

SISTEMAS DE CUSTOS E MÉTODOS DE CUSTEIO: UMA ANÁLISE DA SUA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO EM INDÚSTRIAS DO VALE DO TAQUARI

Cíntia Scheuermann¹, Adriano José Azeredo², Angela Maria Haberkamp³

RESUMO: A competitividade nos diversos segmentos de mercado tem feito com que as empresas busquem na Contabilidade de Custos informações indispensáveis para o processo de controle e tomada de decisões. Com o objetivo de identificar se os sistemas de custos e métodos de custeio são utilizados pelas indústrias da região do Vale do Taquari/RS como fonte de informações para o processo de tomada de decisão, esta pesquisa, exploratória e descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, utilizou o levantamento (*survey*), a partir de questionários aplicados aos responsáveis pelo setor de custos das indústrias do Vale do Taquari, para obter as informações necessárias para a realização deste estudo. Os resultados denotam que os responsáveis pelo setor de custos possuem pouco conhecimento sobre Métodos de Custeio. Já em relação aos Sistemas de Custos, o conhecimento é mais aprofundado. Revelam ainda que as indústrias do Vale do Taquari são usuárias dos sistemas de custos, porém um número mínimo faz uso dos métodos de custeio como apoio no processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: Sistemas de custos. Métodos de custeio. Indústrias. Vale do Taquari. Contabilidade de Custos.

1 INTRODUÇÃO

O aumento da competitividade tem feito com que as empresas busquem ferramentas que auxiliem os gestores na tomada de decisões seguras e oportunas. Dentre essas empresas, destacam-se as do setor industrial, uma das áreas mais expressivas para a economia do Estado do Rio Grande do Sul. O RS possui uma indústria diversificada e desenvolveu-se a partir das agroindústrias e de segmentos ligados ao setor primário, tendo como principais cadeias produtivas: agroindustrial (alimentos, bebidas e insumos agrícolas), coureiro-calçadista, químico e metalomecânico.

Segundo dados da Fundação de Economia e Estatística (FEE, 2013), no ano de 2010, o setor industrial representava 35,19% do Valor Adicionado Bruto (VAB) da região do Vale do Taquari, movimentando R\$ 2.491.379.000,00 gerados por 1.912 estabelecimentos industriais, que empregavam 42.072 pessoas, ou seja, 44,10% dos empregos da região (BDR, 2011).

No setor industrial, as informações oriundas da Contabilidade de Custos proporcionam um diferencial no processo decisório. A Contabilidade de Custos, como uma das ferramentas de gestão, desenvolve um papel importante na empresa, pois identifica e mensura os custos dos produtos ou serviços vendidos, podendo ocasionar eficiência em custos e tornar a empresa mais competitiva. A análise das informações geradas pela Contabilidade de Custos possibilita aos gestores decisões mais precisas, como a redução de custos e de possíveis desperdícios da produção, estabelecer o

1 Bacharela em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário UNIVATES.

2 Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos; professor do Centro Universitário UNIVATES.

3 Mestra em Administração pela Ufrgs. professora do Centro Universitário UNIVATES.

preço de venda adequado para cada produto comparando-o com o preço de mercado, maximizar a rentabilidade, lançar novos produtos no mercado e investir nos produtos mais rentáveis.

Diante disso, o presente trabalho se propõe a identificar se os sistemas de custos e métodos de custeio são utilizados pelas indústrias da região do Vale do Taquari como fonte de informações para o processo de tomada de decisão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A contabilidade fornece informações de naturezas econômica, financeira e social para os usuários internos e externos, suprindo suas necessidades, visando ao bem-estar e ao desenvolvimento da entidade, sendo caracterizada como “[...] a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais” (SÁ, 1999, p. 42).

Com o advento da Revolução Industrial, a “necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e, também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir” (CREPALDI, 2002, p. 14) fizeram com que surgisse a Contabilidade de Custos, que permite melhor controle das operações e determinação do lucro das organizações.

Para tanto, a Contabilidade de Custos classifica os custos segundo as necessidades que devem atender. Em relação à forma de associação com os produtos fabricados, ou seja, quanto à sua aplicabilidade, podem ser classificados em diretos e indiretos. Já o comportamento dos custos relacionados ao volume, ou seja, quanto à sua variabilidade, podem ser classificados em fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis (LEONE; LEONE, 2010). Além disso, utiliza a departamentalização, entendida como sendo “a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas” (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2005, p. 49).

A principal relação da departamentalização com a Contabilidade de Custos está no processo de rateio, atribuindo mais eficácia e racionalidade na distribuição dos custos indiretos. Portanto, a departamentalização permite que a Contabilidade de Custos utilize-se da estrutura departamental existente na empresa para processar mais corretamente a distribuição dos custos indiretos de fabricação aos respectivos objetos de custeio. Os níveis das entidades organizacionais são diversos. Têm-se os departamentos, os centros de custos, as seções, as células etc. (SOUZA; DIEHL, 2009).

Com base nas exigências de seus usuários, a Contabilidade de Custos apresenta seus relatórios de informações, auxiliando na determinação dos custos dos produtos/serviços, dos custos de determinado setor da empresa, na identificação e controle dos desperdícios, horas ociosas de trabalho, equipamentos mal utilizados, entre outros (CREPALDI, 2002).

Para uma informação de custos ser útil, ela precisa ser processada por um sistema de custos. Comumente os sistemas de custos são confundidos com métodos de custeio, porém a diferenciação se dá na medida em que os sistemas de custos acumulam as informações de custos e os métodos de custeio calculam o custo dos produtos ou serviços.

Para Bruni e Famá (2008) os sistemas de custos são projetados para acumularem o custo total de cada produto. Corroborando, Souza e Diehl (2009) afirmam que uma das suas principais atribuições é o custeio de objetos (produtos e setores), o que resulta na determinação do custo de objeto. Já os métodos de custeio, como, por exemplo, os métodos de custeio pleno, absorção, baseado em atividades e variável, identificam de que forma os custos são apropriados aos produtos e serviços.

O Método de Custeio Pleno também é reconhecido pela sigla RKW (abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), ou como Custeio Integral, Total ou Absorção Total. Martins (2010) ressalta que, nesse custeio, não são apenas os custos de produção rateados aos produtos, mas também todas as despesas da entidade, inclusive as financeiras.

Para Vartanian (2000), o Método de Custeio Pleno aloca aos produtos e serviços todos os custos e despesas da empresa. Obtém-se, dessa maneira, o montante total dos gastos da empresa para obter receitas. A partir disso, para determinar o preço de venda, basta acrescentar a margem de lucro determinada.

Esse método diferencia-se do Método de Custeio por Absorção, por não alocar apenas os custos de fabricação, mas também as despesas, inclusive financeiras, são levadas ao custo do produto e serviço. Utilizam-se também chaves de rateio para a alocação dos custos indiretos.

“Do ponto de vista gerencial, a inclusão de encargos financeiros e de juros sobre o capital próprio no custo dos produtos permite calcular o custo realmente pleno, ou seja, o custo de produzir, vender e financiar as operações da empresa” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 128). Dessa maneira, esse custeio assegura a recuperação total dos custos a obtenção de uma margem de lucro planejada.

“Outra vantagem do Método de Custeio Pleno está no fato de que a informação de custos produzida tem visão de longo prazo, pois custos fixos e despesas fixas necessitam ser absorvidos no longo prazo” (VARTANIAN, 2000, p. 40).

O Método de Custeio por Absorção é derivado da aplicação dos princípios de contabilidade e é o único aceito pela legislação no Brasil, conforme a Lei nº 6.404 – Lei das Sociedades Anônimas, de 15 de dezembro de 1976, e o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ. Nesse método, o custeio dos produtos absorve todos os custos e as despesas de fabricação, não incluindo as despesas de outras funções, como a função administrativa e a comercial.

Para Vartanian (2000, p. 51), o Método de Custeio por Absorção “[...] é aquele em que todos os custos de fabricação, ou de prestação de serviços – e só eles – são levados ao produto, ou ao serviço executado, ou então a outro(s) objeto(s) de custeio escolhido(s) pela administração da organização”.

Também para Beulke e Bertó (2001, p. 49), esse método “se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis como fixos, ou então tanto diretos como indiretos)”.

Devido à atribuição dos custos fixos aos produtos, é necessária a utilização de rateios. Por mais objetivos que os critérios de rateio sejam sempre apresentarão um forte componente arbitrário, o que poderá distorcer os resultados apurados, dificultando assim decisões da gerência (BOMFIM; PASSARELLI, 2008).

Rateio trata-se de uma forma de segregar, com base em um critério, os custos indiretos necessários para a produção de um produto. Por exemplo: o aluguel do prédio da fábrica pode ser rateado em função da área que cada departamento ocupa.

Os custos incorridos em determinado período só irão integralmente para o resultado desse período se toda a sua produção for vendida, não havendo estoques finais. Já no caso das despesas de administração, de vendas, financeiras, entre outras, estas são debitadas ao resultado do período em que ocorrem (MARTINS, 2010).

As vantagens e as desvantagens desse método se assemelham ao Método de Custeio Pleno, porém em um grau de intensidade menor, pois o Método de Custeio por Absorção não apropria aos produtos os gastos operacionais fixos.

Já o Método de Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity Based Costing*), é “o sistema de custeio que procura direcionar o maior número possível de custos e despesas diretas aos produtos, mercadorias ou serviços (independentemente de serem fixos ou variáveis)” (BEULKE; BERTÓ, 2001, p. 31).

No método ABC, os recursos de uma entidade são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica, visto que os produtos surgem como consequência das atividades que são necessárias para fabricá-los e comercializá-los (NAKAGAWA, 2012).

Pode-se definir a atividade como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos” (NAKAGAWA, 2012, p. 42). “Uma sequência lógica de atividades constitui um processo: o de suprimento, por exemplo, é composto, basicamente, das atividades de requisitar, comprar, receber e estocar materiais, além de pagar as faturas aos fornecedores” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 142).

Nesse custeio, todos os custos e despesas diretos (fixos ou variáveis) dos produtos, mercadorias e serviços são apropriados. “Segundo esse sistema, são as atividades que consomem recursos e, por sua vez, produtos, mercadorias ou serviços consomem atividades” (BEULKE; BERTÓ, 2001, p. 47).

O Método de Custeio Baseado em Atividade não é aceito para fins legais, sendo ele um método de custeio com objetivo gerencial. O ABC pode ser tão complexo quanto se desejar, variando devido à necessidade de cada organização, ou seja, o número de atividades a serem elencadas varia com o porte e a complexidade da empresa.

A principal vantagem da utilização desse método é procurar reduzir as distorções nos custos dos produtos e serviços provocadas, principalmente, pelos rateios utilizados, evitando assim, tomada de decisões equivocadas.

Finalizando a descrição dos métodos de custeio, o Método de Custeio Variável inclui aos custos dos produtos somente os custos e as despesas variáveis (em relação a cada unidade a mais ou a menos produzida ou vendida). Já os custos e as despesas fixas (quando comparados com a variação no volume de produção e/ou de venda) deverão ser debitados contra o resultado do período (LEONE; LEONE, 2010).

De acordo com Souza e Diehl (2009, p. 105), “considera-se que os produtos somente consomem os custos variáveis e, portanto, os custos fixos são devidos à estrutura”. Para Leone e Leone (2010) esse custeio é utilizado com êxito pelas organizações que desejam identificar quais produtos, linhas de produtos, departamentos, clientes e outros segmentos (ou objetos) são lucrativos.

Com esse método também se pode obter a margem de contribuição de cada produto, o que permite determinar a melhor combinação entre os produtos, ou seja, o melhor *mix*. Tendo conhecimento dos custos fixos e variáveis por produto é possível determinar se é vantajoso produzir internamente ou obter externamente (fazer x comprar) determinado produto (SOUZA; DIEHL, 2009).

Esse método de custeio não é aceito legalmente, sendo assim sua utilização é limitada para fins gerenciais, auxiliando na tomada de decisões internas da empresa. Observa-se que há autores, como Bomfim e Passarelli (2008) e Crepaldi (2002), que tratam o custeio Variável como sinônimo de custeio Direto; contudo, devido ao aumento de tecnologia nos parques fabris há custos diretos que são fixos.

A partir das informações geradas pelos sistemas de custos e métodos de custeio, a Contabilidade de Custos subsidia a formação do preço de venda. Os processos de definição de preços, tendo o valor dos custos como piso da formação do preço de venda, é sempre uma tarefa complexa, pois envolve e afeta os gestores das diversas áreas da empresa. “O custo é na realidade somente um dos fatores que compõem a formulação do preço de venda. Constitui normalmente o piso abaixo do qual o preço incorre em perdas econômico-financeiras para a empresa” (BEULKE; BERTÓ, 2001, p. 161).

Observa-se que “o valor a ser fixado para o preço é restringido por dois extremos: no limite superior, se tem os preços aceitáveis pelo mercado e, no limite inferior, os preços limitados pelo custo unitário do produto” (SOUZA; DIEHL, 2009, p. 284).

Há diversos métodos para formação de preços e o gestor deve analisar os benefícios e as limitações de cada um. Por exemplo, para fazer uso do Método de Custeio Variável, os custos devem estar separados entre variáveis e fixos e, para fazer uso do Método de Custeio por Absorção, deve-se observar que esse método demonstra o que ocorreu no *mix* de produtos, e não o que ocorreu com cada produto.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória e descritiva. Exploratória, pois proporcionou a obtenção de informações sobre a utilização dos sistemas de custos e dos métodos de custeio em indústrias da região do Vale do Taquari. Essa classificação está de acordo com o conceito de Gil (2012), que afirma que pesquisa exploratória tem o objetivo de proporcionar visão geral de determinado fato, fazendo com que o pesquisador compreenda melhor o assunto a ser pesquisado.

A pesquisa também é classificada como descritiva. Conforme Silva (2010, p. 59), esse tipo de pesquisa “tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis”. Esses aspectos podem ser identificados nesta pesquisa, pois ela descreve as características das indústrias que utilizam os sistemas de custos e métodos de custeio.

Em relação aos procedimentos para obtenção dos dados necessários utilizaram-se a pesquisa bibliográfica e a de levantamento ou *survey*. Bibliográfica, pois a pesquisa “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2012, p. 50). A pesquisa também é classificada como de levantamento ou *survey*, visto que foi utilizado um questionário buscando identificar a utilização dos sistemas de custos e métodos de custeio em indústrias da região do Vale do Taquari.

A pesquisa teve abordagem quantitativa e qualitativa, pois as informações coletadas foram tabuladas, gerando dados estatísticos utilizados como instrumentos no processo de análise do problema. Conforme Beuren et al. (2009, p. 92), a abordagem quantitativa “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Houve a análise de dados estatísticos e dos sistemas de custos e métodos de custeio utilizados pelas indústrias, identificando o porquê da escolha por utilizar determinado sistema e método, o que caracteriza a abordagem qualitativa. Utiliza-se o tratamento qualitativo de um problema para poder compreender a relação de causa e efeito do fenômeno, para então concluir a sua causa e razão (OLIVEIRA, 2004).

Este estudo teve como unidade de análise indústrias da região do Vale do Taquari, sendo a população-alvo constituída de 80 empresas industriais selecionadas do cadastro de empresas atendidas pelo Projeto de Extensão Industrial Exportadora – Peiex.

A coleta de dados foi realizada a partir de questionários aplicados aos responsáveis pelo setor de custos das indústrias selecionadas, obtendo-se dessa maneira os dados necessários para o desenvolvimento do estudo.

O questionário foi composto por 27 questões, sendo 26 questões objetivas e uma subjetiva, subdividido em cinco seções. A primeira e a segunda seções identificaram o perfil do respondente e o perfil da empresa, respectivamente. Já a terceira seção teve o intuito de verificar a estrutura

contábil e de custos das indústrias, e a quarta seção permitiu conhecer a estrutura de controle e gestão de custos. A quinta seção permitiu estabelecer a relação ensino x mercado.

Antes de ser aplicado, é recomendado que seja feito um pré-teste com o questionário, utilizando-se preferencialmente indivíduos que não façam parte da amostra-alvo da pesquisa (CHEMIN, 2012). Sendo assim, o questionário foi aplicado ao responsável pelo setor de custos de uma indústria do Vale do Taquari, retornando apenas com uma observação na questão número 18. Após a análise completa do questionário, ele foi encaminhado para as demais indústrias selecionadas.

A coleta de dados ocorreu pelo envio de *e-mail* para as indústrias componentes da população-alvo, sendo obtidos 32 (trinta e dois) questionários respondidos. As informações obtidas por meio dos questionários foram tabuladas em planilha eletrônica e apresentadas por meio de gráficos.

Durante a análise individualizada das respostas identificou-se que 34% dos entrevistados responderam que não possuíam Centros de Custos nem departamentos. Porém, na questão de quantos Centros de Custos existem para cada departamento (questão 13), por não haver uma alternativa de resposta “Não se aplica” para esta pergunta, esses entrevistados responderam que possuíam um Centro de Custo para cada departamento. Por isso, essas respostas foram identificadas e desconsideradas.

Na questão número 15, 20% das respostas foram desconsideradas, pois na análise individual observou-se que estas empresas haviam informado que não possuíam sistemas de custos, e por não haver a opção de “não se aplica”, responderam que possuíam “Até 5 anos”.

Na questão número 23 foram desconsideradas as respostas nas quais os respondentes haviam informado, nas questões anteriores, que não utilizavam nenhum método de custeio.

As limitações do método consistem no fato de que os questionários não garantem a confiabilidade das respostas, pois não há como garantir que o respondente possui conhecimento pleno dos métodos, sistemas e conceitos específicos do assunto em estudo.

4 RESULTADOS

Para a análise do questionário foi, inicialmente, feita a avaliação individual de cada resposta, para em seguida ser realizada a relação entre as respostas. Dessa maneira foi possível identificar o perfil dos respondentes e das indústrias, a estrutura contábil e de custos de cada organização e identificar o funcionamento de controle e de gestão dos custos. Ao final, foi realizada uma análise da relação ensino x mercado.

Analisando o perfil dos respondentes identifica-se que 25% estão na faixa etária dos 36 aos 40 anos, 56% possuem renda salarial mensal de até R\$ 2.488,00 e que 37% possuem curso superior completo (25% possuem pós-graduação, mestrado ou doutorado) e 22% estão cursando o Ensino Superior. Dos 25% dos respondentes que possuem pós-graduação, mestrado ou doutorado sabe-se que 88% cursaram Curso Superior em Ciências Contábeis, quanto aos 12% restantes não foi possível identificar se possuem formação na área contábil.

Em relação ao perfil das empresas pesquisadas nota-se um predomínio das indústrias do ramo alimentício, que representam 31% do total pesquisado. Foi possível identificar relativa longevidade dentre as empresas pesquisadas, uma vez que 69% estão em atividades há mais de 11 anos (31% há mais de 21 anos, 16% de 16 a 20 anos e 22% de 11 a 15 anos).

O tempo em que uma empresa está em atividade deveria refletir um dado importante sobre a utilização eficiente das informações contábeis, porém na pesquisa realizada não se confirma essa expectativa, pois apenas 27% das indústrias utilizam método de custeio para fins fiscais e gerenciais.

Das empresas restantes, 55% utilizam método de custeio para apenas um fim, ou fiscal ou gerencial, e 18% demonstraram não entender sobre o assunto.

Segundo o Sebrae (2011), alguns fatores que influenciam no processo de mortalidade das micro e pequenas empresas antes de completarem cinco anos é a falta de planejamento, de técnicas de *marketing*, de avaliação de custos e fluxos de caixa, entre outros. Na presente pesquisa as empresas com menos de cinco anos de atividade representam 19% do total.

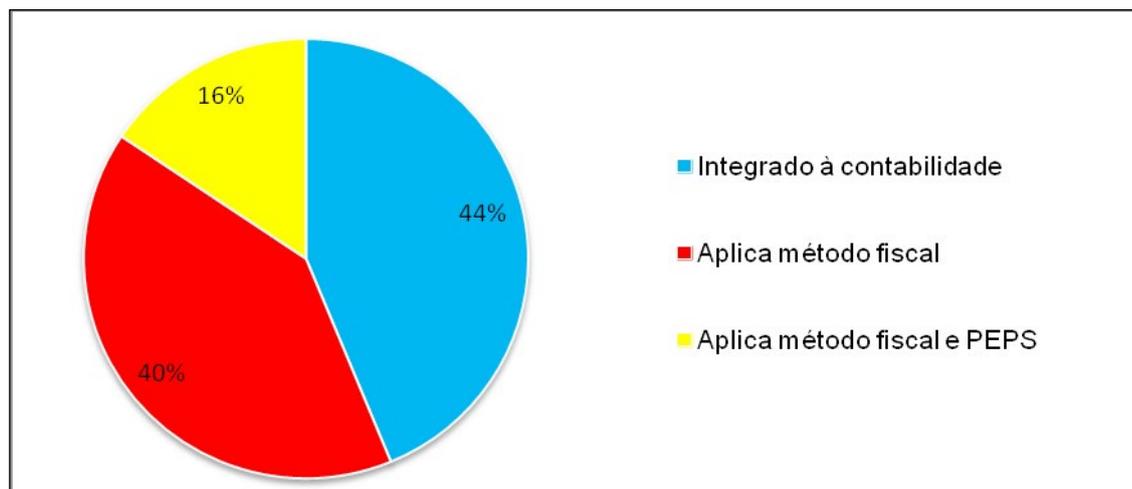
Observa-se que apenas 28% das indústrias possuem contabilidade própria, 66% possuem contabilidade terceirizada e 6% se utilizam de ambas. Um dos motivos para esse baixo índice pode se dar ao fato de 53% das indústrias serem microempresas, e todas possuem contabilidade terceirizada.

De acordo com a pesquisa, 56% das indústrias pesquisadas não possuem setor de custos, apurando os custos de cada produto aplicando o método fiscal. Destaca-se que 100% dessas empresas também não possuem contabilidade própria, sendo a maioria microempresas.

Em relação aos Centros de Custos, há um equilíbrio entre as empresas que não o possuem e as que o possuem. A maioria das empresas pesquisadas possui departamentos.

As empresas que apuram os custos de cada produto aplicando o método fiscal representam 56% do total. As demais empresas (44%) apuram os custos de cada produto de maneira integrada à contabilidade (GRÁFICO 1).

Gráfico 1 – Apuração dos custos de cada produto

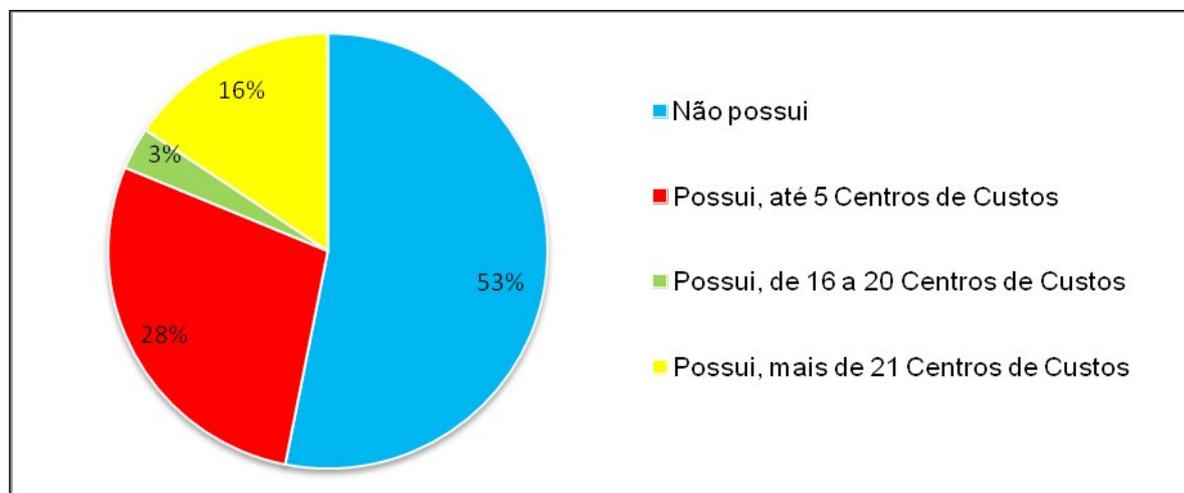


Fonte: com base nos questionários respondidos.

Das 44% de indústrias que apuram os custos de seus produtos de maneira integrada à contabilidade, 50% possuem contabilidade própria. O restante das empresas (50%) possui contabilidade terceirizada, o que pode ser considerado um indicativo de que estas empresas não estão focadas em interesses gerenciais.

Os resultados obtidos com os questionários demonstram que há um equilíbrio entre as indústrias que não possuem Centros de Custos e as que o possuem, sendo respectivamente 53% e 47% (GRÁFICO 2). As indústrias que não possuem Centros de Custos são micro ou pequenas empresas, e a maioria possui contabilidade terceirizada.

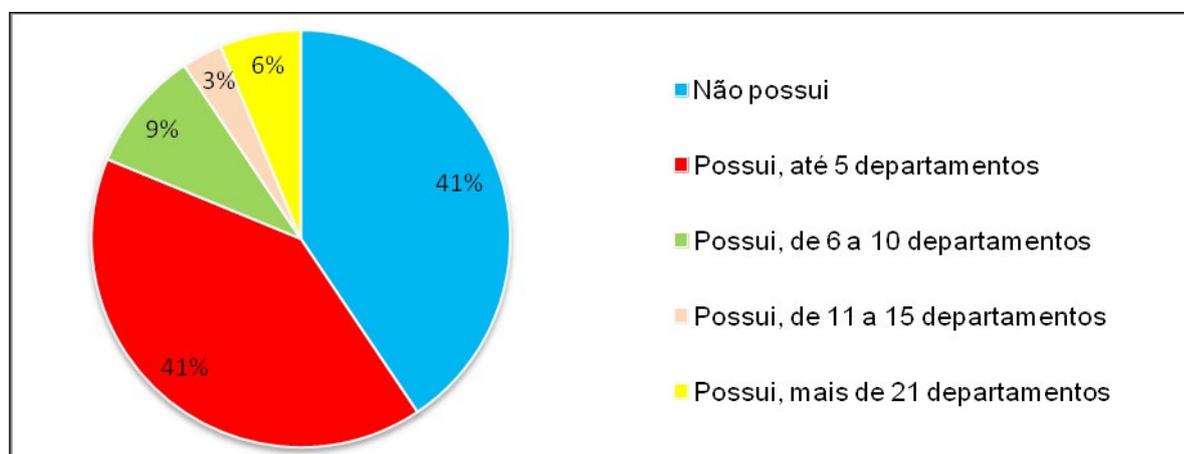
Gráfico 2 – Centros de Custos



Fonte: com base nos questionários respondidos.

Já em relação aos departamentos, dos 59% das indústrias que possuem departamentos, 32% responderam que não possuem Centros de Custos (GRÁFICO 3).

Gráfico 3 – Departamentos



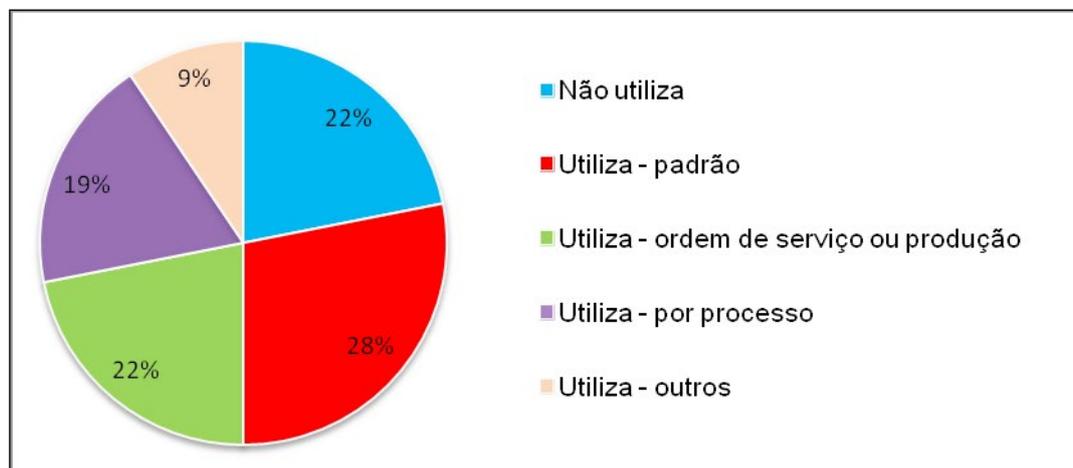
Fonte: com base nos questionários respondidos.

As indústrias que declararam não possuir departamentos totalizam 41%. Com base no porte, no tempo de atividade das empresas e por terem respondido que possuem mais de 21 centros de custos, embora tenham apresentado que não possuem departamentos, acredita-se que 6% destes respondentes possuem departamentos e podem ter confundido departamento com setor.

A pesquisa identificou também que a maioria das indústrias possui apenas um Centro de Custos para cada departamento. Dentre as empresas que possuem apenas um Centro de Custos há um equilíbrio entre as que possuem contabilidade própria ou terceirizada. Já as empresas que possuem mais de um Centro de Custos possuem contabilidade própria, sendo elas classificadas como média, média-grande e grande empresa, segundo seu faturamento.

Após conhecer a estrutura contábil e de custos, demonstra-se, a partir do Gráfico 4, como as indústrias realizam o controle e a gestão dos custos.

Gráfico 4 – Utilização de sistemas de custos



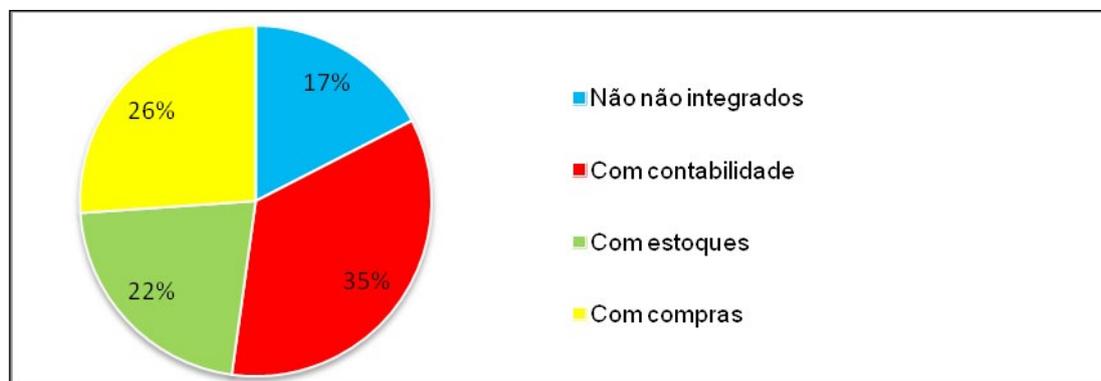
Fonte: com base nos questionários respondidos.

As empresas que não utilizam sistemas de custos (22%) possuem contabilidade terceirizada e informaram que não possuem centros de custos. Dentre os sistemas de custos utilizados, destaca-se o sistema de custos padrão (28%), seguido do sistema de custos por ordem de serviço ou produção (22%) e do sistema por processo (19%).

A utilização de sistemas de custos é algo recentemente implantado nas indústrias, visto que 44% delas os utilizam há menos de cinco anos, 28% de 6 a 10 anos, 20% de 11 a 15 anos, 4% de 16 a 20 e apenas 4% há mais de 21 anos. Os sistemas de custo padrão e por processo são os que se destacam entre os sistemas de custos utilizados há menos de cinco anos.

Com base na pesquisa é possível verificar que a maioria das indústrias do Vale do Taquari (83%) possui seus sistemas de custos integrados a outros sistemas da empresa. A integração com o sistema da contabilidade é de 35% do total, seguido do sistema de compras (26%) e dos sistemas de controle do estoque (22%). Nesta análise foram descontadas do total da população as indústrias que não possuíam sistemas de custos (GRÁFICO 5).

Gráfico 5 – Integração dos sistemas de custos aos demais sistemas da empresa

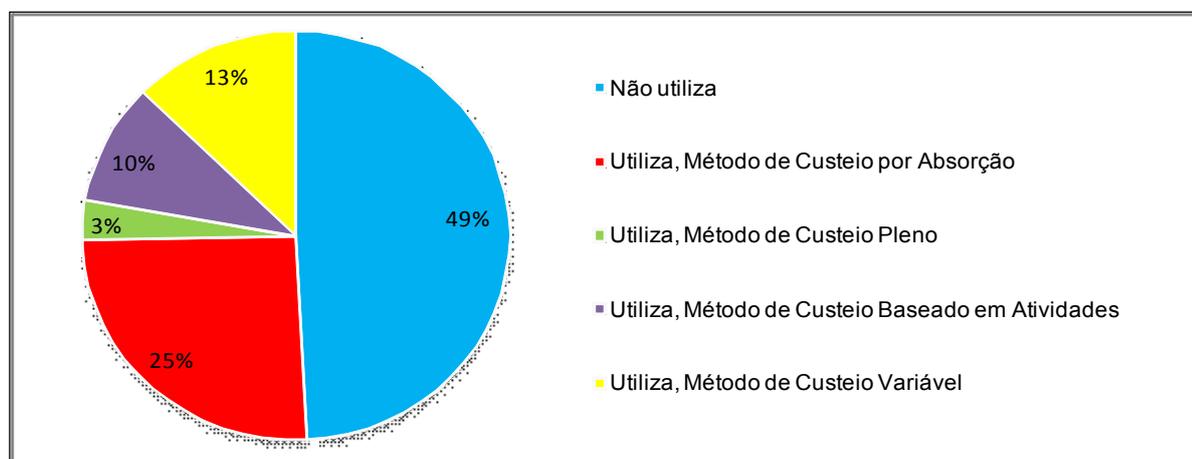


Fonte: com base nos questionários respondidos.

A maioria dos usuários de sistemas de custos (64%) demonstra-se satisfeita com as informações geradas pelo sistema utilizado em sua empresa. Destes, 8% declaram estar plenamente satisfeitos e 56% satisfeitos, enquanto 36% são indiferentes (nem insatisfeito nem satisfeito) com as informações geradas.

Conforme o Gráfico 6, cerca de metade das indústrias (49%) declarou não utilizar Método de Custeio para fins fiscais.

Gráfico 6 – Utilização de Métodos de Custeio para fins fiscais

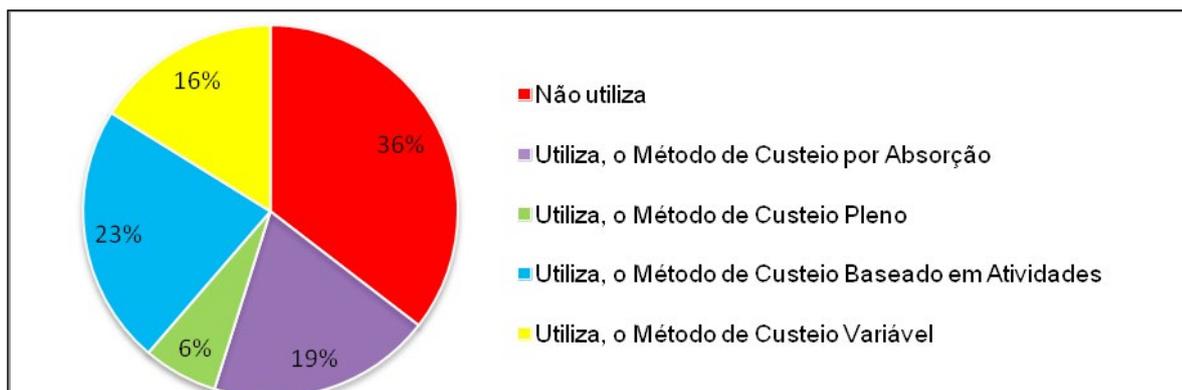


Fonte: com base nos questionários respondidos.

Das empresas que declararam que utilizam método de custeio para fins fiscais, apenas 50% responderam que utilizam o Método por Absorção. Visto que apenas o Método de Custeio por Absorção é aceito pelo fisco, analisou-se individualmente cada resposta, e observou-se que os representantes das indústrias que declararam que utilizam algum método de custeio diferente do por Absorção não possuem formação na área contábil. Um dos respondentes declarou ter pós-graduação, mestrado ou doutorado, porém não foi especificada a área, não sendo possível identificar se a formação é na área contábil.

Conforme Oliveira, Müller e Nakamura (2000, p. 5), “a contabilidade tem sido encarada como um instrumento necessário tão-somente para atender a uma série de exigências legais e burocráticas, e não como um instrumento de apoio ao administrador para a tomada de decisões e controle”. Isso pode ser evidenciado no Gráfico 7, visto que 36% das indústrias não utilizam nenhum Método de Custeio para fins gerenciais.

Gráfico 7 – Utilização de Métodos de Custeio para fins gerenciais

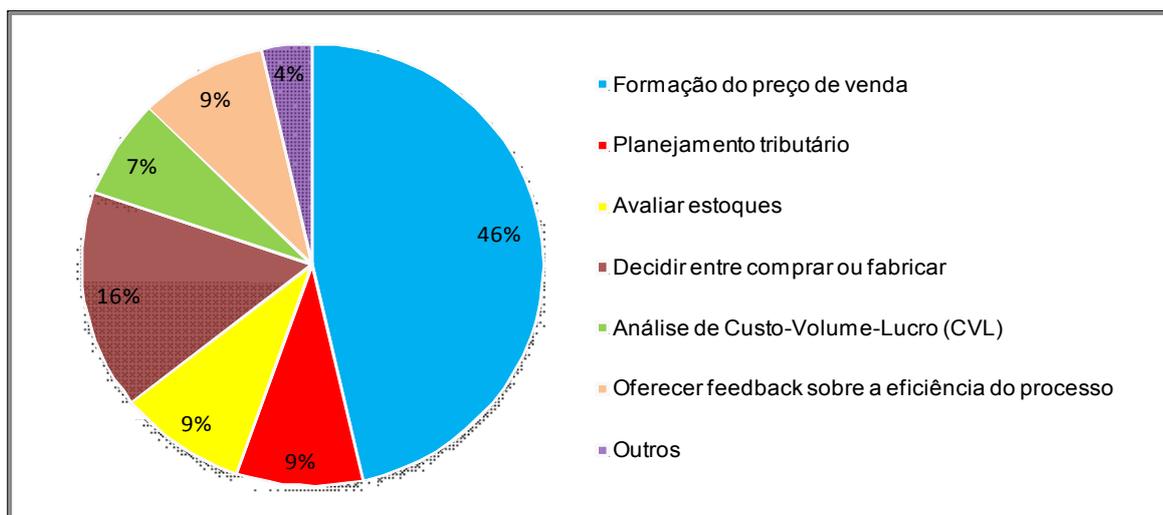


Fonte: com base nos questionários respondidos.

O Método de Custeio mais utilizado para fins gerenciais é o ABC (23%), seguido do por Absorção (19%), do Variável (16%) e do Pleno (6%). Dos usuários do Método de Custeio por Absorção para fins gerenciais, 67% também utilizam este método para fins fiscais. Os demais respondentes declararam não utilizar nenhum método para fins fiscais ou utilizar algum método não aceito pela legislação fiscal.

Há um predomínio das indústrias que utilizam métodos de custeio para a formação do preço de venda, sendo a segunda finalidade destacada decidir entre comprar ou fabricar.

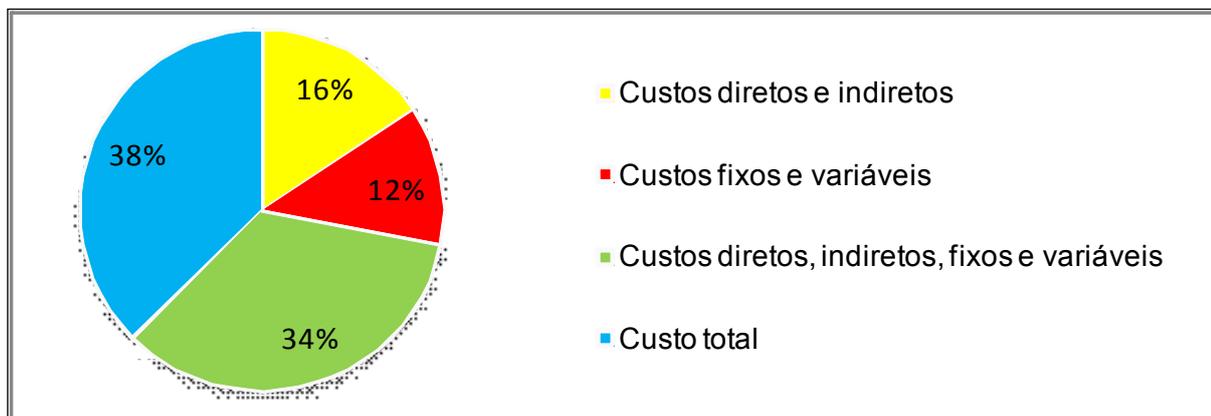
Gráfico 8 – Finalidade da utilização de Métodos de Custeio



Fonte: com base nos questionários respondidos.

Ao analisar como as empresas realizam a classificação dos custos (GRÁFICO 9), destacam-se as indústrias que identificam o custo total dos produtos (38%), seguido das que separam os custos em diretos, indiretos, fixos e variáveis (34%).

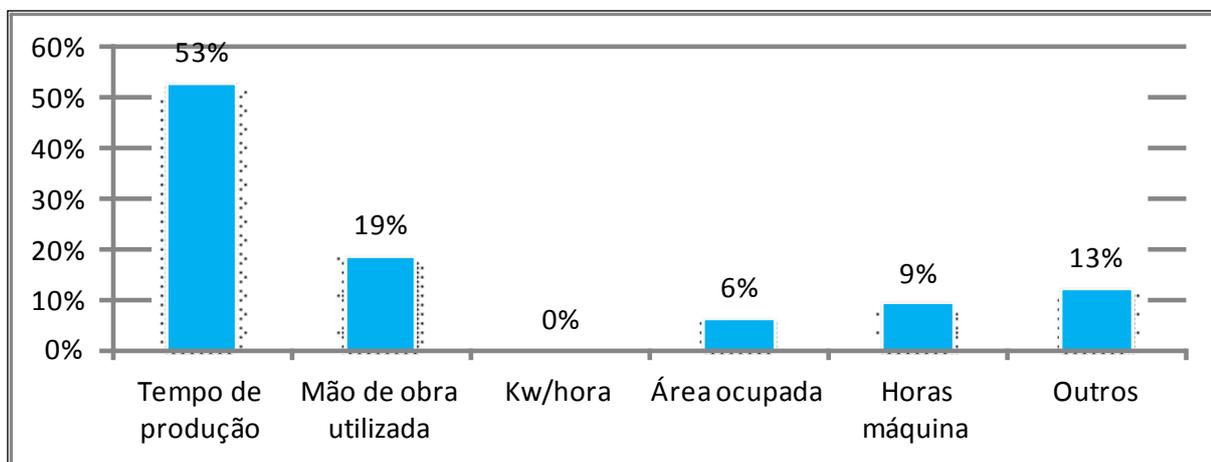
Gráfico 9 – Custos identificados na classificação e nos registros dos custos



Fonte: com base nos questionários respondidos.

Em relação ao critério de distribuição dos custos, observa-se predominância das indústrias que o fazem utilizando o tempo de produção como base.

Gráfico 10 – Critério de distribuição de custos



Fonte: com base nos questionários respondidos.

Em relação à forma de distribuição dos custos, 64% dos entrevistados afirmam utilizar o rateio e os demais (36%) distribuir os custos por meio de direcionadores de valor.

Foi possível identificar certo desconhecimento em relação à classificação e alocação dos custos e utilização dos métodos de custeio, devido à incoerência de algumas respostas, dentre as quais se destacam:

- dos que se dizem usuários do Método de Custeio Variável, 17% afirmam identificar o custo total dos produtos, o que esse método de custeio não permite;

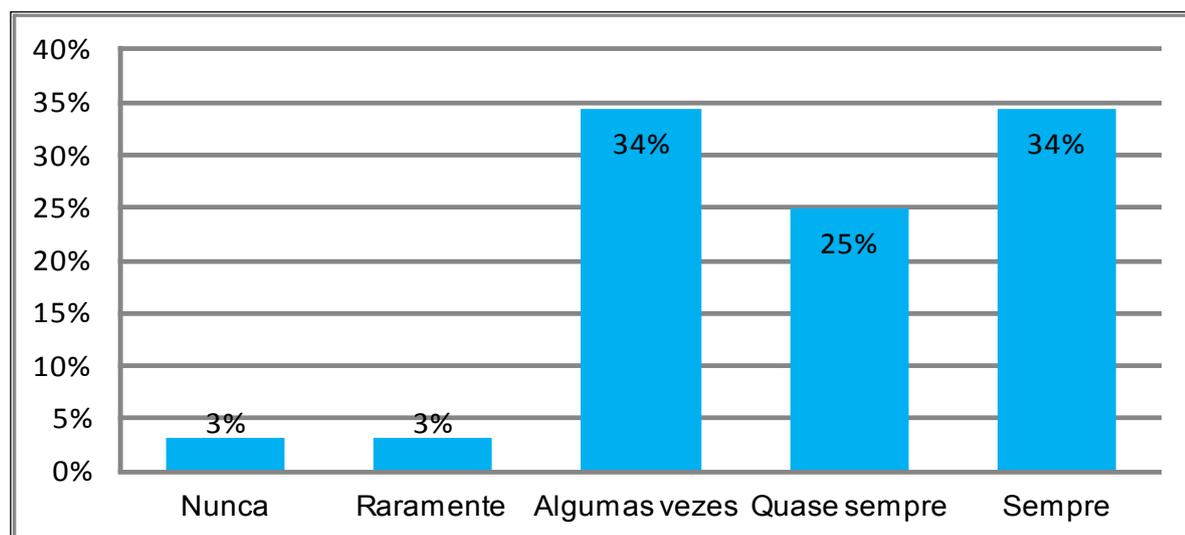
- 36% dos entrevistados que afirmam classificar os custos em diretos, indiretos, fixos e variáveis se consideram usuários dos Métodos de Custeio Pleno e ABC, o que não é coerente, pois essa classificação dos custos se aplica aos usuários dos Métodos de Custeio por Absorção e Variável;
- empresas que declararam utilizar o Custeio Variável – que não utiliza rateios – declararam que utilizam algum critério de distribuição de custos;
- 7% dos respondentes que afirmam utilizar o ABC não utilizam direcionadores de custos para distribuição dos custos indiretos;
- 25% dos respondentes que afirmam utilizar direcionador de valor não utilizam o Método de Custeio ABC.

A seguir são apresentados os resultados do bloco de questões relacionado ao ensino e ao mercado.

Nota-se um predomínio (63%) dos respondentes que adquiriram seus conhecimentos em Custos na empresa, seguido dos que os adquiriram no Curso Superior em Ciências Contábeis (28%) e em Curso Técnico (9%). Dentre os que adquiriram seus conhecimentos sobre Custos no Curso Superior de Ciências Contábeis, 78% possuem pós-graduação ou mestrado ou doutorado e 22% ainda estão cursando Ciências Contábeis.

Conforme o Gráfico 11, a maioria dos respondentes demonstra aplicar sempre ou com bastante frequência em sua empresa o que aprenderam/aprendem sobre Custos.

Gráfico 11 – Aplicação na empresa do que aprendeu/aprende sobre Custos



Fonte: com base nos questionários respondidos.

Quando perguntados se consideram suficiente a qualidade do conhecimento trabalhado nas Instituições de Ensino, 42% dos entrevistados afirmaram que sim (concordo – 32%, ou concordo plenamente – 10%), 35% afirmaram que não (discordo – 26%, ou discordo plenamente – 9%) e 23% responderam de forma neutra (não concordo nem discordo).

A maioria dos respondentes que não considera suficiente o conhecimento teórico trabalhado pelas Instituições de Ensino justificou que a teoria é importante, mas consideram que apenas com a prática será alcançado o conhecimento necessário para um bom gerenciamento da empresa.

Segundo os entrevistados, práticas em laboratório e aprofundamento em alguns conteúdos são necessários. Os 23% dos respondentes que declararam não concordar nem discordar que seja suficiente o conhecimento teórico trabalhado pelas Instituições de Ensino não possuem formação na área contábil.

Os respondentes que concordam ser suficiente o conhecimento teórico repassado pelas Instituições de Ensino ressaltam que este possibilita uma base sólida para a tomada de decisões, que o conhecimento teórico é fundamental e que ele só é aprimorado e desenvolvido quando aliado à prática e às necessidades de cada empresa.

Tal concepção está de acordo com 41% dos responsáveis pelo setor de custos, os quais estão realizando curso superior na área contábil, ou já possuem alguma formação na área. Consideram que o conhecimento teórico repassado pelas universidades deve ser concomitante com a prática, ressaltando a sua importância na formação profissional.

Esses profissionais, responsáveis pelo setor de custos, informaram que 78% das indústrias utilizam sistemas de custos, e a maioria está satisfeita com as informações geradas pelos sistemas e as utilizam no processo de tomada de decisão.

Já em relação às informações provenientes dos Métodos de Custeio para fins fiscais, apenas 25% os utilizam, e metade dos respondentes que informaram utilizar um método para este fim demonstraram desconhecimento do mesmo. Em contrapartida, os usuários dos métodos de custeio para fins gerenciais totalizam 64%, porém, destes, 40% demonstraram desconhecimento da Contabilidade para fins fiscais e geraram incertezas sobre o real método utilizado ao declararem utilizar dois métodos gerenciais diferentes.

5 CONCLUSÃO

Numa tentativa de mensurar o uso das informações contábeis relacionadas a custos, a presente pesquisa procurou identificar se os Sistemas de Custos e Métodos de Custeio são utilizados pelas indústrias da região do Vale do Taquari como fonte de informações para o processo de tomada de decisão. Também oportunizou identificar os Sistemas de Custos e Métodos de Custeio, as informações geradas por eles, suas utilidades e seus usuários.

O perfil dos respondentes evidencia que os profissionais que atuam na área de custos, em sua maioria, não possuem formação na área contábil, ou ainda não concluíram sua graduação, e não possuem conhecimentos aprofundados sobre Custos, o que gera lacunas sobre a utilização de sistemas de custos e métodos de custeio.

De acordo com os dados da pesquisa, as indústrias classificadas como microempresas são predominantes no Vale do Taquari, as quais apresentam estabilidade no mercado e tendem a contratar contabilidade terceirizada. Isso também se reflete no uso dos instrumentos contábeis, havendo um predomínio das indústrias que não possuem setor de custos específicos, Centros de Custos e departamentos. Já entre as médias e grandes empresas há predomínio da utilização das informações geradas pela Contabilidade de Custos, possuindo estas setor de custos específicos, Centros de Custos e departamentos.

Em relação ao uso de sistemas de custos, os resultados da pesquisa apontaram que a maioria das indústrias faz uso de algum sistema, que, porém, ainda é recente. Evidenciou-se ainda que as informações contábeis que poderiam ser obtidas por meio de métodos de custeio não estão sendo utilizadas na maioria das indústrias. Em contrapartida, percebe-se um conhecimento mais aprofundado em relação aos sistemas de custos por parte dos responsáveis pelo setor de custos.

Observou-se também que vários entrevistados forneceram respostas incoerentes em relação à classificação dos custos e métodos de custeio, o que gera dúvidas em relação ao conhecimento deles sobre o tema.

Quanto à relação do ensino x mercado, constatou-se que a maioria dos respondentes adquiriu seus conhecimentos sobre custos na empresa. Os responsáveis pelo setor de custos consideram importante a base teórica repassada pelas instituições de ensino, porém consideram que a prática é indispensável para que esses conhecimentos sejam aperfeiçoados.

Diante desse quadro, acredita-se que as instituições de ensino poderiam avaliar a inclusão de mais aulas práticas em seus cursos de Ensino Superior, permitindo que os alunos pratiquem o conteúdo teórico trabalhado.

Verifica-se que, mediante os dados apresentados na pesquisa, as indústrias do Vale do Taquari/RS são usuárias dos sistemas de custos, porém apenas as médias, médias-grandes e grandes empresas fazem uso dos métodos de custeio como fonte de informações para o processo de tomada de decisão.

Sugere-se que futuras pesquisas investiguem o grau de conhecimento contábil dos gestores e a relação deles com o setor de contabilidade da empresa e o contador (no caso de contabilidade própria ou terceirizada).

REFERÊNCIAS

BDR. **Banco de Dados Regional**. Disponível em: <<http://www.univates.br/servicos/banco-de-dados-regional/perfil-do-vale-do-taquari>>. Acesso em: 07 mar. 2013.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Estrutura e análise de custos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custo e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2008.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 16 set. 2013.

BRASIL. **Lei das Sociedades por Ações**. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 03 maio 2013.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CHEMIN, Beatris Francisca. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos**. 2. ed. rev. e atual. Lajeado: Univates, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FEE. **Fundação de Economia e Estatística**. Disponível em: <http://www.fee.rs.gov.br/feedados/consulta/frame_consREM.asp?param=Estado/Rio%20Grande%20do%20Sul/2010>. Acesso em: 07 mar. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; MÜLLER, Aderbal Nicolas; NAKAMURA, Wilson Toshiro. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista FAE**, Curitiba, v.3, n.3, set/dez. 2000. Disponível em: <http://www.ufpe.br/conpe/download/arquivos/20071218160222_a_utilizacao_das_inf_contabeis_como_subsidio_aos_processos_adm_nas_PEs.pdf>. Acesso em: 10 set. 2013.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Carlos Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2005.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O Método de Custeio Pleno: uma análise conceitual e empírica**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2000.