

FATORES INFLUENCIADORES DA ADOÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO NA PERSPECTIVA DE PROFISSIONAIS EM CONTABILIDADE COM ATUAÇÃO NO SETOR INDUSTRIAL

Wênika Preston Leite Batista da Costa (UERN) - wenykapreston@hotmail.com

Jandeson Dantas da Silva (UFC) - jandeson.dantas@hotmail.com

Rodrigo José Guerra Leone (UNP) - rodrigo.leone@gestorfp.com.br

Resumo:

Os métodos de custeios são responsáveis por definir a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais e têm sua maior relevância na obtenção das informações gerenciais necessárias para os aspectos decisórios, como também em mensurar estoques e resultados. Dessa forma, o período de apuração de um método de custeio é uma fase em que a entidade deve realizar uma análise detalhada dos objetivos pertinentes à empresa, buscando atender às necessidades do diversos setores de forma eficiente e eficaz. O objetivo desta pesquisa é identificar os fatores que influenciam a adoção de um método de custeio nas empresas do setor industrial. A pesquisa foi descritiva e quantitativa, e a coleta de dados aconteceu por meio de um questionário eletrônico aplicado a 175 profissionais de contabilidade atuantes no setor industrial. Os resultados mostram que os fatores influenciadores da adoção de um método de custeio, em ordem de influência, são competitividade, gerenciamento, controle, legalidade, planejamento, apropriação, supervisão, comparabilidade, confiabilidade e precisão.

Palavras-chave: *Método de custeio. Contabilidade de custos. Adoção de um método.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

FATORES INFLUENCIADORES DA ADOÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO NA PERSPECTIVA DE PROFISSIONAIS EM CONTABILIDADE COM ATUAÇÃO NO SETOR INDUSTRIAL

Resumo

Os métodos de custeios são responsáveis por definir a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais e têm sua maior relevância na obtenção das informações gerenciais necessárias para os aspectos decisórios, como também em mensurar estoques e resultados. Dessa forma, o período de apuração de um método de custeio é uma fase em que a entidade deve realizar uma análise detalhada dos objetivos pertinentes à empresa, buscando atender às necessidades do diversos setores de forma eficiente e eficaz. O objetivo desta pesquisa é identificar os fatores que influenciam a adoção de um método de custeio nas empresas do setor industrial. A pesquisa foi descritiva e quantitativa, e a coleta de dados aconteceu por meio de um questionário eletrônico aplicado a 175 profissionais de contabilidade atuantes no setor industrial. Os resultados mostram que os fatores influenciadores da adoção de um método de custeio, em ordem de influência, são competitividade, gerenciamento, controle, legalidade, planejamento, apropriação, supervisão, comparabilidade, confiabilidade e precisão.

Palavras-chave: Método de custeio. Contabilidade de custos. Adoção de um método.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 INTRODUÇÃO

As informações contábeis caracterizam-se como uma ferramenta de auxílio à gerência administrativa de uma organização, tendo ênfase no processo decisório. No setor Industrial, a contabilidade se destaca, sobretudo na gestão de custos, que representa um diferencial nas atitudes negociáveis. Na concepção de Martins (2003), a contabilidade de custos surgiu com a Revolução Industrial, quando a contabilidade financeira não conseguia suprir a necessidade das Indústrias com ênfase na formação de preço de venda dos produtos. Wickert (2004) afirma que os métodos de custeio mais conhecidos pela comunidade acadêmica e operacional são: custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC), custeio por absorção, custeio variável e custeio padrão. Todos esses métodos apresentam vantagens e desvantagens que devem ser avaliadas de acordo com a necessidade apresentada em cada organização. Entretanto, todos devem ser adequados à real situação da empresa, de modo que sejam relevantes e confiáveis no processo de tomada de decisão, devendo ser uma ferramenta eficiente e eficaz para a organização.

Apesar de tantos benefícios trazidos para as organizações, Pompermayer (2000) destaca que uma das grandes dificuldades ocorridas no processo de adoção de um método de custeio está na falta de entendimento dos conceitos, das terminologias dos custos e da relevância de um método, por parte dos gestores das empresas. A maioria deles busca atender apenas parte das necessidades da organização, como por exemplo, ser aceita pela legislação fiscal, comprometendo assim a eficácia e eficiente do método, que não será capaz demonstrar a real situação da entidade. Dessa forma, torna-se relevante evidenciar quais os fatores influenciadores da adoção de um método de custeio em empresas do setor industrial na perspectiva de profissionais em contabilidade?

Essa pesquisa tem como objetivo geral identificar os fatores influenciadores da adoção de um método de custeio em empresas do setor industrial na perspectiva de profissionais em contabilidade, e os objetivos específicos; encontrar e nomear os agrupamentos de fatores influentes para adoção de um método de custeio na ótica profissionais contábeis com atuação no setor industrial, identificar o fator com maior influência na adoção de um método de custeio e identificar o grau de importância das variáveis influenciadoras da adoção de um método de custeio.

De maneira específica, o trabalho dá continuidade à pesquisa realizada por Fiorese (2005) a qual realizou uma análise comparativa dos métodos de custeio em indústrias metalúrgicas. O autor identificou na pesquisa alguns aspectos que precisam ser aprofundados e vistos de forma holística, entre eles destaca-se a sugestão de investigar a necessidade de informação que cada gestor possui antes de definir qual o método de custeio a ser adotado pela organização, sendo esse o objetivo geral do presente estudo, optou-se por identificar na perspectiva de profissionais da contabilidade, pois os mesmos em sua grande maioria são os responsáveis pela adoção dos métodos de custeio.

A realização deste trabalho justifica-se por sua relevância em evidenciar aos administradores que a identificação das variáveis que influenciam a adoção de um método de custeio traz benefícios para a organização, auxiliando no planejamento, possibilitando oportunidades de crescimento para a empresa, colocando-a em posicionamento estratégico perante as demais instituições do mercado. De acordo com Kaspczak, Sacandelari e Francisco (2008), os métodos de custeio são apontados como ferramentas capazes de oferecer informações relativas à estrutura de custos, principalmente em organizações industriais, que apresentam grande complexidade na gestão de custos.

Os métodos de custeio representam a parte da contabilidade de custos, em que os dados são processados, gerando informações para tomada de decisões, na fase de adoção de um método de custeio se torna relevante, pois uma vez que não atenda às necessidades da organização poderá comprometer seriamente o comportamento dos seus resultados. Vale salientar que a escolha de um método ou outro depende de qual se adapta melhor com a realidade da empresa (FIORESE, 2005).

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 METODOS DE CUSTEIO

Dentro de qualquer organização, no processo de tomada de decisões, existem ferramentas que auxiliam os gestores a tornar as organizações mais competitivas em seu segmento de atuação. O sistema de custos é uma ferramenta que fornece informações sobre a estrutura de custos de uma determinada organização. Trata-se de uma ferramenta que pode ser utilizada no âmbito interno de uma organização nos níveis: estratégico, tático e operacional. No nível operacional ocorre a coleta dos dados, no tático os dados são diferenciados e classificados transformando-se em informações que provavelmente serão utilizadas pelo nível estratégico para a tomada de decisões estratégicas como, por exemplo: decidir qual o melhor mix de produtos, cortar ou não a produção de um produto, controlar ou reduzir custos, entre outros fatores relevantes em uma organização (KASPCZAK; SCANDELARI; FRANCISCO, 2008).

O sistema de informações precisa informar custos precisos dos produtos para fixação de preços, lançamento de novos produtos, eliminação de produtos obsoletos e melhorias no desempenho dos produtos para competir com os concorrentes. Nota-se que os métodos de custeio apresentam papel fundamental no sistema de informações, pois como vistos, são eles que processam e geram informações para os gestores. A forma esquemática e a metodologia

utilizada pelos diversos métodos de custeio contemplam a problemática de alocação de custos e despesas aos produtos ou serviços que estão sendo produzidos pela organização (FIORESE, 2005). Para Wickert (2004) os métodos de custeio mais conhecidos pela comunidade acadêmica e operacional são: custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC), custeio por absorção, custeio variável e custeio padrão, que serão vistos de forma mais aprofundada nos próximos tópicos.

2.2.1 Método de custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC).

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas na empresa e suas respectivas relações com os produtos. É necessário identificar os direcionadores podem ser: Direcionadores de Recursos: e Direcionadores de Atividades. Sendo o primeiro responsável por determinar a ocorrência de uma atividade, por identificar a maneira como que as atividades consomem recursos e como serve para custear as atividades, já o segundo busca identificar a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos (AZEVEDO, GOUVÊA e OLIVEIRA, 2006; MAUAD e PAMPLONA, 2003).

O sistema de custeio ABC possui uma maneira própria de apropriar seus custos, não realizando agregação entre custos e despesas, mas separando as atividades que adicionam valor e as que não adicionam valor aos produtos ou serviços fabricados. As atividades que agregam valor são aquelas que absorvem recursos transformando-os em produtos ou serviços compatíveis com as necessidades dos clientes. Esse custeio pode ser dividido em dois estágios, onde o primeiro preocupa-se em identificar os recursos existentes na organização, e o segundo estágio focaliza em identificar as atividades desempenhadas na produção, para realizar a devida alocação dos custos.

2.2.2 Método de custeio absorção.

O Método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os gastos realizados na produção dos produtos desenvolvidos pela organização. O diferencial desse método de custeio dentro os demais, é a realização da alocação das despesas apenas nos demonstrativos de resultados. Esse método busca custear o produto, atribuindo-lhe também, parte do custo fixo, bem como consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados, de forma direta e indireta (rateios). Temos que o princípio básico do método de custeio, por absorção, visa fragmentar a empresa em inúmeras áreas funcionais, os chamados centros de custos, apropriando os custos indiretos (fixos e variáveis) no custo do produto, proporcionalmente ao esforço de fabricação de cada produto, permitindo um maior controle na produção. Sendo assim, a metodologia do custeio, por absorção (Figura 05) consiste nas seguintes etapas: inicialmente ocorre a separação de custos e despesas, logo após tem-se a apropriação dos custos diretos e indiretos aos produtos, e por fim apropriação mediante rateio dos custos indiretos aos produtos (REBELATTO; ARAMAYO; ALMEIDA, 2006).

Esse custeio consiste em ser um método tradicional que também pode ser denominado Custeio Integral, pois possui característica de apropriação integral de todos os custos sendo eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis que ocorram no processo produtivo de um produto ou serviço. Por esse motivo, os custos passam a ser classificados como sendo custos totais, os custos diretos absorvem também os custos indiretos, classificados por critérios simples e convencionais. Para os produtos e processos são contabilizados os custos diretos, recebendo a devida parcela, através da forma de rateio dos custos indiretos onde estão sendo realizados (CASTRO, 2011). Para Fiorese (2005) um dos pontos fortes que garantem a adoção desse

custeio está no fato de atender a Legislação Fiscal Brasileira e está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade aplicados a custos, além de proporcionar informações à gerência para as finalidades de formação de preços de vendas, objetivando a recuperação dos custos incorridos em determinados períodos.

2.2.3 Método de custeio variável.

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

O método de custeio atende plenamente a expectativa da organização no tocante ao processo decisório, oferecendo informações tempestivas e confiáveis, entretanto esse método não é aceito pela Legislação Fiscal Brasileira e nem pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. Como visto a metodologia utilizada por esse custeio atribui alocação apenas aos custos variáveis incorridos no processo produtivo, infringindo assim os Princípios Fundamentais da Contabilidade, mais precisamente o princípio da Competência, onde é afirmado que todas as receitas e despesas devem ser registradas no período em que ocorreram sem haver diferenciação entre classificação fixa e variável. Por isso, as Demonstrações de Resultado, e os Balanços avaliados com base nesse método não são aceitos para usuários externos, somente para internos por ser forte aliado nas decisões da organização (ROSA, 2006; CATELLI; PEREIRA e VASCONCELOS, 2001).

2.2.4 Método de custeio padrão

O método de custeio baseado em custos-padrão preocupa-se em delinear o quanto deveria custar certa produção, levando-se em conta certas condições normais ou ideais. Esses padrões podem ser estabelecidos para matérias, mão de obra, custos indiretos; materiais, entre outros fatores passíveis de modificação, onde se deve destacar especificação, quantidade, preço de custo, taxa de aproveitamento, perdas naturais, entre outros fatores. Esse custeio é uma base de comparação para o custo realizado e somente tem, de fato, utilidade na medida em que a empresa que o utiliza dispõe de um bom sistema de apuração do custo realizado. Persiasamy (2010) destaca que o custeio padrão nada mais é, que uma técnica da contabilidade de custos que compara o custo padrão de cada produto ou serviços com o custo real, determinando a eficiência da operação de modo que qualquer ação corretiva pode ser tomada imediatamente. Tais alterações podem ser originadas por diversos fatores, tais como: mudanças nas especificações do produto quanto ao consumo de matérias-primas de baixa qualidade levando a uma maior quantidade de perda, aumento de custos das matérias-primas pelos fornecedores, entre outros (CRUZ, 2010; KOHLER, 1975).

Na concepção Barbosa (2004) o método de custeio padrão visa quantificar os custos relacionados à matéria-prima e insumos, baseado em informações de anos anteriores para controlar preços dos insumos necessários no processo produtivo, uma vez que se tem a quantidade a ser utilizada já determinada pelos padrões. Custo padrão é o custo determinado como sendo o custo normal de um produto. Esse método de custeio elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão de obra etc (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2001).

3 METODOLOGIA

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

Para alcançar os objetivos propostos no presente estudo, foi escolhido o método de abordagem quantitativa, em virtude dos dados obtidos na pesquisa serem analisados por meio dos métodos estatísticos, podendo assim identificar os fatores influenciadores da adoção de um método sobre a perspectiva de contadores e técnicos em contabilidade com atuação no setor industrial. O universo da pesquisa são os contadores e técnicos em contabilidade cadastrados no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Norte, no tocante a amostra, foi determinada de acordo com o número de variáveis identificadas na presente pesquisa. Segundo Hair *et al.* (2009), multiplicando-se o número de variáveis identificadas por, no mínimo, cinco vezes, obtém-se a amostra mínima de sujeitos entrevistados. Sendo assim, foram identificadas 35 variáveis para análise, o que representa uma amostra de 175 sujeitos respondentes.

As variáveis relacionadas com adoção de um método de custeio podem ser encontradas em contribuições de vários autores. Foram identificadas 35 variáveis que foram agrupadas em dimensões geralmente relacionadas com o foco de estudo. Após o levantamento realizado, as variáveis encontradas na literatura foram agrupadas com base na percepção de Marcos e Naia (2001) em que a contabilidade de custos bem como os métodos de custeio concentra-se no planejamento e controle das operações, como suporte para tomada de decisão e alocação de custos de produção das atividades desenvolvidas dentro de uma organização.

Nascimento *et al.* (2003) afirmam que ao definir um método de custeio as indústrias buscam adotar um método que seja aplicável ao processo produtivo, este deve atender em grande parte ao aspecto gerencial como meio de fornecer informações úteis para fins de planejamento. O planejamento caracteriza-se como sendo uma das grandes preocupações da organização, pois é por meio deste que são formulados possíveis direcionamentos que serão seguidos pela entidade. Neste sentido, a adoção de um método de custeio possibilita diversas formas de planejamento que visam auxiliar no gerenciamento, desenvolvimento ou adaptações das operações desempenhadas. Dessa forma, nos diversos métodos de custeio encontram-se variáveis de planejamento de operações que explicam a sua adoção (Quadro 01).

| Nº | MÉTODO | VARIÁVEL | EXPLICAÇÃO | AUTORES |
|-----|----------|---|--|---|
| V01 | Absorção | Margem de Lucro desejada | Leva a margem de lucro desejada para o produto, sendo possível planejar a margem de lucro para os próximos períodos. | Gonçalves et al., (1998), Megliorini (2007), Hongrem, Foster e Data (2000) e Longenecker et al. (1997). |
| V02 | Variável | Planejamento de custos, volume e lucro. | Auxilia no processo de planejamento que envolva custos, volume e lucro dos produtos. | Esteves (2010), Maher (2001), Garrison e Norenn (2001) e Bornia, (2002), |
| V03 | Variável | Ponto de Equilíbrio dos produtos. | É possível calcular o ponto de equilíbrio dos produtos, planejando quanto à empresa deve vender para cobrir as despesas e obter lucro. | Motta (2000) Maher (2001) e Vanderbeck (2001). |

Fonte: Autoria Própria (2014).

Quadro 01 – Variáveis do grupo “Planejamento das operações”.

Carareto *et al.* (2006) destacam que a gestão de custos, bem como a utilização de métodos de custeio, caracteriza-se como sendo uma ferramenta que busca oferecer as empresas informações que lhes permitam manter-se no mercado, com produtos de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes. Nesse contexto, a análise da relação de custo/volume/lucro e aplicação de mecanismos como margem de contribuição, ponto de equilíbrio contábil entre outras, são instrumentos que podem contribuir significativamente na tomada de decisão, sendo está caracterizada como um dos fatores a serem observados para adoção de um determinado método (Quadro 02).

| Nº | MÉTODO | VARIÁVEL | EXPLICAÇÃO | AUTORES |
|-----|----------|--|--|---|
| V04 | ABC | Ferramenta gerencial através dos direcionadores de custos. | Importante ferramenta gerencial, pois ao enfatizar a alocação dos custos indiretos por meio de direcionadores de custos fornece informações para tomada de decisões. | Souza; Avelar; Pavione (2011), Mauad e Pamplona (2003) |
| V05 | ABC | Vantagem Competitiva | O método se caracteriza como uma vantagem competitiva, oferecendo informações que permitem a tomada de decisões gerenciais. | Frossard (2003) e Nakagawa (1994) |
| V06 | Variável | Flexibilizar o processo de tomada de decisões. | Principal objetivo flexibilizar o processo de tomada de decisões. | Morelli (2007), Moscové, Simkin e Bagranoff (2002) e O'Brien (2004). |
| V07 | Variável | Calcular a Margem de Contribuição. | Por meio do cálculo da margem de contribuição, podendo decidir em excluir ou melhorar determinados produtos, que não oferecem mais lucro para empresa. | Esteves (2010), Souza (2007) e Motta (2000). |
| V08 | Variável | Tomada de decisões que envolvam custos, volume e lucro. | Auxilia na tomada de decisões que envolvam custos, volume e lucro dos produtos. | Esteves (2010), Maher (2001), Garrison e Norenn (2001) e Bornia (2002). |
| V09 | Variável | Oferece informações tempestivas e confiáveis. | No processo decisório, o método de custeio atende plenamente a expectativa das organizações, oferecendo informações tempestivas e confiáveis. | Rosa (2006), Catelli; Pereira; Vasconcelos (2001). |

Fonte: Autoria Própria (2014).

Quadro 02 – “Suporte para tomada de decisão”.

Na percepção de Morozini *et al.* (2001), uma das principais funções de um método de custeio é o controle das diversas operações ocorridas no processo produtivo de uma organização. Mediante esse controle é possível estabelecer padrões e orçamentos entre as rotinas dos diversos segmentos. Outro fator que pode ser desenvolvido em decorrência do controle são comparações entre os custos orçados e os custos reais, que possibilitam a realização de provisões de eventos futuros para posterior acompanhamento. Vários autores destacam atividades decorrentes do controle das operações, como podem ser observado no Quadro 03. Esses fatores podem ser classificados como possíveis variáveis influentes para a adoção de um determinado método de custeio.

| Nº | MÉTODO | VARIÁVEL | EXPLICAÇÃO DA | AUTORES |
|-----|----------|---|---|--|
| V10 | ABC | Acompanhamento da perspectiva do cliente. | Acompanha os custos na perspectiva do cliente. | Frossard (2003) e Carmo (2011). |
| V11 | ABC | Eliminar e reduzir custos que não adicionam valor ao produto. | Método de custeio elimina custos que não adicionam valor ao produto e que podem ser eliminados ou reduzidos, sem afetar atributos desse produto. | Frossard (2003) e Carmo (2011). |
| V12 | Absorção | Fragmenta e a empresa em centros de custos. | O princípio básico do método de custeio por absorção visa fragmentar a empresa em inúmeras áreas funcionais, os chamados centros de custos. | Rebelatto; Aramayo e Almeida (2006). |
| V13 | ABC | Acompanhamento das atividades operacionais e financeiras. | Acompanha os custos incorridos nas atividades operacionais da organização. | Frossard (2003) e O'Guin (1991). |
| V14 | Variável | Avaliar e controlar estratégias. | Oferecer informações que podem ser utilizadas para avaliar e controlar estratégias da empresa. | Motta (2000) e Scigliano, (2011). |
| V15 | Padrão | Determina as estimativas de custos. | Busca eficiência em determinação da estimativa de custos. | Cruz (2010), Periasamy (2010) e Kohler (1975). |
| V16 | Padrão | Comparação do custo realizado e previsto. | Por meio do comparativo com a produção anterior o método serve de base de comparação e o controle do custo realizado com o previsto. | Cruz (2010), Periasamy (2010) e Kohler (1975). |
| V18 | Padrão | Acompanhamento na produção. | Realizar um acompanhamento e controle da produção por meio dos fatores internos e externos. | Kraemer (1995) e Robles Jr. (2009). |
| V19 | Padrão | Controle na produção. | Realizar um controle na produção por meio dos fatores internos e externos. | Kraemer (1995) e Robles Jr. (2009) |
| V20 | Padrão | Aprimoramento dos controles da organização. | Uma das vantagens desse método de custeio está nos padrões desempenho e de consumos que podem servir como base para um aprimoramento de controles nas organizações. | Fandanelli (2007) e Scigliano (2011). |

Fonte: Autoria Própria (2014).

Quadro 03 – Variáveis do grupo “Controle das Operações”

Os métodos de custeio referem-se às formas com que os custos são registrados e transferidos internamente dentro da entidade, identificando os custos dos estoques de produção em andamento e de produtos acabados, realizando assim alocação eficiente e eficaz dos custos. Nesse contexto, uma das principais variáveis na adoção de um método de custeio está na forma de alocação de custos de produção (Quadro 04), tendo como objetivo controlar adequadamente a classificação dos custos envolvidos nas diversas operações da entidade (BRUNI; FAMÁ, 2009).

| Nº | MÉTODO | VARIÁVEL | EXPLICAÇÃO | AUTORES |
|-----|--------|----------------------------------|---|--|
| V17 | Padrão | Controlar preços de insumos. | Por meio da comparação com a produção anterior é possível controlar os preços dos insumos. | Barbosa (2004) e Perez Jr.; Oliveira; Costa (2001) |
| V21 | ABC | Não realiza rateios arbitrários. | Os rateios arbitrários não são realizados, pois não são utilizados como ferramenta gerencial. | Lourenço (2009), Brimson (1996) e Nakagawa (1994) |
| V22 | ABC | Identificação dos | A superioridade do uso do método de | Silva J. (2011) e Baker |

| | | | | |
|-----|----------|---|---|---|
| | | custos por atividade | custeio por atividade está por realizar identificação que faz dos custos por atividade. | (1998). |
| V23 | ABC | Reduz distorções no rateio dos custos indiretos. | Reduz distorções causadas pelo arbitramento do rateio dos custos indiretos da fabricação. | Azevedo; Gouvêa e Oliveira (2006), e Mauad; Pamplona (2003). |
| V24 | Absorção | Alocação das despesas apenas nos demonstrativos de resultado. | Realiza alocação das despesas apenas nos demonstrativos de resultados. | Rebelatto; Aramayo e Almeida (2006). |
| V25 | Absorção | Apropriação dos custos indiretos (fixos e variáveis) no custo do produto. | Apropria os custos indiretos (fixos e variáveis) no custo do produto, proporcionalmente ao esforço de fabricação de cada produto. | Rebelatto; Aramayo; Almeida, (2006). |
| V26 | Absorção | Apropriação integral de todos os custos. | Possui característica de apropriação integral de todos os custos sendo eles diretos, indiretos, fixos e variáveis. | Castro (2011), Persiany (2010) e Rebelatto; Aramayo; Almeida, (2006). |
| V27 | Absorção | Apuração de Desempenho unitário. | Utilizado pelas organizações para apuração do desempenho unitário. | Castro (2011), Persiasamy (2010). |
| V28 | Absorção | Recuperar todos os custos (diretos e indiretos) | Esse método de custeio é indicado para ser utilizado, pois recupera todos os custos diretos e indiretos. | Gonçalves et al., (1998) |
| V29 | Absorção | Atende a Legislação Fiscal. | Um dos pontos fortes que garantem a doção desse custeio está no fato de atender a Legislação Fiscal. | Fiorese (2005) e Nascimento (2001). |
| V30 | Absorção | Está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade. | Um dos pontos fortes que garantem a doção desse custeio está de acordo com os Princípios Fundamentals da Contabilidade. | Fiorese (2005) e Nascimento (2001). |
| V31 | Variável | Somente os custos variáveis são alocados aos produtos. | Somente os custos variáveis são considerados para alocação dos produtos ou serviços desenvolvidos. | Panarella (2010). |
| V32 | Padrão | Delinear custo certo da produção | O sistema de custos baseado no custo-padrão preocupa-se em delinear quanto deveria custar certa produção. | Cruz (2010) e Kohler (1975). |
| V33 | Padrão | Oferece maior rigor técnico na estimativa do custo. | Diferencia-se de um custo meramente estimado em razão de apresentar maior rigor técnico na estimativa de custos. | Cruz (2010) e Kohler (1975). |
| V34 | Padrão | Realiza sistema de apuração do custo realizado. | Esse método de custeio realiza apuração do custo realizado. | Cruz (2010) e Kohler (1975). |
| V35 | Padrão | Sistema de identificação e acumulação de custos. | O sistema de identificação e acumulação de custos têm por finalidade identificar os valores e os acumulam de acordo com alguns critérios estabelecidos. | Fiorese (2005). |

Fonte: Autoria própria (2014).

Quadro 04 – Alocação de custos

Os dados nesta pesquisa foram tratados com estatística descritiva (frequências, médias) e análise fatorial. Para a análise fatorial, utilizou-se a técnica de análise dos componentes principais, apoiada nos testes KMO e esfericidade de Bartlett, e definiu-se o autovalor maior que um como critério para a quantidade dos fatores os quais influenciam na adoção de um método de custeio. Os fatores gerados pela análise fatorial foram identificados

e nomeados em função das variáveis que os compõem. As respostas foram então substituídas pelos valores dos fatores e a média dos fatores foi utilizada para identificar a ordem de importância, utilizou-se ainda a média das variáveis com intuito de identificar as variáveis com maior influência na adoção dos métodos de custeio.

4 RESULTADO

Para o alcance dos objetivos da pesquisa foi utilizada a ferramenta estatística análise fatorial, a qual após a rotação e os testes de adequação da amostra evidenciou dez fatores, que foram nomeados mediante composição das variáveis destacadas em cada fator, conforme se pode observar na Figura 01.



Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Figura 01– Fatores influenciadores da adoção de um método de custeio

No fator 01, nominado como Fator Competitividades estão destacadas as variáveis vantagem competitiva (V05), flexibilizar o processo de tomada de decisões (V06), oferecer informações tempestivas e confiáveis (V09) e avaliar e controlar estratégias (V14). Diante dessa perspectiva, conclui-se que as variáveis agrupadas, possuem relevância na gestão de custos da organização. Já adoção de um método de custeio representa como sendo uma ferramenta que oferece as empresas informações que permitem manter no mercado produtos com qualidade e com menores custos, sendo assim essas informações observadas nesse fator podem contribuir significativamente para a competitividade da organização frente às concorrentes (FROSSARD, 2003; NAKAGAWA, 1994).

No fator controle, estão presentes as variáveis: margem de contribuição (V08), eliminar e reduzir custos que não adicionam valor ao produto (V11), acompanhamento das atividades operacionais e financeiras (V13), determinar as estimativas de custos (V15), acompanhamento na produção (V18), controle na produção (V19), aprimoramento dos controles da organização (V20) e realizar sistema de apuração do custo realizado (V34). Como se pode perceber, as variáveis destacadas nesse grupo contribuem diretamente com o processo de controle de diversas formas na organização, seja controlando custos ou atividades. Na concepção de Martins (2003), a Contabilidade de Custos surgiu com a Revolução

Industrial, quando a Contabilidade Financeira não conseguia suprir a necessidade das Indústrias e atualmente, esse ramo da contabilidade visa produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma empresa, auxiliando-a em diversas funções de desempenho entre elas o controle, que ocorre em diversas fases do processamento e alocação dos custos.

No fator comparabilidade são encontradas as variáveis comparação do custo realizado e previsto (V16), controlar preços de insumos (V17), identificação dos custos por atividades (V22), alocação das despesas apenas nos demonstrativos de resultado (V24), apropriação dos custos indiretos (fixos e variáveis) no custo do produto (25) e delinear custo certo da produção (V32). As variáveis descritas no fator comparabilidade demonstram a relevância que um método de custeio possui, assim como descreve Barbosa (2004), o autor destaca que a realização de comparações com diversos custos alocados no processo de produção de um bem ou serviço auxilia a empresa na gestão e no alcance dos objetivos pretendidos, através desta comparação pode-se observar variações no ocorridas junto aos custos, e assim corrigi-las.

No fator precisão, destacam-se cinco variáveis, não realiza rateios arbitrários (V21), reduz distorções no rateio dos custos indiretos (V23), apuração de desempenho unitário (V27), oferece maior rigor técnico na estimativa do custo (V33) e sistema de identificação e acumulação de custos (V35). Observa-se dessa forma que todas as variáveis descritas neste fator, estão diretamente ligadas com a precisão esse fator é de fundamental relevância. Pois de acordo com Callado e Callado (2000) as informações de custos devem ser utilizadas para diversas atividades na organização como no arbitramento dos rateios, na apuração do desempenho unitário, na estimativa de custos e no sistema de acumulação de custos, entre outros, entretanto a falta de precisão nessas atividades poderá comprometer a qualidade das decisões tomadas. Em seguida, destacam-se as variáveis presentes no fator confiabilidade.

O fator confiabilidade é composto por três variáveis, a margem de lucro desejada (V01), ponto de Equilíbrio dos produtos (V03) e somente os custos variáveis são alocados aos produtos (V31). Dessa forma, toda atenção é voltada para os custos variáveis que tendem a ser alocados com maior grau de confiança. Sendo assim, neste fator destaca-se uma das principais características que um método de custeio e o processo de alocação de custos devem possuir a confiabilidade das informações, que visa garantir a segurança das informações para o processo decisório, visando auxiliar a organização no alcance dos seus objetivos (MOTTA, 1997).

No fator apropriação, são observadas duas variáveis, apropriação integral de todos os custos (26) e recuperar todos os custos. Sendo assim, os métodos de custeio servem para normatizar cada etapa do processo de apropriação e apuração desenvolvida pelos sistemas de custeio, os quais se comportam como indicadores dos caminhos a serem seguidos para a coleta, processamento e saída das informações para custeamento dos produtos (OSTROWSKI, 2005).

As variáveis atende à legislação (V29) e está de acordo com os princípios Fundamentais da Contabilidade (V30) destacam um dos pontos fortes que garantem a adoção de um método de custeio, que é atender à legislação fiscal brasileira e está de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade aplicadas a custos, além de proporcionar melhores informações à gerência auxiliando na alocação dos custos de produção. Dessa forma, garantindo a legalidade na adoção do método de custeio, motivo este frequente para adoção de um método de custeio (FIORESE, 2005).

Em seguida no grupo supervisão, encontram-se evidenciadas as variáveis, acompanhamento na perspectiva do cliente (V10) e fragmenta a empresa em centro de custos (V12). Bornia (2002), afirma que através das informações contidas em um método de custeio é possível realizar supervisão de diversas atividades desenvolvidas na organização, e nos diversos setores destinados a produção.

O fator gerenciamento é composto pelas variáveis; ferramenta gerencial por meio dos direcionadores de custos (V04) e calcular a margem de contribuição (V07). Nascimento et al. (2003) afirmam que ao definir um método de custeio as indústrias buscam adotar um método que seja aplicável ao processo produtivo, este deve atender em grande parte ao aspecto de gerenciamento das diversas atividades, que auxilia as diversas etapas do setor de produção. Por fim, mais não menos relevante encontra-se o fator planejamento.

O fator Planejamento é composto pela variável planejamento de custos, volume e lucro (V02), de acordo com está variável pode-se perceber que ao adotar um método de custeio as indústrias buscam adotar um método que seja aplicável ao processo produtivo, este deve atender em grande parte ao aspecto gerencial como meio de subsidiar com informações úteis na formulação de orçamentos para fins de planejamento. O planejamento sempre caracterizou como sendo uma das grandes preocupações para a organização, pois é por meio deste que são formulados possíveis direcionamentos que serão seguidos pela organização, sendo assim o planejamento do custo, volume e lucro e imprescindível nas empresas que atuam no setor industrial. Neste sentido, a adoção de um método de custeio possibilita diversas formas de planejamento auxiliando no gerenciamento, desenvolvimento ou adaptações das operações desempenhadas na entidade (MAHER, 2001).

5 CONCLUSÃO

O presente estudo foi realizado com um grupo de profissionais contábeis atuantes no setor industrial, pesquisar esse setor e identificar os fatores com maior grau de importância no processo de adoção de um método de custeio, contribuiu para confirmar a literatura quanto à relevância desses métodos dentro de uma organização. Os métodos de custeio caracterizam-se como sendo uma ferramenta fundamental dentro de uma organização, responsável pela separação dos custos e despesas, além de contabilizá-los e produzir diversos relatórios articulados que servirão de auxílio para tomada de decisão. Dessa forma, o período de adoção de um método de custeio é uma fase em que a entidade deverá realizar uma análise detalhada dos objetivos pertinentes à empresa, buscando atender às necessidades dos diversos setores de forma eficaz e eficiente.

A pesquisa atingiu os resultados de acordo com os objetivos estabelecidos, uma vez que buscou identificar quais os fatores influenciadores da adoção de um método de custeio em empresas do setor industrial, tarefa definida como objetivo geral. Nesta perspectiva, os objetivos específicos também foram atingidos, salientando que buscava encontrar e nomear os agrupamentos de fatores influentes para adoção de um método de custeio na ótica de profissionais de contabilidade com atuação no setor industrial foram identificados dez fatores e nomeados de acordo com a natureza de cada variável pertencente ao mesmo, fator Competitividade, controle, comparabilidade, precisão, confiabilidade, apropriação, legalidade, supervisão gerenciamento e planejamento.

Em seguida o objetivo específico é identificar o grau de importância das variáveis influenciador da adoção de um método de custeio, também foi evidenciado uma vez que as variáveis influenciadores da adoção de um método de custeio seguem a seguinte ordem de influência: oferece informações tempestivas e confiáveis (V09), avaliar e controlar estratégias (V14), flexibilizar o processo de tomada de decisão (V06), vantagem competitiva (V05), acompanhamento na perspectiva do cliente (V10), aprimoramento dos controles da organização (V20), margem de contribuição (V18), acompanhamento das atividades operacionais e financeiras (V13), controle na produção (V19), acompanhamento na produção (V18), está de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade (V30), atende à Legislação Fiscal (V29), ferramenta gerencial por meio dos direcionadores de custos (V04), ponto de equilíbrio dos produtos (V03), apropriação integral de todos os custos (V26),

eliminar e reduzir custos que não adicionam valor ao produto (V11), comparação do custo realizado e previsto (V16), calcular a margem de contribuição (V07), ponto de equilíbrio dos produtos (V03), planejamento de custos, volume e lucro (V02), não realizar rateios arbitrários (V21), determinar as estimativas de custos (V15), recuperar todos os custos (diretos e indiretos) (V28), margem de lucro desejada (V01), controlar preços de insumos (V17), realizar sistema de apuração do custo realizado (V24), oferece maior rigor técnico na estimativa do custo (V33), apuração de desempenho unitário (V27), fragmentar a empresa em centros de custos (V12), realizar sistema de apuração do custo realizado (V34), identificação dos custos por atividades (V22), reduz distorções no rateio dos custos indiretos (V23), sistema de identificação e acumulação de custos (V35), apropriação dos custos indiretos (fixos e variáveis) no custo do produto (V25) e somente os custos variáveis são alocados aos produtos (V30). No quadro 19, é evidenciada a ordem dos fatores influenciadores a adoção de um método de custeio.

Por fim, identificou os fatores influenciadores da adoção de um método de custeio com maior grau de importância, uma vez que o fator que mais influencia na adoção de um método de custeio é o fator competitividade, em seguida o segundo fator de influência é o fator gerenciamento, o terceiro é representado pelo grupo de variáveis responsável por realizar o controle com quarto fator enfoca a legalidade, o quinto fator representado pelo planejamento. Apropriação foi considerada o sexto fator influente na adoção de um método de custeio, seguido pelo fator supervisão, já o fator comparabilidade ocupou a oitava posição no ranking de influência de adoção. O fator confiabilidade ocupou a nona de acordo a percepção dos profissionais de contabilidade atuantes setor industrial, por fim o fator que menos influencia na adoção de um método de custeio é o fator precisão.

Essa pesquisa contribuiu no sentido de orientar a empresa no momento da adoção do método de custeio, uma vez que os fatores levados em conta nesse momento visam atender as necessidades reais da organização. Outro aspecto relevante demonstrado na presente pesquisa é que o fator legalidade composto pelas variáveis aceita pela legislação fiscal e está de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, não possui forte relevância no processo de adoção de um método de custeio uma vez que é o quarto fator de influência, demonstrando com essa posição que as organizações estão mais preocupadas em atender às expectativas e necessidades dos diversos setores, possuindo uma vantagem competitiva frente aos concorrentes, que ainda possuem a contabilidade com um instrumento de obrigatoriedade e não de um auxiliar na gestão da organização.

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

REFERÊNCIAS

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

BAKER, Judith. **Activity-Based Costing and Activity-Based Management: for healthcare**. Aspen Publishers, 1998.

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

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

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

BRUNI, Adriano Leal; Famá, Rubens. **Gestão de Custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel**. 5 ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. **Gestão de custos para pequenas organizações industriais**. **UnB Contábil**, Brasília, v. 3, n.1, p. 127-141, 2000.

CARARETO, Edson Soares; JAYME, Geancarlo; TAVARES, Maristela P. Zanella; VALE, Vildomar Pereira. **Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão**. **Revista de Economia de UEG**, vol. 2 nº 2, Anápolis (GO), jul/dez, 2006.

CARVALHO, Dalmy Freitas de. **A Contabilidade de Custos e os Métodos de custeio: uma análise da utilização gerencial da informação da contabilidade de custos pelas Indústrias de Autopeças da Região Metropolitana de Belo Horizonte**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio Janeiro, 2002.

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

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

CATELLI, A.; PEREIRA, C.; VASCONCELOS, M. **Processo de Gestão e Sistemas de Informações gerenciais**. In: **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. Armando Catelli (coordenador). São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Reinaldo Pacheco da. **Proposta de modelo e implementação de um sistema de apoio a decisão em pequenas empresas**. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

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

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

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

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

Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

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

GONÇALVES, Rosana C. de M. Grillo; PROCÓPIO, Adriana M. e CONCENZA, Verônica. A Diferentes Métodos de Custeio e Utilidade, Confiabilidade e Valor Feedback da Informação de Custo. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de São Paulo**. Ano II, nº 4, mar./ São Paulo, 1998.

HAIR, F.J.; BLACK, W. C.; BABIN, B.; ANDERSON, R. E.; TATHAN, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

LONGENECKER, Justin G; MOORE, Carlos w; PETTY, J. William. **Administração de Pequenas Empresas: Ênfase na Gerencia Empresarial**. São Paulo: Makron Books, 1997.

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

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

KRAEMER, Tânia Henke. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global**. Dissertação (Mestrado em Engenharia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre/RS, 2004.

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

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

MARCOS, Jorge São; NAIA, Paulo. A contabilidade analítica, estudos provisionais e formação no século XXI. I Encontro Ibero americano de Contabilidade de Gestão da Universidade de Aveiro, Valencia, nov. 2001.

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

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

MEGLIORINI, E. Custos análise e gestão. 2 ed. São Paulo, Pearson Pretice Hall, 2007.

MORELLI, Sergio. **Gestão de Custos em projetos uma aplicação prática do uso do EVMS**. Dissertação (Mestrado em Engenharia), Universidade de São Paulo. São Paulo/SP, 2007.

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

MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: um estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos - SP**. Dissertação (Mestrado), Escola de Engenharia de São Paulo, Engenharia de Produção da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2000.

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

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

NASCIMENTO, Cristiano do Nascimento; GALLON, Alessandra Vasconcelos; GASPARETTO, Valdirene; PFITSCHER, Elisete Dahmer. Aplicação da contabilidade de custos na atividade agrícola. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba/PR, 12 a 14 de novembro de 2008.

O'GUIN, M. C. The complete guide to activity-based costing, New Jersey, Prentice Hall, 1991.

OSTROWSKI, Maria Clementina Bruçó. **Métodos de custeio como instrumento gerencial nas Instituições do Sistema ACAPE – Associação catarinense das Fundações Educacionais**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Regional de Blumenau. Blumenau/SP, 2005.

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

POMPERMAYER, C. B. **Modelo conceitual de custos para estruturas organizacionais**. Congresso Brasileiro de Custos, Universidade Federal de Pernambuco, Recife/PE, 2000.

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

PERIASAMY, P. **A textbook of financial cost and management accounting**. Department of Business Management, Himalaya Publishing house, Mumbai, 2010.

REBELATTO, Daisy N; ARAMAYO, Jesús L. Salazar; ALMEIDA, Mariana R. O custeio por absorção como ferramenta de decisão para uma empresa no setor agroindustrial: o caso da indústria de polpa de coco. **Revista GEPROS – Gestão da Produção, Operações e Sistemas**. Ano 1, nº 3. Departamento de Engenharia de Produção da Faculdade de Engenharia da UNESP – Bauru/SP, 2006.

ROSA, Eurycibiades Barra. **Indicadores de desempenho e sistema ABC o uso de indicadores e das atividades de manutenção**. Tese (Doutorado em Engenharia). Universidade de São Paulo. São Paulo/SP, 2006.

SILVA, João Maria Xavier da. **Gestão de Custos em Instituições Hospitalares: Análise Qualitativa dos Sistemas de custeamento adotados**. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Potiguar, Natal, 2011.

SOUZA, Rogério Mariano de Souza. **Avaliação de custo, volume e lucro em micro e pequenas empresas comerciais: um estudo de caso**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Itajubá. Itajubá/MG, 2007.

SOUZA, Antônio Artur de; AVELAR, Ewerton Alex Avelar; PAVIONE, Caroline Steffani Santos Nério. **Custeio Baseado em Atividades: uma Análise das Pesquisas Brasileiras Desenvolvidas na Primeira Década do Século XXI**. XXXV Enanpad Rio de Janeiro/RJ 4 a 7 de setembro de 2011.

VANDERBECK, Edward J. & Charles F. Nagy. Contabilidade De Custos. 10 Ed. Cengage Learning 2001

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