

## **FATORES DE OCORRÊNCIA DE CUSTOS OCULTOS: ESTUDO EM UMA COOPERATIVA GAÚCHA AGROINDUSTRIAL DE ARROZ**

### **Marcos Antonio de Souza**

Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP  
Professor do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS  
Av. Unisinos, 950 – Cristo Rei – São Leopoldo/RS – CEP 93.022-000  
Sala 5A401a – Área Econômicas  
marcosas@unisinos.br - Tel 51 3037-000, Ramal 1580

### **João Rafael Alberton**

Mestrando em Ciências Contábeis – UNISINOS  
Av. Unisinos, 950 – Cristo Rei – São Leopoldo/RS – CEP 93.022-000  
Sala 5A401a – Área Econômicas  
rafael@supermercadosmarin.com - Tel 51 3037-000, Ramal 1580

### **Luiz Henrique Figueira Marquezan**

Mestrando em Ciências Contábeis – UNISINOS  
Av. Unisinos, 950 – Cristo Rei – São Leopoldo/RS – CEP 93.022-000  
Sala 5A401a – Área Econômicas  
Luiz\_marquezan@yahoo.com.br - Tel 51 3037-000, Ramal 1580

### **Renato Pereira Monteiro**

Mestrando em Ciências Contábeis – UNISINOS  
Av. Unisinos, 950 – Cristo Rei – São Leopoldo/RS – CEP 93.022-000  
Sala 5A401a – Área Econômicas  
renato@ifrspoa.edu.br - Tel 51 3037-000, Ramal 1580

## **RESUMO**

As tradicionais práticas de mensuração de custos são limitadas para a identificação de um tipo especial de custos, tratados na literatura como custos ocultos. Diante disso, o objetivo deste estudo é adotar procedimentos específicos que permitam identificar os custos ocultos e analisar os fatores de sua ocorrência em uma cooperativa agroindustrial de arroz localizada no Rio Grande do Sul. Trata-se de uma pesquisa descritiva e qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso. A coleta de dados ocorreu via entrevistas semi-estruturadas com os responsáveis pelas áreas financeira, contábil, comercial e de produção da cooperativa pesquisada. Também se utilizou da análise de documentos gerenciais contábeis e da observação dos processos operacionais, realizado durante o período de agosto a dezembro de 2010. Os dados foram analisados buscando a identificação das possibilidades de existência de custos ocultos. Constatou-se a existência dos seguintes custos ocultos operacionais: (a) custos com a elaboração do projeto e acompanhamento da lavoura de produtores; (b) custos com armazenagem de arroz. Também ficou evidenciada a existência dos seguintes custos ocultos relacionados a falhas de processos operacionais: (a) na compra de arroz de outras agroindústrias; (b) no reprocessamento de arroz por falhas no processo produtivo; (c) no tempo adicional para carregamento de sacas; (d) no tempo adicional para selagem de embalagens.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica de Custos; Custos Ocultos; Agronegócio do Arroz.

## **1 INTRODUÇÃO**

As empresas vivem uma busca constante de meios para crescer e remunerar adequadamente os investimentos. Tal objetivo tem sido cada vez mais complexo de atingir tendo em vista os desafios da realidade operacional dos mercados onde elas atuam. Nesse ambiente, conforme enfatiza Silva (1999), a gestão estratégica de custos surge como uma resposta para atender as demandas de uma busca por melhoria contínua e competitividade.

Contribuindo para tal competitividade, conforme Hansen e Mowen (2001), tem-se as informações que decorrem da análise de custos, as quais possibilitam desenvolver estratégias superiores, produzindo vantagens competitivas. É nesse campo que se enquadram as práticas de gestão estratégica de custos – GEC, nas quais encontra-se o custo total de uso e propriedade - TCO. Dentre os atributos dessa prática, conforme destacam Bierna e Waterstraat (2004), existe a possibilidade de identificar os custos em uma abordagem mais ampla, envolvendo todos os custos de um produto, desde a sua compra até o seu descarte.

Dada a sua amplitude, o TCO permite a identificação dos chamados custos ocultos, não visualizados explicitamente nos sistemas tradicionais de custeio. Esta identificação pode ser aplicada em qualquer segmento, inclusive no agronegócio, objeto deste estudo.

A relevância do agronegócio para a economia do país tem provocado aumento do número de pesquisas e estudos nesse segmento, como os de Ludwig (2004), Pfitscher (2004), Wander (2006), Freitas, Almeida e Costa (2008), Gama, Souza e Sato (2009), Silva (2010), além de instituições como FIESP (2008), IBGE (2010) e CEPEA-USP (2010).

Para as cooperativas agropecuárias a identificação dos custos ocultos pode ser de grande relevância na busca de um maior conhecimento de suas estruturas de custos, uma contribuição para melhora da competitividade e do resultado da cooperativa e de seus cooperados. Fazem parte das cooperativas agropecuárias, as produtoras de arroz, o qual, conforme Alvarenga (2010), além de ter seu preço regulado, alto consumo, pouca industrialização, produzido e negociado por várias empresas.

Com este cenário, caracterizado pela alta concorrência e pouca diferenciação, impõe-se com mais intensidade os trabalhos de análise dos custos envolvidos no processo de beneficiamento. Tal análise é um instrumento para assegurar competitividade.

Diante deste contexto, este estudo tem por objetivo identificar os fatores e operações dos custos ocultos em uma cooperativa agroindustrial localizada no Rio Grande do Sul.

A relevância, justificativa e contribuições dessa pesquisa está pautada na ausência de estudos com essas características no segmento analisado. De outra parte, um estudo que consolide uma base teórica sobre os custos ocultos e avance no sentido de analisar os fatores motivadores da sua ocorrência pode apoiar os gestores em ações de melhoria, tanto na eficiência do processo beneficiamento quanto na qualidade do produto final. Além disso, contribui ainda por fomentar novas pesquisas que identifiquem outros possíveis custos ocultos, ainda ausentes nos sistemas de contabilidade de custos.

O artigo está dividido em cinco seções, iniciando com esta introdução. Na segunda seção faz-se uma incursão teórica sobre o tema de pesquisa, seguida da terceira seção, que trata dos procedimentos metodológicos. A quarta seção compreende a análise e interpretação dos dados. Por fim tem-se a quinta seção, com as conclusões e sugestões de novos estudos. A lista das referências utilizadas na pesquisa completam o conteúdo do estudo.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 Gestão Estratégica de Custos**

A gestão estratégica de custos (GEC), conforme Shank (1989) compreende o uso de informações nos seguintes estágios da gestão estratégica: (a) formulação das estratégias; (b)

comunicação das estratégias formuladas; (c) desenvolvimento e execução de planos para implantá-las; (d) monitoramento da implantação e do cumprimento dos objetivos estratégicos.

Para cumprir seu papel a GEC ultrapassa os limites da empresa, gerando informações sobre o ambiente externo, utilizando-se de suas diversas práticas. Cinquini e Tenucci (2006) abordam esta busca externa de informações em dois momentos: (a) informações dos concorrentes, abordando custos, preços, *market-share*, entre outras; (b) informações de fornecedores e clientes na perspectiva da análise de toda a cadeia de valor.

A análise da cadeia de valor é abordada por Shank (1989), Shank e Govindarajan (1997), Rocha (1999), Porter (1999) e Hansen e Mowen (2001), juntamente com a análise do posicionamento estratégico e dos determinantes de custos, os três temas centrais da GEC.

Estes três temas são a base para a operacionalização da GEC por suas diversas práticas, abordadas em estudos como de Ellram e Siferd (1998), Cinquini e Tenucci (2006), Cadez e Guilding (2008), Souza, Silva e Pilz (2010), Flores *et. al.* (2010), entre outros. Estas práticas buscam analisar elementos internos e externos à empresa.

A análise dos três temas da GEC e a utilização das suas práticas, por abordarem os diversos custos relativos aos processos e produtos possibilita, dentre outros benefícios, a identificação de custos que apesar de existirem nas empresas, não são identificados nos métodos tradicionais de mensuração. Estes custos, denominados ocultos, são abordados no tópico seguinte.

## 2.2 Custos Ocultos

### 2.2.1 Custos Ocultos Resultantes de Falhas no Processo de Informação

Miller e Vollmann (1985) discutem como a alocação dos custos indiretos, até então levados aos produtos por poucos ou até um único critério de rateio, prejudica a acurácia dos dados de custos nas empresas. Há críticas aos tradicionais critérios de alocação de custos, asseverando a importância da análise das atividades, as verdadeiras geradoras destes gastos.

Para esclarecer tais afirmações, os autores abordam o tema utilizando a expressão *hidden factory*, que vem a representar uma indústria onde os custos ficam ocultos, escondidos por estas formas arbitrárias de alocação aos objetos de custeio. Miller e Vollmann (1985) identificam quatro tipos básicos de atividades que geram esses custos ocultos (Quadro 1).

Atividades	Custos relacionados
Operações Logísticas	Relativas à movimentação de materiais, estas atividades são processadas, controladas e analisadas por diversos funcionários, incorrendo em custos de recebimento, armazenagem, distribuição interna, expedição e transporte.
Operações de Balanceamento	Atividades que garantem o equilíbrio entre a entrega de materiais, seu processamento e demanda. Inclui custos relativos às pessoas, planejamento e aquisição de materiais, estrutura e agilidade na disponibilidade de materiais diretos e indiretos.
Operações de Qualidade	Atividades relativas à qualidade de produtos, envolvendo custo de atividades que ultrapassam o entendimento de apenas controle do produto final, mas de todo o processo.
Operações de Mudança	Relacionadas às mudanças nos produtos e suas especificações, envolvendo o custo do trabalho de produção e de qualidade, juntamente com os esforços de outras operações, inclusive <i>setup</i> e preparação de uma estrutura e processo flexível de produção.

Quadro 1 – Atividades e custos ocultos relacionados

Fonte: Miller e Vollmann (1985)

Miller e Vollmann (1985) desenvolvem a teoria de que as atividades são as geradoras da maioria dos custos indiretos, e, portanto, a melhor base para alocação e transparência desses custos do que os tradicionais critérios de rateio. Essa não transparência significa a existência de custos ocultados em meio aos custos normalmente identificados e mensurados na denominação genérica de custos gerais e indiretos de fabricação. Trata-se, segundo os autores, de uma relevante informação não disponibilizada à gestão dos negócios.

A classificação de um custo como oculto relacionada à insuficiência das informações geradas pelos sistemas de contabilidade também é abordada por Ferudy (2005), quando indica dois fatores para tal classificação: (a) sua não mensuração na contabilidade padrão; (b) sua importância para o processo de produção. Da mesma forma, para Bierna e Waterstraat (2004) os custos são ocultos devido à contabilidade adotar a estrutura departamental, prejudicando evidenciação e compreensão dos processos produtivos e as atividades que ultrapassam os limites desses departamentos. Nesse mesmo sentido, Herculano (2009) defende a natureza de custos ocultos que surgem da imprecisão do sistema de custeio escolhido por uma empresa. O método escolhido pode possuir um nível de precisão e detalhamento na mensuração dos custos, no qual alguns não demonstrados ficam ocultos.

Além dos custos ocultos por deficiência de informação têm-se também aqueles custos provocados por situações de erros, falhas e comportamentos ocorridos fora de padrões estabelecidos. É o conteúdo da seção seguinte.

### 2.2.2 Custo Ocultos Resultantes de Disfunções

Autores como Lima (1991), Femenick (2005), Freitas *et al.* (2007), Freitas e Severiano Filho (2007), Dutra e Bornia (2009), abordam a existência os custos ocultos como fruto de disfunções, variações de desempenhos, erros, falhas, não-qualidade de produtos e processos.

Lima (1991) aborda os custos ocultos advindos de disfunções, destacando as seguintes ocorrências: sobrecarga (sobre-tempo, sobre-salário e sobre-consumo); não produtos (não produção e não criação de potencial estratégico). Lima apresenta uma classificação bastante analítica dos custos dessa natureza, classificando-os em cinco grupos principais: (1) custo de absenteísmo; (2) custos de acidentes de trabalho; (3) custos de rotação do pessoal; (4) custos de não qualidade; (5) custos ligados à produtividade direta.

Nessa mesma linha de pensamento, Femenick (2005, p. 58) aborda o termo custos ocultos como o “[...] resultado de uma equação que contrapõe o resultado de desempenho ideal com o resultado do desempenho real da empresa [...]”. Uma dessas categorias de custos defendida por Femenick são as perdas de receita, proveniente de vendas não realizadas.

Freitas *et al.* (2007) relacionam a origem dos custos ocultos com as disfunções ocorridas na relação entre a estrutura (empresa) e o comportamento das pessoas. Os autores classificam esses custos ocultos em dez categorias, conforme apresentado no Quadro 2.

<b>Categoria</b>	<b>Descrição</b>	<b>Exemplos</b>
<b>Má gestão</b>	Ausência de planejamento, gerando perda de oportunidade ou sacrifício pelo abandono de uma ação. São gastos decorrentes de decisões baseadas em análises superficiais, utilização de sistemas e processos obsoletos, existência de liderança omissa e ausente.	Custos com projetos inacabados; Custos com a desistência de projetos mal planejados.
<b>Não qualidade</b>	Decorre do refazer, do corrigir e dos desperdícios dos itens produzidos. Considera: gasto comercial de devoluções e trocas defeituoso; de retoques e reciclagens, de disposição dos refugos.	Retrabalho em peças produzidas; Substituição de peças ou produtos.
<b>Rotatividade de Pessoas</b>	Resultante da falta de direcionamento adequado para os talentos internos e um clima organizacional ruim. Compreende: gasto da formação; investimentos efetuados em pessoal substituinte.	Treinamentos para novos funcionários substituintes
<b>Mau controle</b>	Custos decorrentes do excesso de informações e dados que não agregam valor. São gastos gerados pela desconfiança e criação de controles em excesso, inexistência ou falta de controles.	Controles duplos, realizados por setores diferentes.
<b>Acidente de trabalho</b>	Normalmente decorrente da falta de uso dos equipamentos de proteção ou de procedimentos inadequados de segurança para a execução das atividades.	Custos com funcionários afastados e funcionário para reposição.
<b>Set-up</b>	O custo do <i>set-up</i> está relacionado às falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo.	Custo com pessoal parado: tempo extra para regulação das máquinas.
<b>Espera</b>	Ocasionado por procedimentos e métodos não integrados às dimensões de demandas do processo produtivo.	Custo com paradas por falta de matéria-prima.

<b>Ociosidade</b>	Refere-se ao não funcionamento no tempo certo ou capacidade disponível de determinado processo.	Custos por lentidão com máqs sem manutenção; Capacidade subutilizada.
<b>Estoque</b>	Fruto do armazenamento do produto acabado sem necessidade, gerando gastos adicionais com manutenção e acondicionamento.	Custos com manutenção e seguro de estoques desnecessários.
<b>Obsolescência</b>	O custo da obsolescência resulta do uso de máquinas e equipamentos que tiveram o tempo de vida expirado; manutenção corretiva adicional.	Custos c/ tempo extra por máquinas de tecnologia defasada.

Quadro 2 – Classificação dos custos ocultos

Fonte: Freitas *et al.* (2007)

Diferentemente da abordagem de Miller e Vollmann (1985) onde a crítica pesava sobre a forma como os custos eram identificados e mensurados, os custos ocultos abordados por Freitas *et al.* (2007), Femenick (2005), Lima (1991) e outros, focam nas disfunções geradas entre desempenhos não planejados pelas organizações.

### 2.3 Custos Invisíveis

Femenick (2005, p. 51-52) também utiliza a nomenclatura ‘custos invisíveis’ para referir-se àqueles custos não evidenciados pelos sistemas de custos. Ele os relaciona ao que chamou de “escalas comparativas de custos”, ou seja, custos comparativos (oportunidade ou substituição) frutos do confronto entre a realidade de duas empresas de igual natureza.

Para o autor esses custos ocorrem em três categorias: (1) Custos tributários diferenciados: incentivos fiscais, tributos em cascata na cadeia, menor tributação em uma empresa; (2) Custos operacionais externos: custos de embarque, transportes, tarifas portuárias; (3) Custos operacionais internos: localização, tecnologia, logística, controles internos.

Esta visão de custos invisíveis é focada em comparações entre a situação em que a organização se encontra frente à outra possibilidade, com melhores vantagens, introduzindo para os custos ocultos a figura do custo de oportunidade.

O termo custos invisíveis também é abordado por Dutra e Bornia (2009) definindo-os como de difícil identificação e mensuração e provocados por processo ineficientes. Estes autores abordam a semelhança dos custos invisíveis com os desperdícios, porém os separa por uma questão temporal, onde os desperdícios são fruto de um fato já ocorrido e os custos invisíveis só existindo se houver falha na gestão de seu efeito desencadeador.

Mais uma vez, pode-se notar um delineamento da geração destes custos com processos ineficientes, falhas e outros eventos que representem um comportamento fora de padrões ideais. A exemplo de Freitas *et al.* (2007), Zaffani (2006) também elaborou uma categorização desses custos, composta de seis elementos. Na essência as classificações de Zaffani (2006) e Freitas *et al.* (2007) tratam dos mesmos aspectos relacionados aos custos invisíveis.

A denominação de um custo como invisível ou oculto, exceto pelo tratamento diferenciado de Femenick (2005), pode ser entendida apenas como uma questão semântica, onde as abordagens de grande parte dos autores aqui referenciados faz menção a custos de eventos que indicam problemas de comportamento das pessoas e falhas nos processos.

### 2.4 Custos Intangíveis

Outra classificação de custos, os custos intangíveis, também demonstra em sua composição custos passíveis de classificação como ocultos. Das categorias apresentadas nos Quadros 1 e 2 pode-se perceber a presença do caráter intangível. Conforme Abreu (2009, p. 3) os fatores intangíveis são “[...] imateriais, empregados de forma direta ou indireta na produção de bens ou de serviços, tais como: motivação dos empregados, imagem da empresa, carteira de clientes, entre outros”.

Diehl (1997) apresenta uma lista de fatores intangíveis que podem impactar tanto no sentido qualitativo como quantitativo nas empresas, destacando-se, entre outros, flexibilidade operacional, motivação funcional, imagem mercadológica, cultura organizacional, localização e facilidade de acesso a educação, fornecimentos, clientes.

Para Diehl (1997) estes fatores necessitam esforços para sua criação e manutenção, gerando custos intangíveis, de difícil mensuração. O autor os define (p.9) “[...] como a parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível”.

Verifica-se que os custos intangíveis são de difícil mensuração justamente por na sua origem ser um fator intangível, possuidor de alta dose de subjetividade, ao contrário da materialidade tão presente no campo contábil.

## 2.5 Considerações Gerais Sobre Custos Ocultos

Entre as abordagens apresentadas nesta pesquisa sobre custos ocultos, invisíveis e intangíveis, tem-se que os principais pontos em comum estão relacionados com: (a) dificuldade de identificação e mensuração; (b) não demonstração nos sistemas tradicionais de custos e contabilidade. Estes dois fatos caminham em paralelo uma vez que, para algo ser registrado em sistemas de custos contábeis, necessita de identificação e atribuição de valor.

Miller e Vollmann (1985) questionaram a qualidade das informações de custos e relacionam isso à falta de atenção dos sistemas de custeio às atividades, que não figuram como objeto de mensuração. Este contexto remete ao custeio baseado em atividade (ABC).

Da mesma forma, Herculano (2009) relaciona os custos ocultos às escolhas realizadas pelas organizações sobre seus sistemas de custos e contabilidade, sendo que em cada escolha há informações disponíveis e outras que não serão objeto de mensuração e análise.

Por outro lado, há autores como Lima (1991), Femenick (2005), Freitas *et al.* (2007), Freitas e Severiano Filho (2007), Dutra e Bornia (2009), que apresentam os custos ocultos como fruto de disfunções entre o desempenho efetivo e um desempenho esperado.

Tem-se também a figura dos custos intangíveis, que podem ser considerados ocultos quando não mensurados ou analisados, principalmente por serem de difícil identificação e avaliação, uma vez que são vinculados à subjetividade dos fatores intangíveis que os originaram (DIEHL, 1999). A inferência anterior pode ser replicada para estes custos, não sendo os únicos não demonstrados nos sistemas de informações das empresas.

Posto isso, tem-se um delineamento sobre custos ocultos, invisíveis ou intangíveis, independente de sua origem e/ou classificação contábil. No geral, os custos são passíveis de classificação como ocultos quando não mensurados e evidenciados pelos sistemas contábeis.

## 2.6. Cooperativas Agroindustriais

A lei 5.764/71 define a política nacional de cooperativismo e institui o sistema jurídico das sociedades cooperativas, estabelecendo que elas sejam sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica própria, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos seus associados (BRASIL, 2010).

Dentre os segmentos cooperativos, ganham destaque as agropecuárias. Segundo Ricken (2009), a primeira cooperativa agropecuária foi constituída na localidade de Hjedding, Dinamarca, em 1882, para se dedicar à fabricação e à venda de manteiga diretamente aos consumidores finais. Pouco depois, surgiram outras cooperativas no mesmo modelo, crescendo e se expandindo no mundo todo.

As cooperativas agropecuárias enfrentam o problema da dupla complexidade por que no relacionamento com o associado devem seguir os princípios de solidariedade cooperativa, segundo os quais o associado tem papel central, ao passo que na gestão devem ser organizadas como empresa privada, seguindo uma lógica de mercado (PEDROZO, 1993).

No Brasil as cooperativas agropecuárias somam 1.615 unidades, equivalente a 22,2%

do total de 7.261, o qual incorpora as cooperativas de crédito, saúde, trabalho, transporte e outros tipos. Na geração de empregos também há destaque para as cooperativas agropecuárias, as quais respondem por 138.829 contratações, 50,6% dos empregos do setor (OCB, 2010).

Outro fator que reforça a importância das cooperativas agropecuárias para a economia do Brasil é o expressivo crescimento de seu faturamento. No período de 2002 a 2008, teve um aumento de 106%, passando de US\$18,2 para US\$37,7 bilhões (OCB, 2010).

Dada essa expressiva representatividade econômica e a intensidade de concorrência no segmento, a gestão de custos nessas atividades são importantes ações para a continuidade dos negócios. No contexto dessa gestão de custos insere-se os custos ocultos, objeto deste estudo.

## **2.7 Estudos de Custos no Agronegócio**

A importância da gestão de custos na área rural é defendida por Callado e Almeida (2005) afirmando que o estudo dos custos rurais torna-se relevante uma vez que fornece ao gestor a melhor combinação dos recursos disponíveis para atingir melhores resultados.

Callado e Almeida (2005) realizaram um estudo nos artigos publicados nos anais dos Congressos Brasileiros de Custos, período 1994 a 2004, para identificar estudos sobre custos no agronegócio. A pesquisa demonstrou um crescimento nas publicações, com destaque para área temática de modelo de mensuração e gestão de custos no setor primário.

Outro estudo na área de custos no agronegócio foi desenvolvido por Rauber *et al.* (2006) realizaram uma análise do custo, volume e lucro no cultivo do trigo e da soja. O estudo indicou que o trigo não apresenta um resultado satisfatório no cálculo do ponto de equilíbrio econômico, e a cultura da soja é economicamente mais viável que o trigo.

Alguns estudos demonstram a relevância do tema custos ocultos para o agronegócio. Welgacz *et al.* (2009) realizaram um estudo para mapear e acompanhar o processo de exportação das empresas do setor de carnes. No estudo identificam alguns custos ocultos. Todavia, encontraram dificuldades de mensuração destes, necessitando recorrer a estimativas para avaliá-los.

Quanto aos custos ocultos no agronegócio, Becher, Souza e Rodrigues (2010) afirmam que a contabilidade de custos e os sistemas de controladoria existentes estão longe de atenderem aos procedimentos para identificação, operação e medição desses custos.

Conforme estudo de Machado (2002), há dificuldades adicionais na implantação de um sistema de custo no agronegócio, dadas as suas especificidades. Entre elas, há a influência do clima, a perecibilidade dos produtos, a dificuldade de padronização de processos e a sazonalidade. Esses fatores, juntamente com a falta de uma cultura de controles na atividade agrícola, acarretam dificuldades para a implantação de uma melhor gestão dos custos.

Apesar dessas dificuldades, verifica-se que a relevância econômica e a acirrada concorrência do setor justificam investir nesses tipos de controle como forma de melhorar desempenhos e assegurar a continuidade competitiva dos empreendimentos.

### **2.7.1 Estudos Relacionados a Custos Ocultos no Agronegócio**

Os custos ocultos são identificados em diversos segmentos da economia, inclusive no agronegócio. Como forma de evidenciar a intensidade de estudos nessa linha de pesquisa, realizou-se um levantamento dos estudos já realizados.

A pesquisa ocorreu principalmente em bases de dados *ScienceDirect*, Ebsco, Scielo, Associação Brasileira de Custos, Revista Custos@Agronegócio Online e outras páginas de busca utilizando como palavras-chave as relacionadas a custos ocultos, invisíveis, intangíveis. Identificou a existência de um reduzido número de publicações e estudos com este enfoque, conforme apresentado no Quadro 3.

<b>Autores</b>	<b>Objeto de Estudo</b>	<b>Tipos de Custos Ocultos</b>
Becher, Souza e Rodrigues (2010)	Produção de sementes de soja	Quebra de equipamentos, gasto com mão-de-obra; absenteísmo; ociosidade de equipamentos e funcionários; Estoques de produtos acabados; perda de negócios por clientes.
Freitas, Almeida e Costa (2008)	Usina sucroalcooleira	Ociosidade nos equipamentos, estoques de produtos acabados, absenteísmos, atestado médico, totalizaram R\$8 milhões
Freitas e Severiano Filho (2007)	Usina de álcool	Ociosidade, acidente de trabalho, estoque de produtos acabados
Gama, Souza e Sato (2009)	Indústria de Laticínios	Ociosidade, <i>set-up</i> , ausências no trabalho, manutenção e acondicionamento de estoques, acidente de trabalho

Quadro 3 – Custos ocultos no agronegócio

Fonte: Elaborado com base nos autores citados

Observa-se que a tipologia dos cultos ocultos presentes nos trabalhos localizados não divergem das classificações apresentadas por Zaffani (2006) e Freitas *et al.* (2007). Outra característica dos estudos é que eles partem de uma base teórica e analisam a identificação deles na atividade do agronegócios.

Há também o estudo de Welgacz *et al.* (2009), que busca na realidade de uma empresa exportadora de carnes demonstrar a necessidade de se identificar e gerenciar os custos ocultos decorrentes de atrasos na entrega da carne e custos decorrentes da não-transação.

No âmbito internacional não foram localizados estudos que abordem os custos ocultos no segmento de agronegócio. De outra parte, foram localizados estudos com esse foco em outros segmentos. Whitfield e Joslin (2008) analisam os custos ocultos envolvidos nas fases do processo de terceirização em empresas de energia elétrica e gás. O estudo de Pallarés (2000) apresenta os ocultos como valores embutidos no preço final de um produto e não percebidos pelos compradores, como o custo do projeto arquitetônico em uma obra.

### **3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Classificação Metodológica**

A pesquisa realizada é um estudo de caso em uma agroindústria de arroz do Município de Taquari (RS), desenvolvida no período de setembro a dezembro de 2010. O estudo de caso mostra-se adequado, pois se trata de uma investigação empírica que permite um conhecimento aprofundado de um fenômeno no contexto real de sua ocorrência (YIN, 2010).

Neste estudo faz-se uma abordagem qualitativa do problema de pesquisa, uma vez que o objetivo é adotar procedimentos específicos que permitam identificar os custos ocultos e analisar os fatores de sua ocorrência. Na abordagem qualitativa, conforme Appolinário (2006), os dados coletados na pesquisa devem ser objeto de análise dos pesquisadores, que farão reflexões sobre as informações coletadas à luz da literatura e da interpretação dos fatos.

Quanto aos objetivos a pesquisa é classificada como descritiva. Conforme Gil (1991), este tipo de pesquisa tem como característica realizar uma descrição de determinado fenômeno (no caso os cultos ocultos) ou população (no caso uma cooperativa agroindustrial).

#### **3.2 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados**

Os procedimentos para a coleta de dados foram a pesquisa bibliográfica, análise de documentos, observação e entrevista semi-estruturada.

A pesquisa bibliográfica possibilitou a revisão da literatura existente sobre o tema, permitindo um domínio maior do assunto. Também foram analisados documentos contábeis da empresa, mais especificamente seus relatórios gerenciais de controle de produção e controle dos custos, por centro de custos, e os procedimentos adotados na apropriação deles ao arroz. Durante a coleta de dados foram observados os processos operacionais, bem como foram realizadas entrevistas com os responsáveis pelas seguintes áreas: comercial, de produção, contábil e financeira da cooperativa.



Para análise dos dados usou-se informações coletadas no referencial teórico. Assim, tem-se as classificações de custos ocultos apresentadas por Lima (1991), Bierna e Waterstraat (2004), Ferudy (2005), Femenick (2005), Freitas *et al.* (2007), Freitas e Severiano Filho (2007) e Herculando (2009); e as categorias de custos ocultos de Freitas *et al.* (2007).

A relevância para a empresa é apontada por Ferudy (2005) como um fator a ser considerado na pesquisa sobre custos ocultos. Desta forma a busca é norteada por três pontos: (a) Sua não mensuração segregada nos sistemas de custos e contábil, seja para fins externos ou internos gerenciais; (b) Se for um custo identificado pela cooperativa, porém não mensurado de forma segregada, este deve ser fruto de um fato considerado relevante do ponto de vista dos gestores; (c) Se for um custo não identificado pela cooperativa, mas fruto desta pesquisa, sua relevância será discutida com estes gestores, responsáveis por esta definição.

### 3.3 Protocolo do Estudo de Caso:

O protocolo de estudo de caso tem como função guiar o pesquisador na realização da coleta de dados. Conforme Yin (2010), ele contém as regras e demais procedimentos necessários a execução do estudo de caso e permite o aumento da confiabilidade da pesquisa. O protocolo de estudo de caso foi dividido em três seções, conforme Quadro 4.

Seção	Elementos da Seção
Visão Geral	Objetivo: Identificar os fatores e operações dos custos ocultos em uma cooperativa agroindustrial localizada no Rio Grande do Sul.
Procedimento de Campo	Locais de visitação: A agroindústria, seus setores comerciais e produtivos e o setor de contabilidade da cooperativa.
	Pessoas a serem entrevistadas: Diretores financeiro e contábil da cooperativa; responsáveis pelas área comercial e de produção da agroindústria.
	Preparação Anterior à Visita: Leituras sobre GEC, custos ocultos, agronegócio, agroindústria, cooperativas. Pesquisa sobre a empresa e elaboração do roteiro de entrevista.
Questões Norteadoras do Estudo de Caso	(1) Como funciona o processo produtivo de arroz na cooperativa e no produtor? (2) Qual o sistema de custos que a cooperativa utiliza? (3) Quais são os prováveis custos ocultos da cooperativa?

Quadro 4 – Protocolo do estudo de caso

Fonte: Yin (2010).

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Caracterização da Empresa

A Cooperativa Certaja iniciou suas atividades em 1969, no município de Taquari (RS), aproveitando um programa federal de eletrificação rural. O programa tinha por objetivo levar o desenvolvimento ao interior do estado através da energia elétrica, visando melhor qualidade de vida, aumento da produção e contenção do êxodo rural.

Em 1993, a Certaja adquiriu a Cooperativa de Produção de Grãos de Taquari, a Comital, e passou a atuar na secagem e beneficiamento de arroz. Em 2008 houve o desmembramento dos negócios, nascendo assim a Certaja Desenvolvimento, que faz parte da Cooperativa Certaja e é responsável pelo supermercado, agroveterinária e agroindústria.

A agroindústria Certaja atua no beneficiamento de arroz, no mercado nacional, produzindo e comercializando arroz tipos 1 e 2, parboilizado, feijão e subprodutos do arroz. A agroindústria conta com aproximadamente 1.000 cooperados. O faturamento, no ano de 2010, ultrapassou R\$6 milhões, 99% dele gerado pelo mercado orizícola.

O período da safra do arroz é de março a junho, época em que a cooperativa a compra 160 mil sacas de 50 quilos de arroz, com uma capacidade de estocagem nos silos e piscinas de 170 mil sacas. A cooperativa possui um estoque médio de 90 mil sacas.

## 4.2 Processo Operacional do Agronegócio de Arroz na Cooperativa

As entrevistas com os responsáveis pelas áreas financeira, comercial e produtiva permitiram compreender quais os principais ramos de atuação da agroindústria e a forma como ocorrem as relações com clientes e fornecedores.

A cooperativa atua dando suporte aos produtores desde o projeto para o plantio até a comercialização e distribuição do arroz embalado e pronto para consumo.

As principais atividades do agronegócio do arroz na cooperativa são: (1) *Projeto*: elaboração de memorial descritivo detalhando os insumos e recursos que serão consumidos na safra, base para solicitação de crédito, por parte do produtor, para o custeio da lavoura junto a instituições financeiras. A cooperativa cobra do produtor rural 1% sobre o total do recurso liberado; (2) *Venda de insumos*: venda de insumos, sementes e fertilizantes; (3) *Acompanhamento técnico*: acompanha desde o preparo do solo até a colheita, sem custo adicional para o cooperado; (4) *Recebimento dos grãos*: os produtores da região depositam o produto na cooperativa para armazenagem, o que inclui: pesagem, análise das impurezas, análise da qualidade do produto e umidade, secagem do grão para atingir uma umidade de 13%; (5) *Armazenagem*: depois de seco, o produto segue para depósitos em silos ou piscinas, onde permanecem até o momento da venda ou retirada por parte dos produtores; (6) *Beneficiamento*: compreende desde a saída do arroz em casca dos silos e piscinas até o carregamento; inclui descasque, separação de subprodutos, classificação por tipos e embalagem em sacas de 2, 5 e 50 quilos.

## 4.3 Custos Ocultos Identificados

### 4.3.1 Custos Ocultos por Não Mensuração

Na coleta de dados realizada no setor de contabilidade, por meio da análise de relatórios (plano de contas, controles de custos dos centros de custos e planilhas de formação do preço de arroz), além da entrevista com o responsável pelo setor, foi possível identificar que existem custos relacionados à insuficiência das informações, que não são mensurados, conforme classificado por Miller e Vollmann (1985), Bierna e Waterstraat (2004), Ferudy (2005) e Herculano (2009).

#### 4.3.1.1 Elaboração do Projeto e Acompanhamento da Lavoura do Produtor

No processo de elaboração do projeto da lavoura para o produtor, o ganho esperado pela agroindústria se dá pela cobrança de 1% do valor do crédito liberado pela instituição financeira ao produtor. Quando o projeto não é aprovado para financiamento, a agroindústria não recebe quaisquer reposições de seus custos, bem como não mensura esta perda.

Além deste custo de oportunidade, abordado como custo oculto por Femenick (2005), gerado em razão da receita não auferida, foram identificados outros custos desta atividade não mensurados de forma segregada: horas do técnico para elaboração e revisão do projeto; combustível e depreciação do veículo utilizado nos deslocamentos deste até a lavoura.

Quando ocorre a aprovação do projeto na instituição financeira, a receita auferida pela cooperativa é registrada como faturamento, no entanto, os custos operacionais de tal serviço prestado, ainda assim, não são segregados dos demais.

Esta atividade foi identificada na entrevista com o gestor industrial e sua não mensuração foi percebida durante a coleta de dados na contabilidade, pois as planilhas de custos apresentadas não continham esta informação de forma segregada, ficando registrada de forma pulverizada nas diversas contas contábeis, ao nível do custo por centro de custos.

#### 4.3.1.2 Custos com Armazenagem de Arroz.

Não há mensuração segregada dos custos de armazenagem de arroz em casca na cooperativa, item de grande relevância pelo fato do produto ficar estocado por tempo

indeterminado, com o cooperado aguardando o melhor momento de venda. Esta venda poderá ocorrer para a cooperativa Certaja ou para outra empresa. Ocorrendo a segunda situação, o arroz é retirado dos silos da Certaja sem que a mesma receba pelo período estocado. Esta prática é considerada pelos gestores como procedimento normal no mercado orizícola.

Esta armazenagem contempla os seguintes custos: pessoal para manutenção do estoque; energia elétrica para oxigenação do arroz e perda de umidade; depreciação do prédio e dos maquinários utilizados; custo de oportunidade de utilizar o espaço de estoque para uma nova carga, aumentando o giro do estoque.

A mensuração de custos realizada pela cooperativa, identificada na análise dos relatórios contábeis e gerenciais, concentra-se em valorar os centros de custos (Administração, Secagem, Produção) e os produtos (arroz tipos 1 e 2) com critérios de rateio definidos. Os subprodutos, quirera, farelo e casca de arroz, possuem seus valores de realização registrados como redutores dos custos dos centros de custos e dos produtos.

O método de custeio utilizado pela cooperativa é o por absorção, com segregação dos custos produtivos das despesas administrativas. Os custos de armazenagem constam de forma não segregada nos centros de custos Secagem e Produção, não havendo, nem nos registros gerenciais, detalhes de valores sobre as atividades em separado.

A cooperativa realiza a apuração do resultado mensalmente, apenas de forma global e pelos segmentos onde atua (Supermercado, Agroveterinária e Agroindústria). Não foi identificado outro método de custeio, mesmo que aplicado de forma parcial, para poder identificar o resultado das atividades que compõem os processos da agroindústria

#### **4.3.2 Custos Ocultos por Falhas no Processo Produtivo**

Os custos ocultos aqui abordados, além de não serem mensurados pela cooperativa, ocorrem por falhas do processo produtivo por situações de erros, falhas, comportamentos fora de padrões ideais, disfunções, variações no nível de desempenho, de processos e produtos com problemas de qualidade, conforme estudos de Lima (1991), Femenick (2005), Freitas *et al.* (2007) e Freitas e Severiano Filho (2007). Os custos ocultos listados a seguir foram observados no processo produtivo e na entrevista com o responsável pela produção.

##### **4.3.2.1 Compra de Arroz de Outras Agroindústrias**

Conforme já abordado, os produtores mantêm estocado seu arroz na cooperativa, aguardando o melhor momento de negociação. Quando isso se alonga, a cooperativa se vê forçada a adquirir arroz de outras agroindústrias, suas concorrentes, para que não incorra em falta de produto, prejudicando o atendimento a seus clientes.

Esta aquisição externa gera custos adicionais não mensurados de forma específica pela cooperativa, tais como: o custo de frete, mão-de-obra e utilização dos equipamentos para descarga, custos com nova análise do produto adquirido e todos os custos de secagem e manutenção da qualidade desse arroz.

Atualmente a cooperativa considera somente o preço pago pela saca do arroz como custo do item, conforme relatado pelo responsável pela produção, tratando os outros custos somente no nível do centro de custos, não alocando ao produto adquirido desta forma.

##### **4.3.2.2 Custo de Reprocessamento de Arroz por falhas no Processo Produtivo.**

Durante o processo produtivo de descasque do arroz, uma parte do produto beneficiado não tem seu processo de extração da casca completo, necessitando passar novamente pelo ciclo produtivo, consumindo energia, depreciação de prédios e máquinas, além de horas de trabalho de mão-de-obra direta e indireta.

Tais custos não são mensurados de forma segregada pela cooperativa, conforme relatado pelos gestores de produção e contabilidade. Não há vinculação de custo adicional ao

retrabalho gerado por esta atividade. Eles são registrados nas diversas contas contábeis (mão-de-obra, depreciação, energia, etc.) apenas ao nível do centro de custos produção.

#### 4.3.2.3 Sobretempo de Carregamento de Sacas

Pela observação do processo constatou-se a espera para carregamento de embalagens do arroz em sacas de 50 quilos, visto que há somente uma embaladora para este tamanho de embalagem. Na entrevista com o gestor industrial este relatou que esta espera é observada como um ponto negativo e relevante para a operação apesar de não mensurados seus custos.

Os custos incorridos nesta etapa contemplam: custos com pessoal que embala e faz o carregamento do arroz; custo adicional em operar abaixo da capacidade a máquina que seleciona o arroz, gerando tempo extra de trabalho devido ao gargalo de produção na etapa de embalagem; custo com o tempo extra de espera do caminhão durante o carregamento.

Também foi identificado que neste mesmo processo, por haver somente uma linha de produção, a embaladora de arroz que não suporta embalagens de 50 quilos, permanece desativada. Estes custos são tratados pela contabilidade como custos de produção da agroindústria, ao nível do centro de custos, não recebendo destaque também nos relatórios gerenciais, apesar da importância relatada pelo gestor industrial.

#### 4.3.2.4 Sobretempo de Selagem de Embalagens

A observação do processo produtivo identificou que no processo final da atividade de embalagem, os pacotes de 2 e 5 quilos são embalados em fardos que precisam ser selados por um processo de aquecimento. Nesta atividade uma das máquinas é automática, enquanto o outro processo é manual, utilizando um ferro comum, de uso doméstico, para selagem.

O custo adicional de pessoal e o tempo extra de produção não são mensurados pela cooperativa e foram apontados em entrevista com o gestor industrial como ponto de melhoria relevante a ser tratado, observando inclusive o risco de acidentes de trabalho desta atividade.

Tanto o método de custeio utilizado para apuração dos resultados contábeis, quanto às informações de cunho gerencial não contemplam o custo desta atividade, nem os custos do risco de um possível acidente de trabalho. A identificação ocorre em conjunto aos demais custos de outras atividades, ao nível das contas que compõem o centro de custos Produção.

### 4.4 Discussão dos Resultados

Conforme apresentado no Quadro 5, os custos ocultos encontrados neste estudo possuem características comuns a outros estudos já realizados:

<b>Custo Oculto / Autor(es)</b>	<b>Custo oculto relacionado</b>
<b>Gasto com mão de obra</b> Becher, Souza e Rodrigues (2010)	Referentes à mão de obra em momentos como: elaboração do projeto e visitas (hora técnica), manejo do arroz durante a estocagem, mão-de-obra do reprocessamento, embalagem manual e carregamento manual.
<b>Ociosidade de equipamentos e funcionários</b> Becher, Souza e Rodrigues (2010); Freitas, Almeida e Costa (2008); Freitas e Severiano Filho (2007)	Sobretempo no carregamento das sacas.
<b>Estoques de produtos acabados</b> Becher, Souza e Rodrigues (2010); Freitas, Almeida e Costa (2008); Freitas e Severiano Filho (2007)	Custos oriundos da armazenagem do arroz.
<b>Perda de negócios por clientes insatisfeitos</b> Becher, Souza e Rodrigues (2010)	Não efetivação da receita do serviço prestado na elaboração do projeto da lavoura do produtor.

Quadro 5 - Comparação dos Custos Ocultos Encontrados

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Conforme exposto no Quadro 5, os custos ocultos identificados neste estudo podem ser relacionados àqueles encontrados em outros ramos do agronegócio, como nos estudos de Freitas e Severiano Filho (2007), Freitas, Almeida e Costa (2008) e Becher, Souza e Rodrigues (2010), mesmo que realizados em ramos diferentes, como na produção de sementes de soja e em usinas de álcool. Constata-se que existem características em comum nestes ramos do agronegócio no que tange a existência de custos ocultos.

Na pesquisa bibliográfica, foram identificadas diversas categorias e classificações de custos ocultos, os quais podem ser relacionados aos encontrados nesta pesquisa (Quadro 5).

<b>Custo Oculto na Cooperativa Certaja (Este estudo)</b>	<b>Categorias de Miller e Vollmann (1985)</b>	<b>Categorias de Freitas <i>et al.</i> (2007)</b>	<b>Categorias de Zaffani (2006) apud Dutra e Bornia (2009)</b>
Elaboração do projeto e acompanhamento da lavoura	Operações logísticas	Mau controle	Controles
Armazenagem do arroz	Operações logísticas	Estoque	Gestão
Compra de arroz de outras agroindústrias	Operações logísticas	Má gestão	Gestão
Processamento do arroz por falha no processo produtivo	Operações de qualidade	Não qualidade	Recursos materiais
Sobretempo no carregamento de sacas	Operações de logística	Ociosidade	Recursos materiais
Sobretempo na selagem de embalagens	Operações de qualidade	Obsolescência	Recursos materiais

Quadro 6 - Categorização dos custos ocultos identificados

Fonte: Dados da pesquisa

Essa categorização permite identificar a relação entre a realidade da Cooperativa, objeto desta pesquisa, e o resultado de outros estudos sobre o tema. Os custos com a elaboração do projeto e acompanhamento da lavoura do produtor, e de armazenagem do arroz, mesmo não sendo considerados nesta pesquisa como fruto de disfunções, por tratarem-se de um procedimento natural do mercado orizícola (conforme exposto pelos gestores nas entrevistas), possibilitaram sua classificação conforme a teoria proposta por Freitas *et al.* (2007) e Zaffani (2006) *apud* Dutra e Bornia (2009).

Esta classificação ocorre porque, mesmo sendo considerado um procedimento normal, a não aprovação do projeto da lavoura pode ser considerada como falha no seu processo de elaboração, ou seja, uma disfunção. Da mesma forma, o excesso de estoques e sua permanência por tempo indeterminado, pode ser classificado, conforme Zaffani (2006) e Dutra e Bornia (2009), como falta de planejamento (categoria Gestão), ou como manutenção de estoques desnecessários, conforme Freitas *et al.* (2007).

A análise dos dados da pesquisa também possibilita identificar duas linhas gerais de custos ocultos: (1) os que ocorrem pela não mensuração, ou seja, por falhas nos sistemas de informação; (2) aqueles que, além de enquadrarem-se no item anterior, são decorrentes de disfunções na empresa (erros, falhas, comportamentos fora de padrões ideais, etc.). Este alinhamento também pode ser construído e relacionado a custos ocultos identificados em outros estudos do agronegócio já pontuados no Quadro 5.

Constatou-se que o método de custeio utilizado pela empresa, o por absorção, é o principal fator que impede a identificação e mensuração dos custos ocultos relevantes encontrados neste trabalho, em linha com o estudo de Herculano (2009), dado que o método escolhido possui um nível de precisão que não consegue evidenciar os custos ocultos. Isso também está em linha com o estudo de Miller e Vollmann (1985), sobre o custeio ABC.

## 5 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo identificar os custos ocultos e analisar os fatores de sua ocorrência em uma agroindústria de arroz localizada no Rio Grande do Sul. A pouca existência de estudos de custos ocultos no agronegócio motivou a sua realização.

O estudo na agroindústria da Cooperativa Certaja Desenvolvimento permitiu identificar a ocorrência de custos ocultos tanto por falhas no seu processo de mensuração como por disfunções ocorridas em seus processos operacionais.

Especificamente, a pesquisa, constatou a existência dos seguintes custos ocultos devido a não mensuração: (a) custos com a elaboração do projeto e acompanhamento da lavoura do produtor; (b) custos com armazenagem de arroz. Quanto a falhas do processo produtivo, os seguintes custos ocultos foram identificados: (a) compra de arroz de outras agroindústrias; (b) custo de reprocessamento de arroz por falhas no processo produtivo; (c) sobretempo de carregamento de sacas; (d) sobretempo de selamento de embalagens.

Além da identificação dos custos ocultos, realizou-se a análise dos fatores de sua ocorrência, corroborando os estudos empíricos de Becher, Souza e Rodrigues (2010), Freitas, Almeida e Costa (2008), Gama, Souza e Sato (2009), Herculano (2009), Pereira (2003), Pedrosa Neto (2009).

Este estudo reforça a teoria, indicando a importância para o processo de tomada de decisão de um controle de custos eficaz, incluindo-se aqui os até então ocultos. Apesar de muitos desses custos serem de difícil identificação nada impede que as empresas construam indicadores de controle e evidenciação dos mesmos, para conhecer melhor o seu processo produtivo e saber onde agir para evitar desperdícios e aumentar sua lucratividade.

O presente trabalho possui como limitação o fato de ter sido realizado somente em uma cooperativa, apesar dos dados aqui apresentados justificarem a sua relevância tanto acadêmica quanto gerencial, motivando a continuidade do estudo. A sugestão que se faz é o desenvolvimento de estudos com o objetivo de propor técnicas de mensuração que permitam analisar a relevância dos custos ocultos para cooperativas ou empresas do agronegócio. A busca pela sistematização de procedimentos e relatórios gerenciais específicos também é iniciativa que muito pode contribuir para o planejamento e controle dos custos ocultos.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, A. L. Mensuração de custos intangíveis: uma análise prática. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*. 16. 2009, Fortaleza. Anais... Fortaleza/CE: ABC, 2009. CD-ROM.
- ALVARENGA, R. L. A. Conceito de Commodities. 2010. Disponível em: <<http://universodalogistica.wordpress.com/2010/02/03/conceito-de-commodities-2/>>. Acesso: 07 fev 2011.
- APPOLINÁRIO, F. Metodologia da ciência filosofia e prática da pesquisa. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2006.
- BECHER, R.; SOUZA, C. C.; RODRIGUES, A. P. D. C. Identificação dos custos ocultos na produção de sementes de soja no Município de Rondonópolis. Ponta Grossa. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO*, 8, 2010, Ponta Grossa. Anais... Ponta Grossa/PR, 2010. CD-ROM.
- BIERNA, T. J.; WATERSTRAAT, F. L. Total cost of ownership for metalworking fluids. WMCR Reports. Bloomington, abr. 2004. Disponível em: <[http://www.wmrc.uiuc.edu/mainsections/info\\_services/library\\_docs/RR/RR-105.pdf](http://www.wmrc.uiuc.edu/mainsections/info_services/library_docs/RR/RR-105.pdf)>. Acesso em: 30 out 2010.
- BRASIL, LEI Nº 5.764. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime

jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5764.htm)>. Acesso: 30 out 2010.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting Organizations and Society*, V. 33, N. 78, p. 836–863, 2008.

CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A. Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do CBC. *Custos e Agronegócio on line*, v.1, n.1, jan-jun, 2005.

CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA. Cadeia Agroindustrial do Arroz. Disponível em: <<http://www.cepea.esalq.usp.br/zip/Cadeia%20arroz.pdf>>. Acesso: 30 out 2010.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. 2007. Disponível em: [HTTP://www.mpra.ub.uni-muenchen.de/212/1/MPRA\\_paper\\_212.pdf](HTTP://www.mpra.ub.uni-muenchen.de/212/1/MPRA_paper_212.pdf). Acesso em 25 out 2010.

DIEHL, C. A. Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis. 1997 – Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). UFRGS. Porto Alegre, 1997.

DIEHL, C. A. Medição de custos ergonômicos. *Produto & Produção*, v. 3. n. 3, p.90-104, out 1999

DUTRA, M.; BORNIA, A. C. Gestão estratégica de custos invisíveis: o caso das empresas estatais transmissoras de energia elétrica no Brasil. *ABCustos*, v. 4. n. 2, mai/ago. 2009.

ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. *Journal of Business Logistics*, Aok Brook, v. 19, n. 1, p. 55-84, 1998.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. Agronegócio brasileiro: Características, desempenho, produtos e mercados. São Paulo, ed. 2008. Disponível em: <[http://www.fiesp.com.br/agencianoticias/2008/05/07/rev\\_agronegócio.pdf](http://www.fiesp.com.br/agencianoticias/2008/05/07/rev_agronegócio.pdf)>. Acesso: 28 out.2010.

FEMENICK, T. R. A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”. *Revista da FARN*. v. 4. n. 1/2. p. 49-61. Natal, jul 2004-dez 2005.

FLORES, J. de S. *et al.* Fatores condicionantes para a implementação da gestão interorganizacional de custos. In: V CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCORSUR, 5. La Plata, 2010. Anais... La Plata, AURCO, 2010. CD-ROM.

FREITAS, J.B.; ALMEIDA M. L.; COSTA L. Custos ocultos e agronegócio: discussões acerca de um caso observado. *Revista do Agronegócio*, v. 4, n.1, p. 26-45, Jan./Abr. 2008.

FREITAS, J. B.; SEVERIANO FILHO, C. Apreciação dos custos ocultos do processo sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba. *Revista Gestão Industrial*. v. 3, n. 1, p. 52-63, 2007.

FREITAS, J. B. *et al.* A origem dos custos ocultos: um estudo teórico. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA DA AEDB, 4. Resende, 2008. Anais... Resende, AEDB, 2008. CD-ROM.

GAMA, I. S.; SOUZA, M. P.; SATO, S. A. S. Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios do município de Cacoal – Rondônia. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16. 2009, Fortaleza. Anais... Fortaleza/CE, ABC, 2009. CD-ROM.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1991.

HANSEN, D. R.; MOWEN M. M. Gestão de custos: contabilidade e controle. São Paulo:

Pioneira Thomson Learning, 2001.

HERCULANO, A. S. Mensuração e avaliação dos custos ocultos no setor de manutenção industrial de uma mineração: impacto gerencial no ciclo de vida, 2009. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal da Paraíba: João Pessoa, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Indicadores da produção agrícola. Nov 2010. Disponível em: < [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/lspa/estProdAgr\\_201011.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/lspa/estProdAgr_201011.pdf)>. Acesso: 30 out 2010.

LIMA, M. A. A. A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa sócio-econômica nas empresas e demais organizações. Revista RAE. v. 1, n. 33, p. 21-30, Jan./Mar. 1991.

LUDWIG, V. S. A agroindústria processadora de arroz: um estudo das principais características organizacionais e estratégicas das empresas líderes gaúchas. 2004. - Dissertação (Mestrado em Agronegócio) – Centros de Estudos e Pesquisas em Agronegócios – CEPAN, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

MACHADO, E. L. O papel da reputação na coordenação vertical da cadeia produtiva de frutas, legumes e verduras frescos. 2002. Tese (Doutorado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

MILLER, J. G.; VOLLMANN, T. E. The hidden factory. Harvard Business Review. p. 142-150, sep/oct.1985.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. Números do Cooperativismo Disponível em: <[http://www.ocb.org.br/gerenciador/ba/arquivos/250210\\_somentenumeros.pdf](http://www.ocb.org.br/gerenciador/ba/arquivos/250210_somentenumeros.pdf)>. Acesso em: 05 nov 2010.

PALLARÉS, M. E. Costos ocultos en la producción inmobiliaria. 2000. Disponível em: <http://revistaurbanismo.uchile.cl/n4/pallares.html>>. Acesso: 30 set 2010.

PEDROSA NETO, Carlos. Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2009.

PEDROZO, E. A. Análise de cooperativas agrícolas através da utilização de estratégias industriais. Salvador. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA E ADMINISTRAÇÃO, 18, 1993, Salvador. Anais... ENANPAD, Salvador/BA, 1993. CD-ROM.

PEREIRA, F. C. B. Determinantes da evasão de alunos e os custos ocultos para as instituições de ensino superior: 2003. Tese (Doutorado em Eng<sup>a</sup> de Produção) UFSC. Florianópolis, 2003.

PFITSCHER, E. D. Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental: estudo de caso na cadeia produtiva do arroz ecológico. 2004. - Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2004.

PORTER, M. E. Competição. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

RAUBER, A. J. et al. Gestão de custos aplicadas ao agronegócio: culturas temporárias. Revista Contabilidade Vista e Revista, v. 17, n. 1, p. 29-46, jan./mar. 2006.

RICKEN, J. R. A integração econômica e social nas cooperativas agropecuárias do Paraná. 2009. Dissertação (Mestrado Executivo em Gestão Empresarial) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.

ROCHA, W. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de gestão estratégica. 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). FEA/USP. São Paulo, 1999.



SHANK, J. K.; Strategic cost management: new wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*. v. 1, p. 47-65, 1989.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos. R. de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, A. F. Transferência interna e externa de renda do agronegócio brasileiro. 2010. -. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiróz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2010.

SILVA, C. L. Gestão Estratégica de Custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista FAE*, Curitiba, v.2, n.2, p. 17-26 Mai./Ago., 1999.

SOUZA, M. A.; SILVA, J.; PILZ, N. Estrutura e práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 10. São Paulo. Anais... São Paulo/SP, FEA/USP, 2010. CD-ROM.

WANDER, A. E. A competitividade do agronegócio brasileiro de arroz. *Custos e @gronegócio on line*. Recife, v. 2, n. 1, p. 02-15, Jan/Jun, 2006.

WELGACZ *et. al*, H. T. Custos ocultos nas operações de exportações brasileiras de carne. *Custos@gronegócio on line*, v. 5, n. 1, p. 117-134, Jan./Abr, 2009.

WHITFIELD, M. B. JOSLIN, R. Hidden costs impact value in outsourcing. *Wlilex Periodicals*. p. 29-32, Mar./2008. Disponível em: <[http://www.whirlawaycorporation.com/PDFs/KS-Outsourcing/Hidden\\_Costs\\_Impact\\_Value\\_in\\_Outsourcing.pdf](http://www.whirlawaycorporation.com/PDFs/KS-Outsourcing/Hidden_Costs_Impact_Value_in_Outsourcing.pdf)>. Acesso em: 03 fev 2011.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.