

# **Práticas gerenciais da contabilidade de custos na literatura nacional: quais as ferramentas mais utilizadas?**

**Katia Abbas** (UEM) - katia\_abbas@yahoo.com.br

**Marguit Neumann Gonçalves** (UEM) - marguitn26@gmail.com

**Vitor Hugo Ferreira Lima** (UEM) - vitorbernardes\_@hotmail.com

**Aline Santos** (UEM) - aline.santos91@hotmail.com

## **Resumo:**

*O objetivo deste artigo é identificar as práticas gerenciais da contabilidade de custos utilizadas no processo de controle e tomada de decisão apresentadas na literatura nacional, no período de 2005 a 2010, publicadas nos artigos do Congresso Brasileiro de Custos e nas teses e dissertações da Universidade de São Paulo e do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. A análise dos dados foi feita através de um levantamento das publicações que abordam as práticas de contabilidade de custos (custeio por absorção; custeio variável; custeio baseado em atividades; método das seções homogêneas; custo padrão; margem de contribuição; ponto de equilíbrio e critérios para formação do preço de venda). Quanto à metodologia utilizada, é de natureza aplicada; descritiva; exploratória; bibliográfica; e qualitativa e quantitativa. Os dados revelam que, dentre as práticas gerenciais, a que tem despertado mais interesse dos pesquisadores é o método de custeio baseado em atividades (53%), seguido da margem de contribuição (11%), do custeio variável (10%), do custeio por absorção (9%), dos critérios para formação do preço de venda (8%), e por último, o método das seções homogêneas (1,5%) e do custeio padrão (1,5%).*

**Palavras-chave:** *Contabilidade de Custos. Práticas Gerenciais. Literatura Nacional.*

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

## **Práticas gerenciais da contabilidade de custos na literatura nacional: quais as ferramentas mais utilizadas?**

### **Resumo**

O objetivo deste artigo é identificar as práticas gerenciais da contabilidade de custos utilizadas no processo de controle e tomada de decisão apresentadas na literatura nacional, no período de 2005 a 2010, publicadas nos artigos do Congresso Brasileiro de Custos e nas teses e dissertações da Universidade de São Paulo e do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. A análise dos dados foi feita através de um levantamento das publicações que abordam as práticas de contabilidade de custos (custeio por absorção; custeio variável; custeio baseado em atividades; método das seções homogêneas; custo padrão; margem de contribuição; ponto de equilíbrio e critérios para formação do preço de venda). Quanto à metodologia utilizada, é de natureza aplicada; descritiva; exploratória; bibliográfica; e qualitativa e quantitativa. Os dados revelam que, dentre as práticas gerenciais, a que tem despertado mais interesse dos pesquisadores é o método de custeio baseado em atividades (53%), seguido da margem de contribuição (11%), do custeio variável (10%), do custeio por absorção (9%), dos critérios para formação do preço de venda (8%), e por último, o método das seções homogêneas (1,5%) e do custeio padrão (1,5%).

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Práticas Gerenciais. Literatura Nacional.

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

### **1 Introdução**

O advento da Revolução Industrial, instaurado no Reino Unido no século XVIII e difundido mundialmente a partir do século XIX, culminou com a expansão econômico-social da produção manufatureira e, assim, ensejou a criação de métodos e critérios para mensurar as riquezas auferidas por esse setor (MARTINS, 2010). Assim, a Contabilidade de Custos, que surgiu inicialmente para avaliação de estoques e apuração do resultado do período, foi se aprimorando cada vez mais, e passou a ser utilizada também no campo gerencial, auxiliando o controle e a tomada de decisão.

Bornia (2009) diz que em relação ao controle, os custos podem indicar onde podem estar ocorrendo problemas, por meio de comparações com padrões e orçamentos, ou ainda, podem mensurar as perdas e desperdícios do sistema produtivo. No que se refere à tomada de decisão, as informações de custos fornecem subsídios a diversos processos decisórios importantes à administração das empresas, como, por exemplo, indicando a lucratividade e rentabilidade de produtos; o nível de vendas no qual o lucro é nulo; definindo se é mais vantajoso fabricar ou comprar determinado componente utilizado no processo de produção; indicando a composição ótima do *mix* de produção; fornecendo suporte ao planejamento estratégico e operacional dentre outras.

Para Almeida e Santos (2007, p. 20) “as mudanças quanto às funções da Contabilidade de Custos a colocam como uma das principais fontes de informações gerenciais dentro das organizações”. Nesse sentido, para compreender a importância da Contabilidade de Custos neste novo ambiente, Megliorini (2012) diz que conhecer custos é condição essencial para qualquer tipo de empresa, seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviços, bem como

de pequeno, grande ou médio porte.

Diante da importância assumida pela Contabilidade de Custos no contexto organizacional, ou seja, diante da importância da contabilidade de custos para controle e tomada de decisão nas empresas, sejam elas, de manufatura ou de serviços, com ou sem fins lucrativos, públicas ou privadas, a questão que orienta esta pesquisa é: **quais as práticas gerenciais da contabilidade de custos utilizadas no controle e na tomada de decisão apresentadas na literatura na nacional?**

Assim, esta pesquisa tem como objetivo identificar as práticas gerenciais da contabilidade de custos utilizadas no processo de controle e tomada de decisão apresentadas na literatura na nacional, mais especificamente, nos artigos do Congresso Brasileiro de Custos, nas teses e dissertações da Universidade de São Paulo e nas teses e dissertações do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, publicados no período de 2005 a 2010.

Para tanto, além desta introdução, o artigo está estruturado em mais quatro seções. A segunda seção apresenta a fundamentação teórica na qual discorre a respeito das práticas da contabilidade de custo, iniciando pelos métodos de custeio, tanto os chamados tradicionais (custeio por absorção, método das seções homogêneas - RKW e o custeio variável) quanto os chamados contemporâneos (custeio baseado em atividades - ABC). Além dos métodos para cálculo dos custos, são também abordados o custo padrão que é uma técnica auxiliar para mensurar os custos e os critérios para formar o preço de venda dos produtos. A terceira seção apresenta a metodologia do trabalho. Em seguida, a quarta seção, identifica as práticas gerenciais da contabilidade de custos utilizadas no processo de controle e tomada de decisão apresentadas na literatura na nacional. Por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo.

## **2 Fundamentação teórica**

### **2.1 Métodos de custeio**

Abbas et al (2012) citam que os métodos de custeio são utilizados para, dentre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; eliminar, criar e aumentar ou diminuir a linha de produção de certos produtos.

Kaplan e Copper (1998) e Megliorini (2012) incorrem na divisão dos métodos de custeio em tradicionais e contemporâneos. Segundo os referidos autores os métodos tradicionais, neles inclusos o custeio por absorção, o método das seções homogêneas e o custeio variável, são adequados em ambientes onde os custos com materiais diretos e mão de obra direta são predominantes, visto que, consideram que o comportamento dos custos varia de acordo com a quantidade fabricada. Já os métodos contemporâneos, nele incluso o custeio baseado em atividades, dentre outros, foram criados para um ambiente que, de acordo com Ching (1997), teve diminuição drástica da mão de obra direta, enquanto que os custos indiretos (*overhead*) cresceram vertiginosamente. Com isso, segundo Kaplan e Copper (1998), Megliorini (2007) e Brimson (1996) os métodos tradicionais, por utilizar bases de rateio relacionadas ao volume, já não mais atendem aos usuários da informação.

O método de custeio por absorção, obrigatório para obtenção do valor dos estoques no Balanço Patrimonial e para o custo dos produtos vendidos na Demonstração do Resultado do Exercício, portanto, aceito pela Legislação do Imposto de Renda, é composto, segundo Martins (2010) por três etapas: alocação dos custos aos centros de custos de produção (tanto aos centros de apoio quanto aos centros produtivos); transferência dos valores dos centros de custos de apoio cujas atividades se destinam a prestar serviços a outros centros de custos e, por fim, alocação dos custos dos centros produtivos aos produtos que demandam suas

atividades. Ressalta-se que esse método só aloca os custos de produção, ou seja, apenas estes comporão o custo dos produtos. Sendo assim, as despesas não fazem parte do custo do bem ou serviço, ou seja, são lançadas diretamente no resultado, enquanto que os custos, tanto diretos quanto indiretos, são apropriados a todos aos produtos. Entretanto, este método de custeio apresenta limitações quanto a mensuração de custos indiretos de fabricação, posto que se faz necessário ratear tais valores para alocação à cada produto e, com isso, depara-se com critérios subjetivos nem sempre condizentes com a fiel representação da realidade (SANTOS, 2009).

O método das seções homogêneas, por sua vez, também compreende um rateio generalizado dos gastos. Neste caso, não apenas os custos, mas também as despesas, primeiramente aos departamentos definidos pela entidade, seguido de uma série de outros rateios que culminam com a alocação final aos produtos. Este método se diferencia do método do custeio por absorção ao alocar aos custos dos produtos, além dos custos de produção, todos os gastos da empresa; ou seja, as despesas comerciais, administrativas e financeiras. Segundo Soares, Abbas e Gonçalves (2012) apesar do custeio por absorção ser o método legalmente aceito para ratear os custos, não impede que o método das seções homogêneas possa ser utilizado e tenha influência significativa para análise e tomada de decisão dentro da empresa em contexto gerencial.

Para a utilização deste método, Borna (2009, p. 92) cita a necessidade das seguintes etapas: “separação dos custos em itens; divisão da empresa em centros de custos; identificação dos custos com os centros (distribuição primária); redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); e distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final)”.

Abbas et al (2012, p. 4) apresentam as seguintes vantagens e desvantagens desse método:

as principais vantagens são: considera todos os custos incorridos em uma organização sem exceções; informações completas e conservadoras; enfatiza a recuperação de todos os custos e tende a introduzir certo grau de estabilidade de preços; formação de preços com base no “piores custo”; justificação de preços e chega-se ao custo de “produzir e vender”. Quanto às desvantagens, o método das seções homogêneas pode levar a decisões equivocadas por não distinguir custos fixos dos custos variáveis. Também existe arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos indiretos, apesar de sugerir o rastreamento de maneira mais realista possível, além disso, apresenta algumas dificuldades de aplicação, como encontrar o custo do produto no cotidiano e encontrar as despesas operacionais diárias unitárias. Por fim, o método das seções homogêneas não é aceito pela legislação.

O método do custeio baseado em atividades (ABC) surgiu com a proposta de diminuir as distorções no rateio dos custos indiretos, visto que, os constantes avanços tecnológicos e a crescente complexidade dos sistemas de produção geraram dificuldades em se custear corretamente os produtos. Assim, neste método, os custos diretos e indiretos são apropriados primeiramente às atividades e em seguida aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio que consumiram tais atividades (MEGLIORINI, 2007; KAPLAN, COOPER, 1998).

Santos (1998, p. 55) referindo-se ao assunto afirma que:

foi um mérito do ABC ter enfatizado a relevância dos custos indiretos de fabricação, quando o progresso tecnológico fez diminuir a proporção dos custos de mão-de-obra, que hoje chegam frequentemente a menos de 20% do custo total de fabricação.

Assim, segundo Borna (2009, p.112), “o custeio baseado em atividade pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos”. Portanto, de acordo com o mesmo autor as etapas deste método são: 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.

Portanto, o custeio baseado em atividades configura-se numa grande ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, cuja estrutura permite a apuração dos custos dos produtos e serviços partindo da ideologia de que os recursos de uma empresa são esgotados pelas atividades executadas (MARTINS, 2010).

No que se refere as desvantagens da implementação do custeio ABC, podem ser descritos: o levantamento de dados é demorado e dispendioso; os dados utilizados são subjetivos e de difícil validação; o armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados são dispendiosos; foca, geralmente, processos específicos e não fornece uma visão integrada das oportunidades de lucro em todo o âmbito da empresa; não é atualizável ou adaptável, facilmente, às novas circunstâncias; e incorre em erro teórico, ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa (KAPLAN; ANDERSON, 2007),

Já o método de custeio variável compreende a alocação dos custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, ao produto enquanto que os custos fixos são considerados despesas (resultado do exercício). A não inclusão dos custos fixos no custo do produto permite assim melhor análise do desempenho da empresa. Porém, em casos onde os custos fixos constituam valores significativos, o custeio variável não é indicado, posto que implicaria em distorções quanto ao custos de produção e ao resultado operacional realmente auferido (IUBÍCIBUS *et al*, 2010).

Quanto às desvantagens do custeio variável, Megliorini (2012), Barbosa et al. (2012) e Leone (1997), citam as seguintes: não é aceito pela auditoria externa das entidades que tem capital aberto e nem pela legislação do Imposto de Renda, bem como uma parcela significativa de contadores. A razão disto é que o custeio variável fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, aos princípios de realização da receita, da confrontação e da competência; crescimento da proporção dos custos fixos na estrutura de custos das organizações, devido aos contínuos investimentos em capacitação tecnológica e produtiva; na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas de continuidade para a empresa.

No entanto, segundo apud Reginato e Collatto (2005, p. 3), “o Custeio Variável oferece à gestão de custos, informações úteis para a decisão de preço, principalmente por apresentar de forma clara, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio da empresa”.

A margem de contribuição é o montante que resta do preço de venda de um produto depois da dedução de seus custos e despesas variáveis. Representa a parcela excedente dos custos e das despesas gerados pelos produtos que corresponde ao valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro (MARTINS, 2010; MEGLIORINI, 2012). Assim, para Megliorini (2012, p.137) “a empresa só começa a ter lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos supera os custos e despesas fixos do exercício. Assim, essa margem pode ser entendida como a contribuição dos produtos à cobertura dos custos e despesas fixos e ao lucro”. Portanto, essa ferramenta gerencial é de grande relevância por resultar em informações essenciais, tais como: rentabilidade de produtos; viabilidade em produzir determinado produto; opção por terceirizar determinado processo produtivo; possibilidade de financiar campanhas publicitárias para incrementar a venda de produtos mais lucrativos; e garantir a quantidade mínima de vendas para conseguir o lucro desejado.

Em relação a importância da margem de contribuição para os gestores, VanDerbeck e Nagy (2001, p. 419) dizem que:

quando uma demonstração de resultados retrata a margem de contribuição, a administração pode usá-la como uma ferramenta para estudar os efeitos da mudança nos volumes de vendas.

Enquanto a margem de contribuição representa a contribuição dos produtos para cobrir os custos e despesas fixas, o ponto de equilíbrio representa a margem de contribuição que se iguala ao montante de custos e despesas fixos (MEGLIORINI, 2012), ou seja, o ponto de equilíbrio expressa o nível de atividades em que o resultado operacional da empresa é zero, ou seja, ocorre a igualdade entre receita total e o custo total. Nesse sentido, segundo Martins (2010, p.257) o ponto de equilíbrio “nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais. Estas, numa economia de mercado, têm uma representação macroeconômica também não linear; isto é, para o mercado com um todo”. Portanto, o ponto de equilíbrio sintetiza aos gestores o momento em que a receita se iguala a seus gastos fixos, garantindo informações precisas quanto ao volume de vendas necessário para que lucro desejado se concretize.

Em relação a desvantagem desta ferramenta, cita Bornia (2009, p. 66) que “no caso de a empresa produzir mais que produto, não há sentido no rateio dos custos indiretos fixos aos produtos para a obtenção do ponto de equilíbrio, pois não há uma combinação de produtos que propicie lucro zero”.

Assim, diante dos diversos métodos de custeio apresentados pela literatura, cada um apresenta vantagens e desvantagens, podendo gerar informações complementares. Para Martins e Rocha (2010, p. 166):

nenhum método de custeio atende a todas as necessidades informativas dos gestores, 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. O melhor será aquele que melhor ajude a resolver o problema que se apresente em determinada situação, induzindo os gestores a tomar decisões adequadas em cada caso.

Portanto, a escolha do método depende do tipo de informação necessária aos gestores, e ressalta-se ainda que cada método, apesar de apresentar vantagens e desvantagens, gera informações complementares.

## **2.2 Técnica auxiliar para mensurar os custos e os critérios para formar o preço de venda**

O custo padrão se apresenta como importante ferramenta utilizada com a finalidade de planejar e controlar custos. Tem como base, de acordo com Martins (2010, p.314) “pesquisas e testes práticos”, realizados com o intuito de se fixar uma estimativa dos custos do período, tal avaliação é tida como meta a ser alcançada. Após o período preestabelecido, são verificados os custos realmente incorridos e uma comparação com o custo padrão é feita a fim de que se constatem possíveis ineficiências no processo produtivo.

Segundo Bornia (2009, p.76):

O objetivo principal do custo-padrão é fornecer suporte para controle dos custos da empresa (...) é fornecer um padrão de comportamento (...) fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos realmente incorridos.

Assim, o custo padrão não pode ser considerado um método ou critério de mensuração de custos (como absorção, o método das seções homogêneas, o variável ou o custeio baseado em atividades), e sim uma técnica auxiliar aos mesmos. Sua fixação, de acordo com Martins (2010, p. 321) “depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção e Contabilidade de Custos”; aquela, responsável pela determinação das quantidades físicas, e esta pela transformação destas unidades físicas em valores monetários.

No que se refere a formação do preço de venda, é imprescindível conhecer o custo do produto, que pode ser obtido através dos métodos de custeio (absorção, método das seções homogêneas, variável, custeio baseado em atividades, ou outro método) (MARTINS, 2010). Para tanto, além dos custos, o gestor se depara, dentre outros aspectos, com o retorno sobre o

investimento realizado, com as regulamentações governamentais, o avanço tecnológico, a obsolescência, a mudança no gosto do consumidor, e o preço da concorrência (MEGLIORINI, 2012).

Existem vários critérios mas os mais utilizados são aqueles orientados pela teoria econômica, pelo mercado e pelos custos. A teoria econômica busca a relação entre demanda e os preços e considera que quanto maior o preço, menor a demanda e quanto menor o preço maior a demanda. Já os preços orientados pelo mercado, são fixados de acordo com os preços da concorrência. Quanto a abordagem orientada pelos custos, o preço de venda deve ser suficiente para cobrir todas as despesas e custos incorridos, além de proporcionar lucros para os investidores (MEGLIORINI, 2012).

Todos os critérios possuem vantagens e desvantagens para a atribuição dos preços. Assim, a escolha de um ou mais critérios deve ser condizente com os objetivos da empresa.

### **3 Metodologia**

Os aspectos metodológicos discorrem sobre onde, por meio de que e como se dará o desenvolvimento do estudo. Isso é confirmado por Gil (2002, p. 162) quando esclarece que os aspectos metodológicos “descrevem os procedimentos a serem seguidos na realização da pesquisa. Sua organização varia de acordo com as peculiaridades de cada pesquisa”.

Assim, quanto a sua natureza, essa pesquisa é aplicada, pois segundo Silva e Menezes (2001) objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Ou seja, após organizar referência bibliográfica sobre as práticas da contabilidade de custos tratadas pela literatura nacional, pretende-se identificar as ferramentas para o controle e para a tomada de decisão.

Quanto à forma de abordagem do problema a pesquisa é qualitativa e quantitativa, pois traduz em números a produção científica que aborda as práticas gerenciais da contabilidade de custos e, também, incorre em interpretações e análises sobre a mesma.

Quanto aos objetivos, de acordo com a classificação de Gil (2002), essa pesquisa pode ser classificada como exploratória, pois objetiva proporcionar uma visão aproximativa do problema com o objetivo de torná-lo explícito. Assim, sendo exploratória, essa pesquisa tem como objetivo identificar as práticas da contabilidade de custos para o controle e para a tomada de decisão a partir de estudos já realizados.

Ainda de acordo com os objetivos, também pode ser classificada como descritiva. Para Andrade (2003, p. 124), “neste tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”. Neste caso, serão descritas as práticas da contabilidade de custos apresentadas pela literatura nacional.

Quanto aos procedimentos técnicos, conforme Gil (2002), essa pesquisa pode ser classificada como bibliográfica. A pesquisa exploratória assume a forma de pesquisa bibliográfica, a qual Fachin (1993, p.102) a retrata como sendo um “conjunto de conhecimentos reunidos nas obras tendo como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto e à produção, coleção, armazenamento, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.” Neste caso, será feita uma seleção da bibliografia em material já publicado, constituído de artigos, dissertações e teses.

### **4 Adoção das práticas de contabilidade de custos: investigação na literatura nacional**

Para a análise dos artigos, dissertações e teses que contemplam as práticas gerenciais da contabilidade de custos - métodos de custeio (custeio por absorção; custeio variável; custeio baseado em atividades; e método das seções homogêneas); custo padrão; margem de contribuição; ponto de equilíbrio e critérios para formar o preço de venda dos produtos, foram

pesquisados o Congresso Brasileiro de Custos (CBC), a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), mais especificamente o Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP), e a Universidade de São Paulo (USP) nos anos de 2005 a 2010.

O levantamento das publicações sustentou um banco de dados que contempla os seguintes itens:

- ano da publicação;
- local de publicação;
- autoria;
- gênero da publicação;
- prática da contabilidade de custos abordada;
- ano de publicação.

#### 4.1 As práticas da contabilidade de custos em termos quantitativos

Obteve-se um total de 211 publicações, sendo 80% artigos, 14% dissertações de mestrado e 5% teses de doutorado. A tabela 1 mostra que há inconstância quanto ao número de publicações anuais que adotaram as práticas gerenciais da Contabilidade de Custos. Além desta instabilidade quantitativa, a tabela também evidencia uma superioridade numérica de publicações no Congresso Brasileiro de Custos, representando 79% das publicações analisadas.

Tabela 1 – Quantidade de publicações anuais

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total	%
CBC	49	20	20	20	46	12	167	79
USP	4	4	1	11	2	4	26	12
PPGEP	0	5	3	4	1	5	18	9
<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>29</b>	<b>24</b>	<b>35</b>	<b>49</b>	<b>21</b>	<b>211</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação às práticas abordadas pelos autores, a tabela 2 mostra que 53% das publicações abordam o método de custeio ABC, visto que, a literatura tem apresentado como o melhor método de custeio para o atual ambiente competitivo. Assim, compreende-se que os escritores estão pesquisando cada vez mais sobre esse tema e, as justificativas para sua utilização são as mais variadas: apuração dos custos com mais precisão; identificação das atividades que não agregam valor aos produtos, mas sim, oneram os produtos; identificação de atividades que melhoram os produtos; determinação da eficiência e eficácia das atividades realizadas, e, dentre outras, informações de custos mais exatas que representem a realidade

A pesquisa revelou que 10% das pesquisas abordam o método de custeio variável, para auxílio e tomada de decisões de curto prazo. Através do custeio variável obtém-se a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio. 11% dos trabalhos abordam a margem de contribuição e as razões para a utilização desta, condizem com o que a literatura cita como vantagens da ferramenta: fornecer a rentabilidade dos produtos e a viabilidade em produzir ou não determinado produto.

Apesar de 10% das publicações defenderem e utilizarem o custeio variável, apenas 6% das publicações abordam o ponto de equilíbrio, ou seja, a informação de quanto a empresa terá que vender para cobrir suas necessidades de desembolso, é menos importante do que a

rentabilidade dos produtos e a viabilidade em produzir ou não determinado produto. Por outro lado, este percentual mais baixo na utilização deste ferramenta, pode ser pelo fato de que ela não é adequada para empresas que produzem diferentes produtos, a não ser que eles tenham mesma margem de contribuição por produto.

Sobre o método de custeio por absorção, apesar de ser o único método aceito pela Legislação do Imposto de Renda, apenas 9% das publicações tratam essa temática. Supõe que este percentual baixo seja devido a utilização de critérios subjetivos para a alocação dos custos aos produtos.

Quanto à formação de preço de venda, 8% das publicações tratam sobre essa prática, visto que, conforme a literatura expõe não é tarefa fácil, pois existem muitas particularidades no mercado que influenciam na formação do preço do produto.

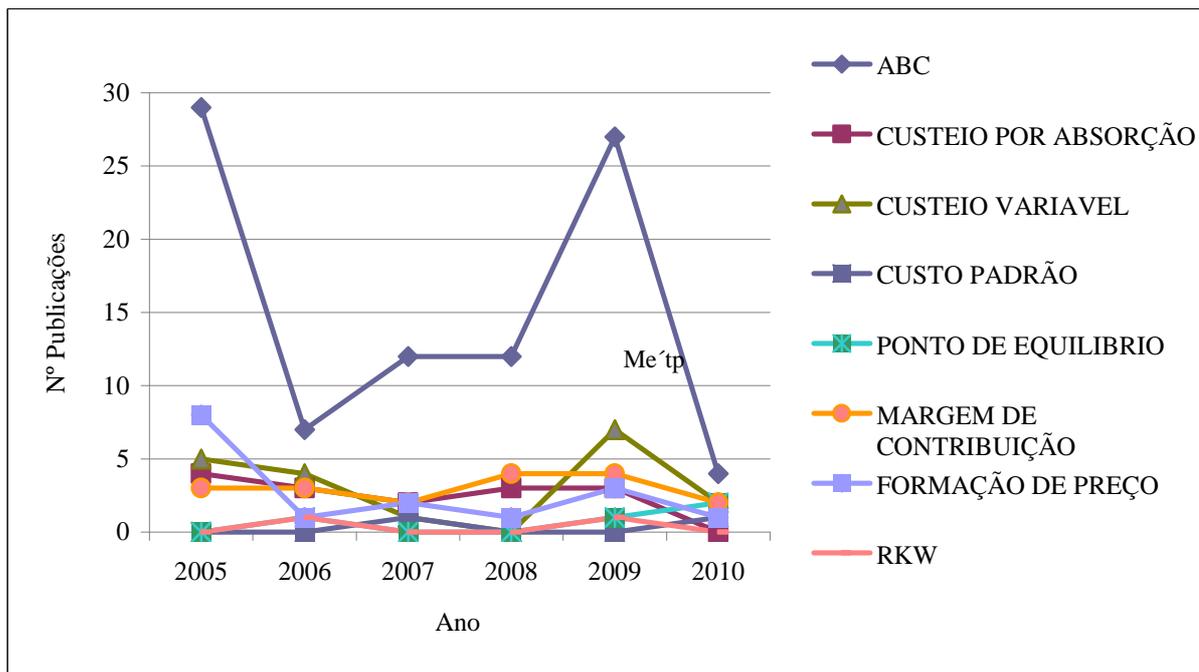
Por fim, o custo padrão e o método das seções homogêneas são temas de pouco interesse dos autores, pois ambos foram identificados em apenas 1,5% das publicações, como demonstra a seguinte tabela 2.

Tabela 2 - Práticas da contabilidade de custos abordadas nas publicações

Práticas da Contabilidade de Custos	Quantidade	%
ABC	112	53
Custeio por Absorção	18	9
Margem de Contribuição	24	11
Custeio Variável	22	10
Formação de Preço de Venda	17	8
Ponto de Equilíbrio	12	6
Custo Padrão	3	1,5
Método das Seções Homogêneas	3	1,5
<b>Total</b>	<b>211</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

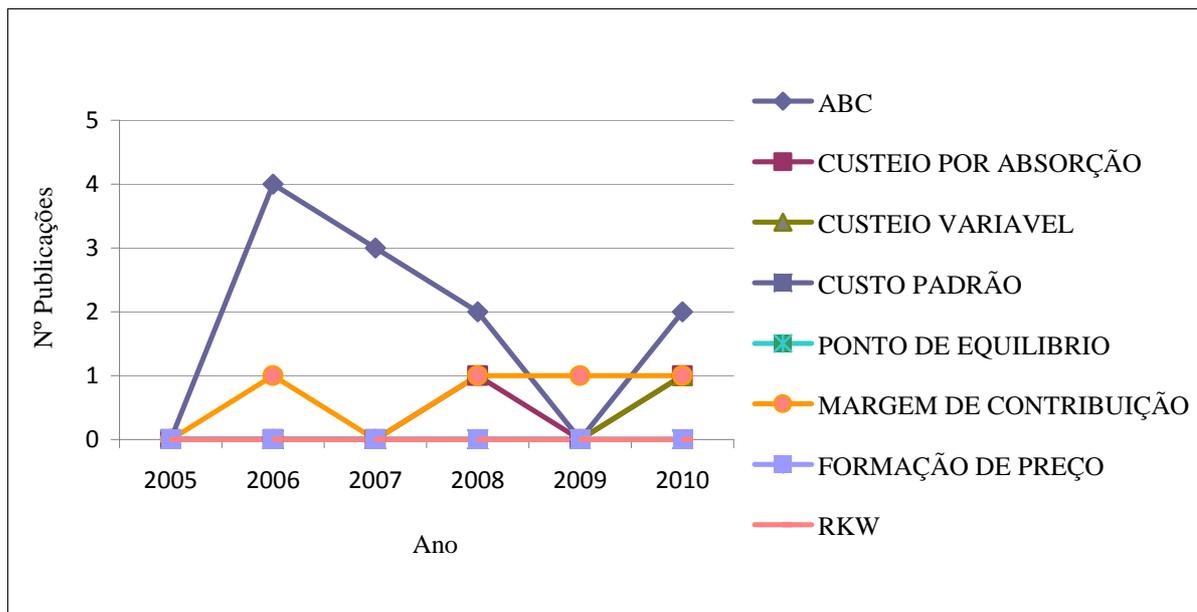
A figura 1 apresenta as práticas abordadas nos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, onde se observa a predominância do método de custeio baseado em atividades (ABC) (54,49%). Em patamar abaixo, é apresentado o custeio variável (11,38%), seguido da margem de contribuição (10,78%), formação de preço de venda (9,58%) e custeio por absorção (8,98%). De um total de 167 artigos analisados, apenas dois apresentavam como temática o custo padrão e o método das seções homogêneas, e quatro artigos apresentavam ponto de equilíbrio.



Fonte: Elaborado pelos autores

Figura 1 – Práticas abordadas pelo Congresso Brasileiro de Custos

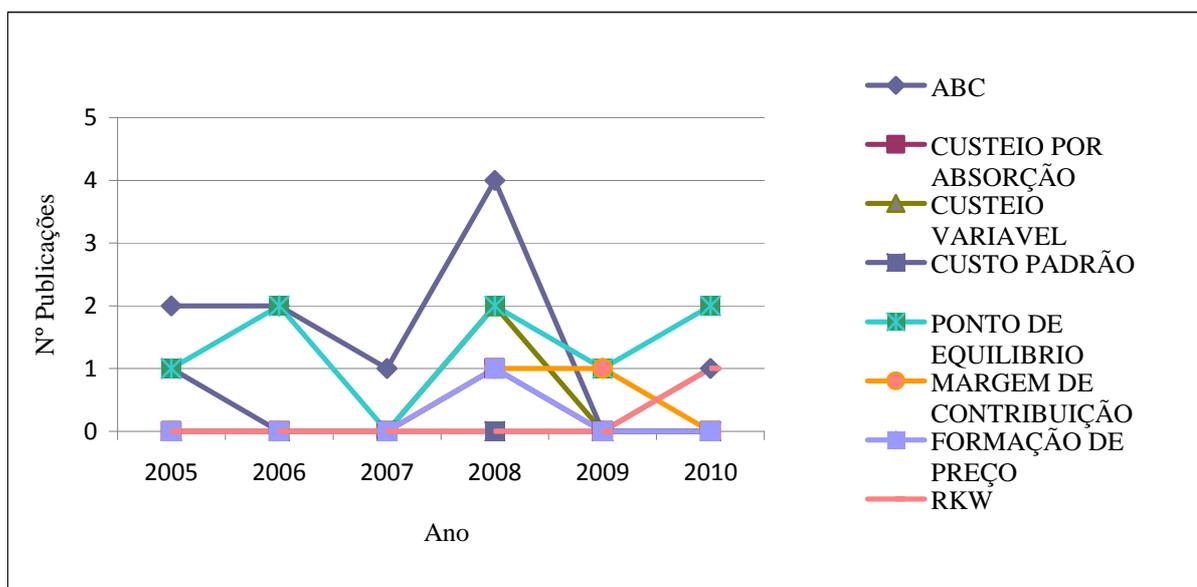
A figura 2 apresenta as práticas abordadas nas dissertações e teses da Universidade de São Paulo. Também o método de custeio baseado em atividades é a prática mais abordada nas dissertações e teses pesquisadas, com 61,11% das publicações. Em seguida, foi identificado que 22,22% das publicações abordaram a margem de contribuição, e 11,11% abordaram o custeio por absorção. O custeio variável apareceu em apenas um dos 18 trabalhos analisados. As práticas custo padrão, ponto de equilíbrio, formação de preço de venda e o método das seções homogêneas não foram identificados, ou seja, não há trabalhos que pesquisaram estas temáticas.



Fonte: Elaborado pelos autores

Figura 2 – Práticas abordadas pela Universidade de São Paulo

Já, nos trabalhos apresentados pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, as práticas mais abordadas nas dissertações e teses analisadas são o custeio baseado em atividades (38,46%) e o ponto de equilíbrio (30,77%). Em seguida aparece o custeio variável e a margem de contribuição com 7,69% cada uma. E, com 3,85% foram identificadas as seguintes práticas da contabilidade de custos: custo padrão, custeio por absorção, formação de preço de venda e método das seções homogêneas, como demonstra a seguinte figura 3.



Fonte: Elaborado pelos autores

Figura 3 – Práticas abordadas pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina

## 4.2 Aplicações práticas dos métodos de custeio

No quadro 1 estão elencados as aplicações dos trabalhos publicados no Congresso Brasileiro de Custos (CBC), no Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e na Universidade de São Paulo (USP) nos anos de 2005 a 2010. Conforme apresentado anteriormente, de um total de 211 publicações, 112 trabalhos abordam o método do custeio baseado em atividades, 24 a margem de contribuição, 22 o custeio variável, 18 o custeio por absorção, 17 a formação do preço de venda, 12 o ponto de equilíbrio, 3 o custo padrão e o método das seções homogêneas. A maior parte destes trabalhos incorrem em aplicações empíricas nos mais diversos tipos de organizações, (conforme quadro 1).

Método	Nº de artigos	Organizações	
ABC	112	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospital</li> <li>• Estaleiro naval</li> <li>• Comércio</li> <li>• Laboratórios de análises clínicas</li> <li>• Escritório de contabilidade</li> <li>• Indústria naval</li> <li>• Centro municipal de educação infantil</li> <li>• Companhia de eletricidade</li> <li>• Prefeitura</li> <li>• Universidade</li> <li>• Indústria de produção por encomenda</li> <li>• Agronegócio citrícola</li> <li>• Transporte de passageiros</li> <li>• Supermercado</li> <li>• Sorveteria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Setor petrolífero</li> <li>• Indústria siderúrgica</li> <li>• Banco</li> <li>• Vinícola</li> <li>• Restaurante</li> <li>• Construtora</li> <li>• Setor metal mecânico</li> <li>• Produção de laticínios</li> <li>• Indústria de plásticos</li> <li>• Empresa produtora de hortaliças</li> <li>• Clínica de odontologia</li> <li>• Indústria de auto-peças</li> <li>• Prefeitura</li> <li>• Programa de saúde da família</li> <li>• Câmara municipal</li> <li>• Departamento municipal de estradas e rodagem</li> <li>• <i>Pet shop</i></li> <li>• Outros</li> </ul>
Custeio por absorção	18	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospital</li> <li>• Legislativo municipal</li> <li>• Companhia de água e esgoto</li> <li>• Laboratórios de análises clínicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indústria de plásticos</li> <li>• Companhia de água e esgoto</li> <li>• Indústria de pescados</li> <li>• Restaurante universitário</li> <li>• Outros</li> </ul>
Margem de Contribuição	24	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produção de laticínios</li> <li>• Indústria de biscoitos</li> <li>• Vinícola</li> <li>• Indústria de plásticos</li> <li>• Distribuidora de alimentos</li> <li>• Exportadora de ardósia</li> <li>• Posto de combustível</li> <li>• Distribuidora de bebidas</li> <li>• Câmara Municipal</li> <li>• Laboratório de análises clínicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mineradora</li> <li>• Empresa de transporte urbano</li> <li>• Restaurante universitário</li> <li>• Indústria de álcool</li> <li>• Indústria de pescados</li> <li>• Hospital</li> <li>• Indústria de plásticos</li> <li>• Companhia de água e esgoto</li> <li>• Outros</li> </ul>
Custeio Variável	22	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospital</li> <li>• Petrolífera</li> <li>• Malharia</li> <li>• Salão de beleza</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produção e processamento da tilápia</li> <li>• Comercial do ramo de tratores</li> <li>• Laboratório de análises clínicas</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Posto de combustível</li> <li>• Restaurante universitário</li> <li>• Escola de idiomas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Empresa de transporte escolar</li> <li>• Revenda de máquinas e equipamentos agrícolas</li> <li>• Criação de ovelhas</li> </ul>
Formação de Preço de Venda	17	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospital</li> <li>• Laboratório de análises clínicas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Companhia de água e esgoto</li> </ul>
Ponto de Equilíbrio	12	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Posto de combustível</li> <li>• Restaurante universitário</li> <li>• Produção de laticínios</li> <li>• Confecção de bonés</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospital</li> <li>• Malharia</li> <li>• Empresa de cerâmica</li> <li>• Indústria de vestuário</li> </ul>
Custo Padrão	3	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Irrigação de arroz</li> <li>• Engenharia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Outro</li> </ul>
RKW	3	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cooperativa agrícola</li> <li>• Hospital</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produção bovina</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 1 – Práticas da contabilidade de custos: aplicações

Ressalta-se a aplicação de quase todas as práticas na área hospitalar, excluindo-se o custo padrão, o que denota a preocupação dos autores nestas organizações consideradas altamente complexas e que necessitam de ferramentas para sua gestão. A aplicação do custeio baseado em atividades também é o mais defendido para os hospitais. Não foi, porém, localizado nenhum trabalho que incorre na aplicação deste método no hospital como um todo. As aplicações se restringem a uma área do hospital, ou a um determinado tipo de procedimento.

Há também trabalhos que comparam os custos através de dois métodos, como por exemplo, o custeio por absorção e o custeio variável, ou ainda sugerem a implantação de um método híbrido, resultante da junção de dois métodos de custeio. Quanto ao método custeio por absorção, alguns artigos incorrem na aplicação deste com a departamentalização, enquanto outros o utilizam sem departamentalização. Já o custeio variável, bastante aplicado nos trabalhos, é mais utilizado com a margem de contribuição e ponto de equilíbrio dos bens e serviços. Portanto, as aplicações empíricas são encontradas nos mais diversos tipos de organizações, conforme apresentado no quadro 1.

## 5 Conclusões

A literatura aborda a importância da Contabilidade de Custos e ressalta que as mudanças pelas quais ela passou tornaram-na uma das principais fontes de informações gerenciais para as empresas. As práticas, ou seja, as ferramentas fornecidas pela Contabilidade de Custos, podem fornecer dentre outras informações, o custo do produto, o produto mais rentável, o preço de venda de um produto, quantos produtos uma empresa deve vender para pagar seus custos e despesas, o comportamento ideal dos custos, e a decisão entre produzir ou terceirizar determinado produto.

Cada uma das práticas citadas neste trabalho apresentam vantagens e desvantagens e o gestor deve ter em mente que elas se completam. A decisão entre a utilização de uma ou outra prática, deve levar em consideração a informação desejada. Ressalta-se, porém, que nenhuma das práticas é perfeita e resolverá todos os problemas da organização. Mesmo o custeio por baseado em atividade, prática mais abordada nos materiais levantados, possui desvantagens e limitações.

O objetivo geral do trabalho – identificar as práticas gerenciais da contabilidade de custos utilizadas no processo de controle e tomada de decisão apresentadas na literatura na

nacional, mais especificamente, nos artigos do Congresso Brasileiro de Custos, nas teses e dissertações da Universidade de São Paulo e nas teses e dissertações do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, publicados nos períodos de 2005 a 2010 – foi atingido. O item 4 – adoção das práticas de contabilidade de custos: investigação na literatura nacional – apresenta esta identificação.

Os dados da pesquisa revelam um total de 211 publicações, sendo dessas 80% de artigos, 14% de dissertações de mestrado e 5% de teses de doutorado. O estudo mostra que 53% das publicações abordam o método de custeio baseado em atividades que; 11% a margem de contribuição; 10% o método de custeio variável; 9% discorrem e defendem o método de custeio por absorção; 8% a formação de preço de venda; 6% das publicações tratam sobre o ponto de equilíbrio; e apenas 1% das publicações pesquisadas abordam o método das seções homogêneas e o custeio padrão.

Na análise dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, observa-se a predominância do método de custeio baseado em atividades, seguido do custeio variável, da margem de contribuição, da formação de preço de venda, do custeio por absorção, do ponto de equilíbrio e, por fim do custo padrão e o do método das seções homogêneas empatados

Na análise das dissertações e teses da Universidade de São Paulo, o método do custeio ABC também é o mais abordado, seguido da margem de contribuição, do custeio por absorção e do custeio variável. Não foram identificados trabalhos que tratam do custo padrão, ponto de equilíbrio, formação de preço de venda e o método das seções homogêneas não foram identificados, ou seja, não há trabalhos que pesquisaram estas temáticas.

E, na análise das dissertações e teses do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, o custeio baseado aparece como sendo a prática mais pesquisada, seguido do ponto de equilíbrio, do custeio variável, da margem de contribuição, do custo padrão, do custeio por absorção, da formação de preço de venda e, por fim, do método das seções homogêneas.

Assim, a pesquisa verificou a situação atual em que se encontra a produção científica sobre as ferramentas de custeio, mais especificamente, sobre as práticas gerenciais que auxiliam no controle e na tomada de decisões. Para estudos futuros, sugere-se a identificação da percepção dos gestores das empresas sobre as práticas da contabilidade de custos para controle e tomada de decisão.

## Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M.; LIMA, V. H. F. **Os métodos de custeio e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações.** In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2012, Ponta Grossa, 2012.

ALMEIDA, L. B.; SANTOS, A. R. Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 2, n.1, p.19-34, 2007.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico.** 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BARBOSA, C. A.; BARBOSA, J. C.; DIAS, L. C. N.; CREPALDI, S. A. **Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio.** 2011. . **Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio.** Disponível em:

<http://www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongresso/ca064ex.htm> Acesso em: 9 maio 2012.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRIMSON, J. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividades; trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia.** São Paulo: Atlas, 1993.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual da contabilidade societária.** São Paulo: atlas, 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.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1997.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados:** custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos:** análise e gestão. 3. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

REGINATO, L.; COLLATTO, D. C. O método do 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, XII, **Anais...** Florianópolis, ABC, 2005.

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.

SANTOS, E. S. ABC: méritos, limites, superações. **Contabilidade Vista & Revista.** Belo Horizonte, v. 9, n. 1, p. 51-58, mar. 1998.

SILVA, E. L. MENEZES; E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SOARES, G. H. O.; ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M.; LIMA, V. H. F.

**Apuração dos custos oferecidos em um escola de informática através do método das seções homogêneas.** In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2012, Ponta Grossa, 2012.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. **Contabilidade de custos.** 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.