



# XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta  
de la innovación y el conocimiento!*

## PERFIL DOS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS PELAS INDÚSTRIAS BRASILEIRAS

### **Autores:**

Rodrigo José Guerra Leone  
rodrigo.leone@gestorfp.com.br

Jandeson Dantas da Silva  
jandeson.dantas@hotmail.com

Wênkyka Preston Leite Batista da Costa  
wenykapreston@hotmail.com

### **Área temática:**

Custo e gestão perspectiva do setor (organizações de comércio, saúde, público, sem fins lucrativos, etc.).

### **Metodología aplicada:**

M2 – De caso /Estudo de campo

**Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015**

### **Convocan:**



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS  
DEPARTAMENTO DE  
CIENCIAS CONTABLES



## Resumo

Os métodos de custeio representam a forma pela qual as organizações realizam a alocação dos custos e disponibilizam informações relevantes para a gestão de custos. Um dos setores que possuem maior dificuldade ao adotar um método de custeio é o setor industrial, por possuir atividades altamente complexas. Sendo assim, esse trabalho busca identificar o perfil dos métodos de custeio utilizados pelas indústrias brasileiras. Foi adotada uma tipologia descritiva e quantitativa, utilizando técnicas de estatística descritiva, se tratando de um estudo de caso realizado em 175 indústrias de várias localidades e de segmentos econômicos diferenciados. Com os resultados foi possível identificar informações como o método de custeio utilizado com maior frequência, motivos pelos quais a organização adotou o método, o método adotado de acordo com porte da empresa, entre outras informações relevantes que possibilitaram compor o perfil dos métodos de custeio utilizados pelas indústrias brasileiras.

Palavras-chave: Métodos de Custeio. Perfil. Indústrias Brasileiras.

## 1 INTRODUÇÃO

Aspectos como a competitividade, globalização e tecnologia exigem que as organizações possuam ferramentas que possibilitem uma melhoria na gestão, garantindo que a entidade mantenha seu espaço no âmbito empresarial. Sendo assim, na contabilidade de custos, deve-se destacar os métodos de custeio, que definem a forma pela qual os custos são alocados, além de quantificam os custos envolvidos em todas as fases do processo de produção, tanto de bens, quanto de serviços. Esses sistemas permitem que as atividades envolvidas na produção sejam monitoradas, em uma ótica financeira e gerencial, visando ajudar a tomada de decisões sobre continuidade de determinados processos.

No setor industrial, além dessas citadas atribuições, os métodos de custeio ainda são responsáveis pela formação do custo dos produtos, a obtenção de informações sobre perdas de matérias-primas, eficiência do processo da fabricação dos produtos, elaboração de simulações de preços, programação de materiais, análise da rentabilidade e identificação do ponto de equilíbrio, entre outras.

De acordo com Kaspczak, Sacandelari e Francisco (2008), os métodos de custeio são apontados como ferramentas capazes de oferecer informações relativas à estrutura de custos, principalmente em organizações industriais, que apresentam grande complexidade na gestão de custos. Esses métodos são responsáveis por grandes atribuições como sendo: apuração de custos da produção e dos departamentos, atendimento de exigências contábeis, atendimento as exigências fiscais, controle dos custos de produção, melhoria dos processos e eliminação de desperdícios, auxílio na tomada de decisões gerenciais e otimização dos resultados, entre outras atribuições. Os métodos de custeio representam a parte da contabilidade de custos, em que os dados são processados, gerando informações para tomada de decisões, na fase de adoção de um método de custeio se torna relevante, pois uma vez que não atenda às necessidades da organização poderá comprometer seriamente o comportamento dos seus resultados. Vale salientar que a escolha de um método ou outro depende de qual se adapta melhor com a realidade da empresa (FIORESE, 2005).

Sendo assim a problemática central desta pesquisa é: Qual o perfil dos métodos de custeio utilizado pelo setor industrial. O objetivo geral concentra-se em identificar o perfil dos métodos de custeio utilizado pelas indústrias brasileiras, como objetivos específicos tem-se de evidenciar o método de custeio utilizado com maior frequência, identificar o motivo mais relevante para adoção de um método de custeio e evidenciar o método utilizado de acordo com o porte da empresa.

## **2 REFERENCIAL TEORICO**

### **2.1 METODOS DE CUSTEIO**

A competição acirrada mudou completamente o modo com que as empresas observam os custos. Antes os sistemas de custeio permitiam uma imprecisão na alocação dos custos, essa falha ocasionava um acréscimo nos custos dos produtos, repassadas aos consumidores, entretanto essa realidade mudou e o consumidor não aceita mais pagar pela ineficiência das empresas. É necessário que os custos sejam corretamente controlados e alocados, caso haja alguma alteração nesses custos, o mesmo não pode ser repassado ao consumidor. Assim, é necessário conhecer profundamente a origem dos custos na empresa, como estes são gerados, quem são os seus responsáveis, por que estes existem e sua relevância, para que os administradores possam tomar decisões embasadas em informações confiáveis, visando auxiliar a organização no alcance dos seus objetivos (MOTTA, 1997).

De maneira geral, os métodos devem ser adequados a quantificar os custos envolvidos em todas as etapas do processo de produção, tanto de bens, quanto de serviços específicos da empresa a qual estão sendo utilizados. Dessa forma, existem diversos métodos de custeio que são utilizados e escolhidos pela empresa de acordo com a necessidade ou pela forma a qual os custos devem ser alocados (MIRANDA, 2010).

Para Wickert (2004) os métodos de custeio mais conhecidos pela comunidade acadêmica e operacional são: custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC), custeio por absorção, custeio variável e custeio padrão, que serão vistos de forma mais aprofundada nos próximos tópicos.

### **2.1.1 Método de custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC).**

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas na empresa e suas respectivas relações com os produtos. Esse sistema de Custeio Baseado em Atividades surge para reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos de fabricação, pois antigamente essa arbitrariedade era aceita, pois a proporção dos custos indiretos de fabricação (custos que não são identificados com facilidade é necessário realizar rateio) em comparação aos demais custos era pequena, hoje com o advento da tecnologia e a crescente implantação de sistemas como o Just-in-Time, (JIT), Computer Integrated Manufacturing (CIM), entre outros, os custos indiretos de fabricação foram crescendo, aumentando assim as distorções provocadas pela arbitrariedade no critério de rateio. Para os resultados sejam positivos e que possam ser notados pela organização, é necessário que haja mudanças nesse processo de rateio e uma correta definição dos direcionadores de custos. Os direcionadores podem ser: Direcionadores de Recursos: e Direcionadores de Atividades. Sendo o primeiro responsável por determinar a ocorrência de uma atividade, por identificar a maneira como que as atividades consomem recursos e como serve para custear as atividades, já o segundo busca identificar a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos (AZEVEDO, GOUVÊA e OLIVEIRA, 2006; MAUAD e PAMPLONA, 2003).

A grande desvantagem apresentada pelo ABC é o seu alto custo e complexidade de implantação, devido ao envolvimento e comprometimento de toda a organização, sendo necessário que haja amarrações em todas as atividades desenvolvidas e um alto nível de controle interno, sendo assim, para de fato a implantação do sistema ter sucesso, depende totalmente da perfeita funcionalidade desses fatores. Dessa forma, os rateios de forma arbitrária, dificilmente ocorrem nesse tipo de custeamento, só é realizado apenas quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém, deve-se salientar que para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser utilizados (LOURENÇO, 2009; BRIMSON, 1996; NAKAGAWA, 1994).

Carmo (2011) e O'Guin (1991) afirmam que o sistema possui uma grande vantagem para a organização, à chamada prática de custos estratégicos, que visa realizar um acompanhamento mais detalhado dos custos envolvidos nas atividades operacionais e financeiras, trazendo também contribuições no acompanhamento realizado através da perspectiva do cliente, esse acompanhamento gera informações relevantes para controlar melhor os indicadores de cada uma dessas perspectivas, sejam elas; operacionais, financeiras ou direcionadas aos clientes (FROSSARD, 2003).

### **2.1.2 Método de Custeio Absorção.**

Nascimento (2001) afirma que no Brasil apesar do método ter entrado em vigor a Lei nº 6.404/76 e ser aceito pela legislação brasileira, sofreu algumas imposições por parte do Imposto de Renda, pois essa legislação entende que o método reduz inicialmente a carga tributária com sua implantação, levando diretamente ao resultado do exercício os custos indiretos e reduzindo o valor do estoque de produtos acabados. Observa-se também que outra dificuldade encontrada pelo método de custeio é o fato de apresentar algumas falhas no processo decisório. Na percepção de Santos (2009) o sistema de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial na tomada de decisão, porque tem como premissa básica os "rateios" dos chamados custos fixos, que apesar de aparentarem lógicas, poderão levar a alocação arbitrária e até enganos nas apurações e posteriormente levar a uma tomada de decisão não satisfatória para a organização.

Esse custeio consiste em ser um método tradicional que também pode ser denominado Custeio Integral, pois possui característica de apropriação integral de todos os custos sendo eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis que ocorram no processo produtivo de um produto ou serviço. Por esse motivo, os custos passam a ser classificados como sendo custos totais, os custos diretos absorvem também os custos indiretos, classificados por critérios simples e convencionais. O custeio por absorção tem sido bastante utilizado pelas organizações para apuração do desempenho unitário ou dos custos por departamento que visam à compreensão do custo de cada unidade produzida

integrando os diferentes departamentos. Para os produtos e processos são contabilizados os custos diretos, recebendo a devida parcela, através da forma de rateio dos custos indiretos onde estão sendo realizados (CASTRO, 2011).

Fiorese (2005) destaca que o método de custeio por absorção tem como principal limitação à distribuição dos custos indiretos. Estes custos são alocados aos produtos por critérios de rateio baseado em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como estes critérios não expressam uma relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, que expliquem o porquê da alocação da proporção de custos indiretos aqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

### **2.1.3 Método de Custeio Variável.**

Na percepção de Panarella (2010) o custeio variável também pode ser chamado de custeio direto ou marginal; variável, pois somente os custos variáveis são considerados para alocação dos produtos ou serviços desenvolvidos; no direito, o autor destaca que na maioria das vezes os custos diretos são considerados variáveis, entretanto existem algumas restrições, onde os custos diretos são considerados fixos ou custos indiretos serem considerados como variáveis, por exemplo, no caso dos custos da manufatura que são classificados como custos variáveis indiretos, sendo assim não se pode generalizar totalmente o conceito, embora o costume da linguagem possa ter consagrado essa nomenclatura.

O Método possui algumas divergências em relação ao absorção, nele apenas os custos variáveis são aplicados aos produtos e os custos fixos lançados diretamente ao resultado como se fossem despesas, os pilares desse custeio estão concentrados na separação dos gastos em fixos e variáveis, isto é, em gastos que variam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm constantes diante o volume de vendas, variando dentro certos limites. No respectivo método, os custos fixos são excluídos dos custos inventariáveis que são os custos do período em que ocorreram, realizando assim um processo de apuração que exclui os custos fixos. Entretanto os custos fixos nem sempre são descartados, ou seja, no custeio variável não significa que sempre os Custos Fixos são abandonados; quando são

identificados especificamente com um produto ou grupo de produtos, são deles diretamente deduzidos, sem que, entretanto, sejam alocados a cada unidade, obedecendo a uma sequência lógica e agressiva de custos (MARTINS, 2003).

Um custo deve ser classificado como variável quando seu valor varia em relação ao volume da atividade ou volume de produção de um determinado período, normalmente esse custo é representado por medidas físicas, que podem ser horas, toneladas, unidades etc. Pelo método de custeio variável, os produtos são alocados somente pelos custos variáveis, de forma que os demais custos são excluídos do resultado do período. Esse método é útil para intervir no processo de planejamento e de tomada de decisões que envolvam as relações custo, volume e lucro. Através desse método, é possível calcular a margem de contribuição, onde se têm apenas os custos variáveis, já que os custos fixos não são alocados, obtendo o lucro operacional líquido do período, tanto do volume produzido quando do vendido podendo ser total ou unitário. Como no Custeio Variável os custos fixos são tratados como custo do período e não do produto, então, o valor dos estoques de produtos acabados e não vendidos conterá apenas custos variáveis (GARRISON e NORENN, 2001; BORNIA, 2002; ESTEVES, 2010). Nessa perspectiva Maher (2001) afirma que através do planejamento de custo/volume/lucro é possível que se tenha ou conheça a margem de segurança que representa o excedente das vendas sobre o ponto de equilíbrio dos produtos.

O custeio variável pode ser compreendido por se preocupar apenas em apropriar as despesas variáveis, descartando de certa forma as despesas fixas. Os custos e as despesas fixas não são a eles apropriados, não existindo assim nesse sistema os conceitos de custo total e resultado do produto, e sim um custo variável e uma margem de contribuição do produto, da mercadoria ou do serviço desenvolvido pela organização em um determinado período. Essa margem de contribuição decorre do comparativo de venda, com uma visão mais direcionada com o mercado e não tanto com o custo dos produtos e serviços (BERTÓ; BEULK, 2006).



#### **2.1.4 Método de Custeio Padrão**

O método de custeio baseado em custos-padrão preocupa-se em delinear o quanto deveria custar certa produção, levando-se em conta certas condições normais ou ideais. Esses padrões podem ser estabelecidos para matérias, mão de obra, custos indiretos; materiais, entre outros fatores passíveis de modificação, onde se deve destacar especificação, quantidade, preço de custo, taxa de aproveitamento, perdas naturais, entre outros fatores. Para mão de obra, considera-se o tempo de execução de cada etapa, o período médio de tempo improdutivo, a taxa horária de cada componente da equipe, as alterações salariais, entre outros; para os custos indiretos, há dificuldades para estabelecer um padrão, devido à variedade dos seus componentes e à alta parcela de custos fixos envolvidos. Torna-se relevante destacar que o custo-padrão se diferencia de um custo meramente estimado em razão de apresentar maior rigor técnico e busca de eficiência em sua determinação. Esse custeio é uma base de comparação para o custo realizado e somente tem, de fato, utilidade na medida em que a empresa que o utiliza dispõe de um bom sistema de apuração do custo realizado. Persiasamy (2010) destaca que o custeio padrão nada mais é, que uma técnica da contabilidade de custos que compara o custo padrão de cada produto ou serviços com o custo real, determinando a eficiência da operação de modo que qualquer ação corretiva pode ser tomada imediatamente. Sendo assim, as fontes de variação observadas nos custos de matéria-prima pelo método do custo-padrão podem ser: variações nas quantidades consumidas de matéria-prima por unidade fabricada, variações nos preços das matérias-primas consumidas por unidade produzida ou variações mistas, em que tanto as quantidades quanto os preços das matérias-primas acumulam mudanças. Tais alterações podem ser originadas por diversos fatores, tais como: mudanças nas especificações do produto quanto ao consumo de matérias-primas de baixa qualidade levando a uma maior quantidade de perda, aumento de custos das matérias-primas pelos fornecedores, entre outros (CRUZ, 2010; KOHLER, 1975).

Ribeiro (2009) salienta que empresa que esteja utilizando o método de custeio antes de ser iniciado o processo de produção, determine quanto serão os custos, tomando como base as produções anteriores, pois dessa forma

estima-se quando será o custo por cada elemento da produção. Sendo esse custeio caracterizado por apresentar um custo estimado, isto é, calculado antes mesmo de iniciado o processo de fabricação, fundamentado sempre em custos de produção anteriormente realizado.

Na concepção Barbosa (2004) o método de custeio padrão visa quantificar os custos relacionados à matéria-prima e insumos, baseado em informações de anos anteriores para controlar preços dos insumos necessários no processo produtivo, uma vez que se tem a quantidade a ser utilizada já determinada pelos padrões. Caso a empresa adote esse método de custeio, sugere-se que inicialmente realize a determinação de matéria-prima ou dos insumos utilizados no processo de fabricação, é necessário também que haja uma comparação do padrão utilizado com as produções passadas e observando as variações no processo para possíveis correções que possam vir ocorrer. Custo padrão é o custo determinado como sendo o custo normal de um produto. Esse método de custeio elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão de obra etc (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2001).

### **3 METODOLOGIA**

A tipologia adotada na presente pesquisa é descritiva, pois consiste em descrever características de uma determinada população sem nenhuma interferência do pesquisador. Neste caso, o perfil dos métodos de custeio utilizado pelas empresas do setor industrial.

A pesquisa caracteriza quanto aos meios de investigação como pesquisa de campo, tendo em vista a investigação empírica junto a profissionais de contabilidade com atuação no setor industrial cadastrados no Conselho Federal de Contabilidade.

Para alcançar os objetivos propostos no presente estudo, foi escolhido o método de abordagem quantitativa, em virtude dos dados obtidos na pesquisa ser analisados por meio dos métodos estatísticos, mais precisamente estatística descritiva (média, frequência e desvio padrão).

O universo da pesquisa são os contadores contabilidade cadastrados no Conselho Federal de Contabilidade, a amostra da pesquisa é representada por 175 sujeitos respondentes do instrumento de pesquisa atuantes em empresas do setor industrial.

O instrumento de pesquisa foi enviado eletronicamente para os e-mails dos contadores cadastrados no Conselho Federal de Contabilidade, e foram considerados para esta pesquisa os questionários de contadores que realizam contabilidade de empresas no setor industrial e que possuem a gestão de custos, os questionários dos contadores que responderam não possuir esses requisitos não foram considerados para a pesquisa.

#### 4 RESULTADO

Inicialmente, foi necessário que houvesse a identificação dos profissionais contabilistas atuantes no setor industrial, sendo assim o instrumento de pesquisa iniciou solicitando que os respondentes do questionário afirmassem se realizavam a contabilização de alguma empresa do setor industrial, os respondentes que indicaram não realizar foram dispensados. Com intuito de identificar o perfil dos respondentes, buscaram-se informações sobre sexo dos profissionais contábeis, escolaridade e tempo de atuação na contabilidade.

O gênero dos sujeitos respondentes apresenta-se com maior percentual para o gênero masculino tendo 50,3%, entretanto esse percentual possui proximidade com o sexo feminino, representando esse 49,7% dos respondentes (Tabela 01).

Tabela 01 – Caracterização dos sujeitos quanto ao gênero.

SEXO	FREQUÊNCIA	PORCENTAGEM (%)
Masculino	88	50,3
Feminino	87	49,7
<b>TOTAL</b>	<b>175</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Em seguida, questionou-se a escolaridade dos profissionais contábeis, entre técnicos em contabilidade, nível superior ou Graduação em Ciências

Contábeis, especialização, mestrado e doutorado em contabilidade ou áreas afins. Os dados da pesquisa mostram que, entre os profissionais, o nível de escolaridade com maior frequência é o nível superior, apresentando uma porcentagem de 54,5%, sendo assim, pode-se afirmar que os respondentes que possuem Graduação em Ciências Contábeis representam a metade dos participantes da pesquisa. Em seguida, o grau de especialista é apresentado como o segundo grau de escolaridade correspondendo a 34,1%, o nível de Mestrado em Contabilidade e áreas afins apresenta apenas 8% da amostra, isso pode ser em consequência da existência de poucos programas de Mestrado na área. Em relação aos Técnicos em Contabilidade, apresentam valor de 3,4%, uma vez que os profissionais da área contábil vêm optando pelo o nível superior com bacharelado na área ao invés do tecnológico. Na pesquisa, pode-se perceber que nenhum dos profissionais contábeis participantes da pesquisa possui o nível de Doutorado, conforme pode ser observado na Tabela 02.

Tabela 02 - Caracterização dos sujeitos quanto à escolaridade.

<b>Escolaridade</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem (%)</b>
Superior	96	54.5
Especialização	59	34,1
Mestrado	14	8
Técnico	6	3.4
Doutorado	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>175</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

No quesito de tempo de atuação profissional contábil, a escala de 4 a 6 anos é a mais representativa na pesquisa com o percentual de 26,3%, sendo seguida pela atuação de 6 a 8 anos correspondendo 19,4% dos respondentes, a escala entre 2 e 4 anos é de 17,7%, profissionais contábeis que atuam na área entre 8 a 10 anos 13,1%, até 2 anos 12,6% e mais de 10 anos de atuação na contabilidade apresenta porcentagem de 10,9%, conforme pode-se analisar na tabela 03.

Tabela 03 – Caracterização dos sujeitos quanto ao tempo de atuação como profissional contábil.

<b>Tempo de atuação como profissional contábil</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem (%)</b>
De 4 a 6 anos	46	26,3
De 6 a 8 anos	34	19,4
De 2 a 4 anos	31	17,7
De 8 a 10 anos	23	13,1
Até 2 anos	22	12,6
Mais de 10 anos	19	10,9
<b>TOTAL</b>	<b>175</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Como se pode perceber a amostra dos participantes dessa pesquisa possui relativamente pouco tempo de exercício como contabilista, uma vez que o maior percentual está entre 4 a 6 anos, adiante será demonstrado o perfil das empresas participantes da pesquisa.

Participaram desse estudo 175 empresas do setor industrial representadas pelos profissionais contábeis respondentes da pesquisa, no tocante ao porte das empresas, podem-se destacar as indústrias de médio porte que representaram 67,4% da amostra, totalizando uma frequência de 118 indústrias. As empresas de pequeno porte caracterizam 22,9%, e por fim apenas 9,7% das indústrias possuem grande porte (Tabela 04).

Tabela 04 – Porte das indústrias pesquisadas.

<b>Porte das Indústrias</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem (%)</b>
Médio	118	67,4
Pequeno	40	22,9
Grande	17	9,7
<b>TOTAL</b>	<b>175</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Buscando atingir um dos objetivos específicos propostos na presente pesquisa, de identificar os métodos de custeio adotados com maior frequência pelas empresas do setor industrial. Nesse ponto, será analisada a frequência e percentual dos dados obtidos entre 175 profissionais de contabilidade responsáveis por realizar contabilização de empresas no setor industrial (Tabela 05).

Tabela 05 – Método de custeio adotado pelas indústrias pesquisadas.

<b>Método de Custeio</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem (%)</b>
Absorção	55	31
Variável	41	23,6
Padrão	24	13,8
Baseado em Atividades (ABC)	17	9,8
Outros	13	7,5
Variável, Absorção	11	6,3
Baseado em Atividades (ABC)/ Absorção	8	4,6
Padrão/Absorção	6	3,4
<b>TOTAL</b>	<b>175</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Em relação aos métodos de custeio adotados pelas indústrias estudadas, o método que apresenta maior representatividade é o Absorção, com percentual de 31%. Nessa perspectiva, Coronetti, Beuren e Souza (2012) realizaram um estudo acerca dos métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias em Santa Catarina/RS, a pesquisa mostrou que o custeio por absorção é o método mais utilizado pelas empresas, sendo utilizado por 24 das 35 indústrias pesquisadas. Azevedo et al. (2009) afirmam que esse custeio surgiu em decorrência dos Princípios Fundamentais da Contabilidade geralmente aceitos, e é um dos métodos de custeio mais utilizados, pois é reconhecido pelo meio contábil, e pela legislação brasileira que inclusive obriga as empresas a adotarem esse método de custeio para a valoração dos estoques e apuração de resultados do exercício, por meio da Lei Federal das Sociedades Anônimas de número 6.404/76, considerada uma base para diversas obrigações contábeis.

Em segundo lugar, com a porcentagem correspondente a 23,6 % está o método de Custeio Variável, realizando o comparativo Coronetti, Beuren e Souza (2012), foi observado que o método de custeio direto ou variável é utilizado por 13 empresas das 45 pesquisadas. De acordo com Esteves (2010), esse método é útil para intervir no processo de planejamento e de tomada de decisões que envolvam as relações custo, volume e lucro. Através desse método, é possível calcular a margem de contribuição, em que se têm apenas os custos variáveis, já que os custos fixos não são alocados, obtendo o lucro operacional líquido do período, tanto do volume produzido quando do vendido podendo ser total ou unitário.

Ainda seguindo com base a pesquisa de Coronetti, Beuren e Souza (2012), cujo método de custeio Padrão consiste como sendo o terceiro mais utilizado nas indústrias catarinenses, apresentando uma frequência de 8 empresas. As indústrias da presente pesquisa indicam que também o método de custeio padrão ocupa o terceiro lugar dos métodos de custeio com maior frequência no setor industrial, tendo 13,8% de adoção. No entendimento de Cruz (2010), o método de custeio baseado em custos-padrão preocupa-se em delinear o quanto deveria custar certa produção, levando-se em conta certas condições normais ou ideias. Esses padrões podem ser estabelecidos para matérias, mão de obra, custos indiretos; materiais, entre outros fatores passíveis de modificação, onde se deve destacar especificação, quantidade, preço de custo, taxa de aproveitamento, perdas naturais, entre outros fatores.

Em seguida, segue o método de custeio Baseado em Atividades (ABC) com 9,8%, em que foi evidenciado como sendo o quarto no ranking de utilização por parte das pesquisas estudadas. Ainda realizando o comparativo de Coronetti, Beuren e Souza (2012), as empresas catarinenses utilizam este método de custeio na quinta posição, pois apenas 04 adotam o ABC.

Na pesquisa, pode-se verificar que algumas indústrias adotam mais de um método de custeio. Como pode ser observado, alguns métodos possuem vantagens e desvantagens, e podem não disponibilizar de informações que atendam a gerência ou a legislação fiscal, sendo assim, as indústrias que utilizam o variável e o absorção compreendem 6,3%. Baseado em Atividades (ABC) e absorção são responsáveis por 4,6 %, o padrão e o absorção alocam os custos de 3,4% indústrias, e por fim 7,5% das empresas do setor industrial afirmaram que utilizam outros métodos de custeio, não estudados na presente pesquisa.

Sendo assim, o método de custeio utilizado com maior frequência é o método de custeio Absorção, seguido pela variável, padrão e baseado em atividades (ABC). Verificou-se ainda a adoção de mais de um método pela organização, uma vez que apenas um método não consegue atender plenamente as necessidades da empresa. Assim sendo, Coronetti, Beuren e Souza (2012) observam que a maioria das empresas pesquisadas utilizam o custeio por absorção. Pressupõe-se que tal acontecimento decorre do fato de atender a legislação fiscal. No entanto, ressalta-se que este é utilizado

individualmente ou combinando com outros métodos que mais atendem às necessidades gerenciais destas empresas.

Buscando identificar o perfil dos métodos de custeio utilizado pelas organizações, foi utilizado os motivos influentes para a adoção de um método de custeio elaborado por Costa (2014), na percepção de diversos autores. Neste caso, as variáveis foram elencadas e as indústrias participantes da pesquisa destacaram de acordo com sua percepção, no momento de escolher um método de custeio qual o motivo foi levado em consideração, esses motivos foram ordenados de acordo com as médias obtidas na pesquisa, conforme pode ser observado no quadro 01.

Quadro 01 – Ordem dos motivos influenciadores para adoção de um método de custeio.

ORDEM	Nº	VARIÁVEL	MEDIA	DESVIO PADRÃO
1º	V09	Oferece informações tempestivas e confiáveis.	4,22	1,17
2º	V14	Avaliar e controlar estratégias.	4,18	1,16
3º	V06	Flexibilizar o processo de tomada de decisão.	4,05	1,20
4º	V05	Vantagem Competitiva.	4,04	1,21
5º	V10	Acompanhamento na perspectiva do cliente.	3,88	1,27
6º	V20	Aprimoramento dos controles da organização.	3,78	1,24
7º	V08	Margem de contribuição.	3,72	1,13
8º	V13	Acompanhamento das atividades operacionais e financeiras.	3,64	1,23
9º	V19	Controle na produção.	3,64	1,25
10º	V18	Acompanhamento na produção.	3,50	1,24
11º	V30	Está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.	3,48	1,32
12º	V29	Atende a Legislação Fiscal	3,47	1,32
13º	V04	Ferramenta gerencial através dos direcionadores de custos	3,41	1,34
14º	V03	Ponto de Equilíbrio dos produtos.	3,37	1,11
15º	V26	Apropriação integral de todos os custos.	3,36	1,22
16º	V11	Elimina e reduzir custos que não adicionam valor ao produto.	3,29	1,06
17º	V16	Comparação do custo realizado e previsto.	3,29	1,22
18º	V07	Calcular a Margem de Contribuição.	3,28	1,16
19º	V03	Ponto de Equilíbrio dos produtos.	3,27	1,11
20º	V02	Planejamento de custos, volume e lucro.	3,27	1,15
21º	V21	Não realiza rateios arbitrários	3,27	1,22
22º	V15	Determina as estimativas de custos.	3,25	1,13
23º	V28	Recuperar todos os custos (diretos e indiretos)	3,22	1,15
24º	V01	Margem de Lucro desejada	3,22	1,28
25º	V17	Controlar preços de insumos.	3,21	1,15
26º	V24	Realiza sistema de apuração do custo realizado.	3,18	1,15
27º	V33	Oferece maior rigor técnico na estimativa do custo.	3,18	1,16
28º	V27	Apuração de desempenho unitário.	3,16	1,08
29º	V12	Fragmenta a empresa em centros de custos.	3,12	1,21
30º	V34	Realiza sistema de apuração do custo realizado.	3,11	1,18
31º	V22	Identificação dos custos por atividades.	3,10	1,27
32º	V23	Reduz distorções no rateio dos custos indiretos.	3,09	1,24
33º	V35	Sistema de identificação e acumulação de custos.	3,06	1,24



34°	V25	Apropriação dos custos indiretos (fixos e variáveis) no custo do produto.	3,01	1,19
35°	V31	Somente os custos variáveis são alocados aos produtos.	2,89	1,27

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Em relação ao método de custeio adotado de acordo com o porte das indústrias, foram identificados que as indústrias de pequeno porte utilizam com maior frequência o método de custeio por absorção, as indústrias de médio porte, o método de custeio variável, em seguida tem-se as empresas do setor industrial que utilizam o método de custeio ABC, conforme pode-se observar na tabela 06.

Tabela 06 – Método de Custeio adotado de acordo com o porte da indústria.

MÉTODO DE CUSTEIO	FREQUÊNCIA INDÚSTRIA DE PEQUENO PORTE	FREQUÊNCIA INDÚSTRIA DE MÉDIO PORTE	FREQUÊNCIA INDÚSTRIA DE GRANDE PORTE
Padrão	8	16	0
Variável	3	36,	1
Baseado em Atividades (ABC)	1	9	7
Absorção	21	33	2
Variável, Absorção	0	10	1
Baseado em Atividades (ABC)/ Absorção	1	4	3
Padrão/Absorção	1	4	1
Outros	5	6	2
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>118</b>	<b>17</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Nesta pesquisa foi evidenciado que as empresas de pequeno porte, utilizam com maior ênfase o método de custeio por Absorção e de acordo com Nascimento (2001) afirma que no Brasil esse método entrou em vigor a Lei nº 6.404/76 e ser aceito pela legislação brasileira, sofreu algumas imposições por parte do Imposto de Renda, pois essa legislação entende que o método reduz inicialmente a carga tributária com sua implantação, levando diretamente ao resultado do exercício os custos indiretos e reduzindo o valor do estoque de produtos acabados, por essa forma, pode ser utilizado com maior ênfase para as empresas de pequeno porte que muitas vezes atendem, somente a legislação.

Quanto as empresas de médio porte, destaca-se a utilização do método de custeio variável, que de acordo com Panarella (2010) o custeio variável também pode ser chamado de custeio direto ou marginal; variável,

pois somente os custos variáveis são considerados para alocação dos produtos ou serviços desenvolvidos; no direito, o autor destaca que na maioria das vezes os custos diretos são considerados variáveis, entretanto existem algumas restrições, onde os custos diretos são considerados fixos ou custos indiretos serem considerados como variáveis.

Na pesquisa foi evidenciado que o método de custeio ABC é utilizado com maior ênfase pelas empresas de grande porte, nessa perspectiva Lourenço (2009), Brimson (1996) e Nakagawa (1994) destacam que o método de custeio ABC possui um alto custo e complexidade de implantação, devido ao envolvimento e comprometimento de toda a organização, sendo necessário que haja amarrações em todas as atividades desenvolvidas e um alto nível de controle interno, sendo assim, para de fato a implantação do sistema ter sucesso, depende totalmente da perfeita funcionalidade desses fatores, por esse fator, geralmente é utilizado apenas nas empresas de grande porte, que possuem melhor condições financeiras para sua implementação.

## **5 CONCLUSÃO**

O presente estudo foi realizado com um grupo de profissionais contábeis atuantes no setor industrial, pesquisar esse setor e identificar o perfil dos métodos de custeio das indústrias brasileiras, contribuiu para confirmar a literatura quanto à relevância desses métodos dentro de uma organização. Os métodos de custeio caracterizam-se como sendo uma ferramenta fundamental dentro de uma organização, responsável pela separação dos custos e despesas, além de contabilizá-los e produzir diversos relatórios articulados que servirão de auxílio para tomada de decisão.

A pesquisa atingiu os resultados de acordo com os objetivos estabelecidos uma vez que buscou identificar o perfil dos métodos de custeio utilizado pelas indústrias brasileiras, bem como evidenciar o método de custeio utilizado com maior frequência, identificar o motivo mais relevante para adoção de um método de custeio e evidenciar o método utilizado de acordo com o porte da empresa.

Quanto a identificação dos métodos de custeio identificado com maior frequência destacou-se o método de custeio Absorção, seguido pelo variável,

padrão e baseado em atividades (ABC), verificou-se ainda a adoção de mais de um método pela organização, uma vez, que apenas um método não consegue atender plenamente às necessidades das empresas. No tocante ao método de custeio adotado de acordo com o porte das organizações, foi identificado que as empresas de pequeno porte utilizam com maior frequência o método de custeio absorção, já as indústrias de médio porte adotam a variável seguido pela adoção das indústrias de grande porte que destacam o método de custeio baseado em atividade (ABC). Em relação aos motivos influenciadores da adoção dos métodos de custeio também foram ordenados de acordo a percepção dos contadores, atuantes no setor industrial, evidenciado no quadro 01.

Sendo assim, o ambiente das organizações contém informações relevantes relacionadas a custos, desempenho, processos, produtos, serviços e clientes, entretanto, apresentam dificuldades em desenvolver atividades que mantenham um acompanhamento constante e controle dos processos através de um sistema de informações de custos. O sistema de informações de custos deve ser responsável por fornecer informações básicas que devem auxiliar os gestores em suas decisões. Assim, deve sempre haver sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, para que melhores decisões sejam tomadas.

Por fim, destacam-se as limitações e as recomendações para trabalhos futuros. Os resultados deste estudo limitam-se às empresas do setor industrial não sendo inseridos outros universos ou setores, fato que não se podem generalizar os seus resultados. Contudo, o presente trabalho torna-se relevante, à medida que traz à utilidade das informações contábeis no processo de gestão de uma organização, nos aspectos de planejamento, controle e execução das diversas atividades e setores. Diante de tal relevância, sugere-se a utilização deste estudo como elemento norteador para pesquisas futuras de mesmo gênero realizando a análise das variáveis influenciadoras da adoção do método de custeio identificadas nessa pesquisa, em outros setores de atuação, de maneira a integrar empresas do mesmo setor econômico e ou segmentos diferentes.

## REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Ana Paula Ferreira; GOUVÊA, Josiane Bento; OLIVEIRA, Ualison Rébula de. **CUSTEIO POR ABSORÇÃO X CUSTEIO ABC**. III Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, SEGET. Resende/RJ, 2006.

BARBOSA, Emerson Schneider. **Proposta de sistemática para avaliação e controle de custos em propriedades rurais: o caso de uma empresa de criação de gado**. Dissertação (Mestrado em Engenharia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre/RS, 2004.

BORNIA, A. C. **Análise Geral de Custos – Aplicação em empresas modernas**. 1ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRIMSON, James A. **Contabilidades por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CARMO, Luis Paulo Faria. **Análise de Custos**. 1a. ed. Rio de Janeiro, ed do autor, 2011.

CASTRO, Paula de Sousa e. **Aferição de custos em unidade básicas de saúde: revisão integrativa da literatura**. Dissertação (Mestrado em Ciências) universidade de São Paulo, São Paulo/SP, 2011.

CRUZ, Jesse Bortoli. **Proposta de modelo de formação de preços em indústrias de bens de capital sob encomenda**. Dissertação (Mestrado em Engenharia), Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção. São Paulo, 2010.

COSTA, Wênyka Preston Leite Batista. **Fatores influenciadores da adoção de um método de custeio na perspectiva de profissionais em contabilidade com atuação no setor industrial**. 2014. Dissertação de Mestrado em Administração – Universidade Potiguar, Natal, 2014.

ESTEVES, Joselfina Maria da Silva. **Avaliação Comparativa do Custeio Baseado em Atividades e do Custeio Variável: um estudo de caso no IPEN** (Dissertação) Mestrado em Ciências, Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares. São Paulo/SP, 2010.

FADANELLI, V. G. **A utilização do método da unidade de esforço de produção como modelo de gestão de custos: O caso de uma indústria metalúrgica**. 187 p. Dissertação (mestrado), Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre/RS, 2007.

FIORESE, Abrão. **Um estudo da aplicação de diferentes métodos de custeio em indústria metalúrgica de pequeno porte**. 143.f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Uma contribuição ao estudo dos métodos de custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividade (ABC) quanto a sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado.** Dissertação - (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. Contabilidade gerencial. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

LOURENÇO, João Frederico de Oliveira. **Modelo de Custeio Baseado em Atividade – ABC – Aplicado em um Hospital.** Dissertação (Mestrado em Engenharia), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

KASPCZAK, Márcia Cristina de Mello; SCANDELARI, Luciano; FRANCISCO, Antonio Carlos de. **Sistema de Custos:** Importância para tomada de decisões. II Encontro de Engenharia e Tecnologia dos Campos Gerais, 14 a 15 de agosto de 2008, Campo Gerais, 2008.

KOHLER, Eric L. A dictionary for accountants. 5. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1975.

MAHER, M. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson de O. ABC/ABM e BSC – Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. VII Congresso Internacional de Custos. Punta Del Leste, Uruguay, nov., 2003.

MIRANDA, Fábio Arnaldo de Souza Aguiar. **Rede Hospitalar Federal no Rio de Janeiro:** a viabilidade de implantação de sistemas de custeio. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva), Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

MOTTA, J. **Decisões de Preço em Clima de Incerteza:** Uma contribuição da análise Bayesiana. **Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, Abr/Jun. 31-46, 1997.

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do - **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PANARELLA, Paulo Jorge Miranda. **Gestão e mensuração de custos:** semelhanças e divergências entre a microeconomia e a contabilidade gerencial. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, 2010.

PEREZ JR., José H.; OLIVEIRA, Luiz M. de; COSTA, Rogério G. **Gestão Estratégica de Custos.** 2 a edição. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

WICKERT, Júlio Alberto. **Análise da aplicação de diferentes métodos de custeio em uma sociedade cooperativa de produção agrícola.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2004