

# Sistemas Contábeis de Apuração e Controle de Custos - Uma Pesquisa de Campo em Empresas Industriais Paranaenses

**Antonio César Pitela** (UFPR) - acpitela@ufpr.br

**Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo** (UFPR) - marciabortolucci@ufpr.br

**Ana Paula Capuano da Cruz** (UFPR) - anapaulacapuanocruz@hotmail.com

**Robert Armando Espejo** (UFPR / FACET) - armando@ufpr.br

## **Resumo:**

*O presente estudo foi desenvolvido com a finalidade de retratar a realidade das empresas industriais cadastradas junto à Federação das Indústrias do Estado do Paraná no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por tais entidades. Trata-se de um estudo formal, ex post facto, em condições de campo, transversal, utilizando-se de questionário aplicado em 2007 para os responsáveis pela área da controladoria. Baseando-se em 80 retornos válidos, percebem-se indícios de que os instrumentos contábeis utilizados por parte das empresas investigadas não têm suas potencialidades plenamente exploradas. A maioria das indústrias adere à utilização do custeio por absorção. Mais de 45% das indústrias apuram seus custos de produção de forma dissociada da contabilidade. Os respondentes demonstram preocupação em monitorar os custos e reconhecem a importância desse acompanhamento à perenidade da organização, sugerindo que talvez os responsáveis pela gestão das empresas desconheçam a existência de ferramentas mais eficazes para controlar custos, capazes de subsidiar decisões mais acertadas. Como limitação presente nessa pesquisa destaca-se a impossibilidade de generalização dos resultados à população investigada, bem como para outros estados do país. Todavia, acredita-se que os resultados expostos, obtidos em contexto real, contribuem à visualização de que as potencialidades das práticas de contabilidade gerencial, mais precisamente àquelas relacionadas ao gerenciamento do sistema de controle de custos, não são satisfatoriamente exploradas por algumas empresas industriais estudadas.*

**Palavras-chave:** *Método de Custeio, Tomada de Decisão, Gestão de Custos*

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **Sistemas Contábeis de Apuração e Controle de Custos: Uma Pesquisa de Campo em Empresas Industriais Paranaenses**

### **RESUMO**

O presente estudo foi desenvolvido com a finalidade de retratar a realidade das empresas industriais cadastradas junto à Federação das Indústrias do Estado do Paraná no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por tais entidades. Trata-se de um estudo formal, *ex post facto*, em condições de campo, transversal, utilizando-se de questionário aplicado em 2007 para os responsáveis pela área da controladoria. Baseando-se em 80 retornos válidos, percebem-se indícios de que os instrumentos contábeis utilizados por parte das empresas investigadas não têm suas potencialidades plenamente exploradas. A maioria das indústrias adere à utilização do custeio por absorção. Mais de 45% das indústrias apuram seus custos de produção de forma dissociada da contabilidade. Os respondentes demonstram preocupação em monitorar os custos e reconhecem a importância desse acompanhamento à perenidade da organização, sugerindo que talvez os responsáveis pela gestão das empresas desconheçam a existência de ferramentas mais eficazes para controlar custos, capazes de subsidiar decisões mais acertadas. Como limitação presente nessa pesquisa destaca-se a impossibilidade de generalização dos resultados à população investigada, bem como para outros estados do país. Todavia, acredita-se que os resultados expostos, obtidos em contexto real, contribuem à visualização de que as potencialidades das práticas de contabilidade gerencial, mais precisamente àquelas relacionadas ao gerenciamento do sistema de controle de custos, não são satisfatoriamente exploradas por algumas empresas industriais estudadas.

**Palavras-chave:** Método de custeio, Tomada de decisão, Gestão de custos.

**Área Temática:** Gestão Estratégica de Custos.

### **1 INTRODUÇÃO**

O cenário ambiental brasileiro, influenciado pela abertura comercial, estabilização da moeda e liberalização cambial, tem enfrentado um intenso processo de transformação. Esses eventos implicam uma série de alterações no fluxo de recursos empresariais, o que, por ora, tem tornado a tarefa de administrar organizações um desafio crescente. Segundo Silva (2006), uma empresa desempenha importante papel econômico e social no mundo moderno, tendo a função de coordenar os fatores de produção para a obtenção de bens e serviços destinados à satisfação das necessidades humanas. Assim posto, a manutenção das instituições atuantes no contexto contemporâneo requer, cada vez mais, um incremento das estratégias adotadas para consecução de seus objetivos, demandando ações diretivas que considerarem uma série de fatores exógenos, quais sejam: necessidades de seus clientes, investimentos expressivos em diversas áreas, responsabilidade sócio-ambiental, desenvolvimento de novos produtos e serviços, retorno, entre outros.

Uma vez reconhecida a necessidade de constante readaptação às alterações promovidas no sistema financeiro nacional e àquelas diariamente ditadas pelo mercado, as

empresas precisam tomar decisões e, para tanto, é imperativo que estas sejam devidamente precedidas por amplo planejamento, considerando um expressivo número de variáveis que norteiam as ações administrativas (CRUZ *et al*, 2008). Partindo do pressuposto de que quaisquer ações representam custos às organizações, ou seja, demandam aplicação de recursos, os caminhos seguidos no processo decisório, invariavelmente, requererão uma análise dos dispêndios associados a cada atividade.

Diante desse contexto, as empresas têm sido compelidas a dedicar especial atenção à sua própria estrutura interna como alternativa à eliminação e/ou redução de custos inerentes às suas atividades e processos produtivos, bem como à manutenção da perenidade organizacional. Ao discorrerem acerca da importância de prover respostas às alterações características do cenário contemporâneo, Kaplan e Cooper (2000) salientam que tais mudanças estendem-se à utilização da informação, quer sejam financeiras ou não-financeiras. Nesse sentido, os autores atentam à demanda por informações mais relevantes no que diz respeito aos custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes. Isto posto, a gestão de custos representa um instrumental de apoio à definição de diretrizes e estratégias competitivas (CHAN e LEE, 2003).

À luz dessas considerações, a questão orientadora do presente estudo é a seguinte: **Como está estruturado o sistema de custeio das indústrias paranaenses cadastradas junto à Federação das Indústrias do Estado do Paraná em 2006?** O objetivo implícito é retratar a realidade das empresas industriais paranaenses no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas entidades. Focalizar a investigação em torno da temática relativa à estruturação dos sistemas de apuração e controle de custos de indústrias do Paraná é especialmente importante à melhoria da compreensão e utilização das práticas de gerenciamento de custos, bem como à visualização da aplicação prática do conhecimento gerado na academia (ESPEJO, 2008).

O presente artigo está estruturado em mais quatro seções. A seguir apresenta-se o referencial teórico que suporta essa investigação. A seção seguinte contém os procedimentos metodológicos utilizados na condução da pesquisa. Logo após expõe-se a análise dos dados e por fim, na última seção, são expostas as considerações finais do estudo desenvolvido.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Face à amplitude do tema proposto optou-se, inicialmente, pela realização de uma breve revisão teórica acerca do Processo de Gestão de Custos e do Sistema de Controle de Custos. A seguir, exploram-se aspectos relativos algumas Metodologias de Custeio consolidadas na academia, tendo sido destacados os métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio baseado em Atividades (ABC) e ainda Custeio Pleno (RKW).

### 2.1 PROCESSO DE GESTÃO DE CUSTOS

A abertura do mercado, contributiva ao acirramento da concorrência empresarial, tem implicado mudanças nas estratégias e práticas gerenciais nas organizações, promovendo também reflexos no processo de gestão de custos (MACHADO e SOUZA, 2006). Nessa mesma linha de raciocínio, Souza, Lisboa e Rocha (2003) salientam que o reexame dos sistemas tradicionais de contabilidade de custos e dos sistemas de controle gerencial é salutar à promoção das repostas demandadas por tais alterações promovidas no cenário empresarial.

Bruni e Fama (2004) salientam que a contabilidade gerencial teve sua origem por meio de uma espécie de adaptação de informações financeiras com a finalidade de possibilitar um

processo mais coerente de tomada de decisões. O fornecimento de informações aos executivos, gerentes e empregados que trabalham dentro da organização é o foco da contabilidade gerencial (EDMONDS, TSAY e OLDS, 2008). Assim, para que atinja os objetivos aos quais se propõe, é salutar que a contabilidade gerencial considere as diferenças das necessidades informacionais desses usuários. Adicionalmente, os autores salientam que relatórios de caráter gerencial subsidiam o planejamento empresarial. Coerentemente a essa perspectiva, todavia mais especificamente focado na contabilidade de custos, Leone (2000) salienta que a base de sustentação de um sistema de informações gerenciais de custos demanda prévio estabelecimento de metas e parâmetros por parte da organização, uma vez que o sistema de contabilidade de custos deve ser capaz de fornecer informações para prover necessidades diferentes. Assim, com base nessas manifestações, depreende-se que um saudável gerenciamento das informações ligadas à contabilidade de custos, ou ainda, a gestão de custos propriamente dita, deve representar uma prática de apoio às organizações.

Ao desenvolverem um estudo com a finalidade de identificar se a teoria da análise estatística do comportamento dos custos fere os conceitos modernos da econometria utilizados em finanças, em termos de identificação e correção da não estacionariedade das séries temporais, Silva *et al* (2007) destacam que a classificação dos custos de produção pode ser processada à luz de duas vertentes. Na primeira propõe-se que tais custos sejam apropriados ao objeto produzido observando-se as características dessa relação (custo x produto) (HORNEGREN, FOSTER e DATAR, 2004; MARTINS, 2003; SANTOS *et al*, 2006). A segunda vertente, também compartilhada pelos mesmos autores, considera a relação entre o comportamento dos custos e o volume produzido. Assim, comumente os custos são classificados sob as nomenclaturas de diretos ou indiretos (primeira vertente) e ainda fixos ou variáveis (segunda nomenclatura).

Ainda que o acompanhamento dos custos de produção ou de serviços deva representar uma prática inerente a quaisquer organizações, deve-se considerar a possibilidade de que empresas de um mesmo segmento econômico apresentem estruturas de custos distintas, dependendo da tecnologia adotada, do grau de terceirização das atividades, bem como dos recursos disponíveis à utilização. Desse modo, o gerenciamento dos custos empresariais não pode se dar de forma isolada, ou seja, deve-se ter uma visão ampla e abrangente da organização e do inter-relacionamento entre todos os setores em busca de uma lucratividade crescente e conjunta. Nesse sentido, a visualização da amplitude e profundidade demandada à gestão empresarial requer o reconhecimento de que a “contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial” (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997) e que a contabilidade gerencial configura-se como um processo que identifica, mensura, acumula, analisa, prepara, interpreta e comunica informações aos gestores contribuindo à consecução dos objetivos organizacionais (HORNGREN, SUNDEN e STRATTON, 1996).

## **2.2 SISTEMAS DE CUSTOS**

As empresas definem como coletar os dados necessários à consecução das suas atividades e ainda, a forma de ordená-los de modo a produzir informações gerenciais para outros setores da administração (LEONE, 2000). Esse processo é denominado sistema de custos. Assim, a gestão de custos constitui-se numa ferramenta para o controle gerencial, enquanto que o sistema de custos apresenta-se como uma fonte de informações para auxiliar as tomadas de decisão. Esse conjunto de informações representativo do sistema de custos subsidia a apropriação dos custos aos produtos; procedimento denominado custeio (MARTINS, 2003).

A apropriação de custos aos produtos ou serviços tem sido explorada sob diversas metodologias. Segundo Machado e Souza (2006), alguns métodos de custeio são mais indicados como instrumentos gerenciais, outros se mostram mais contributivos à divulgação em relatórios externos. Segundo os autores, ainda há aqueles mais conservadores e até mesmo alguns mais e outros menos abrangentes.

### **2.2.1 MÉTODOS DE CUSTEIO**

Há inúmeras metodologias para apropriação dos custos ou seus respectivos objetos. Quatro métodos de custeamento são explorados na presente investigação – Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, Custeio baseado em Atividades e Custeio Pleno.

#### **2.2.1.01 CUSTEIO POR ABSORÇÃO**

A modalidade de custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos” (MARTINS, 2003, p. 36). Segundo o autor, esse método deriva da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. O custeio por absorção é uma medida passível de utilização para fins gerenciais e também é aceita pela legislação fiscal brasileira. Face à proposta de alocação de todos os custos aos produtos, alguns elementos são distribuídos de maneira arbitrária, por meio de rateio.

Na visão de Leone (1991), o método de custeio por absorção faz a alocação dos custos indiretos com um alto grau de arbitrariedade, o que é injustificável quando essas informações são utilizadas para fins gerenciais. Apesar disso, estudos empíricos têm sinalizado predominância da utilização dessa metodologia no processo de gestão empresarial (SOUZA, LISBOA e ROCHA, 2003; LIMA, EGITO e SILVA, 2004).

#### **2.2.1.02 CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO**

O sistema de custeio variável, também denominado direto, propõe a segregação dos custos fixos e variáveis. Contrariamente ao custeio por absorção, o custeio variável considera apenas os custos variáveis à apropriação aos produtos. Assim, nessa modalidade de custeamento, elimina-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, eventuais distorções deles decorrentes. Os custos variáveis são aqueles que apresentam variações proporcionais ao volume de produção e vendas, ou seja, acompanham as oscilações de volume de produção e vendas, mantendo-se, todavia, constantes em relação à unidade de produto produzida. Os custos fixos, por representarem custos estruturais, relacionados ao processo produtivo e não especificamente aos produtos, independem, em termos absolutos, do volume de produção e vendas. Assim, por representarem gastos incorridos a cada período, sem vinculação direta com os produtos fabricados, são considerados sempre por seus valores totais. Entretanto, os custos fixos variam em relação à unidade de produto, pois são diluídos a medida que o volume de produção aumenta.

A principal característica do custeio variável é a sua aplicabilidade gerencial, pois, como afirma Wernke (2001), esse sistema apropria apenas os custos claramente identificados com os produtos ou serviços e desconsidera os custos indiretos, transferindo-os como despesas para a apuração do resultado. Assim, o método de custeio variável é indicado àquelas situações em que se deseja apurar as margens de contribuição unitárias geradas pelos diferentes produtos da empresa (MACHADO e SOUZA, 2006).

#### **2.2.1.03 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)**

O custeio baseado em atividades (*ABC – Activity Based Costing*) pode ser considerado como um aprofundamento do sistema de custeio por absorção, desenvolvido com a finalidade de reduzir sensivelmente as distorções provenientes da arbitrariedade contida no rateio dos

custos indiretos (MARTINS, 2003). O fundamento básico do ABC é a identificação, por meio de rastreamento, do agente causador do custo, para lhe imputar tal valor. A idéia é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente aos produtos. Souza e Clemente (2007, p. 229) acrescentam que “[...] Do ponto de vista conceitual, o custeio ABC entende o negócio como um conjunto de processos, cada processo envolvendo uma série de atividades. O objeto de custeio deixou de ser o produto e passou a ser a atividade, pois são estas que consomem recursos”.

Ao discorrerem acerca da flexibilidade do método de custeio ABC, Bertó e Beulke (2006) classificam-no num patamar intermediário entre o custeio por absorção e variável, expondo que não possui a rigidez do primeiro, tampouco a flexibilidade do segundo. Assim, pode-se dizer que é uma metodologia medianamente flexível. Segundo Souza e Clemente (2007) o custeio baseado em atividade é indicado para empresas com elevados custos indiretos e processo produto dotado de alta complexidade. Herculano e Cavalcante (2007) salientam que a metodologia de custeamento ABC mostra-se contributiva à indicação daqueles produtos e tipos de produtos mais lucrativos à empresa, podendo ser explorado à indicação do curso de ação que deve ser delineado às atividades produtivas.

#### 2.2.1.04 CUSTEIO PLENO (RKW)

O custeio pleno, também denominado RKW (abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) é uma metodologia originária da Alemanha por meio da qual são rateados não só de custos de produção, mas também todas as despesas, inclusive financeiras, da empresa. (MARTINS, 2003). A apropriação dos gastos segundo a “filosofia do custeio absorção e o método de custeio RKW é praticamente a mesma, divergindo no que diz respeito à apropriação das despesas, através de critérios de alocação, que no custeio por absorção não são apropriadas aos objetos de custeio” (BACKES *et al*, 2007, p. 25).

#### 2.2.1.05 SUMÁRIO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO EXPLORADOS

O Quadro 1 apresenta um sumário das principais características de cada um dos métodos de custeio abordados na presente investigação.

MÉTODO	CARACTERÍSTICAS DO MÉTODO
Custeio por Absorção	Atribui todos os gastos relativos ao esforço de fabricação aos produtos, total ou parcialmente prontos. Os custos de produção fixos são alocados aos produtos por meio de rateio e os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos e as despesas são levadas diretamente ao demonstrativo de resultados.
Custeio Variável	Atribui apenas os custos e despesas variáveis em nível de unidade do produto, evitando as distorções causadas pela arbitrariedade inerente ao rateio de custos fixos aos produtos. Evidencia a margem de contribuição e trata os custos variáveis como relevantes para decisões de curto prazo. Os custos e as despesas fixas são considerados integral e diretamente no resultado do período.
Custeio baseado em Atividades	Atribui os custos de acordo com o consumo de recursos pelas atividades e destas pelos produtos. Utiliza-se da relação dos custos com as atividades desempenhadas, alocando de forma mais racional os custos indiretos de fabricação aos objetos de custeio.
Custeio Pleno	Conhecido como RKW; atribui todos os gastos da empresa aos produtos, não só os custos, mas também as despesas operacionais, inclusive as financeiras e ainda os juros do capital próprio (custo de oportunidade). Objetiva fornecer o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receitas. Contribui à evidenciação do valor adicionado.

Fonte: Adaptado de Machado e Souza (2006) e Martins (2003)

#### Quadro 1 – Sumário dos Métodos de Custeio

Na próxima seção são apresentados os procedimentos metodológicos adotados à condução da presente investigação.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Não há uniformidade quanto às nomenclaturas de tipologias metodológicas por parte dos autores dessa área. Assim, a orientação que conduz à resposta da questão norteadora do presente estudo apresenta-se sob a égide metodológica de Cooper e Schindler (2003). Para o processo de tipificação da pesquisa contábil identifica-se a aplicabilidade de sete categorias dentre aquelas exploradas pelos autores que subsidiam a orientação metodológica. Com relação à cristalização da questão pesquisada, classifica-se como um estudo de natureza **formal**, tendo em vista a pretensão de respondê-la mediante conjugação de “procedimentos precisos e especificação de fonte de dados” (COOPER E SCHINDLER, 2003, p. 128). Com relação ao método de coleta de dados, configura-se como uma pesquisa de **caráter comunicativo**, tendo em vista a aplicação de um questionário auto-administrado, previamente submetido a um pré-teste. Ressalta-se, que na visão de Sampieri, Collado e Lucio (2006) o instrumento mais utilizado para coletar dados, provavelmente, é esse conjunto de questões relacionadas com as variáveis estudadas.

No que diz respeito ao poder de produzir efeitos sobre as variáveis pesquisadas, caracteriza-se como um estudo *ex post facto*. Quanto ao objetivo pretendido, a investigação tem **natureza descritiva**. No tocante à dimensão temporal, a realização de um corte instantâneo, representativo das indústrias paranaenses cadastradas junto à FIEP, conduz à sua classificação na **modalidade transversal** (COOPER e SCHINDLER, 2003). Com relação à amplitude e profundidade, caracteriza-se como um **estudo estatístico**. Cooper e Schindler (2003) salientam que essa modalidade investigativa estima a amplitude, em detrimento da profundidade, no processo de captação de características da amostra objeto de estudo. Por fim, a aplicação de questionários nas empresas selecionadas, cuja finalidade é constatar um fenômeno dentro de seu contexto real, configura a presente investigação, quanto ao ambiente de pesquisa, como um **estudo de campo**, operacionalizado em 2007. Segundo Ittner e Larcker (2002), a realização de pesquisas de campo pode configurar-se como a única alternativa à promoção de um verdadeiro entendimento da relação entre determinadas variáveis e as conseqüências das práticas em contabilidade gerencial.

A população objeto dessa investigação corresponde a 674 empresas, identificadas como indústrias paranaenses cadastradas junto a FIEP, em 2006, que possuem número de funcionários superior a 99, tratando-se de indústrias de médio e grande porte (SEBRAE, 2007). A amostragem foi estabelecida de forma probabilística tendo sido obtido retornos válidos de 80 empresas (amostra utilizada). Todavia, os resultados da presente investigação não podem ser generalizados, tendo em vista que o número de empresas integrantes da amostragem realizada não satisfaz à quantidade mínima (88 companhias seriam necessárias) apontada por Cooper e Schindler (2003) e Mattar (2004) como aquela necessária à condução de amostragem probabilística sistemática para uma população finita de 674 companhias a um nível de significância de até 10%. O corte relativo ao número de funcionários foi efetuado uma vez que se observa, no Brasil, uma tendência de micro e pequenas empresas não utilizarem instrumentos de contabilidade gerencial, “[...] possuindo registros contábeis pouco adequados” (SALES e SOUZA NETO, 2006, p. 104).

Os questionários foram respondidos pelos responsáveis pela controladoria ou área afim. Inicialmente, foi realizado contato telefônico com a finalidade de expor a intenção da pesquisa. Após o aceite, foi solicitado o *e-mail* do potencial respondente para que fosse enviada uma correspondência eletrônica. Naqueles casos em que não foi obtido retorno em aproximadamente 7 dias, por medida de precaução e ainda como uma tentativa de reunir o maior número de respostas possível, foram endereçadas cartas com envelope de carta-resposta

e questionário inclusos para as mesmas empresas em que foram encaminhados os *e-mails* e que não haviam respondido ao questionário eletrônico prontamente.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Essa seção apresenta um sumário estruturado dos dados coletados para subsidiar a identificação dos sistemas contábeis de apuração e controle de custos adotados pelas indústrias paranaenses cadastradas na FIEP – Federação das Indústrias do Estado do Paraná, em 2006. As informações estão apresentadas em três tópicos distintos, similarmente aos blocos de questões constantes do instrumento de coleta de dados.

##### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS INDÚSTRIAS

Por meio dos 80 questionários válidos respondidos (11,9% do total) foi possível observar a exploração de 13 setores econômicos distintos. A análise da frequência de participação setorial (Tabela 1) sinalizou que a exploração de atividades relativas a produtos de borracha e plástico, metalúrgica, produtos de madeira e produtos alimentícios foram as mais significativas (em número de indústrias) na amostra investigada.

Tabela 1 – Setor Econômico

Setor Econômico	Quant. Indústrias	Frequência
1 Produtos têxteis	1	1,25%
2 Reciclagem	2	2,50%
3 Artigos do vestuário e acessórios	3	3,75%
4 Veículos automotores, reboques e carrocerias	3	3,75%
5 Móveis	3	3,75%
6 Produtos químicos	4	5,00%
7 Máquinas e equipamentos	4	5,00%
8 Produtos eletrônicos	4	5,00%
9 Outro	5	6,25%
10 Produtos de borracha e plástico	10	12,50%
11 Metalúrgica	10	12,50%
12 Produtos de madeira	12	15,00%
13 Produtos alimentícios	19	23,75%
<b>Totais</b>	<b>80</b>	<b>100%</b>

A diversidade de atividades econômicas exploradas (Tabela 1) pelas indústrias investigadas vai ao encontro dos objetivos desse estudo, contribuindo para demonstrar a gestão de custos em organizações com processos produtivos distintos. Com relação à origem da estrutura de capital, 85% das indústrias financiaram suas atividades por meio de recursos nacionais; 12,5% tiveram investimentos de multinacionais e apenas duas indústrias mesclaram as alternativas recém descritas (nacional e multinacional). A reunião de informações relativas ao número de produtos integrantes da linha de produção indicou que a maioria das indústrias (63) dedicou-se à fabricação de mais de três produtos.

No tocante ao faturamento anual das indústrias investigadas, a grande maioria (92,5%) tem receita bruta superior a três milhões de reais. Apenas quatro organizações têm sua atuação limitada ao estado do Paraná; 36,25% operam em todo o Brasil e as demais (58,75%) atuam no país e também no exterior.

##### 4.2 PROCESSO DE GESTÃO

O processo produtivo de 70% das indústrias investigadas é segregado em, no mínimo, 4 etapas. No tocante à formalização dos processos de planejamento, execução e controle das atividades, 51 indústrias possuíam procedimentos formalmente definidos, sendo que dessas,

14 desenvolveram suas atividades sem auxílio de um sistema de informação gerencial (SIG) convencionalmente estabelecido. Das 37 indústrias que dispunham de sistema de informação gerencial formalmente estabelecido, 31 realizaram suas próprias atividades contábeis e 28 apresentaram SIG integrado ao sistema de gestão.

Das 29 indústrias que não dispunham de processos formais de planejamento, execução e controle das atividades, 6 apresentavam um sistema de informação gerencial como ferramenta auxiliar e realizavam sua própria contabilidade. Dessas 6 empresas, 5 ainda dispunham de SIG integrado com o sistema de gestão. Assim posto, ainda que essas informações devam ser analisadas com cautela, visto que o fato de 29 indústrias não disporem de procedimentos de planejamento, execução e controle das atividades, formalmente estabelecidos, não significa que não gerenciem suas atividades; sugerem que 7,5% das empresas investigadas poderiam explorar os instrumentos gerenciais dos quais dispõem como uma alternativa à melhoria da consecução de suas atividades.

#### 4.3 SISTEMA DE CONTROLE DE CUSTOS

No tocante à sistemática adotada para custeamento dos produtos, 53 indústrias manifestaram adesão à metodologia do custeio por absorção. Os demais métodos adotados constam da Figura 1. Os dados levantados sugerem que a maior preocupação das empresas não é manter um sistema de apuração e controle que ofereça informações detalhadas sobre o consumo de recursos e insumos e seu efeito na composição dos custos de seus produtos e serviços, mas sim manter um sistema que permita custear estoques e apurar resultados, de acordo com as determinações legais e fiscais.

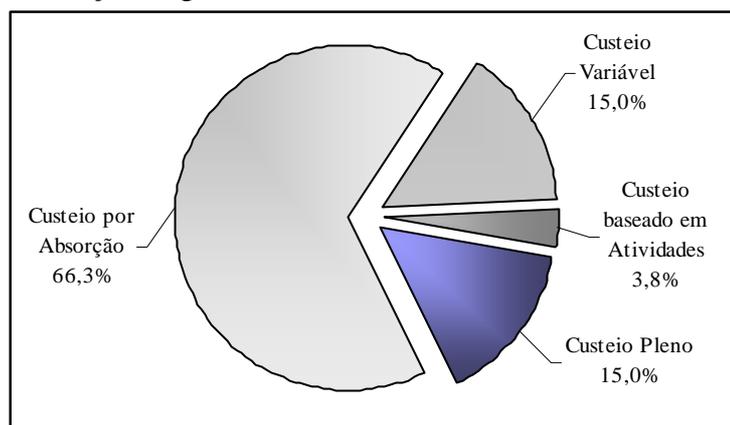


Figura 1 – Método de Custeamento

Ainda que 36,3% das indústrias não tivessem o sistema de controle de custos integrado à contabilidade, apenas 4 empresas afirmaram que as informações sobre custos de produção não são utilizadas no processo decisório. A Tabela 2 apresenta um resumo do instrumental disposto pelas indústrias para controlar os custos de produção.

Tabela 2 – Instrumento para Controle dos Custos de Produção

Controle dos Custos de Produção	Quant. Indústrias	Frequência
Manualmente	1	1,25%
Planilhas eletrônicas (EXCEL)	20	25,00%
Sistema Informatizado, porém não integrado	16	20,00%
Sistema Integrado (ERP)	43	53,75%
Totais	80	100%

A disposição de um sistema de custos integrado à contabilidade constatada na maioria das indústrias investigadas (Tabela 2) contribuiu aos indícios de que as empresas mantêm sistemas de contabilidade e de custos principalmente para atender às determinações legais, societárias e fiscais, justificando a opção pelo custeio por absorção. O fato de mais de 45% das indústrias apurarem seus custos de produção de forma dissociada da contabilidade é um tanto preocupante, visto que se tratam de empresas de médio e grande porte. Ainda assim, a maioria das organizações informou que utiliza as informações relativas aos custos incorridos para controlá-los, promover avaliação de estoques, proverem análises de margens de contribuição, planejar a fabricação e precificar os produtos. De qualquer forma, é importante destacar que há uma preocupação em monitorar os custos, mesmo que esses não reflitam adequadamente o consumo de recursos ao longo do processo de produção.

Ainda que a metodologia não seja a melhor, ou que as informações geradas pelos sistemas existentes não reflitam exatamente a composição e o comportamento dos custos de produção, todos admitem que o controle de custos é muito importante para o desenvolvimento da empresa. Essa constatação fornece indícios de que talvez os responsáveis pela gestão das empresas desconheçam a existência de ferramentas mais eficazes para controlar custos, capazes de subsidiar decisões mais seguras.

O último questionamento solicitou a opinião dos respondentes a respeito das suas dificuldades na obtenção de informações sobre a estrutura e o comportamento dos custos dos produtos fabricados. Tratou-se de uma questão aberta, sendo que 16 respondentes relataram que não têm dificuldades na obtenção de informações; todavia, na maioria dos casos, houve exposição dos problemas enfrentados. Por meio de algumas manifestações, foi possível presumir que determinadas empresas realmente não têm um sistema de informação que propicie a geração das informações necessárias, como por exemplo, nos seguintes depoimentos (Quadro 2):

<b>SUMÁRIO DAS FALHAS RELATIVAS AO GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO</b>	
<i>Questão: Qual (ou quais) a sua maior dificuldade em relação a obtenção de informações sobre a estrutura e o comportamento dos custos dos produtos fabricados por sua empresa?</i>	
1.	<i>“Às vezes a maior dificuldade está na atualização dos dados, chega a durar uma hora (abrimos um chamado ao I/T para solucionar este problema no processo)”.</i>
2.	<i>“Falta sistema integrado ERP”.</i>
3.	<i>“Implantação do sistema ERP”.</i>
4.	<i>“Desenvolver um ERP que atenda às necessidades da empresa”.</i>
5.	<i>“Falta de sistema de custos integrado com a contabilidade”.</i>
6.	<i>“A abertura por item em nível de ERP dos GGFs e da mão de obra e a projeção destes custos no ERP para a capacidade instalada.”</i>
7.	<i>“Obtenção dos CIFs por produto.”</i>
8.	<i>“Integração do sistema com a contabilidade”.</i>

Quadro 2 – Depoimentos relativos ao Sistema de Gestão

Como se verifica, ainda que possa existir algum tipo de controle de custos de produção nessas empresas, a inexistência de um sistema contábil de informação gerencial dificulta e compromete o seu desempenho. Em algumas respostas as dificuldades apontadas se referem a fatores externos ou de mercado, como “as oscilações das *commodities*”, ou “variação no preço e oferta de matéria-prima”. Em outros casos, o volume e a quantidade de informações a serem analisadas foram indicados como os fatores causadores de dificuldades. Entretanto, 28 respostas apontaram falhas nos processos de produção, de coleta dos dados e alimentação do sistema de custos, conforme apresentado no Quadro 3.

<b>SUMÁRIO DAS FALHAS NOS PROCESSOS DE PRODUÇÃO, DE COLETA DE DADOS E ALIMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS</b>	
<i>Questão: Qual (ou quais) a sua maior dificuldade em relação a obtenção de informações sobre a estrutura e o comportamento dos custos dos produtos fabricados por sua empresa?</i>	
1.	<i>“certificar que a origem das informações primárias para obtenção dos custos estejam corretas”.</i>
2.	<i>“envio de informações precisas”.</i>
3.	<i>“as informações alocadas no software de gestão não tem 100% de confiabilidade, menos erros humanos, operacionais”.</i>
4.	<i>“controle efetivo da produção, por um sistema seguro de informações.”</i>
5.	<i>“grande volume de produção de produtos especiais, e conseqüente aumento no volume de erros e dificuldades de produção”.</i>
6.	<i>“controle de perdas operacionais”.</i>
7.	<i>“mudanças de processos”.</i>
8.	<i>“valorização do processo de fabricação”.</i>
9.	<i>“mão-de-obra”.</i>
10.	<i>“desperdício de matéria-prima”.</i>
11.	<i>“alterações nos projetos de engenharia de produtos”.</i>
12.	<i>“nossa maior dificuldade é efetuar a manutenção das listas técnicas dos produtos, ou seja, conferência física dos consumos, bem como alimentar o sistema”.</i>
13.	<i>“formação profissional, onde primeiro tivemos que reeducar os funcionários para a participação e envolvimento no processo”</i>
14.	<i>“os reportes de produção”.</i>
15.	<i>“receber e ajustar dados”.</i>
16.	<i>“melhorar a qualidade de informações na linha de produção; falta de empenho para melhora dos controles antes do envio à produção”.</i>
17.	<i>“mudanças no processo e no produto; capacidade ociosa de produção; produtividade”.</i>
18.	<i>“estabelecer e controlar o tempo de processo de cada produto, na linha de produção”.</i>
19.	<i>“perdas da produção.”</i>
20.	<i>“falta de apontamento no processo produtivo”.</i>
21.	<i>“variação do custo da produção, devido ao índice de rendimento da matéria-prima”.</i>
22.	<i>“apontamentos”.</i>
23.	<i>“gerenciar mudanças técnicas e os lançamentos de novos produtos”.</i>
24.	<i>“mudanças constantes nos produtos, muitas mudanças nos processos de fabricação, falta de atualização tempos de processos”.</i>
25.	<i>“a dinâmica de produção muitas vezes não é refletida na estrutura de produtos e custos ... assim, muitas vezes, produtos com uma boa margem acabam pagando pelos custos pelos custos dos produtos que dão muito trabalho e pouca margem”.</i>
26.	<i>“o planejamento de quantidades é o fator decisivo no comportamento dos custos”.</i>
27.	<i>“o apontamento das ordens de produção”.</i>
28.	<i>“apontamento de horas pelos profissionais de desenvolvimento”.</i>

#### Quadro 3 – Depoimentos relativos ao Sistema de Gestão

Os depoimentos constantes dos Quadros 2 e 3 sinalizam uma situação bastante preocupante. As informações reunidas demonstram que apesar dos profissionais reconhecerem a importância inerente ao sistema de controle de custos para o desenvolvimento econômico e financeiro da instituição, empresas industriais de médio e grande porte têm enfrentado problemas elementares no gerenciamento de seus custos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo foi desenvolvido com a finalidade de retratar a realidade das empresas industriais cadastradas junto à Federação das Indústrias do Estado do Paraná em 2006 no que se refere ao gerenciamento dos seus custos operacionais, procurando apresentar como estão estruturados os sistemas contábeis de apuração e controle de custos utilizados por essas

entidades. Para tanto, procedeu-se à realização de uma pesquisa de caráter comunicativo, por meio da utilização de questionários auto-administrados.

As informações obtidas no primeiro bloco de questões demonstram que as empresas investigadas não têm sua atuação limitada ao estado do Paraná; 36,25% operam em todo o Brasil e a maior parte (58,75%) também opera no exterior. Dedicando-se à fabricação de, no mínimo, quatro produtos diferentes, a receita bruta anual de mais de 90% das companhias ultrapassa a cifra de três milhões de reais. O financiamento dessas organizações dá-se, predominantemente, com recursos nacionais.

O segundo bloco de questionamentos, elaborado com a finalidade de obter informações relativas ao processo de gestão nas indústrias investigadas, sinaliza que a maioria das organizações possui planejamento, execução e controle das atividades devidamente formalizados junto à instituição e desenvolve sua contabilidade de maneira integrada ao sistema de gestão. Ainda assim, há indícios de que cerca de 7,5% das empresas investigadas não exploram, de forma plena, os instrumentos gerenciais dos quais dispõem.

Com relação ao sistema de controle de custos, objeto do terceiro bloco de questões, percebe-se acentuada adesão ao custeio por absorção. As metodologias de custeio pleno e custeio variável receberam aclamação de 30% das indústrias pesquisadas. O custeio baseado em atividades mostrou-se mais tênue, tem sido percebido em apenas 3,8% das empresas. A maioria das organizações utiliza as informações relativas aos custos incorridos para controlá-los, promover avaliação de estoques, prover análises de margens de contribuição, planejar a fabricação e precificar os produtos; todavia, de mais de 45% das indústrias apuram seus custos de produção de forma dissociada da contabilidade. Mesmo assim, os respondentes demonstram preocupação em monitorar os custos e reconhecem a importância desse acompanhamento à perenidade da organização, sugerindo que talvez os responsáveis pela gestão das empresas desconheçam a existência de ferramentas mais eficazes para controlar custos, capazes de subsidiar decisões mais acertadas.

Como limitação presente nesse estudo destaca-se a impossibilidade de generalização dos resultados à população investigada, bem como para outros estados do país. Todavia, acredita-se que os resultados expostos, obtidos em contexto real, contribuem à visualização de que as potencialidades das práticas de contabilidade gerencial, mais precisamente àquelas relacionadas ao gerenciamento do sistema de controle de custos, não são satisfatoriamente exploradas por algumas empresas industriais estudadas. Diante das constatações realizadas, sugere-se o desenvolvimento de pesquisas interessadas em explorar a formação acadêmica do profissional contábil como um possível condicionante à utilização de artefatos de contabilidade gerencial que forneçam respaldo à tomada de decisão.

## 6 REFERÊNCIAS

BACKES, Rosemary Gelatti; KUHN, Claudia Mares Scherer; PERLEBER, Cesar Roberto; DALBEN, Luis Carlos; ALBERTI, João Aloísio; WIEST, Lisandro. Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola. **Custo e Agronegócio On Line**. v. 3. Edição Especial. p. 18-39. Mai. 2007

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHAN, Siu Y.; LEE, Dominica Suk-Yee. An Empirical Investigation of Symptoms of Obsolete Costing Systems and Overhead Cost Structure. **Managerial Auditing Journal**. v. 18, p. 81-89, 2003.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRUZ, Ana Paula Capuano da; MENDES, Roselaine da Cruz; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; DAMEDA, André das Neves. **Alavancagem Financeira e Rentabilidade: Uma Discussão sobre o Comportamento de Empresas do Sul do Brasil à Luz das Teorias Financeiras**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado ... *Anais* .. Rio Grande do Sul.

EDMONDS, Thomas P.; TSAY, Bor-Yi; OLDS, Philip R.; **Fundamental Managerial Accounting Concepts (Hardcover)**. 4. ed. New York: McGraw Hill Irwin, 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HERCULANO, Harlan de Azevedo; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. **O Uso de Métodos de Custeio para os Acertos das Decisões de Negócios: um Estudo de Caso em uma Empresa Industrial de Plásticos Flexíveis**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa ... *Anais* ... Paraíba.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

\_\_\_\_\_; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Introduction to Management Accounting**. 10. ed. Prentice Hall: Upper Saddle River, 1996.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice? **The European Accounting Review**. v. 11, n. 3, p. 787-793. Out. 2002.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Altas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Custos: um Enfoque Administrativo**. 10. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de.; EGITO, Meline, Oliveira Tabosa do; SILVA, José Dionísio Gomes da. Utilização de Informações do Custo no Processo Gerencial: Estudo

Comparativo entre a Hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a Região Nordeste, sob a Ótica da Gestão Econômico-Financeira. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**. São Paulo. Edição Especial. p. 106-116. Jun. 2004.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: um Estudo das Práticas adotadas por Empresas Industriais Conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**. Blumenau: v. 2, n.1, p. 43-60, Jan./Abr. 2006.

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

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SALES, A. H. L.; SOUZA NETO, S. P. Empreendedorismo nas micro e pequenas empresas brasileiras. In PREVIDELLI, J. J. e SELA, V. M. (Org.) **Empreendedorismo e Educação Empreendedora**. Maringá: Editora UNICORPORE, 2006.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marco Santos. **Fundamentos de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE. **Crítérios de Classificação do Porte da Empresa**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp>. Acesso em 14 de março de 2007.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN. **A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da; SILVA, Alexandre César Batista da; VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro; CAMPELO, Sebastião Marcos. Comportamento dos Custos: Uma Investigação acerca dos Conceitos Econométricos sobre a Teoria Tradicional da Contabilidade de Custos. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**. São Paulo: n. 43. p. 61-72, Jan./Abr. 2007.

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas: Exercícios Resolvidos e Propostos com Utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Marcos Antônio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças – RCF**. São Paulo: n. 32, p. 40-57, Mai./Ago. 2003.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma Abordagem Prática**. São Paulo: Atlas, 2001.