

SINERGIA

REVISTA DO INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS (ICEAC)

UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO PARA FINS GERENCIAIS: ADERÊNCIA EMPÍRICA EM EMPRESAS DA REGIÃO SUL DO BRASIL

GABRIEL GRUBEL BANDEIRA^{*}
MAICON MANOEL BENIN^{**}
MARCOS ANTÔNIO DE SOUZA^{***}
DÉBORA GOMES MACHADO^{****}

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo determinar, para fins gerenciais, qual é a aderência empírica dos métodos de custeio em empresas da Região Sul do Brasil. Para atingir o objetivo deste estudo foi realizado um estudo de campo qualitativo e descritivo. A pesquisa foi realizada, por meio de entrevista, com os gestores de cinco empresas de diferentes setores da economia. Os resultados demonstram que as empresas pesquisadas utilizam método de custeio para auxiliar na geração de informações para a tomada de decisão gerencial, apenas varia a finalidade para qual o empregam. A combinação de métodos de custeio mais observada foi a do custeio baseado em atividades (ABC), custeio variável e custeio direto, destaca-se que a aplicação foi parcial e de forma simultânea, sendo que cada método de custeio contribui para a gestão de acordo com o benefício específico, como previsto na literatura. Já o método de custeio absorção é utilizado, nas empresas analisadas, para cumprimento da legislação fiscal.

Palavras-chave: Método de custeio. Decisões baseadas em Custos. Informação gerencial.

ABSTRACT

This research aimed to determine, for management purposes, what is the empirical adherence of costing methods in companies in southern Brazil. To achieve the objective of this study was conducted a field study of qualitative and descriptive. The survey was conducted through interviews with managers of five companies from different sectors of the economy. The results show that the surveyed companies use cost method to help generate information for managerial decision-making, only varies the purpose for which employ. The combination of more observed methods was the ABC costing, variable costing and direct costing, it is emphasized that the application was partial and simultaneously, each costing method contributes to the management agreement for the specific benefit of each. The absorption costing method that is used, in the companies analyzed, for compliance with tax laws.

Keywords: Cost Method. Decisions Based on Costs. Management Information.

Recebido em: 26-01-2017 Aceito em: 16-08-2017

1 INTRODUÇÃO

As mudanças tecnológicas e a automação do processo produtivo causaram o efeito de expansão de mercado e encurtaram o ciclo de vida dos produtos, ocasionando alterações na estrutura de custos das empresas. O custo direto perdeu representatividade no montante de custos, o que ocasionou um aumento da representatividade dos custos indiretos (KOLOWSKI; CHWASTYK, 2014). O aumento dos custos indiretos ocasionou um aumento proporcional na representatividade destes em relação ao custo total do produto. Nesse cenário, as distorções ocasionadas por rateio aumentaram, em decorrência do uso de métodos de custeio, com base no rateio de custos indiretos, que não foram desenvolvidos para essa finalidade.

Gupta e Galloway (2003) destacam a importância da informação precisa dos custos da empresa, pois essas auxiliam na determinação da política de preços da empresa, em alguns casos o *design* dos produtos e o monitoramento da *performance*. Levando em conta esses fatores, Khataie, Bulgak e Segovia (2011) dão ênfase para a importância gerencial do método de custeio, como uma fonte complementar na tomada de

^{*} Mestrando em Ciências Contábeis Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

^{**} Mestre em Ciências Contábeis Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

^{***} Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Mestrado em Administração pela Universidade Metodista de São Paulo

^{****} Pós-Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau - FURB. Professora adjunta da Fundação Universidade Federal do Rio Grande – FURG.

decisão. Schoute (2009) realça a utilização dos métodos de custeio para o planejamento de produtos e gerenciamento de custos.

Os métodos de custeio absorção e pleno nem sempre são capazes de proporcionar informações gerenciais eficazes, por isso as empresas buscam novas soluções. O modelo apropriado vai depender de fatores como: estilo de produção, tratamento dado aos custos fixos e informação desejada. Entretanto, sempre haverá um grau de subjetividade, os métodos de custeio nem sempre são gerencialmente efetivos, essa noção é relevante para a busca de novas soluções. Não há um método melhor do que outro para fins gerenciais, existem vários métodos com propósitos distintos, variando conforme o objetivo e as características das empresas (KOLOWSKI; CHWASTYK, 2014).

Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) ressaltam a concorrência entre as empresas e como consequência dessa a busca dos gestores por novos métodos para obter informações relevantes para o processo de tomada de decisão. Al-Omiri e Drury (2007) relacionaram a efetividade do método de custeio e o grau de satisfação dos gestores na utilização dessas informações, destacando a complexidade e os objetivos da empresa como fator determinante da interação entre efetividade e a satisfação do uso das informações. Schoute (2009) ressaltam que não existem muitas pesquisas em relação ao propósito dos métodos de custeio utilizados por cada empresa, destacando que a literatura relaciona a utilização do método de custeio em razão de seu propósito.

Estudos como o de Kolosowski e Chawastyk (2014) abordaram o problema da mensuração do método de Custeio Baseado em Atividades – ABC e as dificuldades que esse método tem de determinar o custo do produto com precisão, os autores salientam que o ABC não consegue dar conta de alocar todos os custos envolvidos no processo produtivo. Khataie, Bulgak e Segovia (2011) realizaram um estudo de integração do método de custeio ABC com os sistemas de informações de suporte a decisão e constataram que a integração desses com o método de custeio proporcionou informações de melhor qualidade à tomada de decisão.

Kaplan e Cooper (1998) destacam a necessidade da utilização de múltiplos métodos de custeio para atender a três funções básicas: determinar o valor do estoque, estimar o custo por atividade e prover informações gerenciais. Estudos como o de Qian e Ben-Arieh (2008) ressaltam que, para fins gerenciais, uma mescla de métodos de custeio pode ser útil à tomada de decisão, não se restringindo a somente uma fonte de informação. Em função do exposto, o problema de pesquisa deste estudo é: Como fonte de informação gerencial, qual a aderência empírica dos métodos de custeio em empresas da região sul do Brasil?

O estudo busca contribuir com a verificação da utilização dos métodos de custeio para informação gerencial em empresas brasileiras. A descrição do ponto de vista dos gestores da região sul do Brasil pode corroborar com os estudos anteriormente realizados, ou apontar exceções. Essas exceções também podem ser fruto de novas pesquisas.

Este estudo está estruturado em cinco seções. A seção um contém a contextualização do tema, a apresentação do problema e a justificativa da pesquisa; na seção dois, está exposta a revisão de literatura; na seção três, estão descritos os procedimentos metodológicos de realização do estudo; na seção quatro, são apresentados e discutidos os resultados e, na seção cinco, estão elencadas as considerações finais sobre o estudo. Ao final, estão descritas as referências utilizadas em todo aporte teórico do estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção, aborda-se a revisão da literatura sobre os métodos de custeio e como cada um pode contribuir para a gestão, apresentando seus pontos fortes, suas fraquezas e o modo como cada um funciona, representados graficamente por uma figura.

2.1 Métodos de custeio com base em rateios

Os métodos de custeio que alocam custos fixos aos produtos são: o método de custeio pleno, o método de custeio por absorção e o método de custeio baseado em atividades. O método de custeio pleno se caracteriza pela alocação dos custos fixos aos produtos, considerando as despesas em seu conceito contábil. Essa alocação é feita com base em critério de rateio, normalmente é utilizado o consumo de matéria prima ou de mão de obra como critério de alocação para os custos indiretos de produção. (BAYKASOGLU; KAPLANOGLU, 2008). Dessa maneira, tem-se que os custos indiretos são alocados aos produtos a taxa desses critérios, enquanto os custos diretos, como matéria-prima e mão de obra direta, são alocados conforme o consumo direto desses fatores de produção.

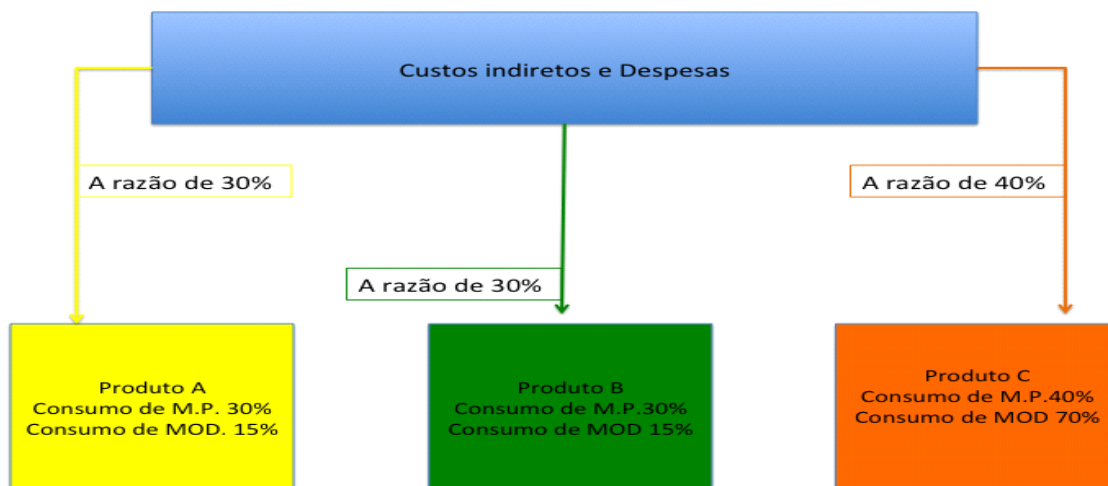


FIGURA 1 – Representação da distribuição dos custos indiretos e despesas pelo custeio pleno.
 FONTE – Elaborado a partir de Baykasoglu e Kaplanoglu (2008).

A exemplo do custeio pleno, o custeio absorção também se vale de critérios de rateio arbitrários. O cálculo do custo do produto, por meio do custeio absorção, é realizado pela alocação direta dos fatores de produção diretos, essencialmente matéria-prima e mão de obra direta, enquanto o rateio dos custos indiretos é feito com base em um critério de rateio, geralmente baseado em um dos fatores de produção diretos (GIETZMANN; MONAHAN, 1996). A diferença fundamental entre o custeio absorção e o custeio pleno é a alocação das despesas, aqui se referindo à conotação contábil do termo.

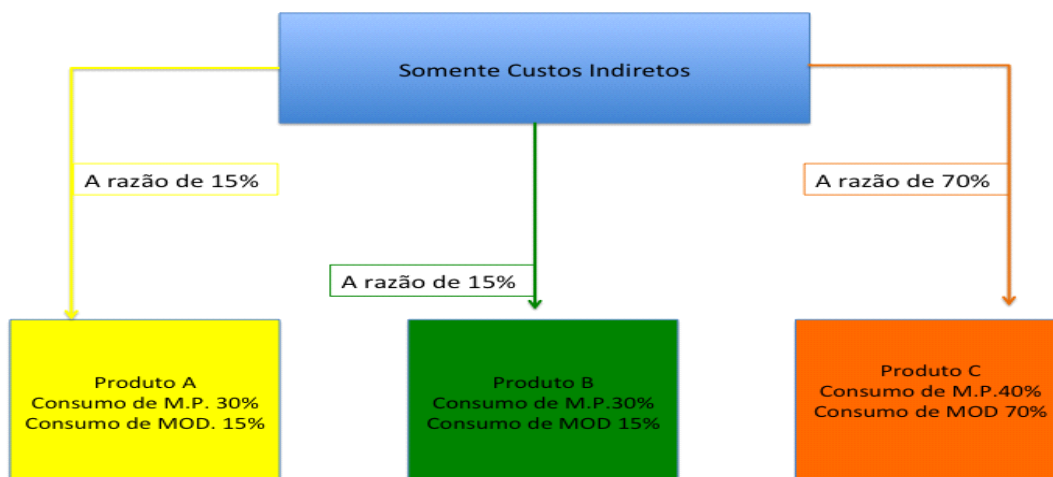


FIGURA 2 – Representação da distribuição dos custos indiretos pelo custeio absorção.
 FONTE – Elaborado a partir de Gietzmann e Monahan (1996).

O método de custeio ABC trata os custos indiretos de maneira mais racional. Conforme os criadores deste, Cooper e Kaplan (1987), o tratamento dos custos deve ter ligação com seu consumo. Dessa maneira, idealizaram a seguinte lógica, atividades consomem custos e produtos consomem atividades. Sendo assim, as atividades passam a receber custos e o custo do produto é determinado pela quantidade de atividades que ele consome.

Kolosowski e Chwastyk (2014) destacam que o processo do custeio ABC passa pelos estágios de identificação de cada atividade dentro da empresa, pela mensuração do custo de cada atividade, pela definição do direcionador de consumo de cada atividade e, por fim, pela alocação ao produto conforme o direcionador.

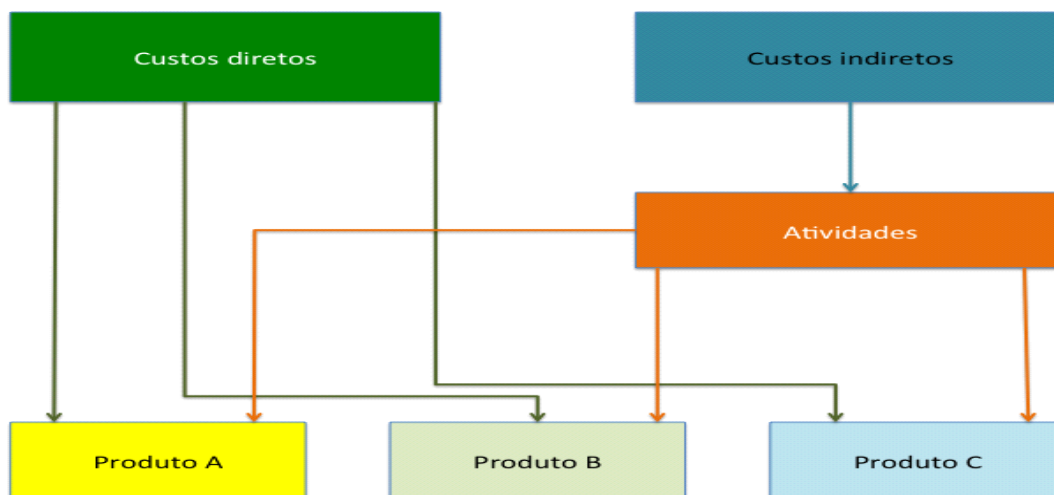


FIGURA 3 – Representação da distribuição dos custos pelo método ABC
 FONTE – Adaptado de Kolosowski e Chwastyk (2014).

Pong e Mitchell (2006) destacam que o benefício dos métodos custeio por absorção, custeio pleno e custeio ABC está na alocação de todos os custos de produção, inclusive os indiretos. Também, que o ABC possui critérios de rateio mais próximos à realidade em relação a outros métodos. Dessa maneira, a relação dos métodos de custeio que utilizam o rateio de custos indiretos possibilita a comparação com o custo de oportunidade (KEE, 2008).

Em relação à contribuição gerencial, o método de custeio ABC é o que mais se destaca. Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) ressaltam que a necessidade de mais informação para a gestão impulsionou o crescimento do número de empresas que adotam o método ABC. Os autores constataram que seus usuários estão satisfeitos com as informações que ele proporciona. Nesse sentido, Gupta e Galloway (2003) também ressaltam o método de custeio ABC para auxílio de decisões gerenciais. Quin e Ben-Arieh (2008) reforçam a importância do método ABC. Entretanto, os autores sugerem que a adoção de métodos de custeio complementares pode ser útil a tomada de decisão.

Contudo, os métodos de custeio absorção e pleno são criticados por gerarem distorções no custo do produto, em especial quando há alto nível de customização de produtos e baixa produção (KHATAIE; BULGAK; SEGOVIA, 2011). Schoute (2009) alerta que tanto os métodos de custeio pleno, absorção, e ABC podem se valer de maior ou menor número de arbitrariedade, mesmo o ABC sendo um pouco mais racional, ainda assim, haverá casos em que o critério definido para o direcionador será arbitrário.

Por fim, cabe destacar que o método de custeio que é mais utilizado como fonte de informação gerencial é o método de custeio por absorção. O método de custeio por absorção é utilizado por ser mais aceito para fins fiscais (PONG; MITCHELL, 2006, KEE, 2008; RÍOS-MANRÍQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014).

2.2 Métodos de custeio que eliminam a distorção do rateio

O método de custeio variável é caracterizado por alocar aos produtos os custos variáveis, isto é, somente aqueles que aumentam ou diminuem à proporção do volume de produção. O tratamento é o mesmo para as despesas (aqui novamente entendidas pelo conceito contábil). As despesas variáveis serão destinadas ao custo do produto, comissão de vendas, por exemplo. Portanto, o método de apuração do custo do produto será a razão do consumo de cada custo variável pelos produtos, conforme fluxo evidenciado na Figura 4 (SOUZA; DIEHL, 2009).

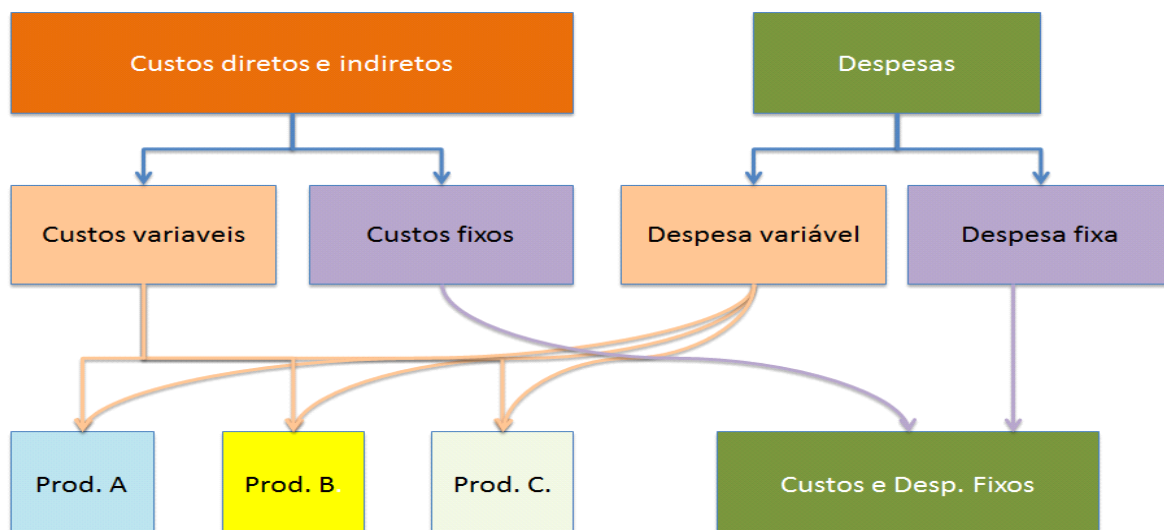


FIGURA 4 – Representação da distribuição dos custos e despesas no custeio variável.
 FONTE – adaptado de Souza e Diehl (2009).

O método de custeio direto, a exemplo do método de custeio variável, também aloca os custos e despesas variáveis aos produtos, contudo, o tratamento dos custos fixos é um pouco mais elaborado, no custeio direto há o reconhecimento da ligação direta de parte dos custos fixos com o produto, denominados custos fixos específicos. Essa abordagem gera uma informação mais ampla para decisões gerenciais (SOUZA; DIEHL, 2009).

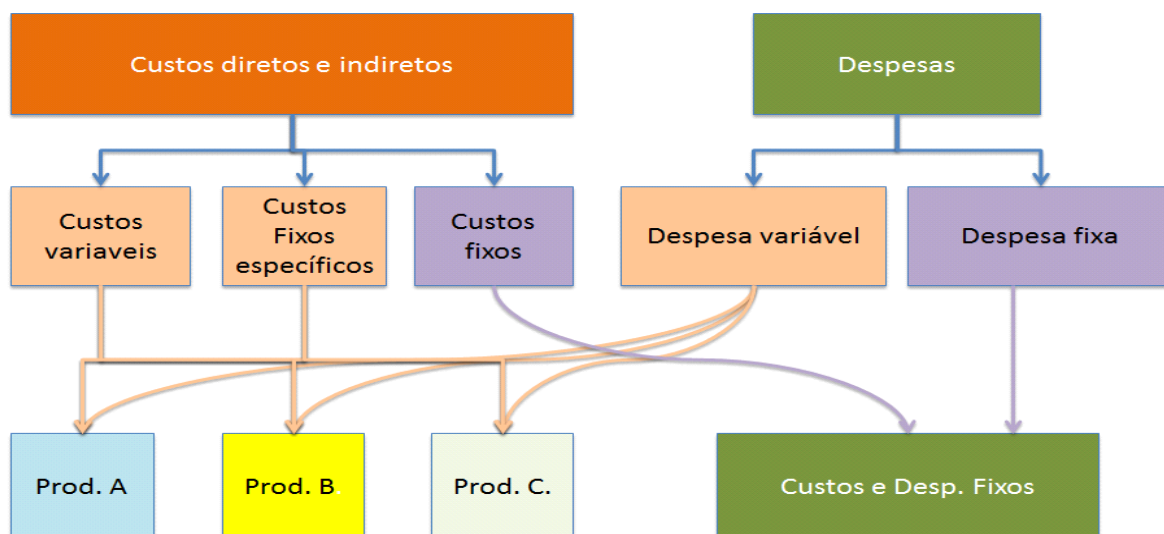


FIGURA 5 – Representação da distribuição de custos e despesas no custeio direto.
 FONTE – Adaptado de Souza e Diehl (2009).

Os benefícios dos métodos de custeio variável e do custeio direto proporcionam ao gestor uma informação de margem por produto e acabam com a arbitrariedade do rateio dos custos fixos (PONG; MITCHELL, 2006). Nesse sentido, Kee (2008) destaca que essa análise da margem por produto auxilia na definição do *mix* de produtos pelas empresas. Pong e Mitchell (2006) ressaltam que esses métodos são de implementação mais fácil, se comparados com os métodos de custeio ABC, custeio por absorção e custeio pleno. Os autores destacam a utilização do ponto de equilíbrio a partir das informações desses métodos.

Entretanto, Kee (2008) chama atenção para o fato de que, havendo produção próxima à capacidade instalada, esse método perde sua relevância de informação. Gietzmann e Monahan (1996), também nessa linha, destacam que, nessas condições, o método somente se justificaria se houver uma modificação drástica no setor produtivo e acrescenta que esses métodos não são ideais para uma análise do custo de oportunidade.

2.3 Estudos relacionados

Em julho de 2015, realizou-se uma busca sistemática na base de dados da *Science direct* com base nas palavras-chave: “cost” “AND” “ABC”; “cost” “AND” “absorption”; “cost” “AND” “Variable”; “cost” “AND”

“direct”. Após, efetuou-se a análise do resumo dos artigos e a seleção destes, com o critério de relação de métodos de custeio como auxílio gerencial, chegou-se na lista de artigos, exposta no Quadro 1.

QUADRO 1 – Estudos relacionados

| Autores | Objetivo do estudo | Principais resultados |
|------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kolosowski e Chwastyk (2014) | Verificar por que o método ABC não consegue determinar o preço do produto com precisão. | Elencaram os principais problemas relacionados à mensuração de custos do método de custeio ABC. |
| Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) | Identificar a aderência das empresas ao método de custeio ABC e à satisfação dos usuários. | Constatarem uma baixa adesão de empresas de pequeno porte. Entretanto, constatarem que entre os usuários há uma predominância de satisfação quanto à utilização do método. |
| Khataie, Bulgak e Segovia (2011) | Desenvolver um sistema híbrido de suporte à tomada de decisão. | Desenvolveram um modelo matemático baseado no método de custeio ABC e criaram um modelo híbrido para a tomada de decisão. |
| Schoute (2011) | Verificar se a predileção pelo método ABC se dá pelo número elevado de produtos em seu portfólio. | Evidenciaram que, em média, há uma correlação entre o elevado número de produtos e a utilização do ABC. |
| Pike, Tayles e Mansor (2011) | Verificar a satisfação do usuário do método de custeio ABC. | Constatarem que a satisfação está ligada ao sistema desenvolvido. Quando há interação de informações com outras fontes, há maior satisfação. |
| Schoute (2009) | Analisar a relação entre complexidade, propósito e efetividade dos métodos de custeio em empresas de médio porte da Alemanha. | Constatou que a utilização intensa do método de custeio, no processo produtivo, tem impacto positivo na utilização e satisfação do usuário. |
| Kee (2008) | Examinar a utilidade dos métodos de custeio variáveis e direto na determinação do <i>mix</i> de produção, em situação de economia de escala. | Constatou que dadas as circunstâncias do objetivo, os métodos de custeio variável e direto perdem importância na determinação do <i>mix</i> . |

FONTE: Elaborado a partir da revisão de literatura

Pela visualização do Quadro 1, nota-se uma predileção da literatura pela análise do método de custeio ABC, essa escolha torna-se evidente ao analisar os benefícios elencados pela literatura. Dentre os métodos de custeio que rateiam custos fixos, o ABC é o método que gera maior número de informações, a utilização dessas informações ou cruzamento com outros sistemas de informação é uma questão gerencial. Cabe destacar que seis dos oito estudos pesquisaram, de alguma forma, os métodos de custeio como complemento de informações, corroborando com o objetivo desta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se quanto ao objetivo como descritiva, conforme preconizado por Gil (2002), pois o trabalho busca descrever a forma como os métodos de custeio estão sendo utilizados pelas empresas. Um dos aspectos envolvidos nesta pesquisa é a realização de entrevistas, com indivíduos que possam descrever experiências relacionadas ao objetivo do estudo, no que diz respeito à pesquisa descritiva, o autor ressalta que é aquela cujo os resultados são obtidos pela interpretação dos dados coletados.

Quanto aos métodos e procedimentos, esta pesquisa caracteriza-se como uma pesquisa de campo. Gil (2002) destaca que a pesquisa de campo consiste na coleta dos dados diretamente do local onde os fenômenos acontecem. Através da pesquisa de campo, pode-se identificar como as empresas estão utilizando as informações oriundas dos métodos de custeio para a tomada de decisão gerencial.

A abordagem do problema de pesquisa adotada neste estudo foi a qualitativa, pois utilizou-se a técnica de análise de conteúdo para apreciação dos resultados, essa classificação se enquadra com os procedimentos desta pesquisa, pois, conforme Marconi e Lakatos (2002), houve a observação e confirmação de fenômenos já estudados.

A técnica adotada para a coleta dos dados foi a entrevista. Marconi e Lakatos (2002, p. 92) destacam

que a entrevista é “um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional”.

A pesquisa foi composta por uma amostra de cinco empresas de grande porte, conforme a classificação utilizada pelo Sebrae para indústrias acima de 100 funcionários. Essas empresas são atuantes na região sul do Brasil. A amostra é do tipo não probabilística por conveniência e foi selecionada conforme a acessibilidade e a adesão.

Assim, como realizado no estudo de Cohen *et al.* (2012), as entrevistas foram feitas por telefone, com um gestor de cada uma das empresas da amostra. Foi utilizado um roteiro semiestruturado conforme consta do Quadro 2, que foi enviado, anteriormente à data de entrevista, aos respectivos entrevistados. Intervenções foram realizadas pelo entrevistador quando este entendeu ser necessário maior esclarecimento. As entrevistas tiveram duração média de 30 minutos e, perante autorização dos entrevistados, as mesmas foram gravadas e transcritas posteriormente pelos pesquisadores.

QUADRO 2 – Roteiro da entrevista

| Caracterização da empresa | Caracterização dos métodos de custeio |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| Faturamento anual | Qual o tipo de levantamento de custos da empresa |
| Número de funcionários | Classificações de custos e despesas |
| Segmento, atuação da empresa | Lógicas de critérios de rateio utilizadas |
| | Utilização de informações de margem de contribuição e margem direta. |
| Caracterização do respondente | Utilidade de informações de custeio para fins gerenciais |
| Função na empresa | Informações de medidas de rentabilidade dos produtos |
| Tempo de atuação na função | Satisfação com as informações do sistema de custeio para fins gerenciais |
| Tempo de atuação na empresa | Satisfação com a acuracidade das informações do sistema de custeio para fins gerenciais |
| | Contribuições que o respondente gostaria de adicionar. |

FONTE: Elaborado a partir do quadro 1 e da revisão de literatura.

As questões que fizeram parte do roteiro da entrevista, Quadro 2, foram elaboradas a partir dos pontos levantados na seção dois (RÍOS-MANRIQUEZ; COLOMINA; PASTOR, 2014, KHATAIE; BULGAK; SEGOVIA, 2011, SCHOUTE, 2011 e 2009, KEE, 2008; QUIN; BEN-ARIEH, 2008, PONG; MITCHELL, 2006, GUPTA; GALLOWAY, 2003), com o intuito de verificar os benefícios e falhas de cada método de custeio destacado.

Do roteiro elaborado, foram realizados dois pré-testes, o primeiro, com um gestor de uma empresa de porte médio; o outro, com um professor doutor em Ciências Contábeis, da área de custos, com o intuito de alcançar melhorias no roteiro de entrevista. Através desses pré-testes, foram verificadas e adotadas as melhorias necessárias para o melhor entendimento dos entrevistados.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Empresa alfa

A unidade da empresa entrevistada atua no setor de bebidas e está no mercado há três anos, já a companhia está no mercado desde 1990. A unidade analisada é responsável pela produção de um componente do produto final da empresa. Essa unidade conta com pouco mais de 100 funcionários, além de serviços terceirizados, a empresa possui contabilidade interna e sistema de custeio implantado. O entrevistado ocupa a função de *staff* de processos, é auxiliar direto do gestor de custos da unidade. O entrevistado atua na unidade entrevistada desde o início das atividades da mesma. A empresa utiliza o método de custeio por absorção.

A caracterização do custeio absorção se deu por algumas informações ao longo da entrevista. O entrevistado afirmou que há a separação entre custos e despesas e que há utilização de centros de custos; dentre as suas falas não foi identificada a utilização do conceito de margem de contribuição ou margem direta no processo produtivo. Outra informação que determinou a utilização do método de custeio por absorção foi o conjunto de características de utilização das informações de custos, conforme trecho destacado a seguir das falas do entrevistado da empresa Alfa:

“[...] eu preciso controlar a minha meta mensal, para isso, eu tenho o controle de quanto custa cada etapa do processo produtivo, consumo de energia elétrica, consumo de combustível para produzir calor, consumo de água, perdas do processo...”

Cada etapa do processo produtivo da empresa ficou identificada como um centro de custos, cujo rateio é realizado ao produto final à taxa do que foi produzido com o consumo correspondente. Essa unidade é responsável pela produção de apenas um produto, e, por utilizar o método de custeio por absorção, corrobora com os estudos de Schoute (2011), que destaca a utilização do método ABC, quando há grande variedade de produtos, esse resultado corrobora para essa afirmativa.

Quanto à utilização do método para decisões gerenciais, duas situações foram destacadas, primeiro, a utilização de informações de mercado, como o preço da matéria prima, em conjunto com as informações do método de custeio utilizado, como o custo de transformação. A decisão gerencial que motivou essa análise conjunta foi a da empresa em fabricar o produto ou comprar o mesmo no mercado. Identificou-se essas informações conforme transcrição do trecho das falas do entrevistado da empresa Alfa:

“A unidade tem que manter o custo de produção abaixo da meta estipulada. Mensalmente, realizamos reuniões para monitorar se os custos estão dentro da meta, por isso mantenho controle do processo produtivo [...]”

Outra decisão gerencial com auxílio de informações do método de custeio identificada foi a transferência de matéria-prima para outra unidade. O objetivo foi o de manter a qualidade do produto e o custo de fabricação menor em relação ao mercado. Conforme se compreende a partir do trecho das falas do entrevistado da empresa Alfa:

“Em razão das chuvas, tivemos que importar bastante matéria-prima, e nossa unidade é a única que consegue processar essa matéria-prima. Portanto, a matéria-prima nacional foi remetida à unidade “b”, enquanto aqui se processava essa matéria-prima de origem estrangeira [...] essa medida resultou em manter a qualidade do produto e evitar o retrabalho de uma parte do processo com o produto já nas distribuidoras [...]”

Conforme as informações analisadas da entrevista, a decisão foi transferir a produção entre unidades fabris tecnologicamente assimétricas. Essa decisão levou em conta os custos de fabricação mais os custos logísticos adicionados em conjunto com outras informações.

4.2 Empresa beta

A empresa atua no setor de alimentos, possui faturamento anual superior a 100 milhões de reais, conta com mais de 500 funcionários e está há 80 anos no mercado, possui contabilidade interna e um setor de contabilidade de custos. A entrevistada ocupa a função de planejamento e controle de processos. A empresa caracteriza-se pela utilização de uma mescla de informações, oriundas de vários métodos de custeio, sendo eles, custeio por absorção, custeio ABC, custeio variável e custeio direto. A caracterização desses métodos se deu pela resposta ao roteiro da entrevista e, também as tomadas de decisão com base em informações destes métodos.

A utilização dos métodos de custeio variável e direto é direcionada para auxílio à formação do preço de venda e formação do *mix* de produtos. A entrevistada da empresa Beta destacou que, entre os métodos de custeio variável e direto, a maior utilização de informações provém da margem de contribuição, preterindo o custeio direto. A informação foi extraída conforme o trecho transcrito das falas da entrevistada da empresa Beta:

“Na atividade de planejamento de produção, onde se determina o melhor mix de produtos, leva-se em consideração esse tipo de informação de margem de contribuição, mas também, capacidade fabril, pessoas [...], mas um fator importante é sim a margem de contribuição”

A partir da entrevista, faz-se relevante destacar duas práticas da empresa. Primeira, a decisão gerencial baseada nas informações dos métodos de custeio para formação do *mix* de produtos, onde aparecem informações, tanto do método de custeio variável (margem de contribuição), quanto do método de custeio ABC, como a capacidade fabril (entendida aqui como as atividades desempenhadas pela empresa) e pessoas (sendo interpretada pela mão de obra de cada atividade). Outro ponto é a complementação de informações pela utilização de vários métodos de custeio. Essa informação corrobora com os resultados do estudo de Khataie, Bulgak e Segovia (2011).

O método de custeio por absorção foi identificado na utilização para fins legais, enquanto o método ABC é utilizado para análise de investimento em projetos, onde são feitas análises do custo de oportunidade. Conforme o trecho transcrito dentre as falas da entrevistada da empresa Beta:

“O método por absorção é simplesmente para finalidade legal... a relação do custo de oportunidade é vista como o levantamento do custo de um projeto, analisando o possível retorno e o custo de capital da empresa [...]”

Cabe destacar que essa informação corrobora com a literatura quanto à utilização dos métodos de custeio baseado em absorção (custeio baseado em atividades, absorção e pleno) como fonte de informação para análise do custo de oportunidade (PONG; MITCHELL, 2006 e KEE, 2008).

Em relação ao comprometimento da capacidade produtiva pela utilização do método de custeio variável, a entrevistada explicou que o método de custeio variável é apenas um dos fatores de análise, reforçando a ideia de várias fontes de informação para a tomada de decisão. Outro ponto importante, relacionado aos estudos anteriores é a utilização do método de custeio variável, quando a capacidade produtiva é utilizada em sua plenitude, ou muito próxima disso (KEE, 2008). A entrevistada não observou a perda de utilidade do método de custeio, mesmo que a empresa atue em capacidade ótima, conforme trecho destacado de suas falas a seguir.

“Não consigo visualizar esse efeito na produção.”

Outra contribuição nesse sentido também foi verificada na empresa Gama, de forma mais detalhada.

4.3 Empresa gama

A empresa Gama atua no setor alimentício, possui mais de 26.000 funcionários e, no ano de 2014, atingiu um faturamento de 6,7 bilhões de reais, a empresa possui contabilidade interna e setor de contabilidade de custos. A entrevista foi feita com a gerente de controladoria da empresa, a mesma atua na empresa há 25 anos e ocupa essa função há 8 anos. Através da entrevista, pode-se identificar que a empresa utiliza para fins gerenciais as informações do custeio baseado em atividades, do custeio variável e do custeio direto.

Em relação à margem de contribuição e à margem direta, a entrevistada respondeu que a empresa utiliza os conceitos das duas margens na empresa, quando questionada pelo entrevistador sobre a utilização das duas margens o esclarecimento se deu por intermédio do seguinte trecho de suas falas:

“O pessoal da área comercial utiliza pontualmente o conceito da margem de contribuição, mas nós, gerencialmente, até para avaliar as unidades de negócio, utilizamos também a margem direta, trabalhando com o preço de venda menos os custos variáveis e também menos os fixos que eu consigo identificar diretamente no produto [...]”

Percebe-se que a utilização dessas duas margens, dentro da empresa, são duas análises diferentes, para usuários diferentes, uma no setor comercial e outra no setor industrial. Corroborando com os estudos de Kee (2008), que ressalta a utilidade do método de custeio variável para a área de vendas e o método de custeio direto para decisões de longo prazo. O seguinte trecho, dentre as falas da entrevista da empresa Gama, vem reforçar essa relação:

“[...] por exemplo, a decisão de parar de produzir algum item [...] se eu tenho algum produto que está com margem de contribuição e na sequência margem bruta, deduzido o custo fixo industrial, negativa e esse item não é um item compulsório. Eu vou deixar de produzir esse item [...] também utilizamos essas informações para avaliar a entrada, por exemplo, em um negócio novo”.

Nesse último trecho descrito, percebe-se que há a utilização dos métodos de custeio variável e custeio direto na análise do custo de oportunidade. Entretanto, essas informações são complementares à tomada de decisão. Esse achado reforça os do estudo de Khataie, Bulgak e Segovia (2011).

A entrevistada afirmou que a empresa utiliza as informações geradas pelos métodos de custeio ABC, custeio variável e custeio direto para todas as decisões gerenciais que tiverem relação com a rentabilidade e o resultado do negócio. Questionada se o alto custo das informações vale a pena para a empresa, a entrevistada respondeu da seguinte maneira:

“Vale a pena [...], ele é um pouco trabalhoso para estruturar e, hoje, que nós já temos estruturado, ele é trabalhoso para manter, mas é indispensável, hoje, a empresa criou uma necessidade que precisa olhar essas informações com muita frequência, utilizamos isso inclusive para a base orçamentária”

Essa afirmativa corrobora com os estudos de Ríos-Manríquez, Colomina e Pastor (2014) sobre a satisfação da utilização do método de custeio ABC. Também corrobora com os resultados de Schoute (2009), e Pike, Tayaes e Mansur (2011), sobre a relação entre utilização intensa e a satisfação com o método abordado. Questionada sobre os achados do estudo de Kee (2008), o qual afirma que havendo uma ocupação máxima da capacidade produtiva da empresa os métodos de custeio variável e direto perdem sua relevância, a entrevistada respondeu da seguinte maneira:

“Se você tem que tomar a decisão entre fazer o produto A ou B e você não tem essa informação, que decisão você vai tomar? O teu fixo já está garantido, porém se você pode escolher entre produzir A, que te dá uma margem de contribuição de 30% e produzir B, que te dá uma margem de 20%, qual você vai produzir se não tiver essa informação?”

Esse depoimento vai de encontro aos resultados de Kee (2008), sendo que a entrevistada julga necessário que a empresa tenha acesso a todas as informações, mesmo operando em capacidade máxima de produção.

4.4 Empresa delta

A empresa delta teve um faturamento anual superior a 300 milhões no último ano, possui em torno de 1.000 funcionários e atua há cerca de 40 anos, no setor metal-mecânico, possui contabilidade interna e setor de contabilidade de custos. O entrevistado ocupa a função de diretor industrial e atua na empresa a mais de 10 anos.

Através do estudo, caracterizou-se pela empresa a utilização do método de custeio por absorção, e até 2014, também do método de custeio Pleno. Essa informação foi extraída das falas do entrevistado, conforme trecho a seguir:

“[...] nós trabalhamos com centros de custos, temos a informação hora/homem, hora/máquina [...] anteriormente utilizávamos também a hora/homem efetiva, mas esse sistema foi abandonado. Temos também a informação produção/hora-homem, então sabemos quanto custa aquele produto [...] até ano passado, utilizávamos também um direcionador para as despesas administrativas e de vendas, mas abandonamos esse sistema [...]”

A empresa tem um portfólio de produtos baixo, em torno de 20 produtos, e não se vale muito do método de custeio para fins gerenciais. O entrevistado destaca que nesse ramo de atividade é vital para a empresa a utilização de métodos de custeio muito acurados, comenta também que há um monopólio de fabricação de metal no país e que a sua mão de obra, por exigir especialização, é formada na empresa, isso fica confirmado pelo trecho a seguir destacado dentre as falas do entrevistado.

“Questão de matéria prima é difícil, pois temos um monopólio no Brasil, a mão de obra não tem como fazer uma contratação para cobrir demanda, já que nossa mão de obra tem que ser especializada, treinamos aqui na empresa mesmo [...]”

Para determinação do *mix* e dos produtos mais rentáveis, a empresa prioriza produtos com baixa concorrência, onde haverá maior retorno, e produtos de linha de produção para aproveitamento da capacidade produtiva, conforme trecho transcrito dentre as falas do entrevistado:

“[...] atualmente, o produto que nos dá melhor margem são produtos maiores, que são montados em outra unidade da empresa [...] conseguimos produzir peças de valor agregado, que são peças grandes, de 150 e 300 toneladas, esses produtos têm baixa concorrência no Brasil [...] na nossa unidade produzimos peças e outros produtos de linha de produção com o intuito de aproveitar a capacidade instalada, essas peças são vendidas a preço muito baixo, às vezes até com prejuízo ou são enviadas a outra unidade para a fabricação dessas peças maiores [...] outra informação que utilizamos na produção é a teoria das restrições, que nos dá suporte para decidir se devemos produzir ou comprar determinada peça quando há gargalos dentro do processo [...]”

Analisando esse trecho, constata-se que as particularidades desse setor influenciaram não só na escolha do método, como também na utilização das informações do método de custeio para fins gerenciais. Pelo depoimento do entrevistado, entende-se que o custo de matéria-prima e o custo de mão de obra sejam os maiores custos desse setor, portanto, resulta em valor insignificante em relação ao total dos custos indiretos. Ainda, como há um monopólio da matéria-prima e um alto custo de treinamento de mão de obra, esses custos oneram o setor, resultando na alternativa de produção de itens com baixa concorrência no mercado, o que possibilita a formação do preço de venda que cubra o custo e a operação como um todo.

Esse setor apresenta características peculiares e estudos futuros nessa área serão bem-vindos. As especificidades do setor, citadas pelo respondente, podem representar uma espécie de limite entre até onde a literatura consegue explicar o comportamento desses e a real utilização de tais informações pela empresa; nessas condições, as teorias parecem não possuir aderência. Entretanto, faz-se uma ressalva pelo fato dessa ser a única empresa da amostra com esse comportamento, qual seja, o de não haver margem de negociação para os custos de aquisição de matéria-prima, além da condição de contratação e treinamento da mão de obra necessária à produção. Mais pesquisas com as condições descritas devem ser realizadas, e se apresentarem semelhanças, aprofundadas.

4.5 Empresa Lambda

A empresa Lambda atua no segmento alimentício, obteve no ano de 2014 um faturamento de aproximadamente 24 bilhões de reais, está há aproximadamente 80 anos no mercado, conta com aproximadamente 104.000 funcionários, possui contabilidade interna e setor de contabilidade de custos. O entrevistado desempenha a função de Coordenador de Controladoria há 3 anos e atua na empresa há 20 anos.

Identificou-se por meio da entrevista que a empresa utiliza para fins gerenciais, informações dos métodos de custeio ABC, custeio variável e custeio direto. Na primeira pergunta da entrevista, o entrevistado foi questionado sobre o nível de detalhamento dos levantamentos de custos no processo produtivo da empresa, a resposta destacada das falas do entrevistado da empresa Lambda está descrita no trecho a seguir:

“O nosso sistema é todo quebrado por processos [...] a gente separa todos os processos e cria minifábricas, dentro dessas minifábricas, classificam-se os produtos e, depois, ainda se aplica o índice de UEP para calcular o custo de cada produto no custo de fábrica total [...]”

Quando questionado sobre a divisão de custos e despesas, o entrevistado destacou que a empresa trabalha com centros de custos, alocando como custo somente os que são produtivos. Em relação aos critérios de rateio, o entrevistado destacou que a empresa segue critérios lógicos, alocando os custos aos produtos de forma mais direta possível, conforme se pode observar no trecho a seguir:

“[...] o que é direto já fica no centro de custo da minifábrica e o que é indireto e não tem como medir tem um centro de custo próprio e distribui por um índice para aquela minifábrica que agrupa todos os apoios mais o próprio dela e distribui para os produtos de acordo com os índices de UEP do processo de cada produto.”

Quanto à utilização dos conceitos de margem de contribuição e margem direta, destaca-se o seguinte trecho das falas do entrevistado da empresa Lambda:

“[...] essa definição de margem direta e margem de contribuição marginal é usada na definição de preço, na definição de aonde eu aloco o produto para que ele acabe contribuindo com a menor margem [...]”

O entrevistado destacou que as informações baseadas em informações do método de custeio são utilizadas frequentemente para fins gerenciais, por exemplo, na abertura e fechamento de fábricas, produção de um produto em uma unidade ou em outra devido ao menor custo e na continuidade ou não da produção de um produto, relacionado a isso destaca-se o trecho a seguir:

“[...] por que eu vou fazer um produto que não me dá margem? A não ser que ele seja estratégico [...] eu preciso ter ele mesmo com margem negativa, por que se não eu não vendo um que tem margem positiva [...]”

Questionado sobre a concordância com os resultados do estudo de Kee (2008), de que as informações dos custeios variável e direto se tornam irrelevantes caso a empresa esteja operando em economia de escala, o entrevistado destacou que nunca havia refletido sobre isso. Porém, acredita que sempre poderá haver uma maneira de maximizar ainda mais o resultado, mesmo com a produção total, a seguir, apresenta-se um trecho da resposta sobre esse questionamento:

“Eu acho que se tiver apenas um produto, sim [...], mas imagina assim, se eu produzir 10 produtos, mesmo que a minha linha estiver cheia, será que eu não tenho nada para fazer, para movimentar de um produto para outro, para aumentar minha margem de contribuição? [...] não sei, eu nunca pensei nisso [...] mas acho que se eu tiver 3, 4, 5, 10 produtos, será que eu não posso fazer nada para produzir um produto que tenha uma maior margem? [...] será que minha linha não permite eu produzir mais o produto que me dá mais margem ou do produto que me gera menos esforço [...] tem que pensar nisso...”

Quanto ao nível de satisfação com as informações geradas pelo método de custeio utilizado pela empresa, o entrevistado destacou que está satisfeito, porém que muitas vezes o sistema fornece informações tão analíticas que, na opinião dele, tornam-se até desnecessárias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo verificou a aderência empírica dos métodos de custeio em cinco empresas de grande porte situadas no sul do Brasil. Das cinco empresas analisadas, três utilizam para fins gerenciais, as informações geradas pelos métodos de custeio ABC, custeio variável e custeio direto. Todas as empresas da amostra, devido à obrigatoriedade imposta pelo Fisco, utilizam também o custeio absorção. Portanto, observou-se

que as empresas utilizam os métodos de custeio ABC, custeio variável e custeio direto como fonte de informações gerenciais, as empresas que não tiveram esse comportamento apresentaram situações peculiares, uma produzindo apenas um produto e outra não estando inserida em um mercado perfeito.

Todos os entrevistados destacaram a importância das informações decorrentes dos métodos de custeio para a tomada de decisão gerencial, exceto o representando da empresa Delta, o qual afirmou que, no setor onde sua empresa está inserida, a informação de custeio não é muito relevante devido ao monopólio de matéria-prima e escassez de mão de obra específica.

Este estudo constatou que as empresas utilizam não apenas um método de custeio, mas sim uma combinação de métodos para proporcionar maior informação e complementar a tomada de decisão, também utilizam outras fontes de informação para o auxílio gerencial. O que vai ao encontro dos resultados apresentados por estudos anteriores. Em quatro das cinco empresas estudadas, foi identificada a utilização de pelo menos um método de custeio, visando a maior detalhamento para informações gerenciais. Para estudos futuros, o caso da empresa Delta, por se tratar de uma situação de mercado particular, em que existe um monopólio no fornecimento de matéria-prima e a necessidade de formação interna de mão de obra qualificada, pode auxiliar a delimitação das condições dos achados da literatura.

REFERÊNCIAS

- AL-OMIRI, M.; DRURY, C. *A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. **Management Accounting Research***, v. 18, n. 4, p. 399-424, 2007.
- BAYKASOĞLU, A.; KAPLANOĞLU, V. *Application of activity-based costing to a land transportation company: a case study. **International Journal of Production Economics***, v. 116, n. 2, p. 308-324, 2008.
- COHEN, J.; HAYES, C.; KRISHNAMOORTHY, G.; MONROE, G. S.; WRIGHT, A. *The effectiveness of SOX regulation: An interview study of corporate directors. **Behavioral Research in Accounting***, v. 25, n. 1, p. 61-87, 2012.
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. *How cost accounting systematically distorts product costs. **Accounting and management: Field study perspectives***, p. 204-228, 1987.
- GIETZMANN, M. B.; MONAHAN, G. E. *Absorption versus direct costing: the relevance of opportunity costs in the management of congested stochastic production systems. **Management Accounting Research***, v. 7, n. 4, p. 409-429, 1996.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUPTA, M.; GALLOWAY, K. *Activity-based costing/management and its implications for operations management. **Technovation***, v. 23, n. 2, p. 131-138, 2003.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance**. Harvard Business Press, 1998.
- KEE, R. *The sufficiency of product and variable costs for production-related decisions when economies of scope are present. **International Journal of Production Economics***, v. 114, n. 2, p. 682-696, 2008.
- KHATAIE, A. H.; BULGAK, A. A.; SEGOVIA, J. J. *Activity-based costing and management applied in a hybrid decision support system for order management. **Decision Support Systems***, v. 52, n. 1, p. 142-156, 2011.
- KOLOSOWSKI, M.; CHWASTYK, P. *Economic aspects of company processes Improvement. **Procedia Engineering***, v. 69, p. 222-230, 2014.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- PIKE, R. H.; TAYLES, M. E.; MANSOR, N. N. A. *Activity-based costing user satisfaction and type of system: a research note. **The British Accounting Review***, v. 43, n. 1, p. 65-72, 2011.
- PONG, C.; MITCHELL, F. *Full costing versus variable costing: does the choice still matter? An empirical exploration of UK manufacturing companies 1988–2002. **The British Accounting Review***, v. 38, n. 2, p. 131-148, 2006.
- QIAN, L.; BEN-ARIEH, D. *Parametric cost estimation based on activity-based costing: a case study for design and development of rotational parts. **International Journal of Production Economics***, v. 113, n. 2, p. 805-818, 2008.
- RÍOS-MANRÍQUEZ, M.; COLOMINA, C. I. M.; PASTOR, M. L. R.V. *Is the activity based costing system a viable instrument for small and medium enterprises? The case of Mexico. **Estudios Gerenciales***, v. 30, n. 132, p. 220-232, 2014.
- SCHOUTE, M. *The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. **The British Accounting Review***, v. 41, n. 4, p. 208-226, 2009.
- SCHOUTE, M. *The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. **The British Accounting Review***, v. 43, n. 2, p. 120-134, 2011.
- SOUZA, A. M.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.