

DETERMINANTES DA GESTÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DECISÓRIO

Antonio Zanin (UNOCHAPECÓ) - zanin@unochapeco.edu.br

Cristian Bau Dal Magro (Unochapeco) - crisbau@unochapeco.edu.br

jocileia rafaloski (UNOCHAPECO) - jocileiarafaloski@hotmail.com

Ariberto DALCHIAVON (UNOCHAPECO) - ariberto@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni (73256650910) - sady@unochapeco.edu.br

Resumo:

O objetivo do estudo é verificar os fatores determinantes das práticas de gestão de custos utilizadas no processo decisório de empresas da região oeste catarinense. Utilizou-se como procedimento o levantamento de dados pela aplicação de questionário respondido por gestores de 41 empresas de distintas atividades. A pesquisa descritiva utilizou abordagem quantitativa por meio do teste qui-quadrado e kruskal-wallis. Os resultados indicaram que o método de custeio variável é o mais utilizado pelas empresas da amostra, com 36,6% de presença. O ramo de atividade, a forma de tributação e o tamanho do faturamento anual mostraram-se fatores decisivos para a utilização das ferramentas de custos de produção e de orçamento. O ramo de atividade mostrou-se decisivo para a utilização das informações de custos para formação do preço de venda e na negociação com fornecedores e clientes. O tempo de atividade apontou diferenças sobre a utilização das informações de custos para a formação do preço de venda e controle dos gastos. A forma de tributação e o número de funcionários, mostrou-se decisivos para a utilização das informações de custos para o atendimento da legislação fiscal e na identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados.

Palavras-chave: *Gestão de custos; Práticas de custos; Ferramentas de custos*

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

DETERMINANTES DA GESTÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DECISÓRIO

Resumo:

O objetivo do estudo é verificar os fatores determinantes das práticas de gestão de custos utilizadas no processo decisório de empresas da região oeste catarinense. Utilizou-se como procedimento o levantamento de dados pela aplicação de questionário respondido por gestores de 41 empresas de distintas atividades. A pesquisa descritiva utilizou abordagem quantitativa por meio do teste qui-quadrado e kruskal-wallis. Os resultados indicaram que o método de custeio variável é o mais utilizado pelas empresas da amostra, com 36,6% de presença. O ramo de atividade, a forma de tributação e o tamanho do faturamento anual mostraram-se fatores decisivos para a utilização das ferramentas de custos de produção e de orçamento. O ramo de atividade mostrou-se decisivo para a utilização das informações de custos para formação do preço de venda e na negociação com fornecedores e clientes. O tempo de atividade apontou diferenças sobre a utilização das informações de custos para a formação do preço de venda e controle dos gastos. A forma de tributação e o número de funcionários, mostrou-se decisivos para a utilização das informações de custos para o atendimento da legislação fiscal e na identificação de possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados.

Palavras-chave: Gestão de custos; Práticas de custos; Ferramentas de custos.

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

1 Introdução

A gestão de uma empresa, independente do setor ou ramo de atividade, necessita utilizar informações de custos para participar de um mercado cada vez mais competitivo. Dubois, Kulpa e Souza (2008) observam que se o empreendimento pretende crescer, ou até mesmo sobreviver, a administração deve se empenhar em obter sucesso através do controle e a gestão de custos.

As organizações devem utilizar os métodos de custeio como importante instrumento para o processo de gestão, proporcionando informações fundamentais para a tomada de decisões (ZANIEVICZ; BEUREN; SANTOS; KLOEPPPEL, 2013), dentre as quais, servem de base para formar o preço de venda. Sob a ótica da entidade, quanto maior o preço, maiores os lucros e melhores os resultados. No entanto, é preciso estar atento ao mercado, pois os limites de preços são definidos pelo mercado consumidor e pelo valor percebido e atribuído ao produto e/ou serviço comercializado (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Nesse sentido, as empresas de menor porte não tem dado a devida atenção para a gestão de custos na formação do preço de venda (ZORNIG, 2007). Esta conduta gera interferências gerenciais, pois além do preço de venda, muitas outras decisões são tomadas a partir de custos, tais como: o que e quanto produzir; volume mínimo de vendas; orçamento; e gestão de custos (MARTINS, 2011; AFONSO; WERNKE; ZANIN, 2018; SOUZA; DIEHL, 2009).

Perez, Oliveira e Costa (2001) consideram que a utilidade da contabilidade de custos não difere entre empresas de tamanhos distintos, uma vez que desempenha as mesmas funções básicas de sistematização e análise dos gastos, classificação e contabilização dos custos e geração de relatórios e informações sobre custos de produção. Por outro lado, Callado e Pinho (2015) relatam que as práticas de gestão de custos têm sido associadas à natureza das características operacionais de atividade econômica e de porte do qual as empresas fazem parte.

Do mesmo modo, Zuccolotto e Colodeti Filho (2007) consideram que muitas empresas de pequeno porte não evoluíram, inclusive em seus modelos de decisões gerenciais e, até hoje, apresentam apenas um controle individual do proprietário. Além disso, Mazo (2003) relata que as empresas menores apresentam uma característica estrutural e organizacional geradora de problemas comuns, dos quais se destacam a deficiência do sistema de informação e a dependência do envolvimento dos dirigentes em todas as decisões da empresa.

Ademais, Callado e Pinho (2015) reforçam os dispositivos que beneficiam a atuação das empresas de menor porte, como é o caso do regime de tributação no simples nacional. Este tratamento tem por finalidade incentivá-las, uma vez que, em geral, as pequenas empresas no início de suas atividades, não dispõem de recursos financeiros e tecnológicos suficientes, o que tem contribuído para a fragilidade nos sistemas de gestão e controle.

Nesse contexto, a questão norteadora do estudo é: Quais os fatores que podem determinar as práticas de gestão de custos no processo decisório de empresas da região oeste de Santa Catarina? O objetivo do estudo é verificar os fatores determinantes das práticas de gestão de custos utilizadas no processo decisório de empresas da região oeste catarinense.

A justificativa do estudo está atrelada à importância das informações produzidas na gestão de custos, diante da concorrência acirrada entre as empresas em um mercado mundial, em que a pressão pela redução de custos é fundamental para a sobrevivência. Contribui-se em oferecer explicações das características empresariais que determinam os formatos de gestão de custos nas empresas, oferecendo subsídios para que os interessados entendam os motivos que geram deficiências na gestão de custos das organizações.

2 Gestão de custos e métodos de custeio

A pressão por colocar no mercado produtos com qualidade e preços competitivos, tem sido o principal foco de gestores de empresas, independente do porte. A gestão de custos passou a ter uma importância ainda maior, pois para a empresa manter uma margem de lucro, e ser competitiva, precisa fazer esforços para gerir e reduzir custos, bem como definir estratégias de precificação na adequação dos preços (MARTINS, 2011; BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008).

Um controle efetivo dos custos no processo de um produto/serviço extrapola as determinações contábeis e pode ser útil no auxílio gerencial (BORNIA, 2010). Além deste benefício, o controle de custos também poderá proporcionar ao gestor a apuração do custo dos produtos como um dos critérios para fixação de preços e para analisar a rentabilidade das atividades e produtos da empresa (CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003).

Antes de definir o método de custeio, torna-se necessário efetuar a classificação dos custos, que de acordo com a forma de alocação, podem ser diretos e indiretos. Bruni e Famá (2012) definem custos diretos como sendo os que se consegue quantificar e alocar diretamente ao produto, sem margens de erro. Já os custos indiretos são os que precisam de bases ou taxas para sua alocação, pois são custos comuns a diversos produtos (ZANIEVICZ et al., 2013).

Outra classificação importante ocorre em função da variação no volume de produção, sendo fixos ou variáveis. Os custos fixos são aqueles que não variam em função do volume de produção (a exemplo do aluguel e dos salários), enquanto os custos variáveis variam de forma diretamente proporcional ao volume de produção, a exemplo das matérias-primas e materiais de embalagem (SOUZA; CLEMENTE, 2011; LAUSCHER; BEUREN, 2004).

Após apurar os custos e efetuar a separação pela sua devida classificação, é necessário definir o método de custeio, dentre os quais citam-se: a) custeio por absorção: os custos indiretos são alocados aos produtos pelo volume de produção; horas máquinas; mão-de-obra direta; matérias-primas; b) custeio variável: os custos indiretos não são levados à análise de resultados dos produtos, estes passam a ser avaliados pelas margens de contribuição; c) custeio baseado em atividades: permite às empresas estimar os custos de fabricação e também

os custos aos diferentes consumidores; d) custeio baseado em atividade e tempo (TDABC): simplifica a aplicação do custeio baseado em atividades e utiliza o tempo como principal direcionador de custo aos produtos; e) método das unidades de esforço de produção: modelo de cálculo da produção do período por meio da determinação de uma unidade de medida comum aos produtos e processos; d) Custo padrão: seu objetivo é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido (RIZZI; ZANIN, 2018; KAPLAN; ANDERSON, 2007; AILLÓN; ROCHA; MARQUES, 2018). Portanto, para a definição do método de custeio ideal deve ser levado em conta o tipo de informações que os gestores esperam e o seu custo de implantação (BORNIA, 2010; AFONSO; WERNKE; ZANIN, 2018).

3 Decisões com base em custos

As tomadas de decisões baseadas em custos são inúmeras, dentre as quais destacam-se: formação do preço de venda; análise do custo x volume x lucro; abordagem da margem de contribuição dos produtos; ponto de equilíbrio; margem de segurança. Portanto, estabelecer o preço de venda com base em custos é crucial para a continuidade dos negócios, independente do ramo e do porte (DALCI; TANIS e KOSAN, 2010).

De acordo com Santos (2012), para formar o preço de venda, utiliza-se os métodos: método do custo de mercadorias, que leva em consideração o custo das mercadoria, produtos ou serviços; método baseado nas empresas concorrentes, o qual acompanha o preço de mercado; método baseado nas características de mercado, destacando-se a qualidade mínima do produto, questões culturais e etc.; e o método misto, que parte do custo da mercadoria, verifica os preços praticados pelo mercado e o mercado que se pretende atender.

Outras informações baseadas em custos são utilizadas pelas empresas para tomada de decisões, dentre as quais destaca-se o ponto de equilíbrio. Para tanto, inicia-se pelo cálculo da margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis (MARTINS, 2011; BRUNI; FAMÁ, 2012). A margem de contribuição contribui para o ranqueamento dos produtos, proporcionando aos gestores definir os produtos que devem ser priorizados no sentido de melhorar o resultado (SANTOS, 2012; MACHADO; SOUZA, 2006).

O ponto de equilíbrio contábil é o valor mínimo que a empresa precisa vender para equilibrar a receita com os custos e despesas totais (MARTINS, 2011), ou seja, a empresa terá resultados positivos a partir do ponto de equilíbrio, podendo fazer promoções e/ou vendas em outras regiões com margens reduzidas. O ponto de equilíbrio econômico, além de cobrir toda a estrutura de custos e despesas, busca definir o valor mínimo de receitas para cobrir a margem de lucro desejada pelos acionistas ou proprietários de empresas (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Diante dos fatos, vislumbra-se a complexidade de uma organização em estabelecer uma gestão de custos eficiente ao processo decisório e, o que torna ainda mais complexo este processo se relaciona aos fatores intrínsecos às organizações, como por exemplo: ramo de atividade, regime de tributação, tempo na atividade e tamanho da empresa pelo número de empregados e faturamento.

3 Metodologia da pesquisa

O estudo tem característica de pesquisa descritiva, com coleta de dados por meio de levantamento, com análise dos dados de forma quantitativa. A população da pesquisa se compõe de 208 clientes de um escritório de contabilidade na região Oeste de Santa Catarina.

A coleta dos dados ocorreu por meio da utilização de questionário, instrumento cientificamente desenvolvido e utilizado para medir características importantes de indivíduos e de empresas (HAIR Jr. et al., 2005), o qual foi enviado aos 208 clientes do escritório,

retornando 41 respostas, sendo estas consideradas na amostra. O questionário foi desenvolvido conforme a percepção dos autores sobre os instrumentos de custos utilizados no processo decisório das organizações. Para tanto, o Quadro 3 mostra o constructo das variáveis categóricas dos fatores organizacionais e dos métodos de custeio utilizados pela empresa na tomada das decisões.

Quadro 3 – Constructo das variáveis categóricas relacionadas aos fatores organizacionais e os métodos de custeio utilizados pela empresa

Variáveis		Mensuração
Fatores Organizacionais	Ramo de Atividade	Indústria; Comércio; Serviços; Transporte
	Tempo de Atividade	Até 3 anos; De 4 a 8 anos; De 9 a 15 anos; De 16 a 30 anos; Acima de 30 anos.
	Regime de Tributação	Simples Nacional; Lucro Real; Lucro Presumido.
	Número de Funcionários	Até 25; De 26 a 50; De 51 a 75; De 76 a 100; Acima de 100.
	Faturamento Anual em R\$	Até 180.000,00; De 180.000,01 a 360.000,00; De 360.000,01 a 1.200.000,00; De 1.200.000,01 a 4.800.000,00; Acima de 4.800.000,01.
Método de Custeio Utilizado pela Empresa		Absorção; Variável; ABC; TDABC; UEP; Custo-Padrão; Outro(s): Especifique; Não utiliza.

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Quadro 3 foram determinadas cinco variáveis de mensuração dos fatores organizacionais, sendo elas: ramo de atividade, tempo de atividade, regime de tributação, número de funcionários e faturamento anual em R\$. Por fim, tem-se a variável de averiguação do método de custeio utilizado pela empresa na tomada de decisão.

Destaca-se que todas as variáveis expostas no Quadro 3 são categóricas e, portanto, para seu devido tratamento estatístico que busca determinar a associação entre os fatores organizacionais e o método de custeio da empresa, utilizou-se o teste qui-quadrado. Na sequência, o Quadro 4 demonstra o constructo das variáveis que remetem a mensuração das práticas de gestão de custos pelas empresas pesquisas.

Quadro 4 – Constructo das variáveis em escala das Práticas de Gestão de Custos

Variável	Questão	Escala	Sigla
Realidade da Empresa sobre as Práticas de Gestão de Custos	A empresa utiliza método de custeio para a formação do preço de venda.	Likert de 5 pontos (1 – discordo totalmente; e 5 - concordo totalmente).	RAE1
	A empresa está satisfeita com o método de custeio empregado na formação do preço de venda.		RAE2
	A empresa utiliza software integrado para o cálculo dos custos e para operacionalizar o método de custeio.		RAE3
	Existe na empresa algum tipo de controle interno que auxilie a gestão, como planilhas, anotações etc.		RAE4
	Na apuração de custos a empresa considera a segregação entre custos fixos e variáveis.		RAE5
	Na apuração de custos a empresa considera a segregação entre custos diretos e indiretos.		RAE6
	A empresa apura os custos por departamentos.		RAE7
	Os custos indiretos são alocados aos produtos.		RAE8
	A empresa determina metas de custos (custo padrão) para os produtos como forma de controle.		RAE9
	A empresa analisa as variações de materiais diretos e de mão de obra direta.		RAE10
	A empresa analisa as variações dos custos indiretos de produção.		RAE11
	O Controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa.		RAE12
	A empresa utiliza-se do custo do produto para a formação do seu preço de venda.		RAE13
	O estabelecimento do preço de venda condiz com as necessidades para que se alcance o retorno dos investimentos?		RAE14
	A empresa está satisfeita com o preço estabelecido do(s) seu(s) produto(s)/serviço(s).		RAE15
	O preço de venda dos produtos tem boa aceitação pelos seus clientes, ou seja, seu preço de venda torna sua empresa competitiva perante a concorrência.		RAE16
Revisa os custos.	PDPV1		

	Utiliza estratégias/parcerias/alianças para reduzir custos de distribuição, propaganda, embalagens e etc. Revê a cadeia de valores. Reduz a margem de lucro. Simplesmente acompanha o preço da concorrência.		PDPV2 PDPV3 PDPV4 PDPV5
Utilização das Ferramentas	Utilização dos indicadores de rentabilidade e de margem de contribuição por produtos/serviços ou linhas de produtos/serviços, no intuito de auxiliar a tomada de decisão. Utilização dos Custos de produção para a tomada de decisão. Utilização de Orçamentos para a tomada de decisão. Utilização do Custo estimado (custo padrão) para a tomada de decisão.	Likert de 5 pontos (1 – não utiliza; e 5 – sempre utiliza).	UFC1 UFC2 UFC3 UFC4
Objetivo da Informação de Custos	Para atendimento da legislação fiscal. Para formação do preço de venda. Para negociação com Fornecedores e/ou Clientes. Para controle dos gastos. Para identificar possíveis gargalos nos processos produtivos e preços praticados.		OBIC1 OBIC2 OBIC3 OBIC4 OBIC5

Fonte: Elaborado pelos autores.

Verifica-se no Quadro 4 a existência de quatro variáveis para a mensuração das práticas de gestão de custos, sendo que para a análise dos dados de averiguação da associação entre as variáveis categóricas e ordinais foi utilizado o teste *kruskal-wallis*. Para a aplicação dos testes estatísticos utilizou-se do software SPSS.

4 Resultados e discussões

Apresenta-se a estatística descritiva dos fatores organizacionais e do método de custeio utilizado no processo decisório das empresas estudadas, conforme exposto na Tabela 1.

Tabela 1 - Estatística descritiva dos fatores organizacionais e método de custeio no processo decisório

Fatores Organizacionais					
Ramo de Atividade	Indústria	Comércio	Serviço	Transporte	
Frequência	21	13	3	4	
Porcentagem	51,2%	31,7%	7,3%	9,8%	
Tempo de Atividade	Até 3 anos	4 a 8 anos	9 a 15 anos	16 a 30 anos	Acima de 30
Frequência	3	10	6	17	5
Porcentagem	7,3%	24,4%	14,6%	41,5%	12,2%
Regime de Tributação	Simples Nacional		Lucro Real	Lucro Presumido	
Frequência	16		15	10	
Porcentagem	39%		36,6%	24,4%	
Nº de Funcionários	Até 25	De 26 a 50	De 51 a 75	De 76 a 100	Acima de 100
Frequência	27	9	0	2	3
Porcentagem	65,9%	22%	0,0%	4,9%	7,3%
Faturamento Anual R\$ (milhões)	180.000	De 180.000 a 360.000	De 360.000 a 1.200.000	1.200.000 a 4.800.000	Acima de 4.800.000
Frequência	1	3	8	14	15
Porcentagem	2,4%	7,3%	19,5%	34,1%	36,6%
Método de Custeio utilizado no Processo Decisório					
Método de Custeio	Absorção	Variável	Custo Padrão	Não utiliza	
Frequência	11	15	6	9	
Porcentagem	26,8%	36,6%	14,6%	22%	

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1 que as empresas apresentam maior concentração no ramo industrial e comercial. Com relação ao tempo de atividade, as empresas estão distribuídas proporcionalmente, sendo possível apontar um número satisfatório de empresas que atuam a maior tempo no mercado (mais de 16 anos). Quanto ao regime de tributação, observa-se uma distribuição homogênea entre os enquadramentos tributários, o que pode oferecer resultados satisfatórios para a associação dos três regimes com as práticas de gestão de custos. Com relação ao tamanho das empresas, pelo número de funcionários e faturamento anual, considera-se a existência de concentração no nível empregatício de 50 funcionários e, por

outro lado, uma parcela relevante de empresas com faturamento anual acima de R\$ 1.200.000,00.

Por fim, os achados indicam que as empresas utilizam, em maior proporção, o método de custeio absorção e variável na tomada de decisão. Por outro lado, observa-se um número relevante de empresas que não utilizam, quaisquer, método de custeio no suporte ao processo decisório. Além disso, as empresas pesquisadas não tem utilizado os métodos de custeio que exigem maior demanda profissional, comprometimento, softwares avançados, sistemas integrados, como é o caso do ABC, TDABC e UEP.

Nesse sentido, conclui-se que nas empresas estudadas o custo para gerar a informação pelos métodos de custeio do ABC, TDABC e UEP não superem os benefícios informacionais que auxiliam na tomada de decisão. Kaplan e Anderson (2007) e Van der Merwe (2009) identificaram que muitas empresas tem dificuldades na implantação e manutenção do ABC. Zhou (2013) relata que poucas empresas na China utilizam-se do ABC na gestão de custos.

Os achados corroboram Aillón, Rocha e Marques (2018), os quais observaram que nenhuma empresa que utilizou o custeio ABC, alcançou o estágio de total institucionalização. Ao avaliarem os fatores de abandono do ABC, o pressuposto da pressão social foi o mais relevante, por não trazer inovação informacional e ser custoso para implementação.

Como análise complementar às práticas de gestão de custos, tem-se na Tabela 2 a estatística descritiva das práticas de gestão de custos no processo decisório organizacional.

Tabela 2 - Estatística descritiva das práticas de gestão de custos no processo decisório

Variável	Média	Desvio Padrão	Variável	Média	Desvio Padrão
Questões da realidade da empresa sobre as práticas de gestão de custos			Questões de utilização das ferramentas de custos		
RAE1	4,073	1,3673	UFC1	3,902	1,2411
RAE2	3,756	1,2606	UFC2	3,000	1,7029
RAE3	2,683	1,7527	UFC3	3,463	1,5984
RAE4	4,634	0,7986	UFC4	3,659	1,6219
RAE5	4,439	1,2855	Questões dos objetivos das informações de custos		
RAE6	3,268	1,7033	OBIC1	3,317	1,5722
RAE7	2,415	1,7026	OBIC2	4,585	0,9213
RAE8	2,756	1,8409	OBIC3	4,146	1,2760
RAE9	2,854	1,5900	OBIC4	4,171	1,0701
RAE10	3,049	1,7022	OBIC5	2,488	1,6143
RAE11	2,512	1,4684	Questões do processo decisório		
RAE12	3,220	1,3877	PDPV1	3,976	1,1065
RAE13	4,463	1,0271	PDPV2	3,390	1,3394
RAE14	3,951	1,0943	PDPV3	2,878	1,5032
RAE15	3,756	0,9945	PDPV4	3,415	1,1827
RAE16	4,244	0,7342	PDPV5	3,268	1,5170

Nota: N = 41; Mínimo = 1,0; Máximo = 5,0;

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2 que as empresas utilizam algum método de custeio (RAE1) e o controle dos custos de produção (RAE13) para formação do preço de venda, contemplando ainda, a segregação dos custos diretos e indiretos (RAE5). A maioria das empresas utilizam os controles internos (RAE4), fazendo com que o preço seja aceito pelos clientes (RAE16).

Por outro lado, as evidências apontam que as empresas têm apresentado baixa preocupação com a utilização de *software* integrado para cálculo dos custos e operacionalização dos métodos de custeio (RAE3), com a apuração dos custos por departamento (RAE7), bem como a análise das variações dos custos indiretos de produção. Esses fatores são importantes para o controle eficiente dos custos, sendo primordial para o método de custeio adotado e no estabelecimento da tomada de decisão consistente e segura.

Com relação às ferramentas de custos, os achados indicam a utilização da rentabilidade e margem de contribuição por produtos/serviços ou linhas de produtos/serviços

(UFC1), bem como o custo estimado (UFC4). Contudo, o custo de produção tem sido o item menos utilizado como ferramenta de custos (UFC2). A baixa utilização do custo de produção pode ser explicada pela alta incidência de utilização deste tipo de controle nas empresas industriais e, contudo, parte das empresas pesquisadas pertencem a outros ramos de atividade.

As empresas indicaram que o objetivo da informação de custos é pautado na formação do preço de venda (OBIC2), negociação com fornecedores/clientes (OBIC3) e para controle de gastos (OBIC4). Por outro lado, os gargalos nos processos produtivos e preços praticados apresentou menor utilidade para as empresas estudadas (OBIC5). Nesse sentido, se faz necessário estimular as empresas sobre a importância da análise dos gargalos no processo produtivo, visto que esse fator pode influenciar no aumento dos custos e, conseqüentemente, no preço de venda prático e na margem de lucro estabelecida pela empresa.

Por fim, destaca-se que as empresas revisam seus custos (PDPV1), utilizam estratégias de alianças para distribuição, propaganda e embalagens (PDPV2) e acompanham o preço da concorrência (PDPV3) na hipótese de o preço de venda ser superior ao de mercado. Conclui-se que as empresas tem estabelecido estratégias interessantes para fazer com que o preço de venda torna-se acessível e competitivo ao mercado, visto que a revisão de custos pode demonstrar aspectos de desperdícios importantes; a estratégia de aliança pode trazer ganhos de barganha; e o acompanhamento no preço da concorrência pode trazer discussões que fazem com que os gestores façam adaptações que mantenham a qualidade e reduzam os custos.

Diante do cenário apresentado, torna-se relevante verificar a associação entre os fatores organizacionais e a utilização de determinados métodos de custeio, bem como delinear sobre as diferentes práticas de gestão de custos utilizadas no processo decisório. Para tanto, demonstra-se os fatores organizacionais que explicam a escolha por determinado método de custo, sendo utilizado o teste qui-quadrado, conforme exposto na Tabela 3.

Tabela 3 - Teste Qui-Quadrado da associação entre os fatores organizacionais e os métodos de custeio utilizados no processo decisório

Fatores Organizacionais		Contagem	Métodos de Custeio no Processo Decisório					Sig.
			1	2	3	4	Total	
Ramos de Atividade	Indústria	Observada	9	4	5	4	21	0,005*
		Esperada	5,6	7,7	3,1	4,6	21	
	Comércio	Observada	0	10	0	3	13	
		Esperada	3,5	4,8	1,9	2,9	13	
	Serviço	Observada	0	0	1	2	3	
		Esperada	0,8	1,1	0,4	0,7	3	
	Transporte	Observada	2	1	0	1	4	
		Esperada	1,1	1,5	0,6	0,9	4	
Regime de Tributação	Simples Nacional	Observada	1	7	2	6	16	0,064**
		Esperada	4,3	5,9	2,3	3,5	16	
	Lucro Real	Observada	6	3	4	2	15	
		Esperada	4,0	5,5	2,2	3,3	15	
	Lucro Presumido	Observada	4	5	0	1	10	
		Esperada	2,7	3,7	1,5	2,2	10	
Número de Funcionários	Até 25	Observada	5	11	3	8	27	0,036*
		Esperada	7,2	9,9	4,0	5,9	27	
	De 26 a 50	Observada	4	3	1	1	9	
		Esperada	2,4	3,3	1,3	2	9	
	De 76 a 100	Observada	0	0	2	0	2	
		Esperada	0,5	0,7	0,3	0,4	2	
	Acima de 100	Observada	2	1	0	0	3	
		Esperada	0,8	1,1	0,4	0,7	3	
Faturamento anual em R\$	Até 180.000,00	Observada	0	0	0	1	1	0,028*
		Esperada	0,3	0,4	0,1	0,2	1	
	De 180.000,01 a 360.000,00	Observada	0	0	0	3	3	
		Esperada	0,8	1,1	0,4	0,7	3	
	De 360.000,01 a 1.200.000,00	Observada	0	5	1	2	8	
		Esperada	2,1	2,9	1,2	1,8	8	
	De 1.200.000,01 a 4.800.000,00	Observada	4	6	2	2	14	
		Esperada	3,8	5,1	2,0	3,1	14	
	Acima de 4.800.000,01	Observada	7	4	3	1	15	
		Esperada	4,0	5,5	2,2	3,3	15	

Legenda: 1 – custeio absorção; 2 – custeio variável; 3 – custeio padrão; 4 – não utiliza método de custeio.

Fonte: Dados da pesquisa.

Destaca-se que o tempo de atividade não apresentou associação, estatisticamente significativa, com os métodos de custeio utilizados no processo decisório e, portanto, essa variável não foi apresentada na Tabela 3. O número de funcionários na escala de 51 a 75, não foi incluso na Tabela 3 porque nenhuma empresa apresentou essa característica.

De maneira geral, os resultados indicam que o ramo de atividade, regime de tributação, número de funcionários e faturamento anual são determinantes do método de custeio utilizado pelas empresas. Pode-se inferir que as empresas do ramo industrial estão associadas à utilização do método de custeio absorção, as comerciais com o uso do custeio variável, e as empresas do ramo de serviços com a utilização dos métodos de custeio.

Borgert e Silva (2005) já haviam salientado que o segmento industrial volta-se, mais tradicionalmente, para a aplicação de sistemas de custeio de absorção. Contudo, tal afirmação não pode ser dirigida para as empresas do ramo de serviços, confirmando os achados desta pesquisa, conforme já mencionado por Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004). Além disso, os achados indicaram que as indústrias também tem predomínio pelo custeio padrão, corroborando Souza, Fontana e Boff (2010), em que relataram que o custo padrão é a prática mais utilizada pelas 10 indústrias de grande porte localizadas na cidade de Caxias do Sul/RS.

Em relação ao regime de tributação, destaca-se que as empresas enquadradas no simples nacional utilizam o custeio variável e/ou não utilizam nenhum método de custeio. Por outro lado, as empresas enquadradas no lucro real estão associadas à utilização do custeio absorção e, ainda, as empresas do lucro presumido utilizam o custeio variável seguido do custeio absorção. Esse fato pode ser explicado pela Legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a qual determina que todos os custos sejam alocados aos produtos, independente de serem diretos ou indiretos (absorção), pois os mesmos afetam o resultado final, base para cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro.

Os achados indicam que as empresas menores, pelo número de funcionários, estão associadas à utilização do custeio variável. Além disso, as empresas maiores apresentam tendência ao uso do custeio variável e absorção, com maior evidência para o custeio absorção, pois o absorção atende a legislação fiscal e o variável serve de base para obter a margem de contribuição de seus produtos e tomada de decisões de curto prazo. Os resultados da variável de faturamento anual relevaram-se semelhantes, sendo que as empresas com menor faturamento não utilizam os métodos de custeio, mas conforme ocorre um crescimento a empresa passa a tender para a utilização do custeio variável seguido do custeio absorção.

A Tabela 4 mostra o resultado do teste de Kruskal-Wallis que apresenta a diferença entre a realidade da empresa sobre as práticas de gestão de custos e os fatores organizacionais.

Tabela 4 – Diferenças entre a realidade da empresa sobre práticas de gestão de custos e os fatores organizacionais

Realidade da Empresa	Ramo de Atividade	Tempo de Atividade	Tributação	Número de Funcionários	Faturamento Anual
RAE1	0,003*	0,001*	0,841	0,089	0,131
RAE2	0,002*	0,002*	0,709	0,087	0,062
RAE3	0,131	0,026*	0,106	0,315	0,019*
RAE4	0,185	0,280	0,167	0,503	0,216
RAE5	0,046*	0,254	0,149	0,215	0,007*
RAE6	0,050*	0,013*	0,011*	0,114	0,003*
RAE7	0,723	0,155	0,000*	0,018*	0,000*
RAE8	0,207	0,160	0,000*	0,090	0,004*
RAE9	0,097	0,147	0,137	0,014*	0,024*
RAE10	0,005*	0,008*	0,146	0,000*	0,002*
RAE11	0,085	0,490	0,196	0,110	0,268
RAE12	0,556	0,036*	0,148	0,569	0,663
RAE13	0,001*	0,273	0,273	0,674	0,870

RAE14	0,001*	0,170	0,954	0,528	0,203
RAE15	0,235	0,062	0,987	0,975	0,060
RAE16	0,008*	0,553	0,691	0,712	0,782

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 4 que o ramo de atividade mostrou-se associado com os seguintes aspectos: utilização do método de custeio para formação do preço de venda; satisfação sobre o método de custeio utilizado na formação do preço de venda; segregação dos custos fixos e variáveis e também dos custos diretos e indiretos; análise das variações de materiais diretos e mão de obra direta; utilização do custo do produto na formação do preço de venda, com o estabelecimento do preço de venda condizente com as necessidades de alcance do retorno dos investimentos; e preço de venda com boa aceitação pelos clientes.

O tempo de atividade apresentou associação com a utilização do método de custeio para a formação do preço de venda; satisfação da empresa frente ao método de custeio utilizado na formação do preço de venda; utilização de software integrado para o cálculo dos custos; segregação dos custos fixos e variáveis e também dos custos diretos e indiretos; análise das variações de materiais diretos e mão de obra direta; e controle de custos atrelado ao orçamento ou planejamento estratégico.

O regime de tributação apresentou-se associado com a apuração dos custos pela segregação entre custos diretos e indiretos, apuração dos custos por departamentos e a alocação dos custos indiretos aos produtos. Já o número de funcionários apresentou associação com a apuração dos custos por departamentos, determinação de metas de custos aos produtos e a análise das variações de materiais diretos e mão de obra direta.

Por fim, o faturamento anual apresentou associação com a utilização de software integrado para o cálculo dos custos, apuração dos custos considerando a segregação entre custos fixos e variáveis e também entre custos diretos e indiretos, apuração dos custos por departamentos, com custos indiretos alocados aos produtos, determinação de metas de custos para os produtos e com a análise das variações de materiais diretos e mão de obra direta.

Nesse sentido, visando demonstrar os fatores determinantes da realidade da empresa frente às práticas de gestão de custos, tem-se o teste Kruskal-Wallis na Tabela 5.

Tabela 5 - Resultado do teste de Kruskal-Wallis dos fatores organizacionais com a realidade da empresa sobre as práticas de gestão de custos

Ramo de Atividade	Realidade da Empresa sobre as Práticas de Gestão de Custos							
	RAE1	RAE2	RAE5	RAE6	RAE10	RAE13	RAE14	RAE15
Indústria	23,69	25,81	22,98	23,57	26,57	22,93	23,10	23,76
Comércio	23,62	20,50	19,12	16,77	17,73	25,19	25,73	20,38
Serviços	7,50	9,50	10,00	10,17	10,17	10,00	7,00	16,50
Transporte	8,50	6,00	25,00	29,38	10,50	5,50	5,13	11,88
Tempo de Atividade	RAE1	RAE2	RAE3	RAE6	RAE10	RAE12		
Até 3 anos	15,67	11,50	19,33	15,83	15,50	16,17		
De 4 a 8 anos	15,65	16,70	16,55	22,75	16,80	29,10		
De 9 a 15 anos	9,58	10,08	11,33	7,25	10,83	11,00		
De 16 a 30 anos	26,79	26,71	26,56	23,91	25,03	20,15		
Acima de 30 anos	28,90	29,00	23,60	27,20	31,20	22,60		
Tributação	RAE6	RAE7	RAE8					
Simples Nacional	14,47	15,72	16,59					
Lucro Real	27,13	30,43	30,63					
Lucro Presumido	22,25	15,30	13,60					
Número de Funcionários	RAE7	RAE9	RAE10					
Até 25	18,04	17,72	16,09					
De 26 a 50	23,67	25,00	31,17					
De 51 a 75	25,00	22,50	20,50					
De 76 a 100	37,00	37,50	35,00					
Acima de 100	Sem respondente	Sem respondente	Sem respondente					
Faturamento anual em R\$	RAE3	RAE5	RAE6	RAE7	RAE8	RAE9	RAE10	

Até 180.000	35,50	2,50	33,00	37,00	35,00	37,50	35,00
De 180.000,01 a 360.000	9,50	11,17	6,00	11,50	18,67	22,00	16,67
De 360.000,01 a 1.200.000	16,94	17,19	14,00	15,25	15,06	14,00	12,25
De 1.200.000,01 a 4.800.000	18,50	23,75	20,61	16,61	15,96	17,36	17,25
Acima de 4.800.000,01	26,83	23,67	27,30	29,00	28,40	26,80	29,10

Fonte: dados da pesquisa.

Primeiramente, com relação ao ramo de atividade, a Tabela 5 demonstra que a indústria utiliza o método de custeio para a formação do preço de venda (RAE1), estando satisfeita com relação ao método de custeio empregado (RAE2). O ramo de transporte tem empregado a apuração dos custos pela segregação entre fixos e variáveis (RAE5), e na segregação entre custos diretos e indiretos (RAE6), pois é um setor que diferente das indústrias que possuem vários centros de custos no processo de produção. Assim, o transporte possui o setor de gestão administrativa e de armazéns, contudo, seu maior custo está vinculado ao próprio transporte, com predominância de custos variáveis.

Ademais, os achados indicam que o ramo comercial está relacionado com a utilização do custo do produto na formação do preço de venda (RAE13), sendo o mesmo condizente com as necessidades para o alcance do retorno sobre investimentos (RAE15). As empresas do ramo comercial, geralmente, tendem em preocupar-se com o custo de aquisição dos produtos, dando menor ênfase aos custos indiretos e fixos, fator que pode explicar os achados acima identificados. Por fim, a satisfação com o preço estabelecido para os produtos/serviços segue a escala de preferência do ramo industrial, comercial, serviços e transportes.

Destaca-se que as empresas com maior tempo de atividade estão associadas a utilização (RAE1) e satisfação (RAE2) do método de custeio na formação do preço de venda. Complementarmente, as empresas com maior tempo de atividade estão associadas à utilização de software integrado para o cálculo dos custos (RAE3), segregando os custos entre diretos e indiretos (RAE6) e análise de variações de materiais diretos e mão de obra direta (RAE10).

Por fim, os achados indicam que as empresas com tempo de atividade entre 4 e 8 anos estão associadas ao controle de custos atrelado ao orçamento e/ou planejamento estratégico. Neste quesito, infere-se que o tempo de atividade não tem sido um fator determinante para a utilização de controle de custos que esteja atrelado ao orçamento e/ou planejamento estratégico, ambos vinculados a geração de informações para o processo decisório.

No regime de tributação, os resultados apontam que as empresas enquadradas no lucro real possuem tendência para apuração dos custos pela segregação em diretos e indiretos (RAE6), apuração dos custos por departamentos (RAE7) e alocação dos custos indiretos aos produtos (RAE8). Pode-se sugerir que o enquadramento no regime de tributação pelo lucro real não tem sido determinante da utilização de software integrado e no controle dos custos por departamentos e tampouco atrelados ao orçamento. De maneira geral, conclui-se que mesmo com a maior necessidade de as empresas enquadradas no lucro real manterem informações periódica de custos para a apuração do lucro tributável, as mesmas não exercem algumas práticas de custos que são importantes para o processo decisório.

Os achados reportam a reflexão de que as empresas maiores, pelo número de funcionários, apresentam tendência sobre as práticas de gestão na apuração dos custos por departamentos (RAE7), na determinação de metas de custos para os produtos (RAE9) e na análise das variações de materiais diretos e mão de obra direta (RAE10).

Por outro lado, extremos foram encontrados no tamanho da empresa através do faturamento anual, em que as menores e maiores utilizam software integrado (RAE3), apuram os custos considerando a segregação entre diretos e indiretos (RAE6), apuram custos por departamentos (RAE7), fazem a alocação dos custos indiretos (RAE8), determinam metas de custos (RAE9) e analisam as variações de materiais diretos e mão de obra direta (RAE10).

Surpreende o resultado das empresas menores apresentarem características de gestão de custos que se aproximam das empresas de porte maior. Por fim, destaca-se que somente as

empresas maiores apresentam associação com a segregação dos custos entre fixos e variáveis (RAE5). Portanto, resultados inconclusivos foram obtidos no tamanho pelo faturamento anual da empresa, como determinante das práticas de gestão de custos.

A Tabela 6 apresenta o resultado do teste de Kruskal-Wallis da diferença entre a utilização das ferramentas de custos e os fatores organizacionais.

Tabela 6 – Diferenças entre a utilização das ferramentas de custos e os fatores organizacionais

Utilização das Ferramentas de Custos	Ramo de Atividade	Tempo de Atividade	Tributação	Número de Funcionários	Faturamento Anual
UFC1	0,459	0,897	0,184	0,945	0,790
UFC2	0,012*	0,001*	0,042*	0,001*	0,001*
UFC3	0,027*	0,138	0,073**	0,613	0,091**
UFC4	0,154	0,096**	0,193	0,054**	0,321

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 6 que o ramo de atividade, tributação e faturamento anual apresentaram significância estatística com a utilização das ferramentas de custos de produção (UFC2) e orçamentos (UFC3). De acordo com os resultados, a utilização do custo de produção e do orçamento pode ser determinado pelo ramo de atividade, enquadramento tributário e faturamento anual das organizações. Além disso, o tempo de atividade e o número de funcionários determinam a utilização do custo de produção (UFC2) e custo estimado (UFC4). Para demonstrar os fatores organizacionais que determinam a utilização das ferramentas de custos, apresenta-se o teste Kruskal-Wallis na Tabela 7.

Tabela 7 - Resultado do teste de Kruskal-Wallis dos fatores organizacionais com a utilização das ferramentas de custos

Ramos de Atividade	Utilização das Ferramentas de Custos		Número de Funcionários	UFC2	UFC4
	UFC2	UFC3			
Indústria	25,79	23,12	Até 25	17,22	18,37
Comércio	19,38	19,00	De 26 a 50	29,11	26,50
Serviços	8,00	4,50	De 51 a 75	0,00	0,00
Transporte	10,88	28,75	De 76 a 100	13,75	15,25
Tempo de Atividade	UFC2	UFC4	Acima de 100	35,50	32,00
Até 3 anos	17,83	9,33			
De 4 a 8 anos	13,70	21,65			
De 9 a 15 anos	11,83	15,08			
De 16 a 30 anos	25,38	22,35			
Acima de 30 anos	33,60	29,20			
Tributação	UFC2	UFC3	Faturamento Anual em R\$	UFC2	UFC3
Simple Nacional	18,47	16,34	De 180.000,01 a 360.000	17,17	14,00
Lucro Real	26,93	22,03	De 360.000,01 a 1.200.000	11,69	13,13
Lucro Presumido	16,15	26,90	De 1.200.000,01 a 4.800.000	18,00	23,39
			Acima de 4.800.000,01	28,57	23,57

Fonte: dados da pesquisa.

Conclui-se que as empresas do ramo industrial utilizam os custos de produção no processo decisório. Por outro lado, o ramo de transporte, seguido pelas indústrias utilizam-se com maior tendência do orçamento. Ademais, é possível inferir que as empresas com maior tempo de atividade no mercado utilizam o custo de produção e o estimado.

Com relação ao regime de tributação as empresas enquadradas no lucro real estão associadas ao uso do custo de produção e, por outro lado, as empresas do lucro presumido utilizam o orçamento. As empresas maiores, pelo número de funcionários, utilizam o custo de produção e estimado. Por outro lado, as empresas menores, pelo faturamento anual, demonstraram-se associadas ao custo de produção e orçamento. A Tabela 8 apresenta o resultado do teste de Kruskal-Wallis da diferença entre os objetivos das informações de custos e os fatores organizacionais.

Tabela 8 – Diferenças entre os objetivos das informações de custos e os fatores organizacionais

Objetivos das	Ramo de	Tempo de	Tributação	Número de	Faturamento
---------------	---------	----------	------------	-----------	-------------

Informações de Custos	Atividade	Atividade		Funcionários	Anual
OBIC1	0,520	0,163	0,006*	0,044*	0,103
OBIC2	0,000*	0,009*	0,517	0,189	0,173
OBIC3	0,050*	0,163	0,908	0,511	0,355
OBIC4	0,116	0,049*	0,139	0,814	0,413
OBIC5	0,333	0,821	0,047*	0,024*	0,324

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 8 que o ramo de atividade apresentou diferença estatisticamente significativa com a utilização das informações de custos para formação do preço de venda e na negociação com fornecedores e clientes. O tempo de atividade apontou diferenças sobre a utilização das informações de custos para a formação do preço de venda e controle dos gastos.

Com relação à tributação e ao número de funcionários, observa-se a existência de diferença estatisticamente significativa com a utilização das informações de custos para o atendimento da legislação fiscal e na identificação de gargalos nos processos produtivos e preços praticados. Para tanto, apresenta-se o teste Kruskal-wallis pela Tabela 9.

Tabela 9 - Resultado do teste de Kruskal-Wallis dos fatores organizacionais com os objetivos das informações de custos

Ramos de Atividade	Objetivos das Informações de Custos				
	OBIC2	OBIC3	Tributação	OBIC1	OBIC5
Indústria	23,79	20,69	Simples Nacional	14,69	20,47
Comércio	24,12	23,58	Lucro Real	27,97	25,83
Serviços	9,50	5,50	Lucro Presumido	20,65	14,60
Transporte	4,88	25,88			
Tempo de Atividade	OBIC2	OBIC4	Nº de Funcionários	OBIC1	OBIC5
Até 3 anos	19,50	10,50	Até 25	20,93	17,78
De 4 a 8 anos	14,90	26,55	De 26 a 50	14,67	23,44
De 9 a 15 anos	15,42	12,50	De 51 a 75	0,00	0,00
De 16 a 30 anos	25,50	23,12	De 76 a 100	29,50	34,75
Acima de 30 anos	25,50	19,20	Acima de 100	35,00	33,50

Fonte: dados da pesquisa.

Os achados sugerem que as empresas do ramo comercial e industrial estão associadas com o objetivo da informação de custos para a formação do preço de venda e, por outro lado, as empresas do ramo de transporte e comercial utilizam de informações de custos com o objetivo de negociar com clientes e fornecedores. Além disso, as empresas com maior tempo de atividade utilizam-se das informações de custos com o objetivo de formar adequadamente o preço de venda, enquanto que as empresas menores, pelo tempo de atividade, utilizam das informações de custos com o objetivo de obter controle sobre os gastos.

Na forma de tributação, os resultados relevam que as empresas do lucro real utilizam das informações de custos com o objetivo de atender a legislação e na identificação de gargalos nos processos produtos e preços praticados. De maneira geral, as empresas do lucro real precisam efetuar um maior controle sobre os custos para a correta determinação do custo dos produtos/mercadorias vendidas, fazendo com que seus objetivos estejam associados ao atendimento da legislação. Além disso, a fiscalização é mais rígida na forma com que as empresas do lucro real façam os controles dos custos, sendo este formato de tributação mais exigido em termos de obrigações e controles para fornecimento de informações ao fisco.

A Tabela 10 apresenta o resultado do teste de Kruskal-Wallis da diferença estatisticamente significativa entre o processo decisório na hipótese do preço de venda ser superior ao de mercado e os fatores organizacionais.

Tabela 10 - Resultado do Teste de Kruskal-Wallis entre o processo decisório na hipótese do preço de venda ser superior ao de mercado e os fatores organizacionais

Processo decisório na hipótese de o preço de venda	Ramo de Atividade	Tempo de Atividade	Tributação	Número de Funcionários	Faturamento Anual
--	-------------------	--------------------	------------	------------------------	-------------------

ser superior					
PDPV1	0,117	0,582	0,036*	0,531	0,804
PDPV2	0,784	0,711	0,842	0,767	0,368
PDPV3	0,353	0,948	0,283	0,371	0,412
PDPV4	0,142	0,052**	0,402	0,794	0,285
PDPV5	0,067*	0,082**	0,373	0,818	0,350

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 10 que o ramo de atividade apresentou diferença estatisticamente significativa com o acompanhamento do preço da concorrência, na hipótese de o preço de venda ser superior ao de mercado. O tempo de atividade demonstrou significância com a redução na margem de lucro e acompanhamento no preço da concorrência. Por fim, o regime de tributação está associado com a revisão dos custos, na hipótese de o preço de venda ser superior ao de mercado. Na sequência, tem-se os resultados do teste de Kruskal-Wallis, demonstrados na Tabela 11.

Tabela 11 - Resultado do teste de Kruskal-Wallis dos fatores organizacionais com o processo decisório na hipótese de o preço de venda ser superior ao de mercado

Hipótese do Preço de Venda ser superior ao de mercado			
Tempo de Atividade	PDPV4	PDPV5	
Até 3 anos	18,67	18,00	
De 4 a 8 anos	12,25	29,30	
De 9 a 15 anos	28,00	22,83	
De 16 a 30 anos	23,65	16,21	
Acima de 30 anos	22,40	20,30	
Ramos de Atividade	PDPV5	Tributação	PDPV1
Indústria	19,71	Simple Nacional	19,44
Comércio	17,46	Lucro Real	17,43
Serviços	29,50	Lucro Presumido	28,85
Transporte	32,88		

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 11 indicam que as empresas do ramo de serviços e transporte estão mais propensas ao acompanhamento do preço da concorrência na hipótese do preço ser superior ao de mercado. Conclui-se que as empresas do ramo de serviços e transporte estão menos preocupadas com a formação do preço de venda utilizando-se das informações de custos para a tomada de decisão, visto que apenas acompanham o preço da concorrência.

Além disso, as empresas com maior tempo de atividade buscam a redução na margem de lucro e acompanhamento no preço da concorrência, ambos na hipótese do preço de venda ser acima da concorrência. As empresas com 4 a 8 anos na atividade acompanham o preço da concorrência. Por fim, as empresas no regime de tributação do lucro presumido buscam a redução nos custos na hipótese de o preço de venda ser superior ao de mercado.

5 Discussões, conclusões e recomendações

Os achados sugerem um grande número de empresas que não utilizam métodos de custeio, tornando-se fator de preocupação pela importância que a utilização destes métodos exercem na formação do preço de venda dos produtos e para controle dos custos decisórios. Aquelas empresas que se utilizam de métodos de custeio focalizam na absorção e variável, sendo estes, os menos complexos para implementação com custo benefício razoável.

As empresas exercem o controle de custos de produção para a formação do preço de venda, concordando ainda com a existência de controle interno no estabelecimento de um preço de venda acessível aos clientes. Um fator de preocupação está vinculado ao pouco interesse das empresas na utilização de software integrado para cálculo dos custos, além da baixa relevância na análise dos gargalos na hipótese do preço de venda ser maior que a concorrência.

Conclui-se que as empresas do ramo industrial utilizam o método de custeio absorção, enquanto que as comerciais utilizam o custeio variável, e as demais não utilizam métodos de custeio para sua gestão. Além disso, as empresas do lucro real utilizam o método absorção vislumbrando o atendimento à legislação, a qual orienta as organizações que utilizam este método para formação do custo dos produtos vendidos para base de dedução tributária.

Ademais, os achados sugerem que o ramo comercial utiliza o custo do produto na formação do preço de venda, sendo estas, as que mais se preocupam com o custo de aquisição, dando ênfase aos custos indiretos e fixos. Por fim, conclui-se que o custeio absorção pode proporcionar maior satisfação no estabelecimento do preço de produtos, visto que a escala de maior preferência foi visualizada nas empresas do ramo industrial.

O ramo de serviços e transporte está preocupado com a formação do preço de venda, sendo que para sua formação, tais empresas tem utilizado, basicamente, o acompanhamento da concorrência. Conclui-se ainda, que as empresas do simples nacional e lucro presumido utilizam o custeio variável na determinação do preço de venda. Por fim, as empresas maiores tem a tendência para utilização do custeio absorção, enquanto que as menores utilizam o variável e em alguns casos nem se utilizam de métodos para a tomada de decisões.

Complementarmente, conclui-se que as empresas com maior tempo de atividade utilizam software integrado para o cálculo dos custos, sendo os mesmos segregados entre diretos e indiretos com análise de variações de materiais diretos e mão de obra direta. Consideração que as empresas mas antigas possuem uma maior estrutura financeira e organizacional para investimento em software integrados, os quais possibilitam acurácia na segregação dos custos para a tomada das decisões, como pode ser vislumbrado nos achados.

Conclui-se que o ramo de atividade, regime de tributação, tempo de atividade e tamanho determinam as práticas de gestão de custos, contraponto as evidências de Callado e Pinho (2015), os quais haviam enfatizado que as pequenas e médias empresas possuem estruturas administrativa e operacionais simples, tornando possível que suas práticas de gestão de custos se assemelhem entre si, indicando haver isomorfismo mimético entre as organizações.

Referências

- AFONSO, P. S. L. P.; WERNKE, R.; ZANIN, A. Managing the cost of unused capacity: An integrative and comparative analysis of the ABC, TABC and UEP Methods. **Revista Del Instituto Internacional de Custos**, v. 13, p. 150-163, 2018.
- AILLÓN, H.S.; ROCHA, W.; MARQUES, K.C.M. Deinstitutionalization of activity basic costing: analysis from the new institutional sociology perspective. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 29, p.101-129, 2018.
- BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. **ABCustos**, v. 3, n. 2, p.27-53, 2008.
- BORGERT, A.; SILVA, M. Z. da. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: Congresso Brasileiro de Custos 19, 2005, Florianópolis. **Anais...**
- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, A. L; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CALLADO, A. L. C.; MIRANDA, L. C.; CALLADO, A. A. C. Fatores associados à gestão de custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. **Revista Produção**, v. 13, n. 1, p. 64-75, 2003.
- CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. de. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2015.
- CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A. GUERREIRO, R. A produção acadêmica em custos no âmbito ENANPAD: uma análise entre 1998 a 2003. In: Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração 28, 2004, Curitiba. **Anais...**

- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 1, n. 2, p. 33-42, 2004.
- DALCI, I.; TANIS, V.; KOSAN, L. Customer profitability analysis with time-driven activity based costing: A case study in a hotel. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 22, n. 5, p. 609-637, 2010.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- HAIR JR, J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- KAPLAN, S. R.; ANDERSON, R. S. **Custeio baseado em atividades e tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- LAUSCHER, M.A.; BEUREN, I.M. Gestão estratégica de Custos. **Revista de Contabilidade Vista & Revista**, v.15, n. 2, p. 53-84, 2004.
- MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. Polo técnico – estratégias de pesquisas. In: MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais e aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 51-83.
- MAZO, Evandro M. **Benchstar: metodologia de benchmarking para análise da gestão da produção nas micro e pequenas empresas**. 2003. 174 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção). Curso de Pós-Graduação em Engenharia de produção, Departamento de Engenharia de produção, Universidade de Santa Catarina, Florianópolis: 2003.
- PEREZ JR., J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões Noroeste e Oeste do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 9, n. 23, p. 14-27, 2007.
- RIZZI, D. I.; ZANIN, A. Estratégia de formação de preço de venda/serviço dos empreendedores incubados na recepção. **HOLOS (NATAL. ONLINE)**, v. 2, p. 111-127, 2018.
- SANTOS, J. J. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas**. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2011.
- SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo, Atlas, 2009.
- SOUZA, M. A. de; FONTANA, F. B.; BOFF, C. D. S. Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul-RS. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 2, p. 121-151, 2010.
- VAN DER MERWE, A. Debating the principles: ABC and its dominant principle of work. **Cost Management**, v. 23, n.5, p. 20-28, Sep./Oct. 2009.
- ZANIEVICZ, M.; BEUREN, I. M.; SANTOS, P. S. A.; KLOEPPPEL, N. R. Métodos de Custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 49, p. 601-616, 2013.
- ZORNIG, F. **Acerte o preço e aumente seus lucros**. São Paulo: Nobel, 2007.
- ZHOU, Y. Costing methodologies and cost management practices: A survey of Chinese companies. In: **Computational and Information Sciences (ICCIS), 2013 Fifth International Conference on**. IEEE, 2013. p. 454-457.
- ZUCCOLOTTO, R.; COLODETI FILHO, E. Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. **Enfoque: Reflexão Contábil**. Maringá, v. 26, n. 3, p. 39-52, 2007.