

RETRATAÇÃO

A diretoria da Associação Brasileira de Custos comunica a publicação formal de Retratação para extração, dos Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos, do artigo:

Rosa Filho, Celso da; Peixe, Blênio Cezar Severo; Passos, Gabriela de Abreu; Peixe, Adriana Maria Miguel. *Estudo dos métodos de custeios: uma análise sobre as vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade pelos escritórios de contabilidade*. In: **XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2016, Ipojuca - PE. Anais. Ipojuca: ABC, 2016.

Desde que foi solicitada a extração pelos autores, em função de plágio parcial do artigo:

Abbas, Katia; Gonçalves, Marguit Newmann; Leoncine, Maury. *Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura*. **Contexto**. v. 12, p. 145-159-159, 2012.

Prof. Antonio Cezar Bornia
Diretor Científico da ABC



Os Anais do Congresso Brasileiro de Custos estão licenciados sob uma Licença [Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivados 2.5 Brasil](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.5/br/).

Estudo dos Métodos de Custeios: Uma Análise sobre as Vantagens, Desvantagens e sua Aplicabilidade pelos Escritórios de Contabilidade

Celso da Rosa Filho (UFPR) - profdarosa@yahoo.com.br

Blênio Cezar Severo Peixe (UFPR) - bleniocsp@gmail.com

Gabriela de Abreu Passos (UFPR) - gabriela.abreu.passos@gmail.com

Adriana Maria Miguel Peixe (UFPR) - ammp5196@gmail.com

Resumo:

O objetivo do artigo foi identificar os principais métodos de custeio presentes na literatura e quais são fornecidos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis no ano de 2016, na cidade de Curitiba-PR. Esta pesquisa se classifica como aplicada, bibliográfica, qualitativa-quantitativa, descritiva e explicativa. Analisando as aplicações totalizaram 467 observações sobre tipos de métodos de custeio, considerando as repostas dos 273 questionários. Na área do comércio o método que mais se destaca é o custeio variável com 22; comércio e indústria com 47 aplicações do método de custeio RKW; comércio e prestação de serviços 11 do método de custeio variável e indústria com 75. A periodicidade mensal com o método de custeio variável de 26 e 25 custo padrão, na trimestral destacam custeio variável 19 e custeio RKW com 19. Na periodicidade semestral destacam-se os métodos de custeio ABC com 27 e custo padrão 28 e anual destacam-se custeio variável com 63 e custo padrão com 57. O custeio por absorção apresenta vantagens, como atender à legislação para alocar tanto os custos diretos, quanto os indiretos e ser de menor custo para implantar. A escolha do método mais adequado deve levar em consideração o tipo de organização e o tipo de informação que se busca obter. Considerando o período anual, o ponto de equilíbrio contábil (104) existindo um predomínio sobre o ponto de financeiro (74) e ponto de equilíbrio econômico (62), totalizando 240 empresas que fornecem a ferramenta, tratando-se os períodos semanal, mensal, trimestral, semestral e anual totalizam 436 aplicações.

Palavras-chave: *Métodos de custeio. Tipos de organizações. Escritórios de contabilidade.*

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

Estudo dos Métodos de Custeios: Uma Análise sobre as Vantagens, Desvantagens e sua Aplicabilidade pelos Escritórios de Contabilidade

Resumo

O objetivo do artigo foi identificar os principais métodos de custeio presentes na literatura e quais são fornecidos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis no ano de 2016, na cidade de Curitiba-PR. Esta pesquisa se classifica como aplicada, bibliográfica, qualitativa-quantitativa, descritiva e explicativa. Analisando as aplicações totalizaram 467 observações sobre tipos de métodos de custeio, considerando as repostas dos 273 questionários. Na área do comércio o método que mais se destaca é o custeio variável com 22; comércio e indústria com 47 aplicações do método de custeio RKW; comércio e prestação de serviços 11 do método de custeio variável e indústria com 75. A periodicidade mensal com o método de custeio variável de 26 e custo padrão, na trimestral destacam custeio variável 19 e custeio RKW com 19. Na periodicidade semestral destacam-se os métodos de custeio ABC com 27 e custo padrão 28 e anual destacam-se custeio variável com 63 e custo padrão com 57. O custeio por absorção apresenta vantagens, como atender à legislação para alocar tanto os custos diretos, quanto os indiretos e ser de menor custo para implantar. A escolha do método mais adequado deve levar em consideração o tipo de organização e o tipo de informação que se busca obter. Considerando o período anual, o ponto de equilíbrio contábil (104) existindo um predomínio sobre o ponto de financeiro (74) e ponto de equilíbrio econômico (62), totalizando 240 empresas que fornecem a ferramenta, tratando-se os períodos semanal, mensal, trimestral, semestral e anual totalizam 436 aplicações.

Palavras-chave: Métodos de custeio. Tipos de organizações. Escritórios de contabilidade.

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

1 Introdução

Os métodos de custeio são formados pela mão de obra direta e os materiais diretos, que até os anos 1970, eram os fatores de produção predominantes. Porém, a partir dessa década, ocorreram modificações no ambiente no qual as organizações estão inseridas e passaram a investir intensamente em tecnologias, engenharia, *marketing*, desenvolvimento de produtos, serviços aos clientes e treinamentos, provocando assim um aumento significativo nos custos indiretos (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Pompermayer e Lima (2002), destacam que quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida uma organização, mais importante será dispor de um método de custeio que lhe permita conhecer seus custos e, a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes. Martins (2010, p. 22) concorda com Pompermayer e Lima (2002) ao ressaltar que “[...] com o significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa”. Porém, apesar dos autores optarem por determinado método e o defenderem como sendo o melhor, Martins e Rocha (2010, p. 166) defendem que: “[...] nenhum método de custeio atende a todas as necessidades informativas dos gestores [...]”. Atualmente, dada a complexidade do processo de administração das organizações; nenhuma informação de custos, qualquer que seja o método de custeio, substitui o julgamento e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem. A melhor metodologia de custeio será aquela que melhor ajude a resolver o problema que se apresenta em determinada

situação, induzindo os gestores a tomar decisões adequadas em cada caso (MARTINS; ROCHA, 2010).

Assim, segundo Maher (2001, p. 44), “[...] necessidades diferentes exigem informações diferentes”, portanto, a escolha da metodologia depende do tipo de informação necessária aos gestores. Todavia, ressalta-se que cada método, apesar de apresentar vantagens e desvantagens, gera informações complementares. Para Beuren (1993), os métodos de custeio não se limitam apenas à avaliação dos estoques, mas constituem-se em ferramentas que fornecem subsídios importantes à avaliação de desempenho dos gestores, à taxa de retorno nas decisões de investimentos, a decisões do tipo comprar versus fabricar e à formação de preço de venda, entre outros. Como pode-se observar, são diversas metodologias de custeio utilizadas pelas empresas e encontradas na literatura brasileira.

Diante da importância no processo de controle e planejamento empresarial das organizações devem conhecer seus custos, e optarem por uma metodologia de custeio que os auxilie na tomada de decisões, a questão norteadora da pesquisa: **quais os principais métodos de custeio presentes na literatura e quais são fornecidos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis no ano de 2016?** Configurando-se assim como principais objetivos verificar (i) quais métodos de custeio os escritórios fornecem as empresas; (ii) quais os setores que se destacaram; (iii) qual a periodicidade de aplicação das ferramentas de custeio; (iv) quais os cálculos de ponto de equilíbrio são utilizados. Face ao contexto apresentado, o **objetivo deste estudo é identificar os principais métodos de custeio presentes na literatura e quais são fornecidas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis no ano de 2016.** Desse modo, o delineamento da pesquisa está embasado nas principais ferramentas acerca do tema métodos de custeio aplicados nos setores comercial, industrial e prestadores de serviços.

Nessa linha, a pesquisa justifica-se devido os métodos de custeio fornecerem subsídios importantes no processo de controle e planejamento empresarial quanto à avaliação de desempenho dos gestores, à taxa de retorno nas decisões de investimentos, a decisões do tipo comprar versus fabricar e à formação de preço de venda, entre outros. Desse modo, os resultados da pesquisa demonstram os principais métodos de custeio aplicados nos setores comercial, industrial e prestadores de serviços na área privada. Poderá, também, contribuir para os profissionais de Contabilidade dos referidos setores no direcionamento de seus trabalhos.

Este trabalho está estruturado, além desta introdução, em outras cinco seções. Na seção 2, apresenta-se o marco teórico dos métodos de custeio; a seção 3, trata-se dos procedimentos metodológicos; as análises e discussão dos resultados da produção científica constam da seção 4; e as considerações finais e sugestões para futuros estudos são apresentadas na seção 5.

2 Marco teórico

Na abordagem do marco teórico são evidenciados os conceitos, as vantagens e as desvantagens sobre os métodos de custeio aplicados nos setores: comercial, industrial e prestadores de serviços. A literatura apresenta diversos métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas empresas comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Esses métodos são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos. Dentre esses métodos, estão o custeio por absorção, o custeio variável, método das seções homogêneas (RKW), o custeio baseado em atividades (ABC), método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) e o método de custeio padrão (DIAS; PADOVEZE, 2007).

Complementarmente, Megliorini (2012) menciona que o custeio por absorção, a metodologia das seções homogêneas e o custeio variável são consideradas metodologias tradicionais, visto que neles os produtos sejam geradores de custos e mais adequados a ambientes nos quais há a predominância dos custos com materiais diretos e mão de obra direta. Ainda, Megliorini (2012, p. 2) evidencia que esses métodos tradicionais “[...] têm relação com o conceito de que o comportamento dos custos varia de acordo com a quantidade fabricada”, ou seja, variam de acordo com o volume de produção. Além disso, o autor destaca que o custeio baseado em atividades é considerado um método contemporâneo em resposta a um ambiente competitivo mais intenso, em que há a preocupação com a gestão de custos.

Nessa linha de pensamento, Kaplan e Cooper (1998) também incorrem nessa divisão das metodologias de custeio em tradicionais e avançadas e consideram o custeio baseado em atividades como uma metodologia avançada. Para os autores, o custeio por absorção e a metodologia das seções homogêneas se enquadram na categoria de metodologias tradicionais, sendo que, enquanto o primeiro é obrigatório pela legislação do imposto de renda, o segundo utilizado para fins gerenciais, sendo mais apropriado à tomada de decisão. As metodologias tradicionais foram criadas para um ambiente competitivo no qual a mão de obra e os materiais diretos correspondiam a uma grande porção dos custos, sendo válido, portanto, a utilização de bases de rateio baseadas em volume produção para os custos indiretos, que representavam uma pequena porção dos custos (MARKANTONIS; MEYER; SCHWARZE, 2012). Já Brimson (1996, p. 23) corrobora o exposto enfatizando que as metodologias tradicionais “[...] foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos”. A seguir são descritos os principais métodos de custeio, elencados no presente trabalho.

2.1 Método de custeio por absorção

Segundo Santos (2009), o método de custeio por absorção é considerado básico para a avaliação de estoques pela contabilidade societária para fins de levantamento do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício. No custeio por absorção, todos os custos de produção compõem o custo do bem ou serviço. As despesas não fazem parte do custo do bem ou serviço (CPV – custo do produto vendido ou CSP – custo do serviço prestado), ou seja, são lançadas diretamente no resultado, enquanto que os custos, tanto diretos quanto indiretos, são apropriados a todos os bens e serviços.

Para obter o custo dos bens ou serviços, a partir do custeio por absorção, a empresa pode proceder de duas maneiras (MARTINS, 2010): (i) Alocar os custos diretos (materiais diretos e mão de obra direta) pela efetiva utilização, visto que são custos relacionados, diretamente, com a produção, sendo possível verificar seu real consumo nos bens ou serviços e rateio dos custos indiretos, que são os itens que não estão diretamente relacionados com a fabricação dos bens ou serviços, a partir de estimativas, ou seja, de bases de rateio; e (ii) Dividir a empresa em departamentos de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os bens/serviços) e em departamentos produtivos (promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente), sendo os custos indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos. Após, os departamentos de serviços transferem seus custos para outros departamentos de serviços e para os custos de produção. Por fim, os departamentos de produção transferem seus custos aos bens ou serviços. Todas essas transferências, dos custos, dos departamentos de serviços para outros departamentos de serviços e para os produtivos, dos produtivos aos bens/serviços são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são alocados aos bens/serviços por intermédio da sua efetiva utilização, ou seja, de forma fácil e confiável.

Ressalta-se que a departamentalização tem a finalidade de aumentar a eficiência de controle de custos das organizações, visto que os custos passam a ser apurados primeiramente em níveis departamentais, dando à contabilidade de custos condições de apresentar relatórios e dados que apontam o desempenho de diversos departamentos, antes de atribuir o custo ao bem ou serviço. Barbosa et al. (2011) citam as seguintes vantagens da utilização desse método: (i) Segue os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro; (ii) Agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos; e (iii) Pode ser menos custoso de implementar, desde que não requeira a separação dos custos em fixos e variáveis.

Além das vantagens, autores também citam as seguintes desvantagens: (i) Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade; (ii) O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto; e (iii) Os custos fixos existem, independente, da fabricação ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites), portanto não devem ser alocados aos bens e serviços. Neste método, todos os custos de produção compõem o custo do bem ou serviço. As despesas não fazem parte do custo do bem ou serviço (CPV – custo do produto vendido ou CSP – custo do serviço prestado).

2.2 Método de custeio variável

O método de custeio variável é também chamado por alguns autores de custeio direto, o custeio variável em consideração apenas os gastos diretos e/ou variáveis, não apresentando assim nenhuma dificuldade na sua assimilação (DIAS; PADOVEZE, 2007). Ainda para os autores, apresenta vantagens no que se refere ao reconhecimento dos resultados econômicos concebidos pelos produtos da organização e ao suporte das tomadas de decisão gerencial.

Segundo Megliorini (2012), enquanto no custeio por absorção, estruturado para atender às disposições legais, os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável - estruturado para atender à administração da empresa - apenas os custos variáveis - que são os que variam de acordo com o volume de produção ou de acordo com alguma outra base estabelecida - irão compor o custo do objeto de custeio (bens ou serviços), sejam diretos ou indiretos.

Sobre o método, Leone (1997, p. 322) defende que: [...] fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período.

Para Martins (2010), a consideração dos custos fixos na composição do valor de um bem ou serviço não é de grande utilidade para fins de análise gerencial, uma vez que esses custos existem, independentemente se o volume de produção ou de prestação de serviço ocorrer, e são distribuídos aos bens ou serviços por meio de critérios de rateio, que incluem, em maior ou menor grau, arbitrariedade. Além disso, há relação desses custos fixos com o volume de produção, ou seja, aumentando-se o volume produzido, tem-se um menor custo fixo por unidade e vice-versa. Assim, a análise deverá contemplar o custo global dos bens ou serviços. Sendo assim, o custeio variável pressupõe que, para uma organização funcionar, deve já estar comprometida com os custos fixos, os quais não serão alterados, caso ocorra aumento ou diminuição da produção, ou, ainda, caso não haja produção. Assim, uma vez que a estrutura fixa da organização já está preparada para atender aos clientes, a decisão relevante está relacionada com os custos variáveis.

A partir do custeio variável, é possível obter a margem de contribuição, que, segundo Bernardi (1996), é a diferença entre o valor das receitas e os custos variáveis de venda. Essa ferramenta permite avaliar o quanto cada bem ou serviço contribui para pagar os custos fixos, despesas fixas e gerar lucro. A margem contribuição calculada pelo custeio variável possibilita incorrer na análise do custo/ volume/lucro, que auxilia na avaliação dos resultados quanto às metas estabelecidas. Sob essa análise, obtém-se o ponto de equilíbrio que representa uma importante ferramenta de gestão de resultados operacionais de uma organização. Ele expressa o nível de atividades em que o resultado operacional da empresa é zero, no qual ocorre, portanto, a igualdade entre receita total e o custo total.

Meglierini (2012), Barbosa et al. (2011) e Leone (1997) mencionam, entre outras, as seguintes vantagens da utilização do custeio variável: (i) Os custos fixos, que existem, independentemente, da produção ou não de determinado bem ou serviço ou do aumento ou redução (dentro de determinada capacidade instalada) da quantidade produzida, são considerados custos do período e, portanto, não são alocados aos bens ou serviços; (ii) Não ocorre a prática do rateio; (iii) Identifica os bens ou serviços mais rentáveis; (iv) Identifica a quantidade de bens ou serviços que a organização necessita produzir e comercializar para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar lucro; e (v) Os dados necessários para a análise das relações custo/volume/lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil.

Em relação aos rateios, Gnisci (2010) reforça que, como a maioria dos custos variáveis são diretos, não necessitam de rateios. Quanto às desvantagens, os referidos autores citam as seguintes: (i) Não é aceito pela auditoria externa das entidades que tem capital aberto e nem pela legislação do imposto de renda, bem como por uma parcela significativa de contadores. A razão disso é porque o custeio variável fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, os princípios de realização da receita, da confrontação e da competência; (ii) Crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos das organizações, devido aos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva; e (iii) Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, posto que existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas de continuidade para a empresa. Este método é útil para intervir no processo de planejamento e tomada de decisões, porque uma de suas especialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos.

2.3 Método de custeio por seções homogêneas (RKW)

O método das seções homogêneas (RKW) tem como principal característica a divisão da empresa em centros de custos. Os custos são alocados aos centros por intermédio de bases de distribuição e, em seguida, repassados aos bens ou serviços por unidade de trabalho.

Para Bornia (2010), os centros de custos são determinados levando-se em conta: o organograma da empresa, considerando que cada setor pode ser um centro de custos; a localização, quando partes da empresa se encontram em locais diferentes, sendo que cada local pode ser um centro de custos; as responsabilidades, que são conferidas a cada gerente podem ser centros de custos; e a homogeneidade, que influencia diretamente na qualidade da alocação dos custos aos bens ou serviços. Um centro é considerado homogêneo quando o trabalho realizado independe do produto, e, em outras palavras, todos os bens ou serviços que passam pelo centro sofrem o mesmo tipo de trabalho.

Os procedimentos do método dos centros de custos, podem ser sintetizados em cinco etapas: (i) Separação dos custos em itens; (ii) Divisão da empresa em centros de custos; (iii) Identificação dos custos com os centros (distribuição primária); (iv) Distribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); e (v) Distribuição dos custos dos centros diretos aos bens ou serviços - distribuição final (BORNIA, 2010). Entretanto, esse método apresenta algumas vantagens e desvantagens. As principais vantagens são: considera

todos os custos incorridos em uma organização sem exceções; possui informações completas e conservadoras; enfatiza a recuperação de todos os custos e tende a introduzir certo grau de estabilidade de preços; pratica a formação de preços com base no pior custo; justifica os preços e chega ao custo de produzir e vender (incluindo administrar e financiar). Quanto às desvantagens, o método das seções homogêneas pode levar a decisões equivocadas por não distinguir custos fixos dos custos variáveis. Além disso, existe arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos indiretos, apesar de sugerir o rastreamento de maneira mais realista possível esse método ainda apresenta algumas dificuldades de aplicação, como no momento de encontrar o custo do produto no cotidiano e de encontrar as despesas operacionais diárias unitárias (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Por fim, o método das seções homogêneas não é aceito pela legislação.

2.4 Método de custeio baseado em atividades (ABC)

Brimson (1996), Kaplan e Cooper (1998), Silvestre (2002), Borna (2010) e Megliorini (2012) entre outros autores, defendem a ideia de que um dos principais fatores que proporcionou o desenvolvimento do método do custeio baseado em atividades foi a insatisfação com os dados de custos, apurados pelos sistemas tradicionais que distorcem os custos dos bens ou serviços, atribuindo custos indiretos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente, horas de mão de obra direta, horas máquina ou custo de material). Os métodos tradicionais foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão de obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável e as despesas indiretas apresentavam valores pequenos em relação aos custos totais.

Considerado por muitos autores como um método de difícil implantação, e por outros como a solução para todos os problemas de uma organização, esse método parte do princípio de que não são os bens ou serviços que consomem recursos, mas, sim, os recursos que são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos bens ou serviços. Assim, depois de identificados os centros de custos a partir da departamentalização e os elementos de custos desses centros, são identificadas as atividades definidas por Nakagawa (1994, p. 42) como: [...] um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços, etc., bem como a inúmeras ações de suporte a esses processos.

Cabe ressaltar, ainda, que o “[...] desempenho destas atividades é que desencadeia o consumo de recursos e que, portanto, merece ser observado e analisado cuidadosamente, com o objetivo de discriminar as atividades que adicionam valor e as que não adicionam nenhum valor aos produtos” (NAKAGAWA, 1993, p. 38). Com a definição das atividades, os custos são alocados a elas, por intermédio dos direcionadores de recursos, que estão associados ao consumo de recursos pelas atividades, ou seja, representam a quantidade de um recurso para a realização de uma atividade. a partir da obtenção da informação de quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades (atribuir custo a cada atividade), são identificados os direcionadores de atividades que estão associados ao consumo de atividades pelos bens e serviços, ou seja, representam quanto de uma atividade destina-se a determinado bem ou serviço. Borna (2010, p.112) assim resume as etapas desse método: [...] o custeio baseado em atividade pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do abc consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com a intensidade de uso.

O ABC incorre em mudanças das bases de alocação de custos, pela identificação que faz dos custos por atividades da maneira como aloca os custos aos bens e serviços a partir do maior número de bases (NAKAGAWA, 1994). Souza e carvalho (2012), ao referirem-se a esse método, ressaltam que se mostra relevante nas situações em que é necessário analisar certos processos para incorrer em reestruturações e aperfeiçoamentos.

Como desvantagem, Megliorini (2012) resalta a semelhança desse método com o custeio por absorção ao não separar os custos fixos, mas, sim, apropriá-los aos bens ou serviços. Já Kaplan e Anderson (2007) citam os seguintes problemas decorrentes da implementação do custeio baseado em atividades: (i) Os processos de entrevistas e levantamentos de dados são demorados e dispendiosos; (ii) Os dados utilizados no método são subjetivos e de difícil validação; (iii) O armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados são dispendiosos; (iv) Foca, geralmente, processos específicos e não fornece uma visão integrada das oportunidades de lucro em todo o âmbito da empresa; (v) Não é atualizável ou adaptável facilmente às novas circunstâncias; e (vi) Incorre em erro teórico, ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa.

2.5 Método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP)

O método da UEP para Bornia (2010) está pautado na unificação da produção, visando simplificar o processo de controle de gestão, e, com isso, as análises de desempenho de uma empresa são realizadas a partir de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. No entanto, é necessário destacar que o método UEP trabalha apenas com os custos de transformação, o que não engloba a análise dos custos da matéria-prima, já que estes devem ser tratados separadamente (LUIZ *et al.*, 2014). Assim, segundo Bornia (2010), numa empresa que fabrica apenas um produto, o cálculo de custos e o controle de desempenho são relativamente simplificados, dada a própria simplicidade do processo produtivo. Todavia, em empresas multiprodutoras, a situação não é tão simples, pois a produção de um período não pode ser simplesmente somada. Nesse caso, existe um composto de produtos existentes (*product mix*) que não pode ser comparado com a combinação obtida em outros períodos.

De acordo com o mesmo autor, a solução encontrada para contornar esse problema é a utilização de procedimentos mais complexos, como o método das seções homogêneas e o ABC. A forma encontrada pelo método UEP, segundo Bornia (2010, p. 138), “[...] é a simplificação do modelo de cálculo da produção do período, determinando uma unidade de medida comum a todos os produtos - e processos - da empresa, a UEP”.

Diante da ideia básica de simplificar e evitar a complexidade dos sistemas de alocação de custos normalmente utilizados, a maior dificuldade do método UEP consiste em como se encontrar as relações entre os trabalhos exigidos pelos vários produtos de uma empresa. Para Morozini *et al.* (2006), um dos principais objetivos do método consiste na unificação da produção a partir da criação de uma unidade de medida abstrata comum e homogênea para as indústrias com produção diversificada. Assim, um único produto da empresa fictícia deverá ser representativo do conjunto produzido pela empresa real diversificada. Esse produto deverá ainda consumir a totalidade dos esforços de produção consumidos pela fábrica real.

A unificação da produção está ancorada no conceito de esforço da produção, proposta por Perrin (1954), que representa todo o esforço empregado na transformação da matéria-prima em produtos acabados. Desse modo, o trabalho da mão de obra (direta e indireta), a energia elétrica, os materiais de consumo, a manutenção, o controle da qualidade, o trabalho intelectual de planejamento da produção e todas as outras atividades relacionadas com a produção de uma empresa geram esforços de produção (LEONE, 2000; BORNIA, 2010). No entanto, a mensuração dos esforços de produção é extremamente difícil. É necessário obter-se as relações entre os trabalhos, que, em outras palavras, é o intento que o método UEP procura contemplar.

O método UEP se divide em duas etapas: implantação e operacionalização. A implantação é a etapa que exige mais atenção e esforços na implantação do método. Nessa etapa é feita uma análise substancial da estrutura produtiva da empresa, a descrição dos processos e produtos que a eles estão ligados, podendo ser dividida em cinco etapas: divisão da fábrica em postos operativos, determinação dos foto-índices, escolha do produto base, cálculo dos potenciais produtivos e determinação das equivalentes dos produtos (BORNIA, 2010). Já a etapa da operacionalização consiste na valorização monetária da UEP determinada na etapa anterior. Inicialmente, encontra-se a UEP por produto, e na operacionalização determina-se o valor dessa UEP e o valor de transformação de cada produto, multiplicando-se o valor de cada UEP pela quantidade de cada produto. (BORNIA, 2009; LA VILLARMOIS; LEVANT, 2011). Ainda, Bornia (2010) acrescenta que o conhecimento da produção da empresa possibilita o acompanhamento da produção com o uso de medidas físicas a partir do uso de três indicadores: eficiência, eficácia e produtividade horária. A eficiência representa o nível de produção alcançado em UEPs, em comparação com a produção que seria normalmente conseguida no período de expediente. A eficácia está relacionada à excelência do trabalho e é calculada relacionando-se a produção obtida com a produção que deveria obter no período realmente trabalhado, descontando-se as paradas inesperadas, o que Bornia (2010) chama de capacidade prática. A produtividade horária é obtida com a divisão da produção do período pelo tempo de trabalho.

O método da UEP apresenta vantagens e alguns problemas quando aplicado a ambientes modernos de manufatura. A grande vantagem do método UEP está na simplicidade de operacionalização. Depois de conhecer os potenciais produtivos e os equivalentes em UEPs dos produtos, os cálculos de alocação dos custos de transformação de bens ou serviços e para o acompanhamento dos índices de desempenho, que devem ser feitos periodicamente, são muito fáceis e rápidos (BORNIA, 2010). Além disso, a mensuração de desempenho do método a partir dos conceitos acima citados também é uma das suas vantagens. A utilização de índices torna muito simples e fácil a transmissão de informações claras e que não requerem maiores esforços de publicação. Quanto às desvantagens, o método de UEP apresenta dificuldades no tratamento dos desperdícios, pois não fornece a parcela dos custos referente a desperdícios. O principal empecilho para a separação dos desperdícios é a definição de posto operativo, em que somente as operações produtivas são consideradas. Assim, as operações auxiliares não são detalhadas e seus custos são atribuídos aos postos operativos. Com isso, perde-se a noção dos desperdícios no processo (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Outra desvantagem que o método apresenta refere-se a não identificação das melhorias. Segundo Luiz *et al.* (2014), no momento da implantação do método UEP, é tirada uma “fotografia” da estrutura da empresa a partir dos fotoíndices e pressupõe-se que as relações entre os potenciais produtivos serão constantes, desde que os postos operativos não se alterem. No entanto, uma empresa moderna está em constante busca de melhorias de seus bens ou serviços, o que geram mudanças contínuas nos postos operativos. Assim, um ambiente de melhoria contínua pode obrigar uma revisão permanente nos cálculos do método, o que o torna inviável. O método UEP apresenta ainda deficiência na análise de estrutura. Para Bornia (2010), como esse método não trabalha com transformação dos produtos, as despesas de estrutura não são consideradas. Isso se torna um problema, pois as despesas são cada vez maiores e a sua análise detalhada é de suma importância para haver redução tanto no combate às perdas quanto ao trabalho adicional. Por fim, a maneira como o método UEP é aplicada tradicionalmente trabalha sob a ótica do custeio integral, alocando todos os custos à produção do período. Isso não possibilita a apresentação de informações que permitam o acoplamento ao custeio por absorção.

2.6 Método de custeio padrão

O custo-padrão é considerado uma ferramenta que auxilia nas decisões da gestão organizacional. Como por exemplo: formação de preço de venda; estudos sobre a viabilidade de novos investimentos; controle da eficiência; e redução de custos no processo produtivo (desempenho), além da elaboração de orçamentos. Assim, segundo Bruni (2008, p. 129) o custo-padrão pode ser definido como “os custos que são cuidadosamente predeterminados e que deveriam ser atingidos em operações eficientes”. De acordo com Crepaldi (2002, p. 209). Os custos apropriados à produção, não pelo seu valor efetivo (ou real), mas por uma estimativa do que deveriam ser (custo-padrão). Podem ser utilizados quer a empresa adote o Custeio por Absorção, quer o Custeio Variável. Neste sentido, Martins (2010) relata que o custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento, apenas que tende a forçar o desempenho da produção por ser normalmente fixado com base na suposição de melhoria de aproveitamento dos fatores de produção. Já para Crepaldi (2010, p. 296) é um custo estabelecido pela empresa como meta para seus produtos, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume.

A vantagem para os gestores, por meio do custo-padrão, é de possuírem um excelente instrumento de controle. Por meio dele é possível comparar o custo real do produto com o custo pré-determinado antes da produção e identificar as possíveis falhas no processo. Também é possível verificar quais produtos apresentam os maiores custos, a fim de tomar as decisões corretas sem prejudicar a qualidade do produto.

Pode-se definir o custo-padrão como uma técnica de fixar preços. Na visão de Bruni (2008), a avaliação dos estoques usando o custeio-padrão só é aceita pela legislação se os valores mantiveram-se atualizados. Essa atualização deverá ocorrer a cada trimestre. Por meio do custo-padrão é possível analisar a eficiência da fábrica. Para isso, é preciso comparar o custo-padrão versus o custo real e, em seguida, verificar quais as causas das variações para corrigi-las e melhorar o desempenho. Segundo Bruni (2008, p. 131), custo padrão "representa o que determinado produto deveria custar, em condições normais de eficiência".

Sobre o custo-padrão, Borna (2002) especifica que tal item pode ser aplicado na empresa aos custos que o administrador achar conveniente, ou seja, não é necessário aplicar em todos os custos da empresa. Geralmente, o custo-padrão é aplicado na matéria-prima, mão de obra direta e outros insumos mais relevantes. Borna (2002, p. 90) enfatiza que o custo-padrão "não precisa estar integrado ao sistema de custos da empresa, as variações podem ser analisadas à parte do sistema formal". Além de elevar a eficiência da empresa, o custo-padrão também serve como uma ferramenta para auxiliar nos preços de venda e avaliar o desempenho das empresas (FREZATTI, 2005).

Dessa forma, Bruni (2008) Crepaldi (2010) destacam que o principal objetivo da utilização do sistema de custeio-padrão como instrumento de gestão é controlar e reduzir os custos a partir de metas pré-fixadas com condições normais de trabalho, bem como proporcionar à administração informações precisas para tomada de decisão. Além disso, de identificar as causas das falhas encontradas durante o processo de fabricação, adotar medidas corretivas para evitar a reincidência dos erros e melhorar o desempenho dos processos.

O custo-padrão é uma ferramenta que tem como principal finalidade o controle que tem como objetivo demonstrar a forma correta para utilizar os fatores de produção, além de controlar as operações da empresa. Porém, para que o controle seja eficaz, é necessário que os desvios/falhas sejam corrigidos para que não se repitam novamente (FREZATTI, 2005). Negra, Magalhães e Fraga (2004) explicam que as diferenças entre o custo-padrão e o custo real denominam-se variações, as quais devem ser analisadas em termos quantitativos e qualitativos. Em termos qualitativos, têm-se as variações favoráveis ou desfavoráveis, ou seja, são os resultados obtidos por meio da comparação do custo-padrão versus o custo efetivo

ocorrido. Quanto ao aspecto qualitativo, irá verificar as causas das variações, a fim de observá-los para após implantar ações corretivas. O aspecto qualitativo é mais difícil de analisar, pois irá trabalhar com os recursos operacionais e com o elemento humano, com o objetivo de cumprir as metas do custo-padrão. Negra, Magalhães e Fraga (2004), afirmam que é importante quanto analisar o custo padrão é identificar as causas e efeitos das variações, apurar a sua importância, identificar os responsáveis, com a finalidade de que a empresa corrija essas ineficiências e atinja maior produtividade com a minimização de custos. O ato de identificar as causas e responsáveis pelas variações deve ser feita com muito cuidado, observando o contexto como um todo e com intuito corretivo, pois julgamentos precipitados e isolados podem ser errôneos, desmotivando os funcionários. Para Negra, Magalhães e Fraga (2004), o custo-padrão "É utilizado, principalmente, para o planejamento e controle da gestão, atuando como forma de *feedback* para os gestores da execução dos objetivos organizacionais". Pode-se concluir que, independente do resultado do *feedback* ser positivo ou negativo, é importante que seja apresentado aos funcionários.

O *feedback* for negativo, é fundamental que os funcionários envolvidos no processo participem em conjunto com os gestores, a fim de encontrar soluções para corrigir as variações. Deve-se lembrar que grande parte do sucesso do custo-padrão está associada ao elemento humano. Negra, Magalhães e Fraga (2004) dizem que "É fundamental acreditar e ser ativo no processo, pois a participação motiva o indivíduo, transforma-o em colaborador rumo à eficiência individual e coletiva". Já, quando o *feedback* for positivo, deve-se também apresentá-lo aos funcionários, pois, dessa forma, eles se sentirão mais animados, valorizados e motivados para atingir as metas estabelecidas. O custo-padrão pode ser aplicado em toda a empresa ou em áreas isoladas, conforme o gestor achar necessário. Contudo, esse método de custo é aplicado geralmente nos custos diretos, destacando-se: matéria-prima, mão de obra direta e consumo de materiais – podendo, também, pode ser aplicado nas vendas (BRUNI, 2008; CREPALDI, 2010).

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa objetiva identificar os principais métodos de custeio presentes na literatura e quais são fornecidos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis, destacando as aplicações em diversos tipos de organizações. De acordo com a classificação de Silva e Menezes (2001), esta pesquisa é aplicada, qualitativa-quantitativa, descritiva, explicativa, tratando-se de uma pesquisa de campo, bibliográfica e de levantamento Gil (2010). Quanto a sua natureza, é uma pesquisa aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos, buscando analisar os métodos de custeio presentes na literatura. Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa-quantitativa, pois traduz em números as informações coletadas dos escritórios de contabilidade os principais métodos de custeio utilizados e a interpretações e análises sobre as vantagens e desvantagens quanto a sua aplicabilidade.

Descreve-se as características da população atendida pelos escritórios de contabilidade de Curitiba – PR, e explicativa porque identifica os métodos de custeio utilizados e os fatores que determinam a escolha da utilização dos métodos de custeio. O levantamento para Raupp e Beuren (2010, p. 86), "[...] levanta informações que podem ser úteis para estudos futuros mais específicos ou mesmo mapear a realidade de determinada população ou amostra". Levantou-se a realidade dos métodos de custeio abordados pela literatura alinhado a aplicabilidade dos métodos por escritórios de contabilidade, no ano de 2016. Identificou-se por meio de um questionário estruturado, quais métodos foram mais utilizados pelos escritórios de contabilidade. Por fim, foi analisado o conteúdo de cada questionário destacando as diversas aplicações dos métodos de custeio, sua periodicidade e adicionalmente os tipos de cálculos de

ponto de equilíbrio. A seguir serão analisados e discutidos os resultados a respeito do levantamento feito nos escritórios de contabilidade.

4 Levantamento nas empresas prestadoras de serviços contábeis

Os questionários foram aplicados nas empresas prestadoras de serviços contábeis, delineado na pesquisa está embasado nas principais ferramentas acerca do tema métodos de custeio aplicados nos setores comercial, industrial e prestadores de serviços.

4.1 Análise sobre o levantamento das informações

Vários métodos e sistemas de distribuição de custos foram propostos ao longo do tempo, com diferentes características e recomendados para diferentes situações. Na elaboração do método de custeio deve-se adotar a sistemática das atividades envolvidas em cada cultura e pelos fatores presentes na atividade, como horas máquina, horas homem, entre outros (VIEIRA; WINCK; FILIPIN, 2014). Os métodos de custeio fornecem informações de custos que podem ser usadas para subsidiar o processo decisório. Cada método de custeio tem características próprias, podendo numa mesma situação apresentar resultados diferentes. Compete ao gerente de custos decidir pelo método de custeio que melhor se adequa a empresa. Além disso, deve considerar aquele que mais pode contribuir na análise dos custos e dar suporte na busca de vantagens competitivas para a empresa. Na busca da identificação de vantagens, por meio de um questionário estruturado, conforme quadro 1, verificou-se quais métodos de custeio e periodicidade foram mais utilizados pelos escritórios de contabilidade. Analisando o conteúdo de cada questionário buscou capturar as diversas aplicações dos métodos de custeio e adicionalmente os tipos de cálculos de ponto de equilíbrio, nos escritórios de contabilidade de Curitiba – PR.

Quadro 1 – Questionário da Pesquisa Efetuada nos Escritórios de Contabilidade de Curitiba/PR

Questionário da Pesquisa	
1. Quais desses métodos de custeio a empresa oferece para seus clientes? Custeio Variável; Custeio ABC; Custeio RKW, Custeio Absorção; Custo Padrão; Custo UEP; Outros.	
• Qual a periodicidade fornecida dos controles mencionados na questão nº 1? Semanal; Mensal; Trimestral; Semestral; Anual.	
• Dentre os cálculos de ponto de equilíbrio a empresa oferece? Ponto de equilíbrio Contábil; Ponto de equilíbrio Financeiro; Ponto de equilíbrio Econômico.	
• Qual a periodicidade fornecida dos controles mencionados na questão nº3? Semanal; Mensal; Trimestral; Semestral; Anual.	

Fonte: Elaborado pelos autores (2016).

Na tabela 1 está mencionado os métodos de custeio fornecidos a clientes e setores do mercado, os quais destacam o uso dos métodos, ou seja, o que as empresas prestadoras de serviços oferecem para seus clientes, sendo respondidos 273 questionários para análise dos resultados.

Tabela 1- Métodos de Custeio Fornecidos a Clientes

Métodos	Comércio	Comércio e Indústria	Comércio e Prestadora de Serviços	Indústria	Indústria e Prestadora Serviços	Prestadora de Serviços
Custeio Variável	2	12	11	75	0	4
Custeio ABC	22	8	0	29	0	2
Custeio RKW	0	47	0	8	0	0
Custeio Absorção	3	29	7	42	10	1
Custo Padrão	10	19	0	63	10	0
Custo UEP	0	1	7	45	0	0
Outros	0	0	0	0	0	0
Total	37	116	25	262	20	7

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando as aplicações totalizaram 467 de um tipo de método de custeio, considerando as repostas dos 273 questionários. Na área do comércio o método que mais se destaca é o custeio variável com 22; comércio e indústria com 47 aplicações do método de custeio RKW; Comércio e Prestação de Serviços 11 do método de custeio variável e Indústria com 75. Indústria e Prestadora de Serviços destacam-se os métodos de custeios absorção e padrão. O método das seções homogêneas (RKW) tem como principal característica a divisão da empresa em centros de custos.

A tabela 2 menciona a periodicidade da venda e aplicação dos métodos de custeio aos clientes. A periodicidade semanal não existe para esse tipo de prestação de serviço quando relacionada a método de custeio. A periodicidade mensal com o método de custeio variável de 26 e 25 custo padrão, na trimestral destacam custeio variável com 19 e custeio MKR (BORNIA, 2010) com 19. Na periodicidade semestral destacam-se os métodos de custeio ABC com 27 (BRIMSON, 1996; SILVESTRE, 2002; KAPLAN; ANDERSON, 2007) e custo padrão 28 e anual destacam-se custeio variável com 63 e custo padrão com 57. Por uma posição de estabilidade da aplicação dos métodos de custeio, considerando a venda de serviços existe a predominância anual.

Tabela 2- Periodicidade dos Métodos de Custeio

Métodos	Semanal	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual
Custeio Variável	0	26	15	18	63
Custeio ABC	0	8	19	27	42
Custeio RKW	0	8	19	9	29
Custeio Absorção	0	19	0	0	31
Custo Padrão	0	25	1	28	57
Custo UEP	0	8	8	18	29
Outros	0	0	0	0	0
Total	0	94	62	100	251

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Vale destacar que na pesquisa não foi identificado a aplicação de outros métodos de custeio no período analisado, isto confirma a fundamentação sobre os métodos de custeios definidos na literatura aplicada conceitualmente (DIAS; PADOVEZE, 2007; BARBOSA, 2011; ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Na tabela 3 os pontos de equilíbrio que as empresas prestadoras oferecem a clientes, são eles: Contábil; financeiro e econômico. Nas empresas analisadas pela prestação de serviços contábeis há predominância do ponto de equilíbrio contábil para o comércio (15), comércio e indústria (37) e comércio prestadora de serviços (25) com 15.

O ponto de equilíbrio econômico predomina nas empresas analisadas de indústria (67), indústria e prestadora de serviços (35) e prestadora de serviços (10).

Tabela 3 - Pontos de Equilíbrio Fornecidos a Clientes

Ponto de Equilíbrio	Comércio	Comércio e Industria	Comércio e Prestadora de Serviços	Indústria	Indústria Prestadora de Serviços	Prestadora de Serviços
Contábil	15	37	25	21	9	4
Financeiro	9	6	0	67	35	10
Economico	6	7	16	58	12	7
Total	30	50	41	146	56	21

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Total de Pontos de Equilíbrio Fornecidos a Clientes 344, demonstra que as empresas estão usando estas ferramentas para analisar seus custos, destacando-se as indústrias pela própria cultura e necessidade de mensurar com mais profundidade os seus custos. A tabela 4

especifica a periodicidade dos pontos de equilíbrio nos setores, comércio, comércio e indústria, comércio prestadora de serviços, indústria, indústria prestadora de serviços.

Tabela 4 - Periodicidade dos Pontos de Equilíbrio

Ponto de Equilíbrio	Semanal	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual
Contábil	10	22	25	24	104
Financeiro	7	27	19	9	74
Econômico	6	21	17	9	62
Total	23	70	61	42	240

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A periodicidade da aplicação do ponto de equilíbrio contábil anual foi a que mais se destacou ocorrendo 104, 74 vezes ponto de equilíbrio financeiro e 62 vezes ponto de equilíbrio econômico. A periodicidade menos destacada foi a semanal que evidenciou 10 vezes o ponto de equilíbrio contábil, 7 vezes o ponto de equilíbrio financeiro e 6 vezes o ponto de equilíbrio econômico. Isto evidencia que as empresas não adotam estas ferramentas de forma constante, portanto tomando decisões com base em informações de períodos mais longos. Portanto, a periodicidade total geral mais destacada foi anual para o ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico pela ordem.

5 Considerações finais e sugestão para estudos futuros

O presente estudo teve por objetivo levantar os principais métodos de custeio presentes na literatura e quais são fornecidos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis no ano de 2016. As aplicações dos métodos de custeio para o período analisado foram: Custeio Variável (104), Custeio ABC (61), Custeio RKW (55), Custeio Absorção (92), Custo Padrão (102), Custo UEP (53), considerando todas as aplicações de serviços totalizam 467, tendo por base de dados os escritórios de contabilidade da cidade de Curitiba/PR. A partir dos dados analisados conclui-se que a empresa oferece para seus clientes os métodos de custeio disponíveis para aplicar nas empresas.

O método de custeio variável é evidenciado (75) vezes, custeio ABC (29) vezes, absorção (42) vezes, padrão (63) vezes, UEP (45) vezes todos aplicados nas empresas industriais. E as empresas por setor os métodos mais significantes são: comércio (22) custeio ABC, Comércio e indústria (47) custeio RKM, comércio (11) custeio variável, indústria (75) custeio variável, indústria e prestadora de serviços (10) custeio absorção e custo padrão e prestadoras de serviços (4). Outros métodos diferentes dos mencionados não aparecem como respostas dos questionários.

Referente a periodicidade fornecida dos controles mencionados na questão nº 1. Semanal; Mensal; Trimestral; Semestral; Anual. Conclui-se que a periodicidade que mais se destaca é a anual com um total geral de 251 métodos de custeios, sendo 63 custeios variáveis; 42 custeios ABC; 29 custeios RKW; 31 custeios por absorção; 57 custeios padrão, 29 custeios UEP (MOROZINI et al., 2006; CONFESSOR; SANTOS; WALTER; GOUVEIA; LEITE, 2010).

O ponto de equilíbrio contábil (104) existe um predomínio sobre o ponto de financeiro (74) e ponto de equilíbrio econômico (62), considerando o período anual totalizam no período anual 240, embora se considerar os períodos semanal, mensal, trimestral, semestral e anual totalizam 436 aplicações. O setor que mais obteve destaque foi o setor indústria (146), evidenciando 21 vezes ponto de equilíbrio contábil; 67 vezes ponto de equilíbrio financeiro e 58 vezes o ponto de equilíbrio econômico. Isto evidencia que nas empresas industriais a importância do ponto de equilíbrio financeiro e econômico são muito significativos.

Sugere-se que sejam efetuados novos estudos para identificar os principais métodos de custeio presentes na literatura e quais são fornecidos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis outras regiões do Paraná. Com o intuito de verificar os métodos de custeio das empresas, pois conforme o autor Pompermayer e Lima (2002), destacam que quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida uma organização, mais importante será dispor de um método de custeio que lhe permita conhecer seus custos e, a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes. Martins (2010, p. 22) como estamos em um mundo globalizado e com a competitividade acirrada, se as empresas possuírem bons métodos de custeio poderá aumentar a competitividade no mercado.

Referências

- ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- BARBOSA, C. A. et al. Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio. 2011. Disponível em: <http://www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongresso/ca064ex.htm> acesso em: 22 jun. 2016.
- BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços**. São Paulo: atlas, 1996.
- BEUREN, I. M. evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- _____, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: atlas, 2010.
- BRIMSON, J. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: atlas, 1996.
- BRUNI, A. L. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed São Paulo: Atlas, 2008.
- CONFESSOR, K. L. A.; SANTOS, B. H. F.; WALTER, F.; GOUVEIA, R. E. C.; LEITE, M. S. A. Análise Comparativa dos Métodos de Custeio “Unidades de Esforço de Produção” e “Unités de Valeur Ajoutée. **Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos**, Belo Horizonte, 2010.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Altas, 2002.
- _____, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Altas, 2010.
- DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. L. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**, v. 1, p. 12, 2007.
- FREZATTI, F. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 8, n. 1, 2005.
- GNISCI, E. F. S. **A Implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público: o caso do governo federal**. 2010. Dissertação (Mestrado em administração Pública) - escola brasileira de administração Pública e de empresas, Fundação Getúlio Vargas, RJ, 2010.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio Baseado em Atividade e Tempo**. Rio de Janeiro: campus, 2007.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- LA VILLARMOIS, O.; LEVANT, Y. From adoption to use of a management control tool: case study evidence of a costing method. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 12, n. 3, 2011, p. 234 – 259.

- LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: atlas, 1997.
- LUIZ, G.; GASPARETTO, V; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Utilização do Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP): estudo em uma empresa de cosméticos. **ABCustos**, v. 9, n. 1, 2015.
- MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: atlas, 2001.
- MARKANTONIS, V.; MEYER, V.; SCHWARZE, R. Valuating the intangible effects of natural hazards: a review and evaluation of the cost-assessment methods. In: **European Society for Ecological Economics conference**. 2011.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: atlas, 2010.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.
- MOROZINI, J. F. et al. Aplicação da abordagem UEP em uma empresa do setor fabril: um estudo de caso. **Revista Sistemas & Gestão**, v. 1, n. 2, p. 142-155, 2006.
- NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: atlas, 1993.
- _____, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: atlas, 1994.
- NEGRA, E. M. S.; MAGALHÃES, M. P.; FRAGA, M. S. Reflexos Comportamentais das Variações do Custo-Padrão e a Avaliação de Desempenho. **Anais.CBC**, 2004.
- PERRIN, G. **Prix de Revient et Contrôle de Gestion**. Paris: Dunot editeurs, 1954.
- POMPERMAYER, C. B.; LIMA, J. E. P. Gestão de custos. In: Faculdades Bom Jesus. **Finanças Empresariais**. Curitiba: associação Franciscana de ensino senhor bom Jesus, 2002. (coleção gestão empresarial, v. 4). Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/financas/4.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: atlas, 2010.
- SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, Métodos de depreciação, abc: custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários**. 5. ed. São Paulo: atlas, 2009.
- SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: uFsc/ PPgeP/leD, 2001.
- SILVESTRE, W. C. **Sistema de custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. São Paulo: atlas, 2002.
- SOUZA, M. A.; CARVALHO, M. P. Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: um estudo em municípios do Rio Grande do Sul face às determinações da STN e do CFC. **Anais do VI Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**, Florianópolis, 2012.
- VIEIRA, E. P.; WINCK, D. R.; FILIPIN, R Os Benefícios do Custeio Baseado em Atividades na Gestão de Custos de Uma Empresa Agrícola. **ABCustos**, v. IX n°3, 107-126, set/dez 2014.