

Práticas de Contabilidade de Custos: Uma Investigação nas Indústrias Paranaenses

Lauro Brito de Almeida
Doutor em Controladoria e Contabilidade FEA/USP
Coordenador do Programa de Mestrado em Contabilidade da UFPR
Av. Prefeito Lothário Meissner, 3400 - Sala 17 - Campus III
80210-170 – Curitiba – PR
brito@ufpr.br

Ademilson Rodrigues dos Santos
Mestrando em Contabilidade da UFPR
Av. Prefeito Lothário Meissner, 3400 - Sala 17 - Campus III
80210-170 – Curitiba – PR
sdcontadores@pop.com.br

Resumo

O objetivo desta pesquisa é investigar as práticas de contabilidade de custos em quatorze indústrias paranaenses. São abordados os aspectos teóricos relacionados à contabilidade de custos e confrontados com as informações de custos para custear produtos para formação de estoques e determinação de lucros, custos para controle e custos para tomada de decisão com as práticas de contabilidade de custos adotadas pelas indústrias investigadas. Apresenta o perfil dos respondentes e das indústrias investigadas e descreve as suas práticas de contabilidade de custos. Verifica que as indústrias paranaenses utilizam a contabilidade de custos tanto para custear produtos para formação de estoques e determinação de lucros (função mais tradicional) quanto para fins de controle e tomada de decisão. Conclui que as informações de custos para as indústrias investigadas são relevantes no auxílio à contabilidade gerencial nas suas funções de planejamento, controle e tomada de decisão. Por fim, destaca que as conclusões apresentadas neste estudo estão limitadas ao tamanho da amostra e aos critérios de seleção da mesma.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Contabilidade gerencial. Indústrias paranaenses

Abstract

The objective of this research is to investigate the costs accounting practices of fourteen industries of Paraná State. The approach is the theoretical aspects related to the cost accounting due to cost information of products for stocks valuation and profit determination, costs for management and the costs for decision making, with the industrial cost practice adopted by the investigated industries. This study presents the characteristics of respondents and of the investigated industries samples and describes cost accounting practices. This article verifies that the industries of Paraná State use cost accounting for cost based stocks valuation, for profit determination (more traditional function) as for decision making and for control systems. This article concludes that the investigated industries cost information is relevant as management accounting aid in planning, control and decision making. Finally, the conclusion of this study is limited to sample size and selection method.

Key-words: Cost accounting. Management accounting. Paraná industries.

1. Introdução

Dentre as informações gerenciais necessárias para administrar uma organização, as informações de custo têm papel relevante dado sua amplitude de uso. A contabilidade de custos é fornecedora de informações que atende a diversos usuários e cada qual com propósitos diferentes de uso no âmbito do sistema empresa, dentre os quais, os mais comuns são: custear estoques para fins de apuração de resultado de acordo com a legislação societária, cálculo de formação de preço de venda e planejamento, controle e tomada de decisão.

Martins (2003, p. 22), observa que, quanto ao processo de evolução, a contabilidade de custos “(...) acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”. Estas mudanças quanto às funções da contabilidade de custos a colocam como uma das principais fontes de informações gerenciais dentro das organizações.

Um dos motivos para a mudança de foco na contabilidade de custos seja como uma atividade nas organizações ou como ramo de conhecimento é o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados. Principalmente, nas organizações que atuam em mercados nos quais há efetivamente forte concorrência, independente se os produtos são tangíveis ou intangíveis, a informação de custos tem sido uma variável relevante no processo de tomada de decisões. Leone (1997, p. 19-20) complementa que a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, subsidiando as funções de avaliação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões. A combinação de dados monetários e físicos resulta em indicadores gerenciais de grande poder informativo.

Contudo, dada a importância da Contabilidade de Custos, verifica-se que as pesquisas sobre suas práticas desenvolvem-se de forma lenta nos meios acadêmicos brasileiros apresentando-se mais freqüentes nos últimos dez anos. As mais comuns relacionam-se com a investigação das práticas de métodos de custeio e práticas de contabilidade gerencial. Pode-se destacar neste contexto a pesquisa de Machado e Souza (2006) cujo objetivo é a análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda realizada em indústrias conserveiras no Rio Grande do Sul.

Barbosa (2004) também discute várias das práticas que serão aqui abordadas em sua dissertação de mestrado sobre práticas de contabilidade gerencial nas indústrias de transformação da região metropolitana do Recife. Que é uma reaplicação da pesquisa feita por Souza (2001) em sua tese de doutorado sobre práticas de contabilidade gerencial em subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Ambas discutem métodos de custeio, métodos de predeterminação de custos, os quais são temas coincidentes com os discutidos neste estudo.

Devido à importância da contabilidade de custos no contexto organizacional, a questão que orienta esta pesquisa é: quais são as práticas adotadas pelas indústrias paranaenses quanto a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial? É propósito deste estudo disponibilizar novas informações sobre as práticas de contabilidade de custos em indústrias paranaenses dando continuidade aos demais estudos correlatos citados. Assim, o objetivo geral é verificar se no seu cotidiano as indústrias investigadas estão utilizando ferramentas da contabilidade de custos para a gestão do empreendimento. Ao mesmo tempo, permite comparar com estudos já realizados em outros estados brasileiros e contribuir com novas informações que permitam entender a efetiva utilidade prática das ferramentas de custos na gestão das empresas.

Nesta pesquisa, abordamos a discussão das práticas e seus conceitos tomando a Contabilidade de Custos dividida em custos para custear produtos, custos para controle e custos para a tomada de decisão. Isso permite uma visão do estágio evolutivo das práticas investigadas, considerando a primeira mais tradicional e as duas outras funções mais recentes e ligadas a Contabilidade Gerencial. Assim, as práticas investigadas concentram-se em métodos de custeio, métodos de predeterminação de custos, margem de contribuição, margem de contribuição por fator limitativo e formação de preço de venda.

Além desta Introdução, o texto está estruturado nas seguintes seções: 1. Papel e importância da contabilidade de custos; 2. Procedimentos metodológicos; 3. Resultados da Pesquisa; Considerações finais e por fim Referências.

2. Papel e Importância da Contabilidade de Custos

2.1. Papel da Contabilidade de Custos

Para Horngren, (1986, p. 22), o sistema contábil é o mais importante sistema de informação qualitativa e quantitativa em quase todas as organizações, e deve fornecer informações para três importantes finalidades: relatórios internos à administração, para planejamento e controle de operações rotineiras; relatórios internos à administração, para tomada de decisões não-rotineiras e formulação de planos e políticas de maior importância; relatórios externos aos acionistas, dentre outras.

Dentro dessa perspectiva, os relatórios externos para os acionistas, Fisco, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), e outros está relacionado com a Contabilidade Financeira a qual, segundo Hansen e Mowen (2001, p. 28) e Horngren (1986, p. 22), se preocupa principalmente com os aspectos históricos, de custódia e de procuração dos relatórios externos, mensurando e avaliando custos de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

O uso do sistema contábil na produção de relatórios internos que subsidiem os gestores no processo de gestão – nas etapas de planejamento, execução e controle - e também no processo de tomada de decisões faz parte dos focos de ação da Contabilidade Gerencial. Horngren (1986, p. 22), Hansen e Mowen (2001, p. 28) destacam que essas características distinguem a Contabilidade Financeira da Contabilidade Gerencial. Assim, essas informações são o sustentáculo do sistema de informações contábeis gerenciais.

É usual caracterizar que a Contabilidade de Custos serve a três objetivos principais: planejamento e controle, relatórios para tomada de decisões e a custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros. Portanto, a Contabilidade de Custos gera informações que atendem às necessidades de usuários tanto internos quanto externos (Horngren, 1986, p. 22; Leone, 1972, p. 14).

Martins (2003, p. 2) observa que devido ao crescimento das empresas, e como consequência o distanciamento entre administrador, os ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como um eficiente instrumento de suporte no desempenho da missão gerencial das empresas, em especial nas funções de controle e tomadas de decisões.

As duas novas funções incorporadas à Contabilidade de Custos também atendem aos três grandes grupos de necessidades gerenciais destacados por Leone (1997, p. 20): a) informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade; b) informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações; c) informações para a tomada de decisões.

Como se observa, a Contabilidade de Custos não se limita a atender somente a função de custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, mas também fornece uma gama de informações que permita aos gestores se posicionarem quanto à eficiência e eficácia do processo produtivo e de sua capacidade de manutenção da continuidade rentável do empreendimento com as informações para controle e tomada de decisão.

Martins (2003, p.21) esclarece, a Contabilidade de Custos atende a função controle quando fornece dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e num estágio imediatamente seguinte acompanha o efetivamente ocorrido e compara com os valores anteriores definidos. Quanto à função decisão, alimenta informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preço de venda, opção de compra ou produção e outras.

2.2. Importância da Contabilidade de Custos

Antes do esclarecimento sobre o que é Contabilidade de Custos e qual seu campo de atuação convém explicitar o que são custos, objeto de estudo daquela. Para Martins (2003, p. 25) o custo representa um gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Portanto, é o dispêndio (em dinheiro, tempo, esforço, etc.) a ser feito para se obter algo, em sentido econômico é o preço pago pela aquisição ou produção de um bem.

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 5) argumentam que custo é um desembolso de caixa ou seu equivalente, ou o compromisso de pagar em espécie no futuro, com o propósito de gerar receitas. Um custo representa um benefício usado imediatamente ou diferido para um período de tempo futuro. Se o benefício for usado imediatamente, então o custo será uma despesa, tal como despesa de salário. Se o benefício for diferido, então o custo será um ativo, tal como equipamento. Quando o ativo é usado, é reconhecido como despesa, tal como a despesa de depreciação.

No gerenciamento dos custos serão aplicadas as ferramentas da contabilidade de custo para fornecer informações úteis para a tomada de decisão. Dentre as diversas informações geradas pela contabilidade de custos interessam aquelas, dentre outras, referentes a custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, as informações para controle e as informações para tomada de decisão.

Como se pode constatar em Maher (2001, p. 38-40) e Leone (1972, p. 27), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que mensura, registra, acumula, organiza, analisa, interpreta e relata informações sobre custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões. Pode-se destacar nessa definição compilada a presença das duas mais novas funções da contabilidade de custos: controle e tomada de decisão.

A atuação da contabilidade de custos supre os administradores com informação para custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros e ainda para realizar operações de controle e tomar decisões sobre cursos de ações. Para Maher (2001, p. 40), além das funções anteriormente citadas, a abrangência da ação da contabilidade de custos vai além, contadores de custos também trabalham em equipes de pessoas de marketing que decidem sobre a manutenção ou eliminação de produtos (em função de lucratividade, margem de contribuição, por exemplo) e com pessoas de operações, buscando formas de redesenhar produtos para economizar dinheiro.

As disposições anteriores demonstram a abrangência das aplicações da contabilidade de custos dentro da organização. Assim, um sistema de contabilidade de custos deve ser bem estruturado para suprir eficientemente as três funções da contabilidade de custos supracitadas. Sua estruturação relaciona-se com o fluxo de informações, os usuários das informações e o entendimento da atividade da empresa a de sua atuação no meio empresarial na busca de cumprir sua missão.

A chave para que um sistema de contabilidade de custos tenha sucesso é que os contadores de custos tenham um bom conhecimento do negócio com que a organização opera.

Eles também devem buscar permanentes formas de adicionar valor a suas organizações. Contadores de custos devem constantemente analisar operações e custos para identificar como as operações e a qualidade dos produtos podem ser melhoradas, ao tempo em que custos são reduzidos (Maher, 2001, p. 40).

Diante desta realidade Iudícibus (1998, p. 22) oferece a seguinte síntese: “A contabilidade de custos e todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimento de informes contábeis e financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos recaem, sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial”. Ou seja, a contabilidade de custos fornece informações úteis para o gerenciamento da organização empresarial.

Estas constatações oferecem subsídios para o entendimento da contabilidade de custos como elemento de suma importância para o fornecimento de informações que alimentem o sistema de informações gerenciais das empresas para que as mesmas atinjam sua missão. A contabilidade de custos não é inerte à ação da empresa, mas sim caminha com ela e é um dos fatores que podem determinar seu sucesso ou insucesso.

3. Procedimentos Metodológicos

Este estudo caracteriza-se como exploratório-descritivo, pois seu objetivo é trazer informações novas sobre a prática da contabilidade de custos em indústrias paranaenses e descrevê-las. Como declaram Selltiz *et al.* (1974, p. 60) utilizam-se estudos exploratórios com o objetivo de oferecer uma visão aproximada, preliminar, sobre determinado fenômeno, quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Gil (1999, p. 44) destaca que as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Utilizou-se para a fundamentação teórica a pesquisa bibliográfica, a qual, argumentam Lakatos e Marconi (2001, p. 43-44), se constitui em levantamento da bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita sobre o assunto. Como técnica de pesquisa utiliza-se de levantamento ou *survey*, como destaca Gil (1991, p. 56) caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas, organizações etc, cujo comportamento se deseja conhecer.

A amostra constitui-se de 30 indústrias paranaenses cujo critério de escolha foi ser paranaense e estar presente entre as trezentas maiores empresas do Sul do Brasil do ano de 2004 publicadas pela Revista Expressão 2005 da Fundação Getúlio Vargas. Das oitenta e nove empresas paranaenses classificadas na Revista foram escolhidas as indústrias que pela importância na economia paranaense e também nacional fosse mais fácil entrar em contato pelo *site* da empresa na Internet e depois por telefone e conseguir um número de respostas razoável.

Para levantamento dos dados, após a definição da amostra, foram utilizados questionários o qual segundo Gil (1999, p. 128) é uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas dentre outras. Os questionários foram enviados por *e-mail* aos possíveis respondentes.

O primeiro contato com as empresas respondentes foi por seus respectivos e-mails encontrados no *site* comercial da empresa na Internet. Depois de uma semana, das trinta empresas três responderam o questionário. Para as vinte e sete empresas que não atenderam à solicitação, foi feito contato por telefone com o responsável pela contabilidade de custos de vinte e duas delas e os mesmos concordaram e receber o questionário de pesquisa.

Depois de mais uma semana de espera, três respostas adicionais foram conseguidas. Portanto, foram enviados e-mails para as dezenove empresas restantes e mais uma semana de

prazo foi dada; mais uma resposta foi conseguida. Realizando-se o mesmo procedimento, mais uma vez, depois de mais uma semana aguardando resposta, mais três respostas foram conseguidas. Totalizando dez questionários respondidos e válidos.

Como o total de respostas não foi muito expressivo, foram enviados questionários para mais quatro empresas paranaenses com expressão regional, nacional e mesmo internacional (mas que não estavam presentes na lista da Revista Melhores do Sul 2004), para as quais o pesquisador tinha certeza que os responsáveis pela contabilidade de custos aceitariam responder o questionário de pesquisa. As quatro empresas responderam e completaram a amostra estudada. Portanto, são quatorze o total de indústrias paranaenses pesquisadas em uma amostra de trinta e quatro indústrias.

Sendo assim, trabalha-se com amostragem por acessibilidade ou por conveniência, a qual, segundo Gil (1999, p. 104) caracteriza-se como o menos rigoroso de todos os tipos de amostragem. Sendo, por isso, destituída de qualquer rigor estatístico. Vale a ressalva do autor de que, aplica-se este tipo de amostragem em estudos exploratórios ou qualitativos, onde não é requerido elevado nível de precisão. Destaque-se que a principal restrição deste estudo é o critério utilizado para selecionar as indústrias pesquisadas, como foi constatado nos argumentos dos parágrafos anteriores. Todas as conclusões referentes aos resultados dessa pesquisa estão condicionadas à limitação aqui exposta.

4. Resultados da Pesquisa

4.1 Características dos Respondentes da Pesquisa

Questionados quanto à função exercida pelos respondentes nas empresas pesquisadas verificou-se que 43% se enquadram em outras funções as quais estão distribuídas da seguinte forma (Chefe de Custos, Coordenador de Custos, Supervisor de Custos e Orçamento, Gerente Administrativo, Gerente Contábil, Analista Sênior – Controladoria); 21% *Controllers* e 21% Contador Geral; 14% Contador de Custos.

Tabela 1 – Funções exercidas pelos respondentes nas indústrias pesquisadas

Funções exercidas pelos respondentes nas indústrias pesquisadas	Empresas	%
Contador de Custos	2	14
Contador Geral	3	21
Controller	3	21
Outra	6	43

Das indústrias pesquisadas 21% são empresas S/A de Capital Aberto, 50% são Empresas S/A de Capital Fechado, o percentual restante 29% foram classificadas em outras formas de constituição.

Tabela 2 – Natureza jurídica das empresas pesquisadas

Natureza Jurídica das empresas pesquisadas:	Indústrias	%
Empresa S/A de Capital Aberto.	3	21
Empresa S/A de Capital Fechado.	7	50
Outras.	4	29

Quanto aos setores econômicos aos quais pertencem às empresas pesquisadas, constatou-se que duas são indústria de alimentos, uma agro-química, uma de eletroeletrônicos, uma de couros e peles, uma indústria de móveis de madeira, quatro de papel e celulose, uma de madeiras e aglomerados de madeira, uma de metalurgia, uma montadora de veículos e uma de telecomunicações.

Tabela 3 – Setores econômicos das empresas pesquisadas

Setores de Econômicos	Indústrias
Alimentos	2
Agro-químico	1
Eletroeletrônicos	1
Couros e Peles	1
Indústria de Móveis de Madeira	1
Papel e Celulose	4
Madeiras e Aglomerados de Madeira	1
Metalurgia	1
Montadora de Veículos	1
Telecomunicações	1
Total	14

4.2 As Práticas de Contabilidade de Custos em Indústrias Paranaenses

As práticas de contabilidade de custos que objetivam custear produtos para a formação de estoques e determinação de lucros e, como foi verificado nas seções anteriores, atendem a função mais antiga da Contabilidade de Custos estão divididas em Método de Custeio por Absorção, Método Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Cost*), limita-se à denominada primeira geração do ABC e Critérios de Rateio. São os objetos de estudo desta seção e base para comparações com pesquisas correlatas.

4.2.1 Métodos de Custeio

A verificação do Método de Custeio utilizado pela empresa é uma das bases para o entendimento da função custear produtos da contabilidade de custos. O Custeio significa, segundo Martins (2003), apropriação de custos. Horngren, Sundem, Stratton (2004, p. 498) argumentam que os contadores realizam muitos julgamentos quando mensuram o lucro, e um dos mais importantes é a escolha do método apropriado para calcular os custos do produto.

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, originado de uma situação histórica de atendimento das necessidades de informações contábeis dos usuários externos e tem como base a Contabilidade Financeira. Portanto, pouco recomendado para fins gerenciais como destaca Martins (2003).

Zimmerman (1997) discorre que o método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são atribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Martins (2003) complementa que a justificativa para o uso do custeio por absorção é a Auditoria Externa, a qual tem aquele tipo de custeio como básico. O Imposto de Renda costumeiramente o usa e no Brasil é obrigatório, com pequenas exceções.

Horngren, Sundem, Stratton (2004) complementam que a abordagem por absorção é exigida para relatório externo, mas fornece pouco valor para mensurar a lucratividade por cliente. A justificativa para uso do Método por Absorção parece clara, atender usuários externos, particularmente as auditorias e o imposto de renda. Não raro, o problema muito questionado nos estudos em custos é se as informações são úteis para fins gerenciais interno.

Souza (2001) constatou que para uma amostra de 49 empresas subsidiárias de multinacionais 73,5% tomam decisões gerenciais de custeio somente com base no Método de Lauro Brito de Almeida, Ademison Rodrigues dos Santos

Custeio por Absorção. Independente da atividade, contexto sócio-econômico e outras condições para a adoção ou não deste ou daquele método de custeio parece que as empresas não se arriscam muito e preferem ficar no trivial que de certa forma atende suas necessidades.

As evidências encontradas nesse estudo corroboram as discussões dos parágrafos anteriores quanto ao Método de Custeio utilizado na prática pelas empresas com uma expressiva preferência pelo Método de Custeio por Absorção. Para a amostra investigada 93% utilizam o Método de Custeio por Absorção, 29% o Variável (Direto) e 21% utilizam o ABC.

Tabela 4 – Métodos de Custeio

Quais os métodos de custeio utilizados para apropriação de custos aos produtos?		
Método de Custeio	Indústrias	%
Absorção	13	93
Variável (Direto)	4	29
ABC	3	21

Os métodos de custeio não são excludentes para as empresas investigadas corroborando com as demais pesquisas de que nada impede que a empresa mantenha um método de custeio para usuários externos e outros para suas necessidades gerenciais internas. Este aspecto permite inferir que as empresas que utilizam dois ou mais métodos de custeio estão utilizando-se pelo menos de um deles para fins gerenciais. Esta constatação permite contestar a assertiva segundo a qual o custo benefício de manutenção de mais de um método de custeio seria inviável. Sendo aceita para a metade das empresas investigadas a idéia de que existe benefício em manter mais de um método de custeio e as informações fornecidas pelos mesmos devem atender necessidades gerenciais específicas.

Como se pode observar 29% das empresas investigadas utilizam o método de custeio absorção combinado com o Variável; 14% com o ABC e uma empresa combina os métodos de custeio por absorção com o variável e mais outro método de custeio.

Tabela 5 – Métodos de Custeio Combinados

Quais os métodos de custeio utilizados para apropriação de custos aos produtos?		
Método de Custeio	Indústrias	%
Absorção	6	43
Absorção e Variável (Direto)	4	29
Absorção e ABC	2	14
ABC	1	7
Absorção, Variável e Outro	1	7
Total	14	100

4.2.2 Critérios de Rateio

Para Zimmerman (1997, p. 420) o Sistema Contábil consiste na tentativa de equilibrar “Decisão e Controle”. Na Contabilidade de Custos este problema surge quando os custos não podem ser imputados diretamente ao produto, mas sim, alocados por meio de critérios / bases de rateio. Neste ponto surgem as discussões sobre os diversos métodos de custeio e seus defensores na tentativa de explicar qual o melhor tratamento a ser dado aos custos fixos, pois se todos os custos fossem variáveis e identificáveis aos produtos tais discussões não fariam grande sentido.

Martins (2003) considera que todas as formas de distribuição (rateio) contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só se aceita por não haver alternativas melhores. Outra preocupação deve ser quanto à consistência na aplicação desses critérios, a qual é de extrema importância para

avaliação homogênea dos estoques em períodos subseqüentes, de forma a não se artificializar resultados.

Apesar das críticas sempre contundentes de autores tais como Johnson e Kaplan (1996), Martins (2003) e tantos outros, aos critérios de rateio, pode-se constatar que 86% das indústrias pesquisadas fazem rateio dos Custos Indiretos de Produção pelas horas máquinas do processo produtivo, 71% pela mão-de-obra direta; 64% pela quantidade de produtos produzidos; 57% por departamentos.

Verifica-se uma grande variedade de critérios de rateio sendo utilizados nas indústrias pesquisadas quando se observam os demais percentuais. Como o método de custeio predominante é o por absorção justifica-se, desta forma, os critérios de rateio. Como já foi discutido, um dos principais pontos fracos do método de custeio por absorção são os critérios de rateios – muitos deles sabidamente arbitrários - de que faz uso para apropriação dos custos indiretos aos objetos de custeio.

Tabela 6 – Critérios de Rateio

Quais critérios de rateio de Custos Fixos são utilizados?	Indústrias	%
Pelas horas de mão-de-obra direta.	10	71
Pelas horas máquinas do processo produtivo.	12	86
Pela quantidade de matérias-primas consumidas no processo produtivo.	3	21
Pela quantidade de produtos produzidos.	9	64
Pelo número de funcionários.	6	43
Por metros quadrados do estabelecimento industrial.	7	50
Por departamentos.	8	57

4.3 Contabilidade de Custos para Controle

Para a função controle da contabilidade de custos é identificado neste estudo o custo-padrão. Para Martins (2003, p. 305) “Controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que se esperava ser, localizar divergências e tomar medidas visando à sua correção. O controle deve ser implantado de acordo com a estrutura organizacional da empresa, que pode ser por departamentos, por células de manufatura etc. Para se chegar ao Controle, importante se torna a identificação dos Custos por Departamentos ou células onde foram incorridos”.

O custo-padrão, na concepção de Martins (2003, p. 321), é uma das principais ferramentas de contabilidade de custos para controle. O autor afirma: “A melhor arma de controle em Custos é o uso do Custo-padrão. [...] O Custo-padrão serve, além de arma de controle, de instrumento psicológico para melhoria do desempenho do pessoal, se bem utilizado. Não traz, todavia, simplificações à Contabilidade de Custos, já que só tem utilidade quando usado junto com o Real”

Segundo Eric Kohler (1975) citado por Leone (1997, p. 281) o custo-padrão é uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante desses custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apontadas.

O uso do custo-padrão encontra-se bem disseminado na prática das indústrias investigadas, pois 93% o utilizam e fazem análises das variações de materiais diretos e mão-de-obra direta; 86% também comparam as variações dos custos indiretos de produção; 71% declararam que utilizam o custo-padrão para efeitos de controle de suas operações e 50% trabalham com o custo-padrão para auxiliar o Sistema de Orçamento.

Tabela 7 – Métodos de Predeterminação de Custos: Custo-padrão

Quanto aos custos para controle: utilização do Custo-padrão.	Indústrias	%
A empresa utiliza-se do custo-padrão para efeitos de controle?	10	71
O uso do custo-padrão está relacionado com o Sistema de Orçamento?	7	50
A indústria analisa as variações de Materiais Diretos e Mão-de-obra Direta?	13	93
A indústria compara as variações de Custos Indiretos de Produção?	12	86

Marins (2003, p. 333) conclui que o importante do Custo-padrão não é apenas a quantificação das Variações, mas também a localização das causas da sua existência e a tentativa de sua erradicação. Este estudo verificou que as indústrias investigadas estão utilizando o custo-padrão e verificando as inconsistências entre o padrão e o real, deste modo, numa afirmação não conclusiva, devem estar localizando as causas das variações e tentando erradicar sua existência.

4.4 Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão

As ferramentas de contabilidade de custos identificadas com a tomada de decisão estão relacionadas com o Método de Custeio Variável, Método de Custeio ABC (segunda geração), Margem de Contribuição, Margem de Contribuição por Fator Restritivo, Formação de Preço de Venda e Ponto de Equilíbrio.

4.4.1 Método de Custeio Variável (Direto)

Para relatórios internos a literatura em custos recomenda a utilização de outros métodos de custeio como o Variável (Direto). Segundo Horngren, Sundem, Stratton (2004) os argumentos, dentre outros, a favor do custeio variável são de que o volume de produção afeta o lucro pelo custeio por absorção, mas não tem efeito no resultado pelo custeio variável; e um aumento na produção sem aumentar as vendas no método de custeio por absorção pode aumentar o lucro da empresa devido aos critérios de rateio dos custos fixos enquanto que a produção não afeta o lucro operacional sob o custeio variável.

“O Custeio Direto ou Variável utiliza apenas os custos diretos e variáveis, não utilizando os custos fixos e indiretos” (Padoveze, 2003, p. 325). O método do custeio variável, além de eliminar os problemas de rateio, pois os custos fixos são reconhecidos no resultado do período o custeio variável permite trabalhar com o conceito de Margem de Contribuição. O conceito de margem de contribuição, a identificação de variabilidade dos custos em relação a um determinado objeto de custos e assunção de determinados pressupostos, fornece informações e possibilita análises de custo-volume-lucro, dentre outras. Apesar dos argumentos fortes a favor sua utilização não é tão abrangente nos meios empresariais.

Souza (2001) constatou que somente 14,3% utilizam-se do Método de Custeio Variável (Direto) para fins gerenciais em subsidiárias de empresas multinacionais da Região Sudeste do Brasil. Na reaplicação da pesquisa de Souza (2001) por Barbosa (2004) em empresas com características semelhantes, mas numa amostra de 12 empresas, foi constatado que 41,7% das empresas pesquisadas utilizam este método de custeio para fins gerenciais. Embora um percentual considerável, o mesmo não se verifica em Soutes (2005) que em pesquisa sobre os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial no Brasil constatou um percentual inferior a 10%.

Para as empresas investigadas neste estudo o método de custeio variável com 29% e o ABC com 21% de utilização, estão sendo bem explorados. Se considerar que cinco empresas utilizam o método de custeio por absorção em conjunto com o custeio variável, duas utilizam o custeio por absorção em conjunto com o custeio ABC e uma empresa utiliza somente o

custeio ABC (Tabela 5) pode-se inferir que os métodos de custeio adicionais suprem necessidades gerenciais internas, pois as externas são supridas pelo absorção.

Tabela 8 – Métodos de Custeio para a Tomada de Decisão

Quais os métodos de custeio utilizados para apropriação de custos aos produtos?		
Método de Custeio	Indústrias	%
Variável (Direto)	4	29
ABC	3	21

Um fator que corrobora as afirmações anteriores é que 86% das empresas investigadas utilizam-se do método de custeio variável para cálculo da margem de contribuição e 7% para outras aplicações. Pode-se constatar que o método de custeio variável é utilizado de forma bem abrangente o que infere um grau mais elevado de informações gerenciais internas nestas empresas. Por outro lado, um problema conceitual foi revelado, pois somente 29% das empresas pesquisadas afirmaram utilizar-se deste método de custeio.

Tabela 9 – Custeio Variável (Direto) e Tomada de Decisão

Qual a utilidade do custeio variável para o gerenciamento da atividade industrial?	Indústrias	%
A indústria utiliza o custeio variável para cálculo da margem de contribuição?	12	86
Outro.	1	7

4.4.2 Método de Custeio ABC

Uma outra abordagem que surgiu com o objetivo de resolver os problemas dos critérios de rateio foi o ABC. Segundo Martins (2003, p. 87) o ABC é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. A “primeira geração do ABC” restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de cada departamento numa visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos.

O ABC segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 94) é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.

O ABC tornou-se um dos assuntos mais discutidos em termos acadêmicos nos últimos anos tanto em artigos como teses e dissertações. Do total das publicações em custos do EnANPAD de 1998 a 2003, segundo Cardoso, Pereira e Guerreiro (2005), 50% são sobre o ABC, o que equivale a 16 artigos somente no âmbito desse congresso. Mesmo com expressiva visibilidade nas publicações e congressos, constata-se que a efetiva utilização do método de custeio por atividade pelas empresas ocorre em proporção bem inferior.

Em um primeiro momento, a utilização do ABC somente no âmbito dos departamentos, ou seja, abrangendo somente o custo da produção, foco da “primeira geração do ABC”, Martins (2003) entende como estando relacionado com custos para a formação de estoques e determinação de lucros. As perguntas da tabela seguinte objetivam verificar o quão avançadas estão as empresas investigadas no uso dos conceitos do ABC.

A utilidade do ABC, segundo seus proponentes, não se limita somente ao custeio de produtos, ele é, acima de tudo, “uma poderosa ferramenta” a ser utilizada na gestão de custos (característica discutida mais adiante). A segunda geração do ABC, Martins (2003, p. 286), é

divulgada como uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que custeio de produtos. Ainda, segundo seus proponentes, possibilita a análise de custos sob duas visões: (i) a visão econômica de custeio, a visão vertical do método de custeio, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio pelas atividades realizadas em cada departamento (visão que não diferencia muito da primeira geração) e (ii) a visão de aperfeiçoamento de processo, que é uma visão horizontal no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais. A visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Foi investigada esta assertiva na prática das indústrias objetos deste estudo e constatou-se que apenas 21% utilizam o ABC para a empresa como um todo, no custeamento de processos e apenas 14% o utilizam para a gestão de custos dos produtos produzidos e das atividades industriais. Portanto, para as indústrias investigadas o uso do ABC (Segunda Geração) não apresenta valores muito significativos.

Tabela 10 – Método de Custeio ABC para Tomada de Decisão

A indústria utiliza o Método de Custeio ABC:	Indústrias	%
Para gestão de custos dos produtos produzidos e das atividades da indústria?	2	14
Somente no âmbito dos departamentos?	1	7
Para a empresa como um todo, custeamento de processos?	3	21

4.4.3 Margem de Contribuição

O uso da Margem de Contribuição, conceituada como diferença entre Receita e soma de Custo e Despesa Variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais visível à potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito (Martins, 2003, p. 185), justifica-se porque decisões tomadas com base no “lucro” podem não ser as mais corretas devido ao uso de critérios muitas vezes arbitrários de rateio.

Esta prática nas indústrias investigadas encontra-se bastante disseminada, pois acima de 60% delas utilizam seis das sete ferramentas relacionadas à Margem de Contribuição. Mesmo o uso como forma alternativa para demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos é significativo, 36% das indústrias investigadas.

Tabela 11 – Margem de Contribuição

O conceito de Margem de Contribuição é utilizado para:	Indústrias	%
Escolha do melhor mix de produtos?	12	86
Verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito?	11	79
Escolha entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção?	13	93
Além dos custos variáveis, as despesas variáveis integram o cálculo da margem de contribuição?	9	64
Os custos fixos identificados aos produtos são considerados no cálculo da margem de contribuição?	9	64
Para fazer análise interna de rentabilidade dos produtos produzidos?	12	86
Como forma alternativa de demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos, fins de gestão?	5	36

Estes dados realçam a importância da Margem de Contribuição e pode-se verificar que o uso da contabilidade de custos para fins de gestão (informações para os usuários internos) não se confunde com o uso da mesma para fins de atender aos usuários externos, pois, verificou-se um grande percentual para Custeio por Absorção e também para Margem de Contribuição, deixando claro que o uso do Método de Custeio Variável também está presente na prática destas indústrias, pois dentre suas utilidades está o cálculo da margem de contribuição.

4.4.4 Margem de Contribuição e Limitações na Capacidade Produtiva (Gargalos de Produção)

Os problemas de limitações na capacidade produtiva podem ser resolvidos utilizando-se da Margem de Contribuição por fator limitativo. Martins (2003, p. 191) resume: “[...] se não houver limitação na capacidade produtiva, interessa o produto que produz maior Margem de Contribuição por unidade, mas, se existir, interessa o que produz maior Margem de Contribuição pelo fator limitante da capacidade”. Com relação às limitações na capacidade produtiva, 43% das indústrias investigadas utilizam-se da Margem de Contribuição corroborando com a citação anterior.

Tabela 12 – Margem de Contribuição e Gargalos de Produção

Como são tratados os gargalos de produção (restrições dos fatores de produção)?	Indústrias	%
A margem de contribuição é utilizada para resolver problemas de gargalos de produção (restrições / limitações na capacidade produtiva), levando em consideração os fatores de restrição?	6	43

4.4.5 Custos e Formação de Preço de Venda

Sobre as informações da Contabilidade de Custos para formação de preço de venda observa-se o seguinte:

O problema de decidir o preço a ser fixado não é tarefa para solução só com dados de custos. Necessária se torna uma gama de informações sobre o Mercado (elasticidade, na Economia) para que se possa, casando informes internos com externos, optar pelas decisões mais corretas. Também nessa hora a Contribuição Marginal é de vital importância. Das diversas opções de preço e quantidade, interessa a que maximiza a Margem de Contribuição Total, e não a Receita Total, desde que para qualquer dessas alternativas o Custo Fixo se mantenha inalterado.

Os proponentes do uso ABC advogam que este método ajuda no processo de fixação do preço de venda quando de monopólio ou de oligopólio. Num mercado competitivo eles falham, assim como o Custeio por Absorção. Haja visto que em um mercado concorrencial é muito comum o contrário: a partir do preço de mercado chega-se ao *target costing*, ou seja, ao ‘custo meta’, que representa o máximo de custo e despesa a se incorrer para que o produto seja rentável (Martins, 2003, p. 231, grifos do autor).

Para as indústrias investigadas, observou-se uma grande variedade de informações relacionadas com contabilidade de custos para fixação de preço de venda, corroborando a citação anterior. São menos expressivos os percentuais dos itens Método de Custeio ABC e *Target Costing*, ambos comentados na citação anterior.

Tabela 13 – Formação de Preço de Venda

Quanto à fixação de preço de venda dos produtos:	Indústrias	%
São utilizadas informações do sistema de custeio utilizado pela indústria?	11	79
A margem de contribuição marginal dos produtos é considerada?	10	71

Target Costing (Custo-meta) combinado com o ABC são utilizados?	2	14
Informações sobre o mercado (elasticidade, na economia) são levadas em consideração?	13	93
Utiliza-se o Target Costing (Custo-meta) para a partir do preço de mercado atingir o custo-meta?	7	50
Utiliza-se do Método de Custeio ABC para redução de custos e despesas?	3	21
Conceitos de custeio variável e margem de contribuição são levados em consideração?	12	86

4.4.6. Análise Custo-Volume-Lucro

O último item investigado quanto ao uso de informações de custos para decisão, foi o Ponto de Equilíbrio. Segundo Martins (2003, p. 270) existem, pelo menos, três Pontos de Equilíbrio: Contábil, quando Receitas menos Custos e Despesas Totais dão resultado nulo; Econômico, quando dão como resultado o Custo de Oportunidade do Capital Próprio empregado; e Financeiro, quando o valor das disponibilidades permanece inalterado, independentemente de haver resultado contábil ou econômico.

Para as indústrias investigadas destacam-se os usos do Ponto de Equilíbrio Financeiro, Contábil e Econômico enquanto outros conceitos relacionados com o Ponto de Equilíbrio como a Alavancagem Operacional e Margem de Segurança são poucos utilizados.

Tabela 14 – Ponto de Equilíbrio

Quais conceitos relacionados ao ponto de equilíbrio são utilizados?	Indústrias	%
Ponto de Equilíbrio Contábil	8	57
Ponto de Equilíbrio Econômico	7	50
Ponto de Equilíbrio Financeiro	10	71
Ponto de Equilíbrio por produto	4	29
Margem de Segurança.	4	29
Alavancagem Operacional.	4	29

A pouca utilização de conceitos relacionados a Alavancagem Operacional e Margem de segurança pode estar relacionado com a ausência de preocupação e conhecimento teórico com temas referentes a incerteza e risco, como também a análise de sensibilidade.

5. Considerações Finais

Verificou-se, pelas informações apresentadas neste estudo, que as práticas de contabilidade de custos adotadas pelas indústrias paranaenses, no âmbito das quatorze indústrias investigadas, abrangem uma grande variedade de ferramentas de custos existentes na literatura sobre o tema. Foram encontradas evidências de utilização das informações de custos para as funções de custeamento de produtos para formação de estoques e determinação de lucros, custos para controle e custos para decisão, atendendo, deste modo, os objetivos gerais deste estudo.

Informações de custos para controle encontram-se concentradas no uso do Custo-padrão e análise das variações; nos custos para decisão concentram-se no critério de avaliação de estoques pelo custo de reposição, a grande concentração de uso dos conceitos relacionados à Margem de Contribuição, Método de Custeio Variável (Direto), informações de custos para formação de preço de venda e em menor uso o uso dos conceitos relacionados ao Ponto de Equilíbrio.

Pelas constatações anteriores o uso das informações de custos não se concentra em uma de suas funções, mas está espalhado dentre as três funções supracitadas. Pode-se verificar, para as indústrias investigadas neste estudo, que o uso das ferramentas de

contabilidade de custos dá indícios de que as informações estão sendo utilizadas para o gerenciamento das atividades dessas indústrias, auxiliando as funções de planejamento, controle e tomada de decisão da Contabilidade Gerencial.

Referências Bibliográficas

ANUÁRIO EXPRESSÃO. Maiores do Sul 2004. **Fundação Getúlio Vargas / Expressão**. Nº 133, Ano 14. Disponível em: <http://www.expressao.com.br/300/anuarios_eletronicos/anuario2005/inicio_frameset.php>, acesso dia 15 de novembro de 2005.

BEUREN, Ilse Maria. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. 189p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175p.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 159p.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. Introdução à contabilidade de custos e à gestão de custos. In: _____, _____. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001, p.27-52.

HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998, 332p.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996, 239p.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

_____, George Sebastião Guerra. Conceitos básicos, sistemas e critérios. In: _____, _____. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997, p.15-32.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006.

MAHER, Michael. Contabilidade de custos: como administradores utilizam informações sobre custos. In: _____, _____. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001, p.37-61.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003, 370p.

SELLTIZ, C. et al. Planejamento de pesquisa: estudos exploratórios e descritivos. In: _____. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: EPU, 1974. cap. 3, p. 57-90.

SOUZA, Marcos Antônio de. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Tese** (Doutorado em Contabilidade) – Apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2001.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.