

Utilização de métodos de custeio como instrumento de gestão: um estudo em empresa calçadista da serra gaúcha

Estevo Mateus Olesiak (UNISINOS) - estevo@agcorporativa.com.br

Juliane de Castilhos Spanholi (Unisinos) - juliane_spanholi@hotmail.com

Vanessa Heckler Marquesini (Unisinos) - nessa_heckler@hotmail.com

Marcos Antonio de Souza (UNISINOS) - marcosas@unisinos.br

Débora Gomes Machado (Unisinos - FURG) - debora_furg@yahoo.com.br

Resumo:

A gestão da indústria calçadista, assim como dos demais setores, precisa estar preparada para enfrentar as frequentes mudanças na sua esfera de atuação. A contabilidade de gestão, e mais especificamente a contabilidade de custos, tem sido reconhecida como importante geradora de informações para a tomada de decisão. Diante de tal realidade, o objetivo desse estudo é analisar a aderência da gestão de empresas calçadistas da serra gaúcha ao que prescreve a literatura em relação aos métodos de custeio. Este estudo, realizado no 2º trimestre/2016, está circunscrito aos métodos de custeio variável, direto e teoria das restrições, dada a relação deles com a geração de informações gerenciais. Trata-se de um estudo de caso único, de natureza descritiva e qualitativa, cujos dados foram coletados por meio de entrevista com gestores da empresa, análise documental e observações in loco. Os principais achados evidenciam que há um distanciamento entre o que prescreve a literatura e a prática empresarial, devido a empresa utilizar parcialmente os métodos de custeio gerenciais, predominando o custeio por absorção.

Palavras-chave: *Custeio variável. Custeio direto. Teoria das restrições. Gestão de custos.*

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

Utilização de métodos de custeio como instrumento de gestão: um estudo em empresa calçadista da serra gaúcha

Resumo

A gestão da indústria calçadista, assim como dos demais setores, precisa estar preparada para enfrentar as frequentes mudanças na sua esfera de atuação. A contabilidade de gestão, e mais especificamente a contabilidade de custos, tem sido reconhecida como importante geradora de informações para a tomada de decisão. Diante de tal realidade, o objetivo desse estudo é analisar a aderência da gestão de empresas calçadistas da serra gaúcha ao que prescreve a literatura em relação aos métodos de custeio. Este estudo, realizado no 2º trimestre/2016, está circunscrito aos métodos de custeio variável, direto e teoria das restrições, dada a relação deles com a geração de informações gerenciais. Trata-se de um estudo de caso único, de natureza descritiva e qualitativa, cujos dados foram coletados por meio de entrevista com gestores da empresa, análise documental e observações *in loco*. Os principais achados evidenciam que há um distanciamento entre o que prescreve a literatura e a prática empresarial, devido a empresa utilizar parcialmente os métodos de custeio gerenciais, predominando o custeio por absorção.

Palavras-chave: Custeio variável. Custeio direto. Teoria das restrições. Gestão de custos.

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

1 Introdução

A maior complexidade do ambiente empresarial, dadas as características de um mercado globalizado, de elevada competitividade e concorrência acirrada, trouxe maiores necessidades e exigências quanto à gestão de empresas. A informação passou a ter mais relevância, sendo considerada, gerencialmente, um fator de sucesso. Isto é, o processo de geração de informações gerenciais precisa ser capaz de atender as demandas informacionais da empresa que viabilizem a manutenção da competitividade no novo ambiente. Neste cenário, o controle de custos torna-se essencial, sendo implementado por meio das informações produzidas pela contabilidade de gestão (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

Segundo os autores, para assegurar o cumprimento de sua missão informativa, a contabilidade de gestão necessita de instrumentos que permitam alcançar a eficácia na gestão das organizações. Nesse sentido, a contabilidade de custos contribui com a gestão via fornecimento de informações que viabilizem aos seus usuários tomarem as melhores decisões. A atividade básica da contabilidade de custos, a partir da qual decorrem as suas principais contribuições, é a mensuração dos custos incorridos pelas operações, e faz isso mediante o uso de métodos de custeio (PINZAN, 2013).

É reconhecido pela literatura que cada método de custeio possui características e propósitos específicos. A partir daí, entende-se que não há um método melhor que outro. O que vai definir qual método gera a informação desejada da melhor forma possível é justamente o tipo e finalidade dessa informação. No âmbito da gestão de custos, os métodos mais recomendados pela literatura compreendem o método de custeio variável, o direto e a teoria das restrições (RAHMAN, 1998; MENA *et al.*, 2002; WATSON; BLACKSTONE; GARDINER, 2007; MUNARETTO; DIEDRICH, 2007; FISHER; KRUMWIEDE, 2012).

Diante deste contexto, este estudo tem como objetivo analisar a aderência da gestão de

empresas calçadistas da serra gaúcha ao que prescreve a literatura em relação aos métodos de custeio. O estudo está circunscrito aos métodos de custeio variável, custeio direto e a teoria das restrições, dada a relação deles com a geração de informações gerenciais. A escolha da empresa decorre da relevância econômica e social do setor calçadista, além da sua forte exposição a uma agressiva concorrência global.

A relevância do estudo está em abordar a utilização da gestão de custos, mediante os métodos de custeio. Essa gestão de custos é considerada relevante pela literatura para gerar informações para a tomada de decisões, visando a conquista e manutenção da competitividade pelas empresas, dadas as condições de um mercado altamente competitivo e concorrência acirrada. Estudos como os desenvolvidos por Souza, Lisboa e Rocha (2003), Zuccolotto e Colodeti Filho (2007), Pinzan (2013), Zanievicz *et al.*, (2013), reafirmam tal relevância.

A contribuição do estudo está em propiciar a discussão da prática de gestão de custos, tendo em vista sua realização em um ambiente de trabalho real. Assim, esse estudo possibilita verificar a adesão que as empresas atribuem às teorias desenvolvidas sobre o tema, buscando aprimorar a teoria e prática. Além disso, contribui ao gerar informações que podem ser comparadas com outras pesquisas.

Além desta seção introdutória, está apresentado na próxima, a revisão de literatura que dá suporte ao estudo, especificamente sobre os métodos de custeio com filosofia alicerçada nos custos variáveis. Na sequência aborda-se o delineamento metodológico, a análise dos resultados e, por fim, se apresentam as considerações finais.

2 Gestão de custos e métodos de custeio

A contabilidade de gestão busca evoluir no sentido de apresentar práticas vistas como adequadas e necessárias à composição do conjunto de informações de que os tomadores de decisão necessitam na condução competitiva das empresas (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Isso por que as empresas necessitam se posicionar frente a possíveis mudanças no ambiente em que estão inseridas, com o objetivo de se diferenciar perante os concorrentes. Isso pode ser feito através da intensificação de seus controles de custos para alcançar a rentabilidade desejada (ZUCCOLOTTO; COLODETI FILHO, 2007).

Nesse contexto, a contabilidade de gestão implica na coleção e análise de informações sobre as estruturas de custos e mercados de produtos da empresa e de seus concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005). Para isso, se utilizam dos métodos de custeio que são o modo como uma empresa apropria seus custos aos produtos/serviços (GONÇALVES *et al.*, 2014).

Os métodos de custeio auxiliam no gerenciamento dos custos, sendo uma ferramenta para o processo de gestão. Ao longo do tempo, esses métodos vêm apresentando um crescimento na sua capacidade de gerar informação, os quais a partir do século XX, se tornaram mais diversificados para atender novas necessidades, como o aumento da complexidade da gestão das organizações e dos avanços tecnológicos (ZANIEVICZ *et al.*, 2013) e a utilização dos mesmos para tomada de decisões estratégicas (TSIFORA; CHATZOGLOU, 2016). Os sistemas específicos para custeio da produção foram criados após a Revolução Industrial, com o aumento significativo das indústrias (BEUREN, 1993).

Não se pode afirmar qual é o melhor método de custeio, pois cada um possui características próprias e atende a diferentes necessidades. Dessa forma, cada organização deve considerar os custos e benefícios ao adotar um ou mais sistemas de custeio de forma a auxiliar em seus controles (FISHER; KRUMWIEDE, 2012; MUNARETTO; DIEDRICH, 2007). Nenhum dos métodos pode resolver todos os problemas relacionados a custos, mas eles oferecem diferentes informações para diferentes necessidades de decisões (MENA *et al.*, 2002). Os gestores, estando de posse das informações geradas pelos métodos, decidem que ações tomar (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012), sendo que para decisões voltadas à gestão da empresa, o uso do método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições são

indicados.

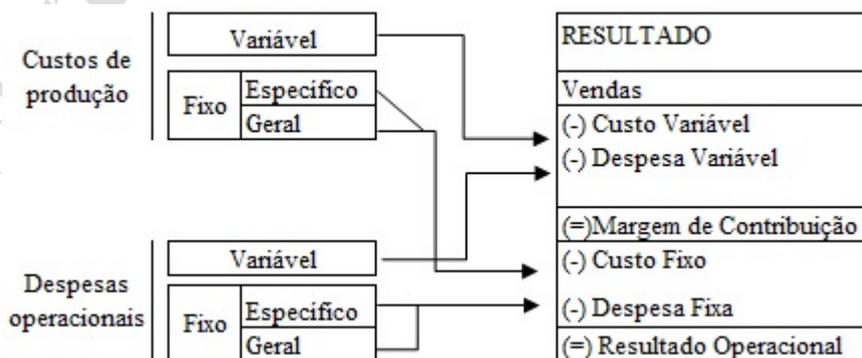
2.1 Método de custeio variável

No método de custeio variável são considerados somente custos e despesas variáveis, sendo os custos e despesas fixos levados diretamente ao resultado do período (VARTANIAN, 2000). Esse método surgiu como alternativa ao custeio por absorção, que só contempla os custos ocorridos durante a produção, incluindo em seu cálculo tanto custos fixos quanto variáveis. Em função disso, torna-se insuficiente para tomada de decisão por não considerar outros custos diretamente ligados ao produto, como os custos com vendas, distribuição, pesquisas (FISCHER; KRUMWIEDE, 2012) e por utilizar o rateio de forma arbitrária para os custos fixos, pois estes não têm uma ligação direta com os produtos e independem do volume de produção, podendo aumentar ou diminuir a rentabilidade de um item (COLAUTO; BEUREN; ROCHA, 2004).

De acordo com Mena *et al.* (2002) as práticas tradicionais como o custeio por absorção eram adequadas enquanto que as organizações trabalhavam com pequenas variedades de produtos e processos simples. Porém, no final do século XX os custos indiretos passaram a ser representativos dentro das organizações trazendo a necessidade de considerá-los também na tomada de decisão (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; TSIFORA; CHATZOGLOU, 2016).

De acordo com Leone e Leone (2010) e Mena *et al.* (2002) o método de custeio variável possui vantagens e desvantagens em relação aos demais métodos de custeio. Apresenta a vantagem de melhor suportar à administração na tomada de decisão, auxiliando na verificação de quais produtos, linhas de produção e departamentos são mais lucrativos; e o cálculo resulta na margem de contribuição que auxilia em decisões de negociação de preços, pois apresenta o quanto cada unidade contribui para a empresa. Por outro lado, possui as desvantagens de as informações produzidas auxiliarem nas análises de curto prazo, porém para o longo prazo necessitam de maiores análises, como a apropriação dos custos fixos, para mensurar o custo total de um objeto; e a separação de custos e despesas em fixos e variáveis também pode ser trabalhosa, devendo ser avaliado o seu custo-benefício. O método de custeio variável é evidenciado na Figura 1.

Figura 1: Custeio Variável



Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)

Ao descontar das receitas de vendas os custos e despesas variáveis, tem-se como resultado a margem de contribuição, que em unidades de produção, é o valor que cada unidade traz de sobra entre a sua receita e os custos ocorridos em sua produção. A margem de contribuição informa qual é o custo do produto e o quanto sobra para contribuir com o pagamento dos custos fixos, possibilitando ao gestor um planejamento do quanto produzir para

obter o retorno esperado (MUNARETTO; DIEDRICH, 2007).

Através de seu cálculo é possível fazer a análise de custo-volume-lucro (CVL) para auxiliar na avaliação de resultados quanto a metas estabelecidas (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Nesta análise são avaliados padrões de evolução dos custos possibilitando uma previsão de custos que pode ser usada para análise do desempenho e tomada de decisão (BUSAN; DINA, 2009).

Essa análise pode ser útil desde que tais pressupostos ocorram: as alterações nos custos e receitas ocorrem somente devido a variação no volume de produção; os custos possam ser separados em fixos e variáveis; os crescimentos nas receitas e custos aumentem na proporção do volume de produção; são conhecidos e constantes os preços de venda, custo variável unitário e os custos fixos; a análise se refere a um único produto; as receitas e despesas podem ser comparadas sem considerar o valor do dinheiro no tempo (BUSAN; DINA, 2009). Yuan (2009) concorda que a análise CVL é uma ferramenta útil, mas afirma que o cálculo tradicional ignora o risco e incerteza das operações, propondo um modelo que traz resultados com diferentes cenários, auxiliando os gestores na tomada de decisão.

Com base na margem de contribuição os gestores também podem calcular o ponto de equilíbrio que é quando as receitas totais se igualam aos custos totais (BUSAN; DINA, 2009). Dessa forma, o ponto de equilíbrio auxilia na análise da produção do período, apontando o quanto se deseja obter de lucro, para indicar a quantidade que se deve produzir e vender para obter tal lucro (MUNARETTO; DIEDRICH, 2007). Outra análise é a margem de segurança operacional, que de acordo com Leone e Leone (2010) é o que a empresa produz ou comercializa a mais do que a quantidade no ponto de equilíbrio; e a análise do grau de alavancagem operacional, que mede o quanto uma variação nas vendas afetará o lucro.

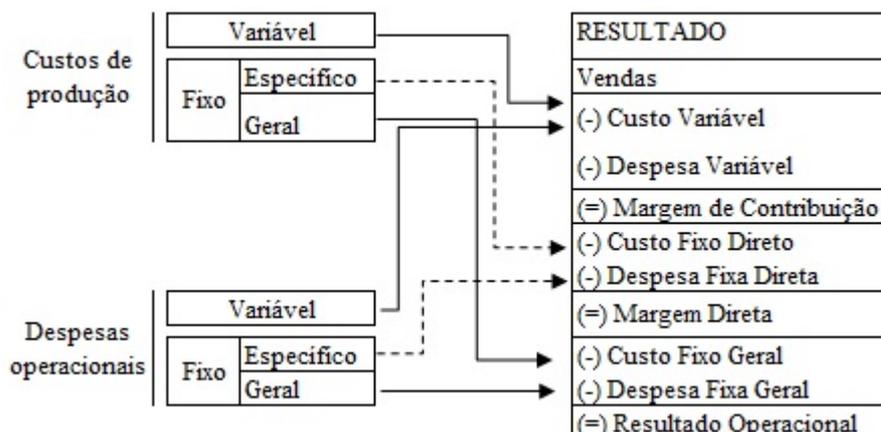
Como visto, esse método não considera a totalidade dos custos dos produtos. Ele considera todos os custos variáveis, porém existem custos não variáveis que são específicos do produto, e também são importantes na composição do custo para tomada de decisão. O custeio direto procura solucionar isso.

2.2 Método de custeio direto

O custeio variável e o custeio direto possuem muitas semelhanças e na literatura muitos autores consideram o mesmo método, no entanto, possuem algumas diferenças (VARTANIAN, 2000). De acordo com Souza e Diehl (2009), ao considerar a existência de custos e despesas fixos diretos que podem ser diretamente apropriados a uma linha de produção, a margem de contribuição deixa de apresentar o ganho real de um produto, ou o que perderá com a eliminação do mesmo. A partir disso surge o Custeio Direto.

Nesse método são alocados aos produtos parte dos custos e despesas fixas de fabricação. Esses passam por um processo de análise para identificação de sua relação com o produto (separação de custos e despesas fixos diretos e indiretos). Com a departamentalização pode-se alocar os custos fixos diretamente ligados a produção, desde que sejam primários (que não venham de outros rateios) (IUDÍCIBUS, 1998) como por exemplo a depreciação de uma máquina (VARTANIAN, 2000). O método de custeio direto é evidenciado na Figura 2.

Figura 2: Custeio Direto



Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)

De acordo com Collatto e Reginato (2005), a margem de contribuição apresenta o quanto cada produto contribui para cobrir os custos e despesas fixas, enquanto que a margem direta contribui para análise do quanto cada produto contribui para a cobertura dos custos e despesas fixas gerais, que são aqueles que não dependem da quantidade produzida. Este método apresenta-se vantajoso por proporcionar uma informação precisa e mais adequada para tomada de decisão, auxiliando na escolha de novos produtos ou eliminação de linhas de produção, por apresentar seu valor real (SOUZA; DIEHL, 2009).

De forma geral, a margem de contribuição é utilizada para a análise dos custos da empresa, sendo utilizada não apenas pelo método de custeio variável, mas também pelo método de custeio direto. Além de ser utilizada por outros métodos é utilizada também por instrumentos gerenciais, como a teoria das restrições, a qual utiliza a base conceitual do custeio variável, com ênfase na margem de contribuição por fator limitativo, para gerenciar os custos e otimizar os resultados da empresa (KEE; SCHMIDT, 2000).

2.4 Teoria das restrições ou theory of constraints (TOC)

Dentre as ferramentas gerenciais utilizadas pelas organizações, encontra-se a Teoria das Restrições (TOC) que é uma filosofia de gerenciamento empresarial (WATSON; BLACKSTONE; GARDINER, 2007) e foi desenvolvida pelo físico israelense Eliyahu Goldratt, no final dos anos de 70 (GOLDRATT; COX, 1997; IFANDOUDAS; GURD, 2010). A TOC oferece uma alternativa para trabalhar processos, buscando maximizar a produtividade e promover a contínua otimização do desempenho para qualquer organização que tenha meta definida, por intermédio de ações gerenciais em elementos restritivos (RAHMAN, 1998; COGAN, 2005; WATSON; BLACKSTONE; GARDINER, 2007).

Conforme Luebbe e Finch (1992) a TOC considera que toda empresa é um sistema que objetiva gerar riqueza de forma contínua, e uma restrição é qualquer fator que limite o sistema de atingir sua meta. Sendo assim, todo sistema tem pelo menos uma restrição ou fator limitante, que deve ser gerenciado. Rahman (2002) destaca que a implantação sistêmica e contínua de melhorias moverá as restrições de dentro da organização para o mercado. Ou seja, o mercado tende a ser a restrição predominante ao longo do tempo.

O raciocínio desenvolvido pela TOC é chamado *Throughput Accounting* (Contabilidade de Ganhos) e consiste na utilização de um conjunto de medidas de desempenho, que compreende o ganho, o inventário e despesa operacional (COLLATTO; REGINATO, 2005; PONTE; RICCIO; LUSTOSA, 2007). Ganho é a geração de dinheiro mediante as vendas, ou seja, aquilo que é produzido e não é vendido não gera ganho. Inventário é todo o dinheiro que a organização investe na aquisição de coisas que pretende vender. Despesa Operacional é todo

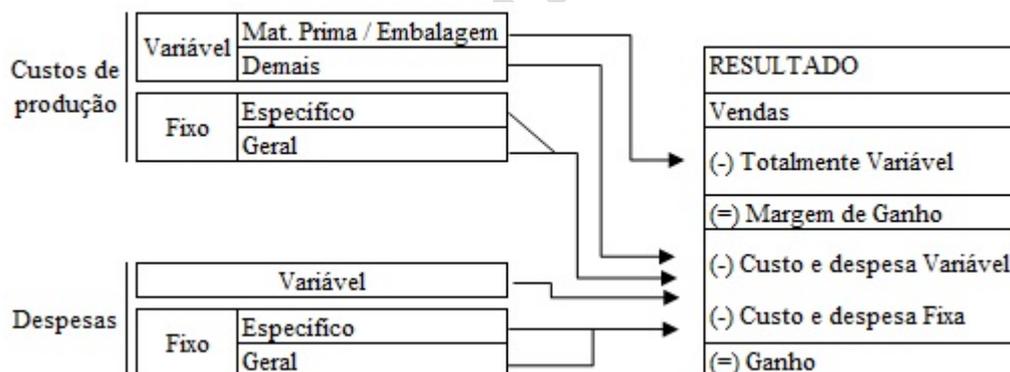
o dinheiro que a organização gasta para transformar o inventário em ganho (GOLDRATT; COX, 1997).

Para o cálculo do ganho se utiliza o valor líquido de venda (sem impostos e comissões) diminuído do custo das matérias-primas, numa unidade de tempo. O inventário é mensurado pelo valor de aquisição, seja composto por matéria-prima, máquinas e instalações. Tanto para o cálculo do ganho quanto do inventário não são considerados os valores de mão de obra direta, pois não é considerada como um custo totalmente variável, e sim, como despesa operacional (GOLDRATT; COX, 1997).

Como custo totalmente variável considera-se o que varia quando uma nova unidade de produto é fabricada, em geral só é computada a matéria-prima (COLLATTO; REGINATO, 2005). Noreen, Smith e Mackey (1996) ressaltam que os custos totalmente variáveis são apenas a matéria-prima e a embalagem, que são alocadas aos produtos de acordo com o recurso restritivo de produção, os demais gastos são considerados fixos. O cálculo da despesa operacional compreende a mão-de-obra direta, pagamento de salários de toda a mão-de-obra indireta e administrativa, e todos os outros gastos incorridos, independente da realização das vendas (GOLDRATT; COX, 1997).

Essas três medidas relacionadas entre si, possibilitam avaliar o impacto nas decisões da empresa. O objetivo deve ser aumentar o ganho e o retorno do investimento e diminuir as despesas operacionais (COLLATTO; REGINATO, 2005). Para ilustrar o fluxo da informação baseado na TOC, apresenta-se a Figura 3.

Figura 3: Teoria das Restrições



Fonte: Elaborado a partir de Noreen, Smith e Mackey (1996)

A proposta da TOC para a tomada de decisão enfoca em ganhos, rejeitando a determinação de custos. Além disso, rejeita os rateios e direcionadores dos custos fixos, afirmando não ser possível distribuí-los corretamente, assim, não precisa-se dos custos para definir preços, logo, os preços são definidos pelo mercado. Dessa forma, se elencam três prioridades: (a) maximização do ganho; (b) redução do inventário; (c) redução das despesas operacionais (KRISHNAN; MISTRY; NARAYANAN, 2012).

De acordo com a TOC, quando existe um recurso restritivo, pode ser calculado o ganho por unidade do fator de restrição para se determinar o *mix* de produtos mais apropriado. Esse ganho por unidade é a mesma margem de contribuição por unidade de fator limitante (LUEBBE; FINCH, 1992; KEE; SCHMIDT, 2000).

3 Procedimentos metodológicos

Para o alcance dos objetivos propostos realizou-se um estudo de caso em uma empresa calçadista da serra gaúcha, seguindo o protocolo previamente elaborado para a condução desse estudo. Esse protocolo proporcionou desenvolver a pesquisa com maior segurança e controle

sobre: (a) objetivos da pesquisa; (b) caracterização da unidade de análise; (c) dados dos entrevistados (d) procedimentos de pré-teste; (e) roteiro de entrevistas; (f) procedimentos de análise documental; (g) observações *in loco*; (h) plano de análise de dados (YIN, 2015).

O presente estudo teve caráter qualitativo, uma vez que os dados coletados foram analisados e interpretados sem quantificá-los; e descritivo, pois os dados, os problemas, os fatos relacionados aos métodos de custeio que já ocorre na empresa foram relatados, comentados, questionados, buscando verificar e explicar problemas, fatos ou fenômenos reais. (MICHEL, 2009; GIL, 2010).

A coleta de dados foi realizada por meio das técnicas de entrevistas, análise documental e observações *in loco*, visto que Yin (2015) afirma que um bom estudo de caso se baseia em múltiplas fontes de evidência. Por meio das entrevistas, se buscou obter informações a respeito dos métodos de custeio utilizados, mediante uma conversação de natureza profissional. Essa é a técnica apropriada e mais usada na realização da pesquisa de estudo de caso, pois conduz o entrevistado a responder um roteiro de perguntas essenciais para o entendimento dos processos empresariais (DIEHL; TATIM, 2004; YIN, 2015).

As entrevistas foram conduzidas de maneira semiestruturada, ou seja, com questões previamente formuladas com a liberdade de discutir assuntos inesperados que surgirem. Essas questões foram adaptadas de Pinzan (2013) e foram previamente testadas em uma empresa do mesmo segmento, buscando identificar falhas, ambiguidades e falta de objetividade nas perguntas. O pré-teste contribuiu na elaboração do roteiro final, de maneira que algumas questões foram modificadas para melhor compreensão do entrevistado ou até mesmo excluídas, quando se verificou que seria respondida em outra questão.

A aplicação das entrevistas foi realizada na própria empresa, no mês de junho de 2016, com o diretor (sócio administrador), o supervisor de custos e o *controller*, com duração entre 30 e 50 minutos. Os entrevistados foram escolhidos em função do conhecimento que possuem do sistema de controle de custos atual da empresa. As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas para a análise dos resultados.

Ao visar corroborar e aumentar a evidência de outras fontes se utilizou a informação documental. Para tanto, foram utilizados documentos administrativos e relatórios internos da empresa que continham informações sobre os métodos de custeio utilizados e sobre o seu histórico. Outra fonte de evidência utilizada nessa pesquisa foram as observações, visto que o estudo se caracterizou por ocorrer no contexto de mundo real de caso. As observações incluíram os processos de trabalho na fábrica, bem como observação menos formal realizada na ocasião das entrevistas (YIN, 2015).

A etapa de análise de dados consistiu em examinar e classificar os dados coletados nas visitas, análise documental e observação. Primeiramente, efetuou-se a análise das respostas recebidas durante as entrevistas e também dos registros efetuados durante as visitas na empresa. Posteriormente, fez-se a análise dos documentos observados, com o objetivo de descrever características consideradas importantes e necessárias para alcançar o objetivo de pesquisa apresentada no trabalho. Dessa forma, é possível apresentar os resultados obtidos e as conclusões acerca do tema.

O procedimento adotado de estudo de caso é frequentemente discutido a respeito de sua validade, visto que não é possível fazer generalizações mediante seus resultados. Quanto a condução das entrevistas, também podem ser encontradas algumas fragilidades, como o viés causado na interpretação das entrevistas devido a empresa não adotar nomenclaturas de acordo com a literatura e, por isso, a classificação dos métodos de custeio pelos autores pode ter sido prejudicada (GIL, 2010).

4 Análise dos resultados

A gestão da indústria calçadista, como outros ramos de atividade, necessita estar

constantemente preparada para enfrentar mudanças no ambiente em que estão inseridas. De acordo com o relatório anual de 2015 da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados, apesar do ano não ter sido bom, a expertise do setor ajudou a amenizar os efeitos da crise.

A indústria calçadista brasileira produziu nesse ano, 877 milhões de calçados, exportou 124 milhões de pares e gerou US\$ 960,4 milhões com as exportações que foram destinadas para 157 países. O atual parque calçadista brasileiro é formado por aproximadamente 7,9 mil empresas e gera diretamente mais de 280 mil postos de trabalho. As expectativas para 2016 não são as melhores. Nos dois primeiros meses do ano o varejo de calçados caiu 12% e as exportações caíram 6% (ABICALÇADOS, 2016).

A empresa calçadista em estudo destaca-se por possuir expertise em calçados vulcanizados. Essa empresa, aqui denominada ABC Ltda., possui cinco unidades, sendo que a matriz iniciou suas atividades em 1998 com a fabricação de calçados, localizando-se juntamente com uma das filiais na região da serra do estado do Rio Grande do Sul, e as demais unidades localizam-se no estado do Ceará.

Com uma extensa linha de produtos, a maior parte de sua produção é de marcas licenciadas, mas também possui marcas próprias. Os principais processos produtivos envolvem desde a pesquisa e desenvolvimento de calçados, transformação de matéria prima, corte, montagem, acabamento, embalagem e expedição. Inclui-se na transformação da matéria prima a confecção do solado. O processo de costura é terceirizado, visto que de acordo com o diretor *“incluir esse processo dentro da empresa demandaria muito espaço, não seria viável”*.

Atualmente a matriz e demais unidades empregam aproximadamente 2.000 funcionários diretos e produzem 14.000 mil pares de tênis e 22.000 pares de chinelos por dia. O faturamento mensal fica entre 25 e 30 milhões.

Os controles e acompanhamentos de custos são realizados por cinco profissionais, sendo um encarregado do setor, denominado supervisor de custos e mais quatro auxiliares. Conforme o diretor *“esses controles são feitos diariamente, considerando o projeto do produto, onde se controla desde a entrada da matéria prima até o despacho para o lojista”*. A partir disso, as informações são analisadas pelo *controller*. Todo o processo é monitorado pelo diretor. Diante disso, configurou-se o perfil dos entrevistados conforme Quadro 1.

Quadro 1: Perfil dos entrevistados

Cargos ocupados	Tempo no cargo	Tempo na empresa	Tempo no segmento
Diretor (sócio administrador)	18 anos	18 anos	29 anos
Supervisor de custos	6 meses	3 anos	3 anos
<i>Controller</i>	18 anos	18 anos	38 anos

Fonte: Dados da pesquisa

Todos os entrevistados conhecem o processo produtivo da empresa e os respectivos custos. Apenas o responsável pela controladoria sabia diferenciar os métodos de custeio envolvidos na pesquisa, conforme as nomenclaturas elencadas pela literatura. Os demais não identificaram com clareza as características de cada método, mas tinham conhecimento sobre os seus propósitos de uso.

4.1 Métodos de custeio adotados

Todas as informações referentes aos custos são mensuradas em um setor exclusivamente de custos. A partir disso, essas informações são fornecidas aos demais departamentos. Desde a sua constituição, a empresa já sentia a necessidade de controlar seus custos para fins gerenciais, pois o diretor já possuía experiência anterior nesse setor e sabia da importância destes controles para a continuidade da empresa, nas palavras do diretor *“sem o acompanhamento dos custos,*

não tem como gerenciar de forma segura a empresa”. Ele acompanha a mensuração dos custos na empresa e justifica que atualmente o lojista está ficando com uma margem muito alta nos produtos e é a indústria que está tendo que se adequar para reduzir o custo.

A empresa utiliza um sistema eletrônico de controle de custos, mas também planilhas auxiliares para conferência. Esse sistema vem sendo aprimorado constantemente para acompanhar as variações do mercado, porém a forma de cálculo se mantém a mesma desde a sua constituição. Para determinar o custo de um produto são feitas as fichas técnicas que são alimentadas automaticamente com os custos atualizados.

O gestor da controladoria explica que o controle dos custos não é feito para definir o preço de venda, mas sim a viabilidade de fabricar um produto, pois o preço já está definido pelo que o mercado está disposto a pagar. Então eles tiram a margem do lojista e em cima disso trabalham para reduzir seus custos de forma a possibilitar uma margem satisfatória. De acordo com esse gestor *“essa ferramenta serve para eu avaliar se o produto é viável e se não for viável, o quanto que tenho que trabalhar em cima do produto para reduzir o custo”*.

A empresa separa os gastos entre custos de produção e despesas de venda. Os custos de produção são os custos de materiais, a mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação. Para controle gerencial esses custos e despesas são estruturados conforme Quadro 2 e apropriados de acordo com o Quadro 3:

Quadro 2: Estrutura de custos e despesas

Custos e Despesas	%	Custos	%
Custos Variáveis	25	Matéria prima	52,5
Custos e Despesas Fixas	18	Mão de Obra Direta	33
Despesas Variáveis	57	Custos Indiretos de Produção	14,5

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 3: Controle de custos de produção

Custo	O que compõe
Materiais	Matéria prima, embalagem, material auxiliar
Mão de obra direta	Salários e encargos de funcionários que trabalham na produção e terceirizados
Mão de obra indireta	Salários de chefes de produção, setores diretamente ligados a produção (compras, armazenagem).
Gastos gerais de fabricação	Energia elétrica, depreciação, demais gastos com pessoal (transporte, alimentação)

Fonte: Dados da pesquisa

As despesas de vendas são calculadas através de índices, contendo os custos financeiros (prazo da venda), os *royalties* (conforme contratos por produto), comissões de representantes (por produto), custos de cobrança, inadimplência (índice), fretes (média dos embarques), impostos, despesas administrativas, custos de desenvolvimento do produto (índices por marcas), custos com feiras, lançamentos de coleção.

Para alguns propósitos a empresa procura apropriar diretamente ao produto tudo que tiver mais relevância, como a matéria prima e salários, que são os custos mais representativos. Os demais custos são apropriados em forma de rateios. O responsável pela controladoria diz que: *“no caso dos calçados a gente abre os custos de acordo com a relevância deles”*. Por exemplo a depreciação não é separada por produto, pois os equipamentos são muito similares e todos produtos passam pelos mesmos processos. Mas ele confirma que se fosse uma empresa que tivesse um equipamento específico para só um tipo de produto daí sim teria que fazer essa apropriação específica.

4.1.1 Custeio por absorção

Mesmo não sendo objetivo deste estudo analisar a presença do custeio por absorção é relevante evidenciar a presença deste na empresa em estudo, pois o mesmo é utilizado para fins de gestão. O método é utilizado, mesmo com a presença de uma grande variedade de produtos e projetos, contradizendo assim o que Mena *et al.* (2002) defende.

Através do custeio por absorção o diretor acompanha a margem geral de lucro, a qual ele possui em percentuais como indicadores de lucratividade e base para gestão. Indagado o diretor disse que *“todos os custos são considerados, [...] para eu vender o produto eu tenho que fazer o custo geral da empresa, energia elétrica, consumo de água, mão de obra, tudo, entra tudo no custo”*, contradizendo o que defende Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012); Tsifora e Chatzoglou (2016). O *controller* também defende que: *“tudo que se paga, se cobra. Cabe ao setor de custos definir a margem mais precisa e mais justa, não cobrar de mais, mas não perder dinheiro também”*. Justifica-se este método pelo fato de os custos mais representativos na empresa serem a matéria prima e a mão de obra direta, sendo estes apropriados diretamente ao produto conforme seu consumo. Os demais custos, que não são tão relevantes são rateados para todos os produtos, devido a empresa alegar que todos os produtos passam por etapas semelhantes dentro do processo produtivo, não sendo necessário distinguir o custo específico de cada produto.

A principal finalidade da utilização do método de custeio por absorção é como base para formação do preço de venda através do *Markup*. O diretor defende a utilização justificando que *“é preciso pensar na empresa a médio e longo prazo, inclusive o preço de venda é formado para no mínimo um semestre, pois não consigo alterar preço de venda no meio da coleção, só quando troca a coleção”*. Os demais entrevistados referendam a utilização do método de custeio por absorção, mas também evidenciam a presença dos demais métodos.

4.1.2 Custeio variável

O acompanhamento do ponto de equilíbrio não é realizado, como apresentado por Busan e Dina (2009), e defendida por Munaretto e Diedrich (2007); Leone e Leone (2010), pois segundo o diretor *“os produtos possuem margens diferentes e volumes de vendas incertos, pode-se no início do mês fabricar só produtos com margem menor, e no final do mês aqueles com margem maior, assim não acho interessante esse tipo de acompanhamento, prefiro trabalhar com o planejamento da empresa”*. O diretor evidenciou ainda que há um acompanhamento superficial por faturamento. Por outro lado, o supervisor de custos entrevistado evidenciou que nas planilhas de acompanhamento de custos há informações de ponto de equilíbrio como uma informação a mais para a empresa, porém não é utilizada com frequência, pois os desperdícios não estão incluídos no cálculo e podem distorcer tal acompanhamento. De acordo com o responsável pela controladoria: *“calculamos o ponto de equilíbrio para termos uma tranquilidade de gerenciamento, mas não para reduzir o preço, promover o produto”*. Mas quando estão com tempo ocioso e precisam atingir a meta de produção, e surge uma proposta de fabricar um produto específico para uma loja que não é tão rentável, daí sim utilizam o ponto de equilíbrio para decidir se fabricam ele, pois ele ajudará a diluir o custo fixo.

Quanto a análise custo-volume-lucro, defendida por Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), o *controller* alega que antigamente quando a exportação estava em alta e se vendiam grandes volumes era feita essa análise, porém como agora a empresa trabalha com as vendas conforme o cliente precisa, então não fazem mais esta análise. Porém com os controles que a empresa tem, ela atenderia os pressupostos necessários para viabilizar esta análise de acordo com Busan e Dina (2009), podendo ser útil para tomada de decisão.

4.1.3 Custeio direto

Evidente o cálculo do custeio direto na empresa apresentado por Souza e Diehl (2009), pois há o acompanhamento da margem direta para analisar a continuidade de produtos considerados estratégicos para o portfólio da empresa. Para decisões de terceirização a empresa considera o custeio direto e os insumos mais representativos são matéria prima e mão de obra direta. Eles optam por terceirizar totalmente alguns processos como a costura, alegando que a construção de um prédio não vale a pena, os custos de terceirizar são menores, sendo esta decisão também tomada com base no custeio direto, confirmando as concepções de Vartanian (2000); Collatto e Reginato (2005); Souza e Diehl (2009); Iudícibus (1998).

O custeio direto é utilizado para decidir entre lançar um produto ou não. Eles consideram os custos variáveis mais relevantes (matéria prima e mão de obra direta industrial) e as principais despesas variáveis (representantes específicos de cada marca, *royalties* por marca, custos de desenvolvimento dos produtos, etc.). De acordo com o diretor “para começar a fabricar, no mínimo o custo tem que estar nivelado”.

4.1.4 Teoria das restrições

Sob o ponto de vista da TOC, o objetivo da empresa é maximizar os seus ganhos ao reduzir o gasto de despesa operacional para vender os produtos de seu inventário. A empresa em estudo trabalha com esse objetivo de redução de custos. O diretor comentou que inicialmente se desfazia das sobras de matéria prima dos solados dos calçados, mas hoje as sobras são processadas e reaproveitadas, de forma a reduzir custo. Nas palavras do diretor “*no passado a gente colocava resina de borracha que sobrava na sola, a gente botava no lixo, hoje nós reaproveitamos ele 100%, transformamos em pó, e esse pó a gente adiciona junto com a composição da borracha 100%*”.

Quanto às restrições dos processos, o diretor comenta “*temos pessoas trabalhando, realizando um acompanhamento constante*”. No projeto do novo produto, quando são feitos os testes, são avaliados os possíveis gargalos de forma a corrigi-los antes de iniciar a produção. A produção não pode ficar bloqueada em uma operação. No entanto, se é observado que ainda há alguma restrição que pode ser corrigida de forma a gerar maiores ganhos, é feito o trabalho de identificar e corrigir.

No que se refere a *Throughput Accounting* (Contabilidade de Ganhos) tratada por Ponte, Riccio e Lustosa (2007), não foi identificada a utilização desta metodologia na empresa para fins de gestão, o retorno das indagações, bem como das análises documentais não evidenciaram ser considerado apenas matéria prima e material de embalagens como custos variáveis, proporcionando suporte para algum tipo de decisão, assim como apresentado por Noreen, Smith e Mackey (1996), e evidenciado na Figura 3.

Assim está evidenciado a presença da Teoria das Restrições na empresa em estudo não como método de custeio para fins de gestão, mas como filosofia com maior enfoque no processo produtivo, objetivando sempre a maximização dos resultados.

5 Considerações finais

Este estudo objetivou analisar a utilização dos métodos de custeio pelos gestores da empresa calçadista da Serra Gaúcha para a gestão. A análise compreendeu os métodos de custeio variável, direto e teoria das restrições, os quais exprimem relação com a geração de informações gerenciais, voltadas à gestão empresarial. A escolha da empresa decorreu da representatividade do setor calçadista da região, bem como a relevância econômica e social.

Os resultados permitiram identificar que a empresa em análise utiliza diferentes métodos de custeio, para diferentes finalidades, assim como foi visto em Mena *et al.* (2002) e Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012). Alguns são aplicados parcialmente. A prática mais presente na empresa é o custeio por absorção que é utilizado tanto para fins gerenciais quanto para fins

fiscais, sendo que os demais são utilizados parcialmente.

O custeio por absorção é utilizado para acompanhar a lucratividade dos produtos e formar o preço de venda, mas para aceitar um pedido quando há tempo ocioso, o método de custeio variável destacou-se. Já em decisões de lançar um produto ou de terceirizar atividades e de continuar com produtos estratégicos para o *portfólio* da empresa, é utilizado o custeio direto. A teoria das restrições não foi evidenciada na empresa como metodologia de ganhos, mas sim como uma filosofia de controle de gargalos.

Conclui-se que há ainda um distanciamento entre teoria desenvolvida e a prática empresarial. A utilização efetiva dos métodos de custeio pesquisados pela empresa indica um afastamento significativo, em relação ao conteúdo abordado na literatura sobre a necessidade e utilidade deles para gestão da empresa, considerando o mercado competitivo.

Quanto às limitações deste estudo, pode-se apontar a sua validade somente para a realidade da empresa analisada, o que prejudica a generalização dos resultados. Diante disso, sugere-se o desenvolvimento de estudos utilizando uma amostra mais ampla e com aplicação de pesquisas tipo *survey*. Trabalhos que incorporem dados empresariais mais representativos poderão trazer subsídios que validem, rejeitem ou pelos menos ajudem a melhor compreender os resultados de pesquisas como esta.

Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. 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.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS (ABICALÇADOS). **Relatório Anual 2015**. Novo Hamburgo, 2015. Disponível em: <<http://www.abicalcados.com.br/relatorioanual>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS (ABICALÇADOS). **Informativo da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados**. Novo Hamburgo, Maio, 2016. Disponível em: <<http://www.abicalcados.com.br/midia/informativo/arquivos/14624508231976.pdf>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

BEUREN, I. M. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 5, n. 1, p. 61-66, 1993.

BUSAN, G.; DINA, I. C. Using cost-volume-profit analysis in decision making. In: Congresso da University Petrosani Economics. **Anais...** Romênia, v. 9, n. 3, p.103-106, 2009.

COGAN, S. Teoria das restrições versus outros métodos de custeio: uma questão de curto e longo prazo. **Revista Universo Contábil**. v. 1, n. 3, p. 08-20, 2005.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimento no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 1, n. 2, p. 33-41, 2004.

COLLATTO, D. C.; REGINATO, L. Método de custeio variável, custeio direto e teoria das restrições no contexto da gestão estratégica de custos: um estudo aplicado ao instituto de idiomas unilínguas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005 Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: Congresso Internacional de Custos, 2005.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FISHER, J. G.; KRUMWIEDE, K. Product costing systems: finding the right approach. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 23, n. 3, p. 43-51, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDRATT, E. M.; COX, J. **A meta: um processo de melhoria contínua**. Educator, 1997.

GONÇALVES, B. N.; CRUZ, V. L.; MORAIS, R. S.; MEIRELES, J. M. S.; BARBOSA JUNIOR, R. L.; PEIXOTO, E. P. A. Comparativo entre o custeio por absorção, custeio variável e o custeio abc em uma escola estadual. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21, 2014, Natal. **Anais eletrônicos...** Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014.

HEINEN, K. C.; HOFFJAN, A. The strategic relevance of competitor cost assessment: an empirical study regarding competitor accounting. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 3, n. 1, p. 17-34, 2005.

IFANDOUDAS, P.; GURD, B. **Costing for decision-making in a theory of constraints environment**. JAMAR, v. 8, n. 1, p. 43-58, 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KEE, R.; SCHMIDT, C. A comparative analysis of utilizing activity-based costing and the theory of constraints for making product-mix decisions. **International Journal of Production Economics**, v. 63, n. 1, p. 1-17, 2000.

KRISHNAN, R.; MISTRY, J. J.; NARAYANAN, V. G. A field study on the acceptance and use of a new accounting system. **Journal of Management Accounting Research**, v. 24, n. 1, p. 103-133, 2012.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUEBBE, R.; FINCH, B. Theory of constraints and linear programming: a comparison. **The International Journal of Production Research**, v. 30, n. 6, p. 1471-1478, 1992.

MENA, C.; WHICKER, L.; TEMPLAR, S.; BERNON, M. Costing the supply chain. **Manufacturing Engineer**, v. 81, n. 5, p. 225-228, 2002.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MUNARETTO, L. F.; DIEDRICH, M. Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 1, p. 70-86, 2007.

NOREEN, E. W.; SMITH, D.; MACKEY, J. T. **A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial: um relatório independente**. Educator, 1996.

PINZAN, A. F. **Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos**. 2013. 136 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PONTE, V. M. R.; RICCIO, E. L.; LUSTOSA, P. R. B. Uma análise comparativa entre a “contabilidade de ganhos – throughput accounting” e o “método do custeio variável”. In: CONGRESSO DE CUSTOS, 7, 2007, São Paulo: FEA USP. **Anais eletrônicos...** São Paulo: ABCustos, 2007.

RAHMAN, S. Theory of constraints: a review of the philosophy and its applications. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 18, n. 4, p. 336-355, 1998.

RAHMAN, S. The theory of constraints' thinking process approach to developing strategies in supply chains. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 32, n. 10, p. 809-828, 2002.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

TSIFORA, E.; CHATZOGLOU, P. D. The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity? **International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research**, v.9, n.2, p. 7-17, 2016.

VARTANIAN, G. H. **O Método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. 2000. 205 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

WATSON, K. J.; BLACKSTONE, J. H.; GARDINER, S. C. The evolution of a management philosophy: The theory of constraints. **Journal of Operations Management**, v. 25, n. 2, p. 387-402, 2007.

YUAN, F. The use of a fuzzy logic-based system in cost-volume-profit analysis under uncertainty. **Expert Systems with Applications**, v. 36, n. 2, p. 1155-1163, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015. Livro eletrônico.

ZANIEVICZ, M.; BEUREN, I. M.; SANTOS, P. S. A.; KLOEPPPEL, N. R. Costing methods: meta-analysis of articles presented in the Brazilian congress of costs over the 1994-2010 period. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 49, p. 601-616, 2013.

ZUCCOLOTTO, R.; COLODETI FILHO, É. Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 39-52, 2007.