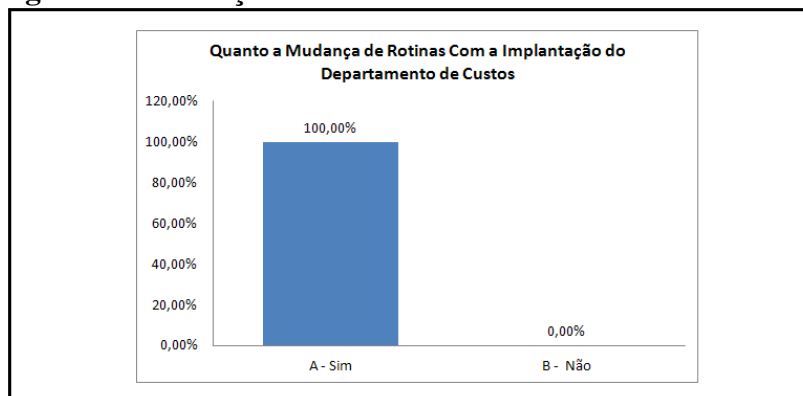
**Figura 3: Efetividade, Impacto e Relação**



Fonte: Elaboração própria, 2012.

De acordo com a análise das respostas a respeito da efetividade dos procedimentos orientados pelo departamento de custos e seu impacto nos trabalhos dos departamentos pesquisados, constatou-se que todos os respondentes concordam que o àquele impacta num maior controle com todo o processo de trabalho e que os procedimentos orientados pelo setor de custos estão num nível de efetividade de 76,00% a 100,00%. Quanto à relação com as práticas internas com o departamento de custos 44,44% responderam que há uma ótima relação e 55,56% disseram que existe uma boa relação. O próximo item do questionário trata das mudanças de rotinas com os procedimentos criados (figura 4).

**Figura 4: Mudanças de Rotinas com os Procedimentos Criados**



Fonte: Elaboração própria, 2012.

Conforme análise do questionário, os procedimentos foram implantados nos setores: Financeiro; *Packing House* (Gerência Produção); Gerência Administrativa; Compras; Almoxarifado; Comercial, Contabilidade e Fazendas (Gerência Agrícola) e de acordo com as respostas dadas, todos os departamentos pesquisados sofreram mudanças de rotinas com a implantação do departamento de custos.

#### **4.4 Análise das Atividades e Procedimentos Pós-Implantação**

##### *4.4.1 Atividades com Folha de Salário*

O departamento de recursos humanos deve encaminhar os relatórios de folha de salário com pessoal ao departamento de custos até o sétimo dia do mês seguinte a competência dos fatos. Após a recepção da folha de salário são tabelados no Microsoft Excel os gastos com pessoal por centro de responsabilidades e lançadas no sistema Pirâmide os valores referentes à folha de pessoal. Os lançamentos são conferidos pela coordenação do departamento, a qual elabora as análises de custos sobre a folha de pagamento de pessoal do período.

##### *4.4.2 Atividades com Materiais Diretos e Fretes*

No início de cada mês são trabalhadas as requisições de materiais e matéria-prima utilizadas no processo produtivo, como também os custos com fretes alocando-se estes aos produtos beneficiados, conforme direcionamento das requisições aos produtos. De acordo com o cronograma, essas atividades deverão estar concluídas até o quinto dia subsequente a competência dos eventos. Após levantamento dos custos diretos de produção, é recebida do departamento comercial a movimentação de estoques de produtos acabados, inclusive a produção do período, como também informações de vendas líquidas por produto.



#### *4.4.3 Atividades com Informações de Produção e Comercial*

As informações de produção, movimentação de estoques, custo médio com matéria prima e vendas são encaminhadas ao setor de custo até o décimo dia do mês seguinte a competência dos fatos.

#### *4.4.4 Atividades de Apuração dos Custos e Envio dos Relatórios*

Nessa etapa é apurado o custo por absorção, o qual aloca aos produtos todos os custos diretos e indiretos de produção, tendo-se assim o custo total e a condição de se calcular o custo dos produtos vendidos, em seguida é executada a devida contabilização e elaborados os demonstrativos gerenciais de resultado do período. Os custos variáveis de produção são levantados no mesmo espaço de tempo, tendo no seu conteúdo a apropriação dos custos com materiais, mão de obra, matéria prima e fretes das matérias primas; Com a obtenção desses dados são executadas as análises de custos e evidenciadas através de demonstrativos gerenciais as interpretações técnicas do mérito pelo responsável do departamento de custos. Esses trabalhos devem ser encaminhados aos diretores até o vigésimo dia do mês seguinte a competência dos fatos, tendo em seguida os trabalhos contábeis de conciliação.

#### *4.4.5 Atividades Contábeis*

As atividades que envolvem a contabilidade são as conciliações de estoques, investimentos das culturas trabalhadas nas fazendas e custo dos produtos vendidos. Após o fechamento do balanço patrimonial e demonstrativo de resultado do exercício oficialmente, são executados ainda pelo departamento de custos as análises de balanço. Conforme pesquisa, identificou-se que apesar de existir uma programação para esta atividade ter seu encerramento até o vigésimo dia do mês seguinte a competência dos fatos, verificou-se que esse prazo vem se estendendo para aproximadamente sessenta dias, conforme informação do gestor do departamento. O que mostra certa falha entre o planejamento e execução das atividades, no que concerne a questão do tempo, o qual trabalhos relacionados a esse aspecto podem ser analisados em outros estudos.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Conforme a pesquisa em tela, constatou-se que a implantação do setor de contabilidade de custos representou para empresa o principal meio de informação para tomada de decisão. Segundo o responsável pelo departamento, a empresa possui atualmente um leque de informações gerenciais que não conseguia obter êxito antes da implantação do departamento, possibilitando ao gestor a tomar decisões adequadas a respeito do custo de oportunidade, na relação entre compra ou produção da matéria prima; análise de custo com mão de obra, análise de balanços e demonstrativos de resultados gerenciais.

Verificou-se também que as mudanças com relação à implantação de novos relatórios para decisão na rotina dos gestores, ocasionaram mudanças significativas no corpo operacional da empresa, o qual sofreu mudanças de hábitos e rotinas para se adequar a nova

realidade e embasar os procedimentos metodológicos do departamento de custos para análise dos dados, processamento e elaboração dos relatórios concernentes a responsabilidade do setor, possibilitando também um maior controle e interligação das atividades internas da empresa. De acordo com a gerência administrativa o departamento de custos hoje configura-se no meio organizacional da empresa como a fonte de diretrizes para os caminhos comerciais e de produção, caracterizado como o principal contribuinte para as decisões coesas com a realidade econômica da empresa.

Diante das análises dos resultados, tendo como embasamento a investigação sobre os impactos com a implantação do departamento de contabilidade de custos na empresa objeto de estudo, verificou-se que a implantação do setor de custos impactou na instituição de hábitos e rotinas da empresa, mesmo com alguns limites, no que concerne a rotina de determinados hábitos implantados, conforme se constatou na relação entre o setor de custos e a contabilidade. De acordo com os procedimentos implantados, os impactos ocorreram nos setores Financeiro, *Packing House* (Produção), Gerência Administrativa, Recursos Humanos, Contabilidade e Fazendas.

Diante dos estudos realizados e dos resultados tratados, conclui-se que a implantação do departamento de custos proporcionou impactos nos hábitos e rotinas dos setores interligados ao departamento, seja com a criação de novos procedimentos ou com a alteração de processos já existentes. Visando dar continuidade aos estudos aqui levantados se sugere novos trabalhos, no que concerne a análise dos relatórios fornecidos pelo setor de custos, apuração dos custos agrícolas, controladoria e contabilidade rural.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M. M. **Introdução de metodologia do trabalho científico**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. **Antecedents to management accounting Association**. Madri, 1992.
- BEUREN, I. M.; SILVA, T. P.; MACHADO, D. D.; HEIN, N. **A Influência da Cultura Organizacional no Desenvolvimento de Um Sistema de Informações Analisado Pelos Números Áureos**. Disponível em: <[http://proxy.furb.br/tede/tde\\_arquivos/1/TDE-2007-05-17T084409Z-289/Publico/Diss%20Jorge%20Eidt.pdf](http://proxy.furb.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2007-05-17T084409Z-289/Publico/Diss%20Jorge%20Eidt.pdf)>. Acesso em: 01 abr. 2015.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing e Accountability journal**, 13, 5, p. 566-596, 2000.
- CAFFARENA, L.C. **The role of informal institutional factors in the family business**. Catalonia/Spain: Universitat Autònoma de Barcelona, 2006.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade rural uma abordagem decisorial**. São Paulo: Atlas, 1993.
- GARRISON, Ray; NOREEN, Eric; BREWER, Peter. **Contabilidade Gerencial**. 11ª ed. São Paulo: LTC, 2007.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.



GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, R.; FREZATTI F.; CASADO T. **Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional**. Revista Contabilidade e Finanças USP. Ed. Comemorativa. p. 7-21. São Paulo, 2006.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional**. *Organizações & Sociedade*. v.12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Informações sobre a atividade rural no Brasil. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 12 abr. 2015.

MARION, J. C. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia Para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. São Paulo. 1ª Edição, 2000 – Editora Atlas.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de Informações Contábeis**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, O. D. J. **Adequação dos custos da atividade agrícola**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Vol.1, N. 1, 2004.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, 1994.

SANTOS, G. J.; MARION, J. C.; SEGATTI, S. **Administração de custos na agropecuária**. 3 ed. São Paulo; Atlas 2002.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **A institucionalização da teoria institucional**. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs.). **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1. pp.196-219.