Informações de custos utilizadas no processo decisório pelas empresas industriais do setor calçadista do município de Campina Grande-PB.

Wenner Glaucio Lopes Lucena

Luciana Batista Sales

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante

Resumo:

O objetivo deste estudo concentra-se em identificar como as informações de custos são utilizadas no processo decisório nas empresas industriais no setor calçadista, participantes do projeto SEBRAE/BID/PROMOS, do município de Campina Grande (PB). Para realização deste estudo foram utilizadas a metodologia descritiva e bibliográfica, na qual foram sistematizadas informações teóricas para dar embasamento à análise dos dados coletados. A pesquisa foi efetivada através dos métodos dedutivo e qualitativo. Para a coleta de dados foram necessários entrevistas, observação direta e um formulário, aplicado pessoalmente pelos pesquisadores, sendo devidamente respondido pela administração das empresas que participaram da pesquisa. Das empresas selecionadas, 30% rateiam todos os custos aos produtos fabricados. Dessas, 56% formam o preço de venda, 28% cortam produtos da linha de produção, 9% observam a rentabilidade do produto, 3% reduzem custos e 3% expõem o produto ao mercado. Constatou-se, portanto, que os empresários controlam os seus custos com a finalidade de obter o valor final do produto, sem a preocupação de analisá-los, de forma que venha a favorecer a estratégia organizacional.

Área temática: *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

Informações de custos utilizadas no processo decisório pelas empresas industriais do setor calçadista do município de Campina Grande-PB.

Wenner Glaucio Lopes Lucena (UFPB) – wdlucena@yahoo.com.br

Luciana Batista Sales (FAVIP) – lu_batist@yahoo.com.br

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante (UFPB) – cenase@veloxmail.com.br

Resumo

O objetivo deste estudo concentra-se em identificar como as informações de custos são utilizadas no processo decisório nas empresas industriais no setor calçadista, participantes do projeto SEBRAE/BID/PROMOS, do município de Campina Grande (PB). Para realização deste estudo foram utilizadas a metodologia descritiva e bibliográfica, na qual foram sistematizadas informações teóricas para dar embasamento à análise dos dados coletados. A pesquisa foi efetivada através dos métodos dedutivo e qualitativo. Para a coleta de dados foram necessários entrevistas, observação direta e um formulário, aplicado pessoalmente pelos pesquisadores, sendo devidamente respondido pela administração das empresas que participaram da pesquisa. Das empresas selecionadas, 30% rateiam todos os custos aos produtos fabricados. Dessas, 56% formam o preço de venda, 28% cortam produtos da linha de produção, 9% observam a rentabilidade do produto, 3% reduzem custos e 3% expõem o produto ao mercado. Constatou-se, portanto, que os empresários controlam os seus custos com a finalidade de obter o valor final do produto, sem a preocupação de analisá-los, de forma que venha a favorecer a estratégia organizacional.

Palavras-chave: Custos. Método de custeio. Gerenciamento de Custos.

Área Temática: Gestão de Custo para Micro e Pequenas Empresas

1. Introdução

Na conjuntura mundial, a indústria brasileira é considerada a 3.^a maior produtora e o 5.^o maior mercado consumidor em relação ao setor calçadista. Segundo o SEBRAE (2004), “estima-se que o Brasil seja o quinto maior exportador, com perspectivas de disputar a terceira colocação”.

As exportações brasileiras têm como destaque a indústria de calçados, que em vários momentos foi líder no conjunto dos manufaturados, tendo sensível queda na edição do Plano Real, em função da política cambial adotada no País, combinada com a acirrada concorrência imposta no mercado internacional pelos produtores asiáticos.

Após a desvalorização do real e um período de reconquista de clientes externos, a indústria calçadista brasileira volta a ampliar sua participação na pauta de exportação. A atividade coureiro-calçadista está presente em 28 municípios da Paraíba, mas se concentra em três pólos: Campina Grande, João Pessoa e Patos, estando centralizada em Campina Grande o maior número de micro e pequenas empresas deste setor. Os produtos são diversificados, como: sandálias femininas, calçados esportivos, tênis, chuteiras, botas de segurança e calçados infantis.

Encontra-se, hoje, na cidade de Campina Grande, dois fatores que proporcionam uma perspectiva de crescimento e de implantação de novas empresas deste setor. O primeiro é o

Centro de Tecnologia do Couro e Calçados que tem como objetivo, além da preparação de uma mão-de-obra mais especializada, a formação de uma classe empresarial que proporcione estabelecimentos novos no setor. E o segundo é o projeto de cooperação técnica entre SEBRAE, (Serviço Brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas) a PROMOS, a agência de promoção de negócios da Câmara de Comércio de Milão e o Banco Interamericano de Desenvolvimento para o desenvolvimento de *clusters*, ou seja, de distritos industriais que se assemelhem aos distritos industriais do Norte da Itália, mais especificamente os localizados na região da Lombardia.

A Paraíba, por ser considerada a primeira em produção de calçados no Nordeste e ter uma participação de destaque em âmbito nacional, é escolhida para fazer parte do projeto PROMOS/SEBRAE, que tem como finalidade a construção de uma metodologia de desenvolvimento territorial, que buscará acelerar as taxas de desenvolvimento econômico, social e cultural.

Diante do exposto, faz-se necessário responder o seguinte questionamento: Como as informações de custos são utilizadas no processo decisório nas empresas industriais no setor calçadista, participantes do projeto SEBRAE/BID/PROMOS, do município de Campina Grande (PB)?

2. Referencial Teórico

Com o aumento das atividades industriais é que se dá o desenvolvimento da contabilidade de custos. Segundo Martins (2003 p. 19) “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”. Até então, não existiam muitas empresas industriais e, conseqüentemente, a concorrência era pequena e a preocupação em diminuir custos também. Em algumas empresas, a preocupação da administração concentrava-se na identificação do tempo despendido com a mão-de-obra direta, o material empregado no processo produtivo e alguns tímidos ensaios no campo dos custos indiretos de fabricação (RICARDINO, 2005 p.91).

Nos dias de hoje, a competição entre as empresas vem se acentuando cada vez mais, em conseqüência da globalização e das inovações tecnológicas, provocando transformações nos sistemas produtivos e nos métodos de custeio. .

A produção típica de uma empresa tradicional se caracteriza por poucos artigos, realizados em grandes lotes e com alto volume de produção. Na empresa moderna existe a flexibilização na produção, isto é, cada vez mais é preciso fabricar produtos com muitos modelos, feitos em prazos mais curtos, com menor vida útil e com menor prazo de entrega ao cliente.

Segundo Bórnica (2002), o ambiente em que as empresas estão inseridas está modificando continuamente. O aumento da concorrência vem provocando profundas transformações nos sistemas produtivos.

Para o desenvolvimento do processo produtivo é necessário que haja recursos, os quais devem ser controlados e mensurados através de uma gestão eficiente e eficaz, tomando decisões adequadas, utilizando metodologias de custeio que proporcionem informações seguras sobre os fatores de produção consumidos.

2.2 Custos de Fabricação

Custo é todo gasto que ocorre no processo produtivo da empresa, ou seja, é todo e qualquer recurso ou insumo necessário para a fabricação de um bem ou prestação de um serviço, podendo ser contábil e gerencial. Conforme Maher (2001), custo é um sacrifício de recursos.

Segundo Padoveze (2003), o custo contábil é apurado para atender a fins de contabilização e as necessidades legais e fiscais. O custo gerencial é voltado para a gestão econômica dos produtos e serviços da empresa para suprir as necessidades de controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão.

O custo contábil é relacionado à apuração do custo unitário dos produtos e serviços para a determinação do valor dos estoques industriais e dos custos dos produtos e serviços vendidos. O custo gerencial, conforme o autor supracitado, refere-se ao controle de custos com base em padrões, metas ou orçamentos, avaliação dos gestores responsáveis pelos custos de suas atividades para formar e determinar preços de venda, modelos e conceitos para o processo de tomada de decisão, envolvendo rentabilidade dos produtos e serviços.

Segundo Leone (2000), com o crescimento das empresas, a mensuração do valor dos estoques e a apuração do resultado da entidade no final de cada período, que foi o principal motivo para o surgimento da contabilidade de custos, deixa de representar a função primordial nas empresas e com as necessidades dos diversos níveis gerenciais surgem mais duas funções que teriam um caráter de maior importância do que a primeira, que seria o auxílio às funções administrativas, como: planejamento, controle e tomada de decisão.

Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxiliando o controle e as tomadas de decisões. No que se refere ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde podem estar ocorrendo problemas ou situações não previstas, por meio de comparações com padrões e orçamentos (BORNIA, 2002, p. 36).

3.4. Gerenciamento de Custos

Os métodos de custeio tradicionais foram úteis no início do séc. XX, quando havia produção em massa de artigos padronizados e pouca variedade.

Segundo Antunes Júnior (2002, p. 15) as modificações nas normas de concorrência a partir dos anos 70 tiveram profunda influência do ponto-de-vista da teoria dos custos. Os principais pontos foram: A relação entre os custos diretos de mão-de-obra e os custos totais da fábrica tornou-se cada vez menor;

- Ocorreu um acréscimo na proporção de custos associados com o desenvolvimento de novos produtos e aumentou a frequência de alteração dos produtos já existentes;
- Ficou evidente que os custos de produção não estão somente associados aos volumes de produção, mas também à complexidade dos sistemas produtivos;
- Como a demanda do mercado tornou-se menor do que a oferta, muitas empresas começaram a operar suas fábricas com um grau de ociosidade, que, muitas vezes, é grande.

Método de custeio é a forma ou método de trabalhar os custos de produção, ou seja, identifica quais tipos de custos poderão ser apropriados ao objeto de estudo. Dependendo do método escolhido, os custos indiretos de fabricação terão tratamento diferenciado.

Conforme Padoveze (2003, p. 75), o painel básico dos custos pode ser representado em três grandes fundamentos:

- Método de custeamento: identifica e define os caminhos possíveis para a apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais.
- Forma de custeio: identifica e define as possibilidades de mensuração monetária (atribuição de valor) para os recursos utilizados no processo de transformação dos produtos e serviços finais, considerando os métodos utilizados.

- Sistema de acumulação: identifica e define as melhores possibilidades de acumulação dos registros das informações obtidas pelas formas de custeio e métodos de custeamento.

3.5. Análise dos Direcionares de Custos

Segundo Shank e Govindarajan (1997 *apud* WERNKE, 2004 p. 68), o custo é formado por fatores que se interagem de maneira complexa e que para compreender o comportamento dos custos, é necessário entender a complexa interação dos direcionares de custos em determinada situação.

Os direcionadores estruturais, segundo Wernke (2004), são os que se relacionam com a estrutura econômica e classificam-se em escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade, e os de execução são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar cada atividade de forma bem sucedida e estão relacionados com o desempenho.

Segundo Shank e Govindarajan (1997 p. 22), na contabilidade gerencial tradicional, o custo é uma função, basicamente, de um único direcionador de custos: o volume de produção, sendo este de muito pouco valor para o gerenciamento estratégico de custos.

Conforme os autores supracitados, quaisquer que sejam os direcionadores de custos escolhidos, as idéias chaves são as seguintes:

- Para a análise estratégica, o volume não é geralmente a forma mais útil para explicar o comportamento dos custos.
- Em um sentido estratégico, é mais útil explicar a posição de custos em termos das escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa.
- Nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns (mais de um) deles são provavelmente muito importantes em todos os casos.
- Para cada direcionador de custos existe uma estrutura específica para análise de custos, que é fundamental para a compreensão do posicionamento de uma empresa.

De acordo com Maher (2001), para a escolha dos direcionadores de custos devem ser observados três aspectos, tais como:

- Relação causal. Escolha um direcionador de custos que cause o custo. Esse é o ideal.
- Benefícios recebidos. Escolha um direcionador de custos que atribua custos com base nos benefícios recebidos.
- Razoabilidade. Alguns custos não podem ser ligados aos produtos com base em causalidade ou em benefícios recebidos; nesse caso, os custos são distribuídos em base em “justiça” ou razoabilidade.

3.6. Métodos de Custeio

3.6.1. Método de Custeio por Absorção

Como sua própria terminologia indica, é um método de custeio que absorve todos os elementos de custos ou fatores de produção ao produto ou objeto de custeio, ou seja, são apropriados ao produto todos os recursos que foram necessários para sua fabricação, como: matéria-prima, mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação.

“O uso generalizado e intenso desse critério, sem maiores análises, por parte do contador, pode oferecer resultados que não estão de acordo com a realidade, ficando muito difícil determinar as variações e suas causas” (LEONE, 2000, p. 196).

O custeio por absorção é um método que supre as necessidades do usuário externo, não sendo utilizado para fins gerenciais por fazer prática de critérios de rateio, que são arbitrários e não proporcionam informações confiáveis para a tomada de decisão.

Segundo Maher (2001), no custeio por absorção, todos os custos de produção, fixos e variáveis, são atribuídos às unidades produzidas.

O rateio dos custos indiretos de fabricação é uma forma tradicional de distribuir estes custos aos bens elaborados. Segundo estudiosos, o rateio não possibilita informações seguras, porque, dependendo da base de rateio que seja utilizada para esta divisão, alguns produtos podem ser supercusteados ou subcusteados.

Segundo Wernke, (2004, p. 21), o custeio por absorção apresenta as seguintes vantagens:

- Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à Contabilidade.
- Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido; tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada área.
- Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

3.3.2. Método de Custeio Variável ou Direto

Devido às inovações tecnológicas, os custos indiretos foram se acentuando com uma maior participação nos custos totais, o que foi provocando maiores problemas de informação. Assim, surge o custeio variável ou direto, como uma metodologia que forneceria ao usuário interno, informações de custos confiáveis para a tomada de decisão.

Conforme Maher (2001), no custeio variável, apenas os custos variáveis de produção são atribuídos às unidades produzidas; os custos fixos de produção são considerados gastos do período.

O custeio variável é um método que apropria, unicamente, aos produtos, os custos variáveis, sejam diretos e indiretos e considera os custos fixos como gastos do período.

A metodologia de custeio variável diferencia-se do método de custeio por absorção por classificar os custos em variáveis e em fixos, apropriando, unicamente, os custos variáveis aos produtos e considerando os custos fixos como gastos do período. O custeio variável propicia dados para análise de custo/ volume/lucro e a margem de contribuição. O custeio por absorção considera todos os custos ao produto, é aceito pelos usuários externos e possibilita o valor da margem operacional.

No funcionamento da metodologia do custeio variável, apropriam-se os custos diretos e indiretos variáveis ao produto e os custos fixos são jogados como gastos do período. Com a dedução de todas as despesas e custos variáveis da receita total do período, obtém-se a margem de contribuição, que se constitui em ferramenta de grande importância, em curto prazo, possibilitando obter a rentabilidade de cada produto, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução de preços unitários de vendas dos produtos ou mercadorias.

Segundo Garrison (2000), a margem de contribuição é o que resta da receita de vendas após a dedução dos gastos variáveis. Assim, ela é o montante disponível para cobrir os gastos fixos e, em seguida, prover os lucros do período.

A margem de contribuição pode ser unitária ou total. A margem de contribuição unitária é a diferença entre o preço de venda e o custo variável unitário do produto e a margem de contribuição total é justamente a margem de contribuição unitária multiplicada pela quantidade de produto vendido ou é a diferença entre a receita total e o custo variável total. A margem de contribuição terá que representar um valor que dê cobertura a todos os custos e despesas fixos e o excedente é denominado de lucro.

Conforme Bornia (2002), o percentual da margem de contribuição total é a margem de contribuição total dividida pelas vendas e o percentual da margem de contribuição unitária é a margem de contribuição unitária dividida pelo preço de venda, representando a parcela com que cada unidade monetária obtida com a venda dos produtos contribui para cobrir os custos fixos ou para formar o lucro. Garrison (2000) afirma que, a margem de contribuição percentual é extremamente útil porque evidencia como a margem de contribuição será afetada por uma variação das vendas totais.

A análise de custos/volume/lucro é uma ferramenta que objetiva demonstrar, através de tabelas e de forma matemática, as inter-relações entre as vendas, os custos (variáveis e fixos), o nível de atividade desenvolvida e o lucro.

A análise do custo/volume/lucro poderá responder a questões como: Qual o volume de vendas exigido para o ponto de equilíbrio? Qual o nível de vendas para se obter determinado lucro desejado? Qual o lucro que pode ser esperado para um dado nível de vendas? Como a mudança no preço de venda, nos custos variáveis, nos custos fixos ou na quantidade, irá afetar os lucros? Aumento ou diminuição dos custos variáveis e fixos. Aumento e diminuição do volume de vendas. Redução dos preços de venda.

3.3.4. Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos surgiu a partir de uma necessidade existente no processo decisório das organizações, oriundos das deficiências existentes nos tradicionais sistemas de mensuração dos custos. A GEC como é conhecida na literatura específica do assunto permite analisar não apenas os processos em que há agregação de valor por parte da empresa mas a cadeia de produção como um todo.

De acordo com Lorino e Tarondeau (1998) a complexidade da compreensão do conceito de estratégia pode ser um dos dificultadores de sua interpretação aplicada nas organizações, exigindo estabelecer premissas básicas que facilitem a sua identificação, tais como:

- A estratégia traduz a busca de objetivos por uma organização; não é acaso;
- A estratégia é pragmática, isto é, ela existe enquanto ação sobre o ambiente;
- A estratégia se baseia em uma teoria sobre um ambiente incerto, onde os resultados não podem ser previstos com certeza;
- A estratégia se apóia sobre recursos ou capacidades e depende do tempo;
- A estratégia visa melhorar o desempenho da organização, usando a seu proveito as condições do ambiente.

Desta forma, fica evidente que a dentro do ambiente das organizações a estratégia real da organização só pode ser identificada pela sua prática.

4. Procedimentos Metodológicos

Para responder o problema da pesquisa, optou-se pela pesquisa bibliográfica, e descritiva. A pesquisa bibliográfica segundo Martins (2002), trata-se de um estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto e que, por sua vez, ainda tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto através da utilização de livros, revistas especializadas, periódicos e dissertações .

De acordo com Marconi e Lakatos (1996, p. 19) a pesquisa descritiva [...] “aborda quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente”.

Quanto à abordagem foi utilizada a pesquisa qualitativa que conforme Richardson (2003, p. 91) “contribui no processo de mudança de determinado grupo e possibilita, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Quanto ao método de trabalho foi o dedutivo que segundo Michel (2005, p.58), “o estudo dedutivo parte de uma verdade estabelecida (geral) para provar a validade de um fato particular”

Foi aplicada, neste estudo, a coleta de dados que segundo Gil (1999), é caracterizada pela observação direta, entrevista estruturada, formulário e visitas.

Para determinar o universo desta pesquisa, foram utilizadas as empresas participantes do projeto SEBRAE/BID/PROMOS da cidade de Campina Grande-PB.

Aplicou-se o formulário de pesquisa junto ao total da população, composta por vinte empresas, sendo dezessete pequenas e três micro, considerando a classificação adotada pelo SEBRAE. Estas empresas são consideradas o grupo focal do SEBRAE, que participam do projeto PROMOS.

5. Apresentação e Análise de Resultados

O Projeto PROMOS surgiu a partir do sucesso das experiências italianas com a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas no âmbito de distritos industriais, sendo esses distritos responsáveis pelo desenvolvimento italiano no pós-guerra, o SEBRAE está implantando o modelo desses distritos em quatro municípios brasileiros: o pólo moveleiro em Paragominas, no Pará; o distrito calçadista de Campina Grande, na Paraíba; o pólo de moda íntima em Nova Friburgo, no Rio de Janeiro; e o pólo de confecções e artesanato em Tobias Barreto, em Sergipe. Denominado de projeto PROMOS/SEBRAE , objetiva consolidar as cadeias produtivas entre as empresas de cada pólo, difundindo informações sobre mercados potenciais, incrementando a produtividade mediante a capacitação de trabalhadores e a transferência de tecnologia. (SEBRAE, 2004)

Em 17 de maio de 2002, segundo o SEBRAE (2004), foi produzido um documento para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Memorando de Donantes, que estabelece os seguintes objetivos específicos para este projeto:

- Aumento da capacidade competitiva das pequenas empresas produtoras de bens e serviços.
- Fortalecer a cooperação empresarial.
- Eliminar obstáculos básicos que enfrentam as pequenas empresas e a mão-de-obra produtiva.

- Aproveitar as oportunidades de negócios relacionadas com capacidades tecnológicas existentes.
- Utilizar as lições de experiência internacional.

O projeto PROMOS/SEBRAE surgiu com o desejo de captar as experiências italianas com pólos industriais calçadistas de pequenas e micro empresas. Trata-se de uma contribuição para a consolidação de uma metodologia do SEBRAE para atuação em Arranjos Produtivos Locais (APLs). Este projeto está inserido na abordagem de APLs e tem alguns itens específicos determinados por sua origem, por sua estrutura de parceria com uma instituição italiana e pela participação do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). O outro parceiro que está engajado neste projeto é a Agência de Promoção de Negócios da Câmara de Comércio de Milão - PROMOS. “O prazo de implantação é de três anos e o projeto custa US\$ 5,8 milhões, sendo US\$ 3,4 milhões do Sebrae, US\$ 2 milhões do BID e US\$ 400 mil da Promos. Os Arranjos Produtivos Locais são redes de empresas que operam em determinada região geográfica e colaboram para conseguir maior eficiência e competitividade”. (SEBRAE, 2004).

Nesta pesquisa, buscou-se responder como os empresários do setor calçadista participantes do projeto PROMOS estão gerindo estrategicamente os seus custos?

Ao questionar os entrevistados sobre a classificação dos custos, 70% classificam os custos, 25% não classificam e 5% responderam que estão em fase de transição, conforme tabela 1. Pode-se observar, portanto, que para qualquer empresa que pretenda ter controle de seus custos, é necessário que tenha o conhecimento do que é custo direto, indireto, variável e fixo.

Tabela 1 - A empresa classifica os custos?

	Frequência	%
Sim	14	70%
Não	5	25%
Fase de transição	1	5%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Segundo os entrevistados, 75% atribuem os custos indiretos de fabricação aos produtos através de algum critério de rateio, e 25% responderam não, como pode ser observado na tabela 2.

Ao eleger uma base de rateio ou direcionador de custos para a distribuição dos custos indiretos de fabricação, deve-se ter o cuidado de observar a relação de causa e efeito entre os custos indiretos e os produtos.

A escolha de uma base que não mensure com o mínimo de segurança possível, os custos indiretos de fabricação, poderá inviabilizar a informação de custo para a gestão estratégica da organização.

Tabela 2 - A empresa atribui aos produtos os custos indiretos de fabricação através de algum critério de rateio?

	Frequência	%
Sim	15	75%
Não	5	25%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Dos entrevistados, 50% utilizam a quantidade produzida como direcionador de custos ou base de rateio para atribuir os custos indiretos de fabricação aos produtos, 15% usam as horas de mão-de-obra direta, 12% utilizam os materiais diretos, 12% usam os custos diretos, 8% utilizam o valor de horas de mão-de-obra direta e 4% usam as horas máquinas, conforme ilustrado na tabela 3. Vale salientar que estes percentuais foram calculados a partir da quantidade de respostas para cada alternativa acima discriminada, ou seja, cada entrevistado pôde escolher mais de uma alternativa.

Conforme Martins (2000), os custos indiretos devem ser rateados segundo os critérios julgados mais adequados para relacioná-los aos produtos, em função dos fatores mais relevantes.

As empresas selecionadas fabricam diversos produtos, tais como: sandálias femininas, masculinas, botas, bolsas, bolas e outros. Portanto, cada produto tem o seu custo próprio, isto significa que, ao distribuir os custos pelas quantidades de todos esses produtos, alguns sairão subcusteados e outros supercusteados, impossibilitando a sua utilização para a tomada de decisão.

Tabela 3 - Qual a base de rateio a empresa utiliza para distribuir os custos indiretos de fabricação?

	Frequência	%
Horas de mão-de-obra direta	4	15%
Valor de horas de mão-de-obra direta	2	8%
Materiais diretos	3	12%
Horas máquinas	1	4%
Quantidade produzida	13	50%
Custos diretos	3	12%
Total	26	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Dos entrevistados, 90% afirmaram que se baseiam na apuração dos custos para decisões do tipo: formação de preço de venda, rentabilidade e corte de linha de produção e 10% não consideram os custos como base para a tomada de decisão, conforme tabela 4.

Tabela 4 - A empresa se baseia nos dados da apuração de custos para a tomada de decisão?

	Frequência	%
Sim	18	90%
Não	2	10%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Na concepção dos entrevistados, 70% consideram que o método utilizado para o controle dos custos não apresenta desvantagem e 30% responderam que o método utilizado apresentava alguma desvantagem, conforme tabela 5.

De acordo com Wernke (2004), a principal desvantagem do custeio por absorção consiste na utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e produtos. Isto porque os resultados obtidos com a utilização de tais critérios nem sempre são objetivos, podendo fornecer informações distorcidas, penalizando alguns produtos e beneficiando outros.

Tabela 5 - o método de custeio utilizado pela empresa apresenta alguma desvantagem?

	freqüência	%
Sim	6	30%
Não	14	70%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Das respostas obtidas das vinte empresas selecionadas, 36% observam o mercado para a formação de um fator limitante de custos, 30% rateiam todos os custos aos produtos fabricados, 15% separam os custos em fixos e variáveis, 9% separam os custos em diretos e indiretos, 6% rateiam os custos indiretos de fabricação pelos produtos fabricados e 3% rateiam parcialmente os custos indiretos de fabricação aos produtos, conforme tabela 6. Vale salientar que estes percentuais foram calculados a partir da quantidade de respostas para cada alternativa acima discriminada, ou seja, cada entrevistado pôde escolher mais de uma alternativa.

Dos entrevistados, 36% observam o mercado para a formação de um fator limitante de custos, um ponto que caracteriza a metodologia do custo meta. Mesmo assim, não se pode afirmar que eles utilizam esta forma de custeio porque, segundo Sakurai, (1997), o custo meta é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais nos estágios de planejamento e de desenho do produto, concentrando esforços integrados dos departamentos de contabilidade, produção, marketing e engenharia, o que não foi observado na pesquisa.

Das empresas selecionadas, 30% rateiam todos os custos aos produtos fabricados, isto significa dizer, segundo Wernke (2004), que eles utilizam a metodologia de custeio por absorção, que consiste na apropriação de todos os custos diretos e indiretos aos bens elaborados, mediante critérios de rateio. A utilização de técnicas de rateio, segundo Martins, 2000, proporciona em menor ou maior grau, informações subjetivas, podendo provocar resultados que não estão de acordo com a realidade. Este método, Conforme Padoveze (2003) é aderente aos princípios contábeis, à legislação comercial e fiscal.

Dos empresários que participaram da pesquisa, 15% responderam que classificam os seus custos como variáveis e fixos. Mas isto não significa que eles utilizam o método de custeio variável, porque segundo Bornia (2002), o custeio variável ou direto relaciona, unicamente, aos produtos, os custos variáveis, e os custos fixos são considerados como gastos do período.

O custeio variável, conforme Martins (2000), por tratar os custos fixos como gastos do período e não utilizar critérios de rateio, proporciona informações muito mais confiáveis à empresa, possibilitando o cálculo do ponto de equilíbrio e da margem de contribuição, propiciando tomadas de decisão do tipo: qual o produto mais rentável? Qual produto deve ser cortado da linha de produção, como o produto está se comportando no mercado? Quanto é necessário produzir para cobrir todos os custos de produção? Quanto será preciso produzir para obter um determinado lucro almejado? Este método tem fins totalmente gerenciais, atendendo unicamente, os usuários internos, ou seja, ele complementa um outro já existente.

Tabela 6 - Qual é o método de custeio utilizado?

	Frequência	%
Separação dos custos em fixos e variáveis	5	15%
Separação dos custos diretos e indiretos	3	9%
Rateio dos custos indiretos de fabricação pelos produtos fabricados	2	6%
Rateio parcial dos custos indiretos de fabricação	1	3%
Rateio de todos os custos aos produtos fabricados	10	30%
Observa o mercado para a formação de um fator limitante de custo	12	36%
Total	33	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Dos entrevistados, 35% responderam que a maior dificuldade é encontrar matéria-prima com um valor mais acessível; 20% acreditam não terem dificuldade na apuração dos custos; 10% disseram que a maior dificuldade é apurar os custos com o máximo de precisão; outros 10% afirmaram que é determinar o custo da matéria-prima; as demais respostas apresentaram como maiores dificuldades a concorrência no mercado, a informação do aumento da matéria-prima de forma tardia, o valor da matéria-prima e produção inconstantes, a mensuração dos custos indiretos e a inexistência de capital de giro. Cada uma dessas respostas, recebeu um percentual de 5%, como pode ser observado na tabela 7.

Como se observa, a maioria dos empresários confunde apuração de custos com fatores que influenciam na formação dos custos, como por exemplo, o valor da matéria-prima. Isto evidencia o total desconhecimento dos empresários em relação à gestão estratégica dos custos.

Tabela 7 - Qual a maior dificuldade encontrada pela empresa na apuração de custos?

	Frequência	%
A informação do aumento da matéria-prima de forma tardia	1	5%
Determinar o custo da matéria-prima	2	10%
Concorrer com o mercado	1	5%
Apurar com a máxima precisão os custos	2	10%
Valor da matéria-prima inconstante/produção inconstante	1	5%
Valor da matéria-prima	7	35%
Mensurar os custos indiretos	1	5%
Inexistência de capital de giro	1	5%
Não existe dificuldade	4	20%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Dos entrevistados que participaram da pesquisa, 95% consideraram importante apurarem custos com precisão e 5% responderam que não, conforme tabela 8.

Qualquer decisão que o empresário venha a tomar tem que ser embasada em informações seguras de custo, para isso, o controle dos custos deve ser realizado minuciosamente, observando todos os passos do processo produtivo, alocando todos os custos aos seus respectivos setores e em seguida, apropriando-os aos produtos.

O analista de custos tem que saber quanto é necessário de insumo para cada setor, quanto foi gasto, quanto foi apropriado ao produto, o que deve reduzir ou cortar, como os custos estão se comportando e que tipo de decisão ele deve tomar com as informações adquiridas.

Tabela 8 - A empresa considera importante apurar custos com precisão?

	Frequência	%
Sim	19	95%
Não	1	5%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Das empresas pesquisadas, 56% formam o preço de venda, 28% cortam produtos da linha de produção, 9% observam a rentabilidade do produto, 3% reduzem custos e 3% expõem o produto ao mercado, conforme ilustrado na tabela 9. Vale salientar que estes percentuais foram calculados a partir da quantidade de respostas para cada alternativa acima discriminada, ou seja, cada entrevistado pôde escolher mais de uma alternativa.

Para se tomar qualquer tipo de decisão é necessário que se tenha organização e controle de todos os gastos, que observe todo o processo produtivo; as deficiências e ineficácias; que tenha o custo de cada produto; a sua margem de contribuição; se esta margem está cobrindo todos os gastos fixos; se existe o ponto de equilíbrio da produção; como está o comportamento desses produtos no mercado; o que o mercado está disposto a pagar e etc.

Fazem parte da composição do preço de venda os custos totais, que se dividem em custo diretos e indiretos ou custos variáveis e fixos, a margem de lucro e os valores que variam com o preço de venda, como comissões de vendedores, impostos e outros. A correta formação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte e da área de atuação.

É necessário que, além do método de absorção, tenha-se, também, uma outra metodologia que complemente a primeira, proporcionando a gestão estratégica das informações de custos, o que não foi verificado na pesquisa, comprometendo, desta forma, a formação do preço de venda, ou seja, da forma como são controlados os custos das empresas pesquisadas, não existe a segurança de quanto é exatamente o custo do produto e a sua rentabilidade e, conseqüentemente, as decisões são tomadas com base em informações imprecisas.

Tabela 9 - Que tipo de decisão gerencial a empresa toma com as informações geradas na apuração de custos?

	Frequência	%
Formação de preço de venda	18	56%
Rentabilidade	3	9%
Corte de produto da linha de produção	9	28%
Redução de custos	1	3%
Expor mercadoria ao mercado	1	3%
Total	32	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Dos entrevistados, 80% responderam que não existe preocupação com custos no projeto PROMOS e 20% disseram que existe, conforme tabela 10.

As empresas selecionadas não possuem uma metodologia de custeio que possibilite o gerenciamento das informações de custos. Constatou-se que estas unidades trabalham com formas tradicionais de custeio, não se preocupando com o controle efetivo dos insumos absorvidos pelo processo produtivo. Evidencia-se, portanto, que não existe preocupação do projeto PROMOS referente à gestão estratégica da informação dos custos dessas empresas e que elas estão tomando como base para suas decisões custos não reais, comprometendo, desta forma, seus resultados.

Tabela 10 - Existe alguma preocupação com custos no projeto PROMOS?

	Frequência	%
Sim	4	20%
Não	16	80%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa direta, 2007.

6. Considerações Finais

Observou-se, em relação ao controle dos custos, que as empresas envolvidas na pesquisa utilizam o método de custeio por absorção com alguns aspectos do custeio variável e custo meta. Elas, ainda, não estão direcionadas para um controle de custos que venha a proporcionar gestão estratégica da informação dos custos.

Verificou-se, na entrevista, que é pouquíssima a preocupação dos empresários em mensurar o custo com o máximo de precisão possível, para obter informações do tipo: fixação de preço, introdução de novos produtos, abandono de produtos obsoletos e a resposta a produtos que possam basear-se na melhor informação sobre as necessidades de recursos a serem utilizados para tal finalidade. Até, porque, eles não têm conhecimentos do que representa a informação de custos, gerenciada para sua empresa.

Identificou-se que a maioria das empresas classifica os seus custos, mas está presa a um método muito conservador de trabalhar, o que limita a sua capacidade informativa.

Constatou-se, na entrevista, que o responsável pela apuração de custos é o proprietário, o qual não demonstrou o menor conhecimento da matéria. O controle de custo é realizado com base na sua experiência de vida.

Praticamente, todos os empresários tomam decisões do tipo formar o preço de venda, corte de produto da linha de produção e rentabilidade, com base em seus custos, os quais, segundo a própria pesquisa, são imprecisos, não fornecendo bases sólidas para assegurar uma boa informação. O que é preocupante, haja vista, que para concorrer num ambiente econômico globalizado, busca-se constantemente mecanismos, sistemas, procedimentos e formas que contribuam para otimizar a gestão, para que possam competir com o nível de qualidade imprescindível a sua continuidade operacional, para isto, é necessário informações relevantes relacionadas a custos, desempenho, processos, produtos, serviços e clientes.

No tocante à precisão dos custos, a maioria dos empresários concorda que a informação de custos só tem sua importância devida, se retratar a realidade, não sendo assim, ele pode beneficiar ou penalizar alguns produtos na sua análise, impossibilitando resultados eficazes.

Os entrevistados acreditam que controlar custos é reduzi-los ao máximo, sem verificarem outras variáveis que impactam na sua formação, como o desperdício, a produção e seu desempenho, o que só pode ser obtido através de uma gestão de custos eficiente.

Na questão sobre os direcionadores de custos, observou-se que os entrevistados trabalham de forma não analítica, o que provoca uma grande distorção na distribuição dos custos indiretos de fabricação.

O custo indireto de fabricação é um elemento que assumiu um valor muito relevante na formação do custo total, devido ao desenvolvimento tecnológico e as mudanças constantes que o mercado impõe. Por esta razão, é necessário apropriar este custo através de um direcionador que tenha uma relação de causa-efeito, refletindo de forma mais precisa a realidade.

O direcionador ou base de rateio mais citado, foi o volume produzido, não existindo para esta escolha um critério determinante. Evidencia-se, desta forma, o não controle do custo indireto de fabricação, podendo provocar a não competitividade do produto.

Constatou-se que os empresários não sabem distinguir apuração de custos com fatores que influenciam na formação dos custos, como a matéria-prima. Em consequência disto, eles apontam o alto valor da matéria-prima como a maior dificuldade na apuração dos seus custos.

Nota-se, portanto, que estas organizações são empreendedoras e desejam o sucesso. O único ponto que se contradiz é a não utilização de métodos de custeio que possibilitem uma gestão estratégica da informação de custos, fornecendo informações seguras para a tomada de decisão. As empresas estariam, no mercado, com estruturas reais e se tornariam muito mais competitivas.

Em relação ao projeto PROMOS, verificou-se que as empresas selecionadas conheceram o projeto através do Sebrae e do Sindicato, não havendo critério que restringisse a integração das empresas. Estas obtiveram respostas, no sentido de fabricar um produto com maior qualidade, de participarem de exposições com a finalidade de vender o seu produto para o mercado externo.

Constatou-se que o projeto PROMOS não se preocupa em fornecer informações, no sentido de melhor controlar os custos destas organizações, ficando esta responsabilidade, unicamente, para os empresários. Finalmente percebeu-se que existe uma lacuna no projeto PROMOS, já que não existe orientação do controle de custos para estas unidades, o que evidencia que as empresas estão trabalhando sobre alicerces não estruturados.

7. Referências

ANTUNES JÚNIOR, José Antônio Valle. Apresentação. in: BÓRNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BÓRNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**/ Antonio Carlos Gil. – 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: Formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

GARRISON, H. Ray; NORREEN, Eric, W. **Contabilidade gerencial**. Tradução José Luís Pavarato; Revisão técnica Luiz Henrique Baptista Machado. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro; Revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.

LORINO, P; TARONDEAU, J.C. **De la stratégie aux Processus Stratégiques**. Revue Française de Gestion, janvier-février 1998, p.5-17.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo; Atlas, 2000.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves; Revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.

SEBRAE, 2004, Projeto Promos. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em: 06 jul. 2004.

SHANK, John k.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reivindicar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

RICHARDSON, J. R. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. In: Colaboradores. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1999.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.