

A Utilização Extensiva do Custeio por Absorção: Uma Pesquisa Empírica

Renata Valeska do Nascimento Neto

Custódio Pereira Da Silva Neto

Resumo:

O presente trabalho tem por objetivo identificar o sistema de custeio mais utilizado nas indústrias brasileiras. O estudo foi realizado a partir de uma investigação empírica, baseada em questionário, incorporando dados de oitenta e uma (81) indústrias brasileiras. A pesquisa utilizou duas técnicas de coleta de dados: entrevistas estruturadas e questionário enviado através de correio eletrônico. É fornecida uma visão geral dos sistemas de custeio mais comumente tratados na literatura de Contabilidade de Custos. Os principais resultados foram comparados com outras pesquisas nacionais e internacionais. O estudo revela ampla utilização do Custeio por Absorção, sem o emprego de nenhum outro sistema de custeio para fins gerenciais, o que pode levar a resultados distorcidos e decisões equivocadas.

Palavras-chave:

Área temática: *Sistema de Custeio*

A Utilização Extensiva do Custeio por Absorção: Uma Pesquisa Empírica

Autores: Renata Valeska do Nascimento Neto
Custódio Pereira Da Silva Neto

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo identificar o sistema de custeio mais utilizado nas indústrias brasileiras. O estudo foi realizado a partir de uma investigação empírica, baseada em questionário, incorporando dados de oitenta e uma (81) indústrias brasileiras. A pesquisa utilizou duas técnicas de coleta de dados: entrevistas estruturadas e questionário enviado através de correio eletrônico. É fornecida uma visão geral dos sistemas de custeio mais comumente tratados na literatura de Contabilidade de Custos. Os principais resultados foram comparados com outras pesquisas nacionais e internacionais. O estudo revela ampla utilização do Custeio por Absorção, sem o emprego de nenhum outro sistema de custeio para fins gerenciais, o que pode levar a resultados distorcidos e decisões equivocadas.

1. Introdução

Para sobreviverem em um contexto mais competitivo, as empresas brasileiras têm buscado não apenas modos de produção mais sofisticados, como também novas formas de gestão e modelos de mensuração de desempenho. Nesse novo ambiente, os sistemas de custeio, passam a ser uma ferramenta importante no auxílio à gestão e à tomada de decisões, fornecendo informações relacionadas ao consumo de recursos para produzir, vender e entregar produtos e serviços aos clientes.

Este estudo apresenta o resultado de uma investigação empírica para identificar os sistemas de custeio utilizados por indústrias brasileiras e a relação entre estes sistemas e algumas características internas e externas destas empresas. A fonte dos dados é a pesquisa na área de custos conduzida por Nascimento Neto (2002), comparada com outras pesquisas nacionais e internacionais. São poucas as pesquisas empíricas sobre custos realizadas no Brasil e a maioria delas tem usado uma abordagem de estudo de caso. Embora tais estudos forneçam uma análise aprofundada, geralmente consideram um número limitado de empresas.

O artigo está dividido em quatro seções, além desta introdução. A segunda seção apresenta uma breve explanação sobre os sistemas de custeio tratados nesta pesquisa; a terceira seção expõe a metodologia empregada na realização da pesquisa; a quarta seção mostra os resultados obtidos, divididos em: (a) características dos respondentes e das empresas pesquisadas e (b) Composição dos custos e Sistemas de Custeio. Finalmente, a quinta seção apresenta as conclusões.

2. Fundamentação Teórica

A produção de bens e serviços que homens e mulheres necessitam para viver é fruto de empresas especializadas. Porém, nem sempre foi assim. Na antiguidade os bens eram produzidos em casa, para os seus moradores e os excedentes eventuais eram trocados entre os vizinhos ou na praça.

Alguns povos da antiguidade, como os Fenícios, destacaram-se intensificando as trocas e, com isto, estimularam a produção de bens destinados especificamente à venda. Esta atividade expandiu-se com extraordinário vigor. Foi a intensificação das trocas pelos comerciantes que despertou em algumas pessoas o interesse de produzirem bens exclusivamente para venda. Naquela época a preocupação da contabilidade era o levantamento dos estoques em termos físicos, tendo em vista a simplicidade em avaliá-los monetariamente.

Na idade média, o comércio já havia deixado de ser atividade característica só de algumas culturas ou povos. Difundiu-se por todo o mundo. Durante o Renascimento Comercial, na Europa, artesões e comerciantes europeus reuniram-se em corporações de ofício, poderosas entidades burguesas que gozavam de significativa autonomia em face do poder real e dos senhores feudais.

Tal processo evolui originando as grandes organizações comerciais, até o descobrimento de máquinas que agilizavam a produção, culminando com a Revolução Industrial, que modificou o mundo com transformações decorrentes da descoberta do vapor como fonte de energia e da sua aplicação nas fábricas e meios de transportes.

Os sistemas simples, que eram controlados pelo proprietário, transformaram-se e evoluíram, dificultando seu controle e ao mesmo tempo demandando técnicas de controles mais avançadas, originando os sistemas de controle de custos. Isso tornou mais complexa a função do contador.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p.47) “À medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de contabilidade de custos.”

A contabilidade se desenvolveu para desempenhar a função de apropriação, cálculo e controle dos custos. As empresas passaram a necessitar de informações sobre os custos para auxiliar no gerenciamento dos recursos financeiros e avaliação de resultados, assim como os custos passaram a ser objeto de planejamento empresarial.

Dessa forma começaram a se desenvolver diversos tipos de custeio para atender as necessidades das empresas, tais como custeio por absorção, custeio variável, custeio pleno e o ABC (*Activity-Based Costing*).

O custeio por absorção, segundo Martins (2003, p.37) “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os custos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

O mesmo autor define o custeio baseado em atividades (ABC) como “a metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” uma vez que permite a alocação dos custos através da análise das atividades executadas pela empresa. A seguir, esses custos são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que se beneficiaram dessas atividades.

O Custeio Pleno - também chamado de Custeio Integral - pode ser considerado uma extensão do Custeio por Absorção, na medida em que, como coloca Padoveze (1997), apropriada ao valor do produto não só os gastos industriais, como também todas as despesas, tais como as com vendas e administração. A apropriação dos custos indiretos e despesas, também ocorre mediante a utilização de rateio, e novamente também pode-se utilizar a departamentalização. Uma das maiores desvantagens do Custeio Pleno consiste no emprego do conceito de custo unitário do produto - também utilizado no Custeio por Absorção - em que os custos fixos e as despesas são agregados aos produtos sem estarem diretamente ligados a eles. Assim, esses custos unitários variam de acordo com o volume produzido, o que na maioria das vezes é ilógico. No caso de uma empresa que fabrique mais de um produto, por exemplo, o custo unitário de um produto pode variar em função do volume de produção de outro produto, o que provoca sérias distorções nos estoques da empresa.

O custeio variável, de acordo com Martins (2003, p.204) é aquele “em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas”.

No Brasil, antes da Lei nº 6.404/76 das Sociedades por Ações, cada empresa definia, segundo suas necessidades ou conveniências o seu plano de contas contábil. Isso implicava em muitas complicações na hora de prestar informações para a Receita Federal (Declarações de Imposto de Renda), publicações das Demonstrações Contábeis e por conseguinte para outros setores da economia. Não existia uma uniformidade de procedimentos.

Com o surgimento dessa lei, os planos contábeis foram padronizados, assim como as demonstrações financeiras. A Lei nº 6.404/76 criou o grupo de contas de custos (produto ou mercadoria e serviços prestados vendidos), que explica como se vai demonstrar, quanto à apuração e contabilização dos custos dos produtos ou serviços vendidos. Desta forma, pode-se concluir que sem apropriação, composição e apuração, não se pode determinar o custo final total e unitário da produção de bens e serviços, tecnicamente aceitável, seguindo normas e princípios contábeis.

Nesse momento, a contabilidade de custos surge para dar suporte a essa determinação. Nascimento (2001) explica que o método por absorção é o instrumento capaz de determinar os custos diretos e indiretos à produção, e por conseguinte ao custo dos produtos e/ou serviços acabados e vendidos. Dessa forma a contabilidade de custos através de seus instrumentos pode chegar a precisão dos custos unitários e totais produzidos, assim como servir para tomada de decisões.

Pode-se assim dizer que o custeio por absorção é o método oficial adotado no Brasil, pois segue a Lei Federal nº 6.404/76, está de acordo com os princípios

fundamentais de contabilidade emanados pelo Conselho Federal de Contabilidade e é aceito pelo Imposto de Renda, como verificamos abaixo em esclarecimentos da Receita Federal:

“O custo dos produtos em processo e acabados deve concluir todos os custos diretos (material, mão-de-obra) e os indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o produto em condições de venda. No custeio por absorção, o estoque em processo acabado (absorve) todos os custos incorridos, diretos e indiretos.” (Ac. 1º CC 108-1.563/94).

“O sistema de contabilidade de custos integrados pressupõe o método de custeio por absorção, isto é, apropriação dos custos fixos e variáveis. Sua execução será alcançada através de inventário permanente dos materiais e da determinação mensal de todos os custos incorridos. Todos os valores deverão guardar correspondência com a contabilidade comercial da empresa e, para os gastos indiretos, mapas de rateios deverão ser confeccionados. Outrossim, os lançamentos devem estar consubstanciados em livros auxiliares, fichas ou formulários contínuos, sem que para os mesmos exista predeterminada ou necessidade de registro”.(Ac. 1º CC 108-1.303/94 – DO 23/04/97)

Sobre o custeio por absorção, Nascimento (2001) expõe algumas características do custeio absorção:

- O produto final de todos os custos finais indiretos de atividade vinculadas ao processo produtivo estarão agregados ao produto final;
- Os estoques são avaliados a custos mais reais;
- Estão agregados ao custo final do produto os valores que direta ou indiretamente fazem parte do processo produtivo, ora envolvendo atividades-fins, ora de apoio à produção.

Porém, na literatura estudada, os autores são unânimes em afirmar que o custeio por absorção não apresenta informações suficientes para fins gerenciais. Na realidade os administradores precisam de informações de custos diferentes para atender a finalidades diferentes.

Neste contexto, Martins (2003) apresenta três grandes problemas do custeio por absorção:

- O primeiro problema diz respeito ao tratamento igualitário para custos fixos e variáveis. Os custos fixos e variáveis merecem tratamentos diferenciados, uma vez que os custos fixos, mesmo que ocorram oscilações no volume de produção, continuarão a existir no mesmo montante. Logo, representam para a empresa muito mais um encargo para que a empresa realize a produção do que um sacrifício para a produção desta ou daquela unidade, como é o caso dos custos variáveis.
- O segundo refere-se ao critério arbitrário de rateio. O critério de rateio utilizado para alocação dos custos às unidades produzidas tem maior ou menor grau de arbitrariedade. O autor explica que a maior parte das apropriações é feita em função de fatores de influência que, na verdade, não

vinculam efetivamente cada custo a cada produto. Com isso, as informações para fins gerenciais podem apresentar inúmeras distorções. O critério arbitrário para alocação dos custos certamente irá alocar mais custos em produto que em outro, ao passo que, se alterarem o critério, poderia ocorrer exatamente o inverso. Aquele produto que a princípio estava agregando lucro para a empresa, poderia estar provocando prejuízo.

- O terceiro problema identificado pelo autor diz respeito à variação dos custos de um produto em função da quantidade produzida. Os custos de um produto podem variar em função da quantidade produzida por outros tipos de produtos na empresa, visto que o custo fixo por unidade depende do volume de produção total da empresa. Quando se aumenta a quantidade dos outros bens elaborados, o montante do custo a ser empregado para um determinado produto será diminuído já que os custos fixos globais serão empregados mais para aquele item que cresceu.

Tradicionalmente, a estrutura dos sistemas de contabilidade de custos tem demonstrado a necessidade de mensurar os custos incorridos dos bens, absorvendo os custos diretos e indiretos. Esse cálculo satisfaz as exigências da Lei Federal nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) aplicada direta ou indiretamente à maioria das empresas brasileiras, assim como atende aos princípios fundamentais de contabilidade emanados pelo Conselho Federal de Contabilidade e por fim é aceito pelo Imposto de Renda.

Estas exigências externas fazem do custeio por absorção o método mais utilizado pelas empresas brasileiras. Porém, o sistema de contabilidade de custos para dar apoio às decisões administrativas, podem ser planejadas independentemente de tais exigências.

3. Metodologia

Os dados foram obtidos em uma pesquisa de campo, junto a indústrias brasileiras, na área de custos. Foi utilizado um único questionário de pesquisa, contendo 33 questões. Neste artigo são apresentados somente os resultados relativos às questões sobre a função do respondente, as características das empresas pesquisadas e os sistemas de custeio empregados.

O questionário foi aplicado mediante dois tipos de pesquisa por amostragem: (1) entrevistas pessoais e (2) pesquisas por correio. Neste segundo tipo de pesquisa por amostragem foi utilizado o correio eletrônico, através do envio de e-mails solicitando que o possível respondente preenchesse o questionário que estava disponibilizado em uma *home-page*.

A população estudada corresponde a todas as industriais brasileiras. O único critério utilizado na seleção da amostra foi o de que as empresas participantes pertencessem ao setor industrial. Este critério teve por objetivo homogeneizar a amostra, considerando que neste tipo de empresa é mais comum a existência de sistema de custeio implantado.

Nesta pesquisa foram utilizadas duas formas de amostragem: por julgamento e amostra populacional. A amostra por julgamento, também chamada de amostra conveniente é feita, segundo o GAO (1993), de acordo com o julgamento do pesquisador que escolhe participantes da amostra que correspondem a certos aspectos da população. Essa amostra foi definida principalmente por restrições orçamentárias, tendo, portanto, ficado circunscrita às empresas da Região Metropolitana de Recife, uma vez que o acesso exigia menos recursos financeiros.

A amostra populacional, por sua vez, teve como população alvo empresas de grande porte do setor industrial brasileiro. Para que se pudesse contar com uma amostra razoavelmente significativa, ainda que não estatisticamente, optou-se por obter-se as respostas disponibilizando-se o questionário em uma *home-page* na *internet* e enviando e-mails para os potenciais respondentes. As indústrias da amostra para representar esta população foram obtidas de três fontes de obtenção dos endereços eletrônicos: (1) a Revista NEI – Noticiários de Equipamentos Industriais – Edição Especial *Top Five* do ano de 2000/2001, que fornece a lista dos cinco fornecedores industriais preferidos pelos leitores da NEI em 396 categorias de produtos; (2) a lista de nomes e e-mails dos participantes do VII Congresso Brasileiro de Custos - realizado em outubro do ano 2000 em Recife - cedida pelo coordenador do mesmo e orientador desta pesquisa; (3) algumas listas de ex-alunos de cursos de especialização na área de contabilidade gerencial.

Dessa forma, da pesquisa via *internet* foram enviados 1.434 e-mails, sendo que destes 833 e-mails foram enviados para as empresas da revista NEI *Top Five* que possuíam ou forneceram o endereço eletrônico, 528 para os inscritos no VII Congresso Brasileiro de Custos que possuíam ou forneceram endereço eletrônico, e 69 e-mails para ex-alunos. Dos 1.434 e-mails enviados apenas 1.056 e-mails chegaram ao destinatário. Destes, foram obtidas diversas respostas – explicando porque a empresa não poderia participar da pesquisa, solicitando mais informações ou fornecendo o endereço do responsável por custos na empresa – e apenas 31 questionários respondidos.

Assim, da aplicação de ambas as metodologias, foram obtidos 84 questionários respondidos, sendo 53 provenientes de entrevistas estruturadas na Região Metropolitana de Recife e 31 obtidos mediante a disponibilização eletrônica do questionário em uma *home-page*. Destes, três foram excluídos das análises por não pertencerem ao setor industrial.

Nos próximos itens é feita uma breve análise descritiva das respostas obtidas.

4. Resultados da Pesquisa

4.1. Características dos Respondentes e das Empresas Pesquisadas

Tabela 1. – Função dos Respondentes

Função Respondente	Ranking	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Gerente Proprietário/Gerente Geral	4	12	14,8	14,8
Diretor/Gerente Financeiro/ Gerente Administrativo	3	13	16,0	30,9
Responsável por Custos	1	19	23,5	54,3

Contador/Analista Contábil/Controller	2	18	22,2	76,5
Outros	1	19	23,5	100,0
Total		81	100,0	

Um grande percentual de respondentes (23%) se classificou como responsável pela área de custos (tabela 1). Igual percentual de respondentes se classificou na categoria “outros”. Dentre os respondentes que assinalaram a alternativa “outros”, foram especificadas as seguintes funções: ‘auditor interno senior’, ‘coordenadora do núcleo de custos e preços’, ‘chefe do departamento de orçamento e custos’, ‘vice-presidente’, ‘chefe de logística’, ‘especialista em planejamento e análise’, ‘analista de organização e metas’, ‘chefe do departamento de contabilidade’, ‘gerente de controladoria’, ‘consultor contábil’, ‘assessor comercial e ex-chefe de custos’, ‘gerente e ex-responsável pela área de custos’ e ‘diretor industrial’. Os demais respondentes não especificaram suas funções.

Com relação às empresas participantes desta pesquisa, a maioria é de origem nacional (70%), como mostra a tabela 2. Destas, a maior parte é composta por capital privado (65%). Das empresas multinacionais (29%), quatro tinham os Estados Unidos e três tinham a Alemanha como país de origem, uma era proveniente da Inglaterra, uma da Holanda, uma da Suíça e outra do Canadá. Os demais respondentes não informaram a origem de suas empresas.

Tabela 2. – Origem do Capital

Origem do Capital	Freqüência	Percentual	Percentual Acumulado
Nacional Estatal	4	4,9	4,9
Nacional Privado (única)	32	39,5	44,4
Nacional Privado (grupo)	21	25,9	70,4
Multinacional	24	29,6	100,0
Total	81	100,0	

Como mostra a tabela 3, a maioria das empresas (69%) existe há mais de duas décadas, tempo suficiente para se estabelecerem no mercado e organizarem sua contabilidade de custos. Houve casos, inclusive, em que foram entrevistadas empresas centenárias. Das empresas que participaram desta pesquisa, apenas três empresas existem há menos de dois anos (4%) e quatro empresas estão operando há menos que cinco anos (5%).

Tabela 3. – Idade das Empresas

Idade da Empresa	Freqüência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Menos de 2 anos	3	3,7	3,8	3,8
Entre 2 e 5 anos	4	4,9	5,0	8,8
Entre 6 e 10 anos	9	11,1	11,3	20,0
Entre 11 e 20 anos	9	11,1	11,3	31,3
Mais de 20 anos	55	67,9	68,8	100,0
Total	80	98,8	100,0	
Não Respondeu	1	1,2		
Soma	81	100,0		

As empresas respondentes foram classificadas segundo o porte, utilizando-se as faixas de número de empregados utilizada pelo IBGE (2001), segundo a qual micro e pequenas empresas são aquelas que possuem de 0 a 99 funcionários (micro

empresa de 0 a 9 funcionários e pequena de 10 a 99 funcionários); média empresa é aquela que possui de 100 a 499 funcionários e grande empresa é a que possui acima de 500 funcionários. Como pode ser visto na tabela 4 a seguir, a maior parte das empresas participantes desta pesquisa é de grande porte (44% dos respondentes).

Tabela 4. – Classificação do Porte da Empresa Segundo o Número de Funcionários

Nº de Funcionários	Classificação do IBGE	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Até 100	Pequena	19	23,5	23,7	23,7
Entre 101 e 500	Média	26	32,1	32,5	56,2
Acima de 500	Grande	35	43,2	43,8	100,0
Total		80	98,8	100,0	
Não Respondeu		1	1,2		
Soma		81	100,0		

Das empresas participantes da pesquisa, mais da metade (56%) afirmou exportar seus produtos para o mercado internacional (tabela 5).

Tabela 5. – Atuação no Mercado Externo

Atuação no Mercado Externo	Frequência	Percentual
Sim	45	55,6
Não	36	44,4
Total	81	100,0

Na tabela 6 a seguir, é possível observar que enquanto apenas 36% das empresas pesquisadas possuíam mais de dez concorrentes, a maior parte destas empresas possuía poucos concorrentes – de quatro a dez concorrentes – (41%), outra parte significativa possuía de um a três concorrentes apenas (18%) – consistindo em oligopólios regionais ou nacionais e quatro empresas (5%), ainda, afirmaram não possuir nenhum concorrente no processo de fabricação e venda de seus produtos, sendo, portanto monopólios regionais ou nacionais.

Tabela 6. – Número de Concorrentes

Nº de Concorrentes	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
Nenhum	4	4,9	4,9
De 1 a 3	15	18,5	23,4
de 4 a 10	33	40,8	64,2
mais de 10	29	35,8	100,0
Total	81	100,0	

Conforme a tabela 7 apresentada em seguida, a maior parte das empresas respondentes produz apenas de um a dez produtos diferentes (35%), incluindo todas as modificações no tamanho, cor, material e outras; enquanto somente 14% destas empresas fabricam mais de 1000 produtos.

Tabela 7. – Quantidade de Produtos Diferentes Fabricados

Nº de produtos diferentes	Frequência	Percentual	Percentual Acumulado
1-10	28	34,6	34,6
11-100	21	25,9	60,5
101-1000	21	25,9	86,4
Mais de 1000	11	13,6	100,0
Total	81	100,0	

4.2. Composição dos Custos e Sistemas de Custeio das Empresas Pesquisadas

A pesquisa revela (Tabela 8) que o percentual, em média, de custos com material direto (55,0%) representa mais da metade dos custos totais de produção, tendo sido seguidos pelos percentuais médios de “overhead” em segundo lugar (24,4%) e de mão-de-obra direta em último (20,6%). Na pesquisa de Hendricks (1989), a composição, em média, do custo total de produção nas indústrias pesquisadas seguiu esta mesma ordem, sendo o percentual de material direto quase idêntico ao encontrado nesta pesquisa (54,4%), seguido pelo percentual de 32,6% de “overhead” de manufatura e de 12,9% de mão-de-obra direta diante dos custos totais de produção.

Em outra pesquisa realizada por Clarke (1999), foi fornecido apenas o percentual de gastos com “overhead” que, em 32,1% das empresas pesquisadas representavam de 0 a 10% do custo total de fabricação, em 51,8% das empresas representava de 11 a 25% do custo total, em 14,5% das empresas representava de 26 a 50% do custo total e em 1,6% das empresas o “overhead” representava de 51 a 75% do custo total de fabricação.

Os resultados desta pesquisa reforçam a teoria de alguns autores (Berliner & Brimson, 1992; Cornik, 1988; Hendricks, 1989; Sakurai, 1997), de que as indústrias manufatureiras mais sofisticadas estão observando um relevante acréscimo de custos indiretos e decréscimo de custos diretos, em função da transferência de custos de mão-de-obra direta para custos fixos de *overhead*.

Tabela 8. – Participação Percentual dos Itens de Custos no Custo Total de Produção

Percentual no Custo Total	Média ¹	Desvio Padrão	Mín.	Máx.	Coefficiente de Variação
Material Direto	55,0%	20,21%	6%	95%	36,75%
Overhead (Gastos Indiretos de Fabricação)	24,4%	16,54%	0%	76%	68,07%
Mão-de-Obra	20,6%	14,28%	3%	86%	69,33%

¹ 69 empresas responderam e 12 empresas não responderam esta questão.

A maioria dos respondentes adota apenas o Custeio por Absorção (35,5%), sem utilizar nenhum outro sistema de custeio para fins gerenciais. Como mostrado na tabela 9 a seguir, duas empresas assinalaram o uso simultâneo dos Custeios por Absorção, Pleno e Variável e uma empresa assinalou o uso simultâneo dos Custeios por Absorção, Pleno, ABC e Variável.

Tabela 9.- Sistemas de Custeio Utilizados

Sistema de Custeio Utilizado	Frequência	Percentual	Percentual Válido
Absorção	27	33,3	35,5
Variável	6	7,4	7,9
Pleno	2	2,5	2,6
ABC	11	13,6	14,5
Outros	5	6,2	6,6
Absorção e Variável	13	16,0	17,1

Absorção e ABC	4	4,9	5,3
Absorção, Variável e Pleno	2	2,5	2,6
Variável e outros	1	1,2	1,3
Variável e Pleno	1	1,2	1,3
Absorção e Pleno	2	2,5	2,6
Absorção, ABC e outros	1	1,2	1,3
Absorção, Variável, Pleno e ABC	1	1,2	1,3
Total	76	93,8	100,0
Não Respondeu	5	6,2	
Soma	81	100,0	

Segundo a pesquisa de Cornick (1988), 70% das empresas pesquisadas separam gastos de “overhead” fixos dos variáveis. O autor acrescenta ainda que, embora o Custeio Variável pareça ser muito popular na sala de aula e na literatura de contabilidade, seu uso ocorre em uma escala muito menor do que a esperada. Isso também pode ser observado nesta pesquisa, onde apenas 31,6% das empresas pesquisadas disseram adotar o Custeio Variável, como mostra a tabela 10.

Este percentual é mais do que o dobro do encontrado na pesquisa de Hendricks (1989), que indicou que apenas 15% das empresas respondentes utilizavam custeio variável, enquanto 85% utilizavam o custeio integral – que neste caso englobariam os custeios Pleno, por Absorção e o ABC. Esta diferença talvez provenha do fato de que nesta questão era possível aos respondentes assinalarem mais de uma alternativa, sendo a soma da utilização dos diferentes custeios superior a 100%, o que não ocorre na pesquisa de Hendricks (1989).

Tabela 10. – Utilização dos Custeios por Absorção, Variável, Pleno e ABC

Sistemas de Custeio Utilizados	Ranking	Frequência ¹	Percentual ²	Percentual Válido ³
Absorção	1	50	61,7	65,8
Variável	2	24	29,6	31,6
Pleno	4	8	9,9	10,5
ABC	3	17	21	22,4
Outros	5	7	8,6	9,2

¹ O número de respostas é maior que o número de respondentes porque era permitido assinalar mais de uma alternativa;

² Este percentual foi calculado com base no número de 81 empresas que participaram da pesquisa;

³ Este percentual foi calculado excluindo-se das 81 empresas participantes, as 5 empresas (6,2%) que não responderam esta questão.

5. Conclusões

Esta pesquisa buscou adicionar conhecimentos na área de custos e fornece resultados que se espera sejam relevantes e inspiradores de novas pesquisas na área.

Tais resultados podem indicar uma escolha arbitrária do método de custeio ou a simples obediência da legislação, sem qualquer busca de um método adequado às características da empresa e às decisões que se deseja tomar com base nas informações fornecidas pelo sistema de custos. Tal escolha somada ao emprego extensivo do Custeio por Absorção sem a utilização, na maioria das vezes, de outro

tipo de custeio que possibilite uma melhor visualização do comportamento dos custos, pode levar a valores de custos e resultados distorcidos e a decisões equivocadas.

Finalmente, acreditamos que uma maior divulgação dos diferentes Sistemas de Custos em livros e periódicos, bem como a realização de pesquisas empíricas sobre quais as ferramentas da Contabilidade de Custos, utilizadas no Brasil, auxiliam as empresas na gestão e tomada de decisões, poderiam aumentar o número de empresas interessadas em aprimorar seus sistemas de custos e melhorar a qualidade das informações de custos produzidas nas organizações.

Bibliografia

BERLINER, Callie & BRIMSON, J.A. Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas – Base Conceitual CAM-I. São Paulo, Queros, 1992.

BJORNENAK, Trond. Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8: 3-17, ago. 1997.

CLARKE, Peter J., HILL, Nancy Thorley and STEVENS, Kevin. Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for, Change. *Critical Perspectives on Accounting*, s.l.,10: 443-468, 1999.

COOPER, Robin & KAPLAN, R.S. *The Design of Cost Management Systems – Text, Cases, and Readings*. 1ª Ed. New Jersey, Prentice Hall, 1991.

CORNICK, Michael; COOPER, William D. & WILSON, Susan B. How Do Companies Analyze Overhead? *Management Accounting*, s.l., 41-43, jun.1988.

ESTADOS UNIDOS. United States General Accounting Office (GAO). Program Evaluation and Methodology Division. *Developing and Using Questionnaires*. Washington, out.1993.

HENDRICKS, James A. Accounting for Automation. *Mechanical Engineering*, s.l., 64-69, fev.1989.

HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDA Michael F. Van. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Pesquisa Industrial Anual - PIA* Variáveis selecionadas das empresas industriais, segundo o grupo de atividades – *Brasil*. Fonte: <http://www.ibge.gov.br/home/default.phd>

INNES, John; MITCHELL, Falconer; SINCLAIR, Donald. Activity-based Costing in UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research*, 2000, 11, 349-362.

KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. *Custo & Desempenho – Administre seus Custos Para Ser Mais Competitivo*. 1ª Ed. São Paulo, Futura,1998.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9ª Ed. São Paulo, Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos – Conceito, Sistemas e Implementação*. 1ª Ed. São Paulo, Atlas, 1991.

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

NASCIMENTO NETO, Renata Valeska do. *Identificação dos Métodos de Custeio de Indústrias Brasileiras*. Recife, 2002, 193 pg. (Mestrado - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção/Universidade Federal de Pernambuco)

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um Enfoque ao Sistema de Informação Contábil*. 2ª Ed. São Paulo, Atlas, 1997.

REVISTA NEI – Noticiários de Equipamentos Industriais. Edição Especial *Top Five*, 2000/2001.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento Integrado de Custos*. 1ª Ed. São Paulo, Atlas, 1997.

SINDUSCON/PE. *A Indústria da Construção Civil em Pernambuco*, 1999.