

OS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS NAS MAIORES INDÚSTRIAS DE SANTA CATARINA

Jucimar Coronetti¹, Ilse Maria Beuren², Marco Aurélio Batista de Sousa³

Artigo recebido 12/05/2011. Aprovado em 20/04/2012.

RESUMO

O artigo tem por objetivo verificar quais os métodos de custeio que estão sendo utilizados pelas maiores indústrias de diferentes ramos de atividades do Estado de Santa Catarina, bem como procurar sistematizar abordagens de sua aplicação. A pesquisa realizada caracteriza-se como sendo exploratória do tipo levantamento ou *survey*. Os dados foram coletados através de questionário enviado por e-mail aos responsáveis pelo setor de custos das empresas. A amostra selecionada corresponde a 35 empresas, de uma população de 250 empresas, que são as que responderam o questionário. Nesse intuito, a primeira parte do artigo destina-se à revisão da literatura, que serviu de subsídio para o desenvolvimento do estudo e a metodologia da pesquisa aplicada. A segunda voltou-se especificamente para a realização e o desenvolvimento do estudo, onde se evidencia a localização dessas empresas no Estado, o setor em que elas atuam, os métodos utilizados em cada uma delas. Os resultados da pesquisa mostram que a maioria das empresas pesquisadas utiliza o método de custeio por absorção, tão somente ou em conjunto com outros métodos de custeio.

Palavras-chave: Métodos de custeio. Indústrias. Santa Catarina

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

2 Doutora em Controladoria e Contabilidade. Professora e Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB). Ilse@furb.br

3 Doutor em Engenharia e Gestão do Conhecimento. Professor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Câmpus de Três Lagoas (UFMS/CPTL). marcoa@cptl.ufms.br

THE COSTING METHODS USED BY THE LARGEST INDUSTRIES IN SANTA CATARINA

ABSTRACT

The article has the goal of verifying which costing methods are being used by the largest industries in different activity fields in the state of Santa Catarina, as well as trying to systematize approaches to their implementation. The research is characterized as exploratory (survey). The data were collected through questioners sent by email to the people responsible for the company costing sector. The sample selected corresponds to 35 companies out of a total of 250, which are the ones that answered the questioner. Having that in mind, the first part of the article deals with the literature review which served as subsidy to the study development and the methodology of the applied research. The second part focused specifically on the carry out and the development of the study, on the localization of these companies in the state, on the sector in which they operate and on the methods used in each one of them. The research results show that the majority of the researched companies (industries) use the absorption costing method, solely or along with other costing methods.

Keywords: Costing methods. Industries. Santa Catarina

The content of GESTÃO.Org is licensed under a Creative Commons Attribution 3.0 license.

1. INTRODUÇÃO

Uma série de acontecimentos, como a globalização econômica, os avanços tecnológicos, a tecnologia da informação, entre outros, fizeram com que, nos últimos anos, as empresas dos mais diversos setores reformulassem suas atividades gerenciais e operacionais. Além disso, procuram manter um processo contínuo de aprimoramento de tais atividades para poder suportar as diversas alterações impostas pelo mercado e pela concorrência acirrada entre empresas.

A necessidade da reformulação dessas atividades nas empresas ocorreu através de imposições do mercado, sejam decorrentes da competição estratégica no âmbito mundial, nacional ou regional. O mundo empresarial foi forçado a estudar minuciosamente suas políticas de mercado, as necessidades e desejos dos consumidores, para que seu produto possa ser considerado de qualidade e competitivo.

A estratégia competitiva, de acordo com Porter (1999, p. 52), significa “escolher de forma deliberada um conjunto diferente de atividades para proporcionar um *mix* único de valores”. Por conseguinte, as empresas tiveram que passar a planejar e controlar seus custos de maneira mais eficiente. Diante disso, as empresas necessitaram de investimentos em tecnologia, tendo como primordial finalidade a minimização de seus custos e o melhor aproveitamento de todos os seus recursos disponíveis, quer seja material, financeiro e/ou capital humano.

As empresas industriais também estão inseridas nesse contexto e precisaram mudar seus paradigmas. Anteriormente tinha-se redução de custos por meio da economia de escala (produção em grande quantidade). No atual cenário busca-se tal intento via customização, que, de acordo com Silva Filho (2001, p. 2), “significa transformar a informação entrante numa informação que seja adequada às necessidades de um indivíduo num determinado instante”.

Neste sentido, buscam um modelo ideal de gerenciamento de suas atividades, desenvolvendo ou adaptando sistemas que mais se relacionam com suas necessidades, como os de custos. Estes têm como principal contribuição o fornecimento de informações úteis aos gestores, tornando-se um importante instrumento no processo de gestão empresarial, seja na etapa de planejamento ou na execução e controle do que foi estabelecido naquela etapa.

Consequentemente, com a implantação e utilização desses sistemas, os gestores terão as informações necessárias para que seu produto possa ser comercializado por um valor que satisfaça a organização e que seja aceitável pelo mercado. Portanto, os sistemas de custos, com seus diferentes métodos de custeio, passaram a ser de fundamental importância no suporte ao processo de gestão das empresas, fornecendo aos gestores informações confiáveis para o controle e auxílio na tomada de decisões.

Neste sentido, o artigo tem como objetivo verificar quais os métodos de custeio estão sendo utilizados pelas maiores indústrias de diferentes ramos de atividades de Santa Catarina, bem como sistematizar abordagens de sua aplicação.

2. A CONTABILIDADE DE CUSTOS, OS SISTEMAS DE CUSTOS E OS MÉTODOS DE CUSTEIO

A Contabilidade de Custos teve sua importância reconhecida a partir da Revolução Industrial no século XVIII, passando a ser um importante instrumento de auxílio aos gestores. Contemporaneamente, tem sua importância destacada na gestão empresarial, não somente como instrumento de mensuração de custos na fabricação de bens ou serviços, mas pela geração de informações para dar suporte à tomada de decisões relevantes ao processo decisório de empresas dos mais diversos setores econômicos.

Assim o sistema de custos, que está sob a responsabilidade da Contabilidade de Custos, tem como finalidade coletar e relatar dados de diferentes fontes, tornando-as úteis à gestão, bem como indicar como os recursos de uma organização são consumidos por seus objetos de custeio. Zanella (1993, p. 9) destaca que é “um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas operações”.

Quando se apresenta adequado às necessidades da empresa, o sistema de custos determina quais dados serão processados, sumarizados e relatados sob a forma de informações e relatórios para a gestão, de modo a atender suas necessidades na tomada de decisões. Morais et. al. (1986) afirmam que o sistema visa principalmente subsidiar o seu usuário com informações que contribuam para o exercício das funções de controle e planejamento. Portanto, o sistema procura disponibilizar aos seus usuários o maior número possível de informações, auxiliando-os na gestão de seus negócios.

Este sistema é formado por diversos componentes, dentre eles os métodos de custeio, que consistem no processo aplicado por uma empresa para alocar custos aos produtos por ela fabricados. Santos (1999, p. 66) diz que o método de custeio “é o critério utilizado, por uma unidade, para apropriar custos dos fatores de produção às entidades de objeto de acumulação de custos, definidos pelo método de acumulação de custos”.

Na sua escolha deve-se ressaltar a classificação dos custos, pois desta forma pode-se identificar o método que melhor se adapta a uma determinada situação, consideradas as peculiaridades das empresas, independentemente do seu porte e atividade. Assim, antes de adentrar na abordagem dos diferentes métodos de custeio utilizados pelos sistemas de custos, faz-se necessário um breve comentário a respeito da classificação dos custos em relação à unidade produzida e ao volume de produção.

Quanto à unidade produzida, os custos são classificados em diretos e indiretos. Os custos diretos são facilmente identificados no produto, como afirma Cardoso Neto (1985, p. 4), ao destacar que estes custos “são aqueles facilmente identificados nos produtos. Não necessitam de critérios de rateio”. No que se refere aos custos indiretos, Becker e Jacobsen (1984, p. 4) citam que este tipo de custos “não se relacionam diretamente com nenhum setor especificamente, devendo, portanto, ser rateados (distribuídos) pelos processos, ordens ou produtos”.

Por outro lado, quanto ao volume de produção, os custos podem ser classificados em fixos e variáveis. Os fixos, conforme Horngren, Foster e Datar (2000, p. 21), “são aqueles que não se alteram em montante apesar das alterações num direcionador de custos”. Já os custos variáveis variam conforme o volume de produção. Esse custo, segundo Oliveira e Perez Jr (2009), depende do montante a ser produzido.

Diante do exposto, dentre os diferentes métodos de custeio abordados pela literatura da Contabilidade de Custos, que podem ser empregados, pelas empresas dos mais diversos setores, para o custeamento dos seus custos, contempla-se neste artigo o custeio pleno ou integral, o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio-padrão, o sistema de custeamento das unidades de esforço de produção - UEPs e o custeio baseado em atividades ABC.

2.1. Custeio pleno ou integral

Em relação ao método de custeio pleno ou integral, este foi desenvolvido na Alemanha no início do século XX, pelo instituto alemão de pesquisa aziendais (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*). No Brasil este método é mais conhecido pela sigla RKW, onde são alocados todos os custos e despesas fixas e variáveis e custos diretos e indiretos aos produtos fabricados (MARTINS, 2008).

Segundo Santos (1999, p. 66), este método “caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral”.

Para Vartanian e Nascimento (1999, p. 34) o “método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos e/ou ordens de serviço”.

O método de custeio pleno ou integral pode ser utilizado para fins de controle e tomada de decisões, cuja importância está fundamentada no que concerne ao controle e planejamento do total dos custos e despesas da empresa em um determinado período. O controle dos gastos totais de fabricação, vendas e administração facilita minimizar os gastos totais de uma empresa em um determinado período, bem como a maximização do lucro.

O RWK considera as despesas operacionais como gastos relativos à produção, fazendo com que os estoques dos produtos em elaboração e acabados das empresas sejam superavaliados. Por outro lado, o resultado das mesmas ficará subavaliado, visto que parte das despesas do período que foram ativadas, na proporção do volume dos estoques. Obviamente, esse é o fato principal pelo qual a legislação brasileira não aceita este método de custeio para fins tributários.

2.2. Custeio por absorção

Este é um dos mais tradicionais métodos de custeio adotados na Contabilidade de Custos. Por esse fato é conhecido, no Brasil, como método tradicional de custeio. A respeito deste método, Martins (2000, p. 41) descreve que este “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

O custeio por absorção aloca, a cada fase da produção, os custos aos produtos. Assim, cada produto recebe sua parcela de custos até o momento em que todos os custos de produção sejam absorvidos, seja pelos produtos vendidos ou pelos que foram estocados. Portanto, as despesas não são apropriadas aos produtos fabricados, são diretamente lançadas no resultado do período e que incorreram.

Viceconti e Neves (2000, p. 33) comentam que o esquema básico do custeio por absorção, consiste na “separação de custos e despesas, apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período, apuração do custo da produção acabada, do custo dos produtos vendidos, apuração do resultado”. A identificação e a separação dos custos e despesas é importante, pois somente os custos serão considerados na apropriação aos produtos, independente de sua classificação.

Separar os custos e as despesas é de vital importância neste método de custeio, pois as despesas são lançadas diretamente ao resultado, enquanto que, em se tratando dos custos, somente os custos referentes aos produtos vendidos podem ter o mesmo tratamento, isto é, ser lançados no resultado do período.

2.3. Custeio direto ou variável

O custeio direto, também denominado de variável, de acordo com Martins (2000, p. 214), surgiu, “devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação dos custos fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do Custo Variável e da Margem de Contribuição”.

Neste método alocam-se aos produtos somente os custos que variam proporcionalmente ao volume de produção, para fins de avaliar os inventários. Para determinar o custo dos produtos vendidos apropria-se, além dos custos variáveis referentes às unidades vendidas, as despesas variáveis que incorreram para realizar a venda.

Pires (1988, p. 43) afirma que “o custeio direto é o processo segundo o qual apenas os custos variáveis de materiais, mão-de-obra e custos gerais de fabricação, usados na produção do produto ou no desempenho de um serviço ou atividade, são atribuídos a estes, enquanto que os custos fixos são considerados custos do período”.

No método de custeio direto ou variável os produtos são avaliados de forma mais objetiva, impedindo as arbitrariedades na alocação dos custos fixos. No entanto, os produtos

são subavaliados, vez que não recebem parcela dos custos fixos incorridos no período, ou seja, apenas lhe são imputados custos variáveis.

Sua importância é verificada no suporte ao processo de tomada de decisões, por parte dos seus usuários, principalmente no que se refere à análise da margem de contribuição. Esta é apurada mediante o confronto das receitas com os custos e despesas variáveis, permitindo análises de custos, volumes e preços.

2.4. Custeio padrão

O custeio padrão no entendimento de Matz, Curry e Frank (1987, p. 532), “é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto durante um período específico no futuro imediato”. Custo padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito aos custos indiretos de produção.

Este método de custeio precisa ser implantado em conjunto com outro sistema, que fornece os custos reais. Assim sendo, concomitantemente, pode-se se fazer uma comparação entre o custo-padrão, previamente estabelecido e os custos efetivamente incorridos.

A finalidade principal do custo padrão é fornecer aos gestores, através do controle dos custos de produção, as variações dos custos reais com os predeterminados, ele representa segundo Martins e Rocha (2010) uma meta a ser atingida pela organização. Desse modo, saberá qual o produto ou linha de produtos que está com o custo de fabricação acima ou abaixo do previsto, inclusive as variações físicas.

O custeio padrão só terá importância para uma empresa se for utilizado em conjunto com outro sistema, vez que coteja os custos predeterminados com os custos incorridos num determinado período. Esta comparação tem por finalidade evidenciar eventuais variações e sinalizar ações corretivas necessárias.

2.5. Unidade de Esforço de Produção – UEP

O método da Unidade de Esforço de Produção, de acordo Allora e Allora (1995) é uma técnica que parte da noção abstrata de esforço de produção e verifica a possibilidade de se obter, para produções diversificadas, uma única unidade de medida.

Para Bornia (1995, p. 481), “o método da unidade de esforço de produção baseia-se na unificação da produção de empresas multiprodutoras mediante definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa”. Este método no entendimento de Martins (2008) e Bornia (2009) busca somar unidades de produtos diferentes como se eles fossem iguais, utilizando para tal procedimento um produto de referência.

Este método de custeio preocupa-se basicamente com os custos de conversão, também conhecidos como custos de agregação, que representam o esforço agregado da empresa na obtenção do produto. São todos os custos de produção, exceto as matérias-primas, os componentes adquiridos prontos e as embalagens compradas.

Desse modo, a unidade de esforço de produção, através de uma única medida procura mensurar o custo de produção de diferentes produtos dentro de uma empresa. No entanto, para chegar ao seu montante, precisa estar acoplado a outro sistema, uma vez que não contempla todos os custos de produção, apenas os de conversão.

2.6. Custeio baseado em atividades – ABC

No que concerne ao custeio baseado em atividade - ABC, conforme Nakagawa (1994, p. 40), “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

A essência deste método de custeio está justamente nas atividades, pois há o pressuposto que são elas que consomem os recursos e estas são consumidas pelos objetos de custeio. Martins (2000, p. 100) define atividade como sendo “uma mescla de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros utilizados para produzir bens e serviços”.

O principal fator diferencial do custeio baseado em atividades está na forma como atribui os custos indiretos aos produtos, por meio de direcionadores de custos. Primeiro apropria os recursos às atividades, com base em direcionadores de recursos. Depois apropria as

atividades aos objetos de custeio através de direcionadores de atividades (GARRISON, NORREN e BREWER, 2007).

É relevante salientar que este sistema é mais indicado para suporte à tomada de decisões, portanto não substitui o sistema tradicional para fins de avaliação de estoques. É um sistema de custeio que busca, através da identificação dos custos das atividades, e seu relacionamento com os objetos de custeio, informações detalhadas para a tomada de decisões.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

O delineamento da pesquisa adotado na pesquisa caracterizou-se como sendo do tipo exploratório. Segundo Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p.64), os estudos exploratórios “têm a principal finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias a fim de fornecer hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Proporcionar uma visão geral a respeito de um determinado fato, buscar mais informações sobre o assunto (GIL, 2009).

Tendo como base os preceitos relacionados ao estudo exploratório adotou-se como método de pesquisa o tipo *survey*. Pinsonneault e Kramer (*apud* FREITAS et al., 2000, p. 105) mencionam que “a pesquisa *survey* pode ser descrita como a obtenção de dados ou informações sobre características, ações ou opiniões de determinado grupo de pessoas, indicado como representante de uma população-alvo, por meio de um instrumento de pesquisa, normalmente questionário”.

A população do estudo consistiu nas 250 maiores indústrias de Santa Catarina de diferentes ramos de atividades. Como critério para a seleção destas indústrias foi adotado o número de funcionários, cuja listagem foi disponibilizada pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC). Desta população, 35 empresas industriais se dispuseram a responder ao instrumento de pesquisa, constituindo assim a um tipo de amostra por acessibilidade.

Para coletar os dados e informações pertinentes à essas indústrias utilizou-se de um questionário “um elenco de questões que são apreciadas e submetidas a certo número de pessoas com o intuito de obter respostas para a coleta de informações” (FACHIN, 2002, p. 147). Este instrumento de pesquisa foi elaborado com questões abertas e fechadas, com predominância da segunda e enviado via e-mail (*eletronic mail*) aos responsáveis pelo setor de custos das empresas que compuseram a participar e contribuir com a pesquisa.

Diante das peculiaridades desta pesquisa, a sua perspectiva de análise caracteriza-se como sendo de corte transversal. Conforme Richardson (1989, p. 93), em “um estudo de corte transversal, os dados são coletados em um ponto no tempo, com base em uma amostra selecionada para descrever uma população nesse determinado momento”.

No que se refere à análise dos dados, tendo em vista os objetivos definidos, considerou-se como mais adequada a abordagem predominantemente quantitativa. Trujillo Ferrari (1982, p. 242) afirma que “a análise quantitativa é o procedimento que consiste em aplicar os princípios, técnicas, e métodos das ciências matemáticas dentro das ciências factuais”. Explica que isto implica em dar idéias mais concretas, através dos processos estatísticos sob a forma de modelos ou quadros operacionais. Mas mesmo assim, também foi utilizado da abordagem qualitativa com o intuito de descrever a complexidade de determinado problema e explicar os dados e informações coletados e expostos nos quadros demonstrativos dos resultados obtidos com a pesquisa.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A descrição e análise dos dados, coletados nas maiores empresas industriais catarinenses, que compõem a amostra do estudo, foram divididas em seis partes, considerando-se os focos de interesse na investigação realizada por meio de levantamento.

Assim, a ênfase da descrição e análise consubstancia-se nos seguintes aspectos: localização das 35 empresas pesquisadas, por regiões do Estado; ramo de atividade das empresas pesquisadas; os métodos de custeio utilizados pelas empresas e os métodos de custeio utilizados *versus* atividades das empresas pesquisadas; a tecnologia da informação utilizada pelas empresas; e, por fim, têm-se os motivos da escolha dos métodos de custeio utilizados.

4.1. Localização das empresas por região do Estado

Para a realização desta pesquisa considerou-se a divisão de Santa Catarina em sete regiões distintas: grande Florianópolis, Norte, Sul, Meio-Oeste, Oeste, Planalto Serrano e Vale do Itajaí. As 35 empresas pesquisadas estão localizadas no Estado, conforme mostra a Tabela 1.

| Localização | Quantidade de empresas | % |
|----------------------|------------------------|---------|
| Grande Florianópolis | 3 | 8,57% |
| Norte | 9 | 25,71% |
| Sul | 2 | 5,71% |
| Meio-Oeste | 2 | 5,71% |
| Oeste | 9 | 25,71% |
| Planalto Serrano | 1 | 2,86% |
| Vale do Itajaí | 9 | 25,71% |
| Total | 35 | 100,00% |

Tabela 1: Localização das empresas por região do Estado

Fonte: Elaborado pelos autores

Na região da grande Florianópolis foram pesquisadas 3 indústrias, nas regiões do Oeste, Vale do Itajaí e no Norte do Estado 9 empresas em cada região, no Planalto Serrano 1 empresa, no Sul do Estado e no Meio-oeste 2 empresas, totalizando as 35 empresas.

Como se observa, todas as regiões do Estado foram pesquisadas, sendo que a representatividade de cada empresa pesquisada está em função do número de empresas instaladas nestas regiões. É importante apontar onde estas empresas estão localizadas, para depois verificar o método de custeio que utilizam e a tecnologia empregada para colocá-los em funcionamento, a fim de identificar as semelhanças e diferenças no desenvolvimento entre regiões.

4.2. Ramo de atividade das empresas pesquisadas

As empresas pesquisadas foram divididas em 8 ramos de atividades distintas, são eles: telecomunicações, pré-moldados, moveleiro/madeireiro, plásticos, alimentício, metalúrgico, têxtil e agrícola, conforme evidencia a Tabela 2.

| Ramo de atividade | Quantidades de empresas | % |
|----------------------|-------------------------|---------|
| Telecomunicação | 1 | 2,86% |
| Pré-moldados | 1 | 2,86% |
| Moveleiro/Madeireiro | 7 | 20,00% |
| Plásticos | 2 | 5,71% |
| Alimentícios | 4 | 11,43% |
| Metalúrgico | 6 | 17,14% |
| Têxtil | 10 | 28,57% |
| Agrícola | 4 | 11,43% |
| Total | 35 | 100,00% |

Tabela 2: Ramo de atividades das empresas pesquisadas

Fonte: Elaborado pelos autores

O setor têxtil foi o que teve maior representatividade, com 10 empresas. Em segundo lugar aparece o setor moveleiro/madeireiras, com 7 empresas. Na seqüência, com 6 empresas consta o setor metalúrgico. As atividades agrícola e alimentícia compreenderam 4 empresas em cada um destes setores. O setor de plástico com 2 empresas e os setores de telecomunicações e pré-moldados com uma empresa cada um deles.

A identificação dos setores em que as empresas atuam permite a comparabilidade da utilização dos métodos de custeio, aos motivos que levaram elas a utilizarem um ou outro método e a tecnologia adotada para operacionalizá-los.

4.3. Métodos de custeio utilizados pelas empresas

No que concerne aos métodos de custeio utilizados nas empresas pesquisadas, verificou que os mais utilizados por elas são os representados na Figura 1.



Figura 1: Métodos de custeio utilizados

Fonte: Elaborado pelos autores

Os métodos de custeio indicados superam o número de empresas pesquisadas. Tal deve-se ao fato das mesmas utilizarem mais que um método de custeio.

Nota-se que o custeio por absorção é o método mais utilizado pelas empresas, sendo utilizado por 24 empresas. Em seguida tem-se o método de custeio direto ou variável, utilizado por 13 empresas. Na seqüência aparece o custeio padrão, utilizado por 8 empresas, 6 empresas indicaram usar o das UEP's, 4 empresas usam o custeio baseado em atividades e apenas 1 das empresas trabalha com custeio pleno ou RKW.

Vale destacar que o único método de custeio que atende as exigências fiscais é o absorção. Desse modo, é possível que haja uma combinação de métodos para atender as necessidades fiscais e administrativas. Assim os métodos de custeio podem ser utilizados nas empresas individualmente ou combinados com outros métodos.

Na Figura 2 destaca-se esta combinação dos métodos de custeio que as empresas pesquisadas utilizam.

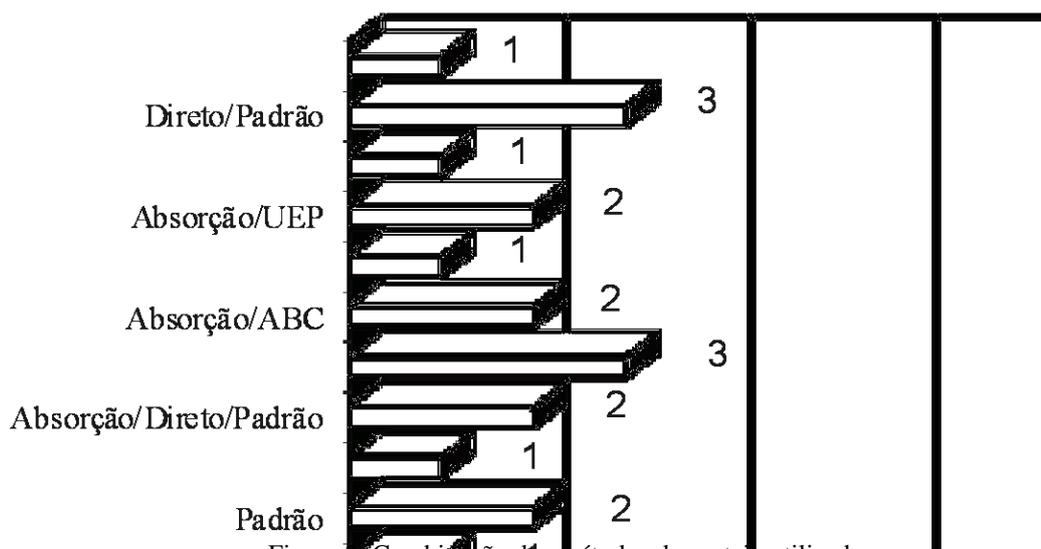


Figura 2. Combinação dos métodos de custeio utilizados

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se que a combinação do método direto com o UEP é usado somente por 1 empresa pesquisada; 3 reportam-se ao custeio direto e o custeio padrão; 1 utiliza o custeio por absorção o ABC e a UEP. Identifica-se que 2 empresas utilizam o custeio por absorção e a UEP. O método absorção combinado com o ABC e a UEP teve a adesão de 1 empresa; 2 usam o custeio por absorção e o ABC; 2 utilizam o custeio por absorção e o direto; 2 trabalham com o custeio por absorção o custeio direto e o custeio padrão e uma única empresa utiliza a combinação entre o custeio por absorção a UEP.

Dentre as empresas que fazem uso de apenas um método de custeio, tem-se que: 2 utilizam o método padrão; 1 a UEP; 3 o direto; 12 o custeio por absorção e apenas 1 o custeio pleno (RKW).

Assim sendo, observa-se que a maioria das empresas pesquisadas utiliza o custeio por absorção. Pressupõe-se que tal decorre do fato de atender a legislação fiscal. No entanto, ressalta-se que este é utilizado individualmente ou combinando com o método que mais atende as necessidades gerenciais destas empresas. Nota-se que 12 empresas utilizam somente

o custeio por absorção e 12 empresas industriais reportam-se ao custeio por absorção combinado com outro método que satisfaça as necessidades quanto à informações gerenciais.

4.4. Métodos de custeio utilizados *versus* atividades das empresas pesquisadas

Conforme destacado anteriormente, as empresas pesquisadas enquadram-se em 8 tipos distintos de atividades. Não obstante, estas empresas utilizam divergentes métodos de custeio, sendo estes métodos utilizados individualmente ou em conjunto com aquele que mais satisfaz as necessidades dos gestores.

Assim, procurou-se fazer uma relação entre os métodos de custeio utilizados com as atividades das empresas pesquisadas. O resultado deste relacionamento está evidenciado na Tabela 3.

| Métodos de custeio utilizados | Atividade das empresas pesquisadas | | | | | | | | TOTAL |
|-------------------------------|---|--------|--------------|-------------|----------|-----------------------|--------------|------------------|-------|
| | Agrícola | Têxtil | Metalgúrgica | Alimentício | Plástico | Moveleira/ Madeireira | Pré-Moldados | Telecomunicações | |
| | Número de Empresas que utilizam os métodos de custeio | | | | | | | | |
| RKW | - | - | - | - | - | 1 | - | - | 1 |
| Absorção | 1 | 5 | 2 | 1 | - | 2 | - | 1 | 12 |
| Direto | 2 | 1 | - | - | - | - | - | - | 3 |
| UEP | - | - | - | - | - | 1 | - | - | 1 |
| Padrão | - | 1 | - | - | - | 1 | - | - | 2 |
| Absorção/UEP/Padrão | - | 1 | - | - | - | - | - | - | 1 |
| Absorção/Dir./Padrão | 1 | - | 1 | - | - | - | - | - | 2 |
| Absorção/ABC/UEP | - | - | - | 1 | - | - | - | - | 1 |
| Absorção/Dir./ABC | - | - | 1 | - | - | - | - | - | 1 |
| Absorção/ABC | - | - | 1 | - | - | - | 1 | - | 2 |
| Absorção/UEP | - | - | - | 1 | - | 1 | - | - | 2 |
| Absorção/Direto | - | 1 | 1 | 1 | - | - | - | - | 3 |
| Direto/Padrão | - | 1 | - | - | 1 | 1 | - | - | 3 |
| Direto/UEP | - | - | - | - | 1 | - | - | - | 1 |

Tabela 3: Métodos de custeio utilizados *versus* atividades das empresas pesquisadas

Fonte: Elaborado pelos autores

Das 12 empresas que possuem somente o custeio por absorção, 5 são do setor têxtil, 2 do setor metalúrgico, 2 são do setor moveleiro/madeireiro, 1 tem atividade agrícola, 1 alimentícia e 1 é de telecomunicação. As empresas que utilizam o custeio por absorção com outros métodos de custeio possuem atividades das mais diversificadas.

Nota-se que das empresas, que utilizam somente o custeio direto, 2 delas, são do setor agrícolas e 1 do setor têxtil. Não obstante, 1 das empresas utiliza somente o custeio pleno e outra somente o método das unidades de esforço de produção ambas ligadas às atividades moveleira/madeireira. Das 2 empresas que usam somente o custeio padrão, uma é do setor têxtil e a outra tem suas atividades direcionadas ao setor moveleiro/madeireiro.

4.5. A tecnologia de informação utilizada pelas empresas

Também se procurou saber nas empresas que tecnologia de informação, especificamente o *software*, que as mesmas utilizam como suporte à operacionalização dos métodos de custeio utilizados.

Na Tabela 4 evidencia-se a tecnologia de informação utilizada pelas empresas pesquisadas, como importante componente de suporte ao sistema de custos.

| Tecnologia de informação utilizada nas empresas pesquisadas | Número de Empresas que utilizam | Frequência |
|---|---------------------------------|------------|
| Planilhas eletrônicas | 15 | 42,85% |
| Banco de Dados | 12 | 34,28% |
| Software Personalizado | 9 | 25,71% |
| ERP | 5 | 14,28% |
| MICROSIGA | 4 | 11,42% |
| DATASUL | 2 | 5,71% |
| MAGNUS | 2 | 5,71% |
| SAP | 2 | 5,71% |
| BAAN | 1 | 2,85% |
| Total de respondentes | 35 | 148,52% |

* A soma da frequência é superior a 100% pelo fato das empresas utilizarem mais que uma TI.

Tabela 4: Tecnologia de informação utilizada como suporte aos sistemas de custos

Fonte: Elaborado pelos autores

As empresas participantes desta pesquisa usam diversos tipos de *softwares*. Sendo que 15 delas trabalham com planilhas eletrônicas, 12 utilizam banco de dados, 9 tem *softwares* personalizados e as demais contam com *softwares* implantados por empresas especializadas.

O que também ficou nítido é o número diversificado de tecnologias de informação que as empresas utilizam, podendo estar simultaneamente funcionando com outras tecnologias ou não.

4.6. Motivos da escolha dos métodos de custeio utilizados

No que se refere aos motivos que levaram as empresas a implantar os atuais métodos de custeio, foi solicitado aos respondentes que atribuíssem nota 4 (quatro) para o motivo muitíssimo importante e 0 (zero) para o motivo de nenhuma importância, intercalando os demais motivos. Evidenciam-se na Tabela 5 os motivos com seus respectivos graus de importância.

| Motivo da escolha do(s) métodos de custeio | Total de resp. | Muitíssimo importante | | Muito importante | | Importante | | Pouco importante | | Nenhuma importância | |
|---|----------------|-----------------------|-------|------------------|-------|------------|-------|------------------|-------|---------------------|-------|
| | | Resp. | % | Resp. | % | Resp. | % | Resp. | % | Resp. | % |
| Melhor apuração dos custos dos produtos | 35 | 26 | 74,29 | 3 | 8,57 | 3 | 8,57 | - | - | 3 | 8,57 |
| Fornecer mais eficientemente informações para a tomada de decisão | 35 | 25 | 71,44 | 5 | 14,28 | 3 | 8,57 | - | - | 2 | 5,71 |
| Financeiramente mais compatível com a realidade da empresa | 35 | 10 | 28,57 | 10 | 28,57 | 9 | 25,71 | 2 | 5,72 | 4 | 11,43 |
| Se ajusta mais com a tecnologia de informação da empresa | 35 | 9 | 25,71 | 11 | 31,43 | 7 | 20,00 | 2 | 5,72 | 6 | 17,14 |
| Atende melhor as exigências da legislação contábil e fiscal | 35 | 11 | 31,42 | 10 | 28,57 | 2 | 5,72 | 2 | 5,72 | 10 | 28,57 |
| Fornecer melhorias de processo e eliminação de desperdícios | 35 | 10 | 28,57 | 13 | 37,14 | 4 | 11,43 | 4 | 11,43 | 4 | 11,43 |
| Para uma melhor formação do Preço de Venda | 2 | 2 | 100,0 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Para melhores informações de Análise de Rentabilidade | 1 | 1 | 100,0 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Melhores informações para Planejamento Operacional | 1 | 1 | 100,0 | - | - | - | - | - | - | - | - |

Tabela 5: Grau de importância dos motivos da escolha dos métodos de custeio utilizados

Fonte: Elaborado pelos autores

Das empresas pesquisadas, o motivo *Melhor apuração dos custos dos produtos* obteve como grau de importância mais apontado “muitíssimo importante”, com 74,29% das empresas entrevistadas. O motivo *Fornece mais eficientemente informações para a tomada de decisão* obteve o grau “muitíssimo importante”, com 71,44% das empresas pesquisadas.

Os motivos *Financeiramente mais compatível com a realidade da empresa*, *Se ajusta mais com à tecnologia de informação da empresa* e *Fornece melhorias de processo e eliminação de desperdícios*, obtiveram um grau de importância bastante distribuído, variando de “muitíssimo importante” a “importante”.

O motivo *Atendem melhor as exigências da legislação contábil e fiscal* obteve o grau “nenhuma importância”, com 28,57% dos entrevistados.

Os entrevistados apontaram outros motivos, dos quais se destacam: *Para uma melhor formação do preço de vendas*, *Para melhores informações de Análise de Rentabilidade* e *Melhores informações para Planejamento Operacional*, todos com grau “muito importante”.

Adicionalmente, destacam-se, com grau “muitíssimo importante”, dois fatores: a *Melhor apuração dos custos dos produtos*, com 74,29%; e *Fornece mais eficientemente informações para a tomada de decisão* com 71,44%. Por outro lado, o motivo que foi assinalado com sendo de “nenhuma importância” é *Atendem melhor as exigências da legislação contábil e fiscal*, por 28,57% dos entrevistados.

Desta forma, nota-se que o atendimento à legislação contábil fiscal não está sendo considerado como motivo de destaque em relação aos métodos de custeio utilizados nas indústrias de Santa Catarina.

5. CONCLUSÕES

Os custos de produção devem ser planejados e controlados eficientemente. Assim, os métodos de custeio, como componentes de um sistema de custos, possuem importância crucial para empresas das mais diversas atividades. Sua relevância é mais nítida nas empresas industriais, devido à complexidade dos fatores de produção.

Deste modo, pela pesquisa realizada, verificou-se que das maiores indústrias de Estado de Santa Catarina pesquisadas, a maioria utiliza o método de custeio por absorção, tão somente ou em conjunto com outros métodos de custeio.

A tecnologia de informação utilizada pelas empresas para operacionalização dos métodos de custeio, nas empresas pesquisadas, consiste de diferentes *softwares*, com ênfase nas planilhas eletrônicas, nos bancos de dados e *software* personalizado.

Quanto à motivação para a escolha dos métodos de custeio adotados nas empresas, ficou evidenciado que a maioria dos respondentes levou em consideração dois aspectos cruciais “melhor apuração dos custos dos produtos” e “fornece mais eficientemente informações para a tomada de decisão”.

Assim este estudo procurou contribuir, através de uma pesquisa empírica, sobre os métodos de custeio utilizados nas empresas, particularmente nas empresas industriais catarinenses. Além disso, procurou abordar outros aspectos a eles relacionados, com ênfase na tecnologia de suporte e os motivos da escolha dos métodos implantados nas empresas.

REFERÊNCIAS

ALLORA, F.; ALLORA, V. **UP: unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricações**. 1ª ed. São Paulo: Pioneira, 1995.

BECKER, N; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1992. 2 v.

BORNIA, A. C. **Mensuração das perdas dos processos produtivos**: uma abordagem metodológica de controle interno. 1995, 125f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção). Programa de Pós-graduação em engenharia de produção. Universidade Federal de Santa Catarina 1995.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARDOSO NETO, F. **Contabilidade de custos**: sistemas, técnicas de aplicação e gestão. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1985. 1 v.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; ZANELA, A. C.; MOSCAROLA, J. O método de pesquisa survey. **Revista de administração**. São Paulo, v. 37, n. 3, p. 105-112, jul./ago 2000.

GARRISON, R. H.; NORREN, E. W.; BREWER, P. **Contabilidade gerencial**. 11.º ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- HORNEGREN, C. T.; FOSTER G.; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MATZ, A.; CURRY; O. J.; FRANK, G. W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1987.
- MORAIS, J. C. et. al. Sistema de informação. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, v. 27, n. 59, p. 9-12, out/dez, 1986.
- NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR. J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PIRES, L. G. B. Sistema de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Ano III, n. 64, p. 43-64, jan./mar, 1988.
- PORTER, M. E. **Competição = On competition: estratégias competitivas essenciais**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SANTOS, R. V. Modelagem de sistemas de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo: Ano IV, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.
- SILVA, M. Z. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP**. 2006, 159f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal de Santa Catarina, 2006.
- SILVA FILHO, A. M. S. A era da informação. **Revista Espaço Acadêmico**. Maringá: Ano 1, n. 01, p. 01-10, julh.,2001.
- TRUJILLO FERRARI, A. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- VARTANIAN, G. H.; NASCIMENTO, D. T. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo: Ano IV, n. 9, p. 34-41, set., 1999.
- VICECONTI, P. E.V.; NEVES, S. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase Editora, 2000.
- ZANELLA, L. C. **Administração de custos em hotelaria**. Caxias do Sul: EDUGS, 1993.