

OS MÉTODOS DE CUSTEIO E SUAS FINALIDADES NO RAMO INDUSTRIAL: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE DUAS RODAS

The cost methods and their purposes in the industry: A case study in a two-wheeler company

Daiane de Souza Figueiredo¹
Elisangela Leitão de Oliveira²
Líbia Pérsia Romão³

Resumo

Diante do atual cenário mundial, volátil e competitivo, observou-se a importância que os métodos de custeio possuem para o auxílio aos gestores no controle e gerenciamento do custo dos seus produtos. Apesar de sua importância, é de baixo entendimento para no mundo acadêmico a real aplicação desses métodos na realidade das empresas. Partindo disso, o objetivo deste trabalho consiste em verificar, dentre os principais métodos de custeio existentes na literatura, quais são aplicados em uma empresa do ramo industrial e para quais finalidades. Para isso foi realizado um estudo de caso em uma empresa do segmento de duas rodas, localizada no distrito industrial de Manaus. Onde concluiu-se que os métodos de custeio são utilizados por diversos usuários da organização, com fins e necessidades diferentes. E que nem todos coincidem com o que propõe a literatura.

Palavras-chave: Contabilidade de custos, método de custeio, análises gerenciais.

Abstract

In front of the current worldwide scenario, volatile and competitive, it was observed the importance that costing methods have to help managers in controlling and managing the cost of their products. Despite their importance, the real application of these methods in the reality of companies is of low understanding. Based on that, the objective of this study is to verify, among the main costing methods in the literature, which are applied in a industrial and for which purposes. In order to achieve this, a case study was conducted in a two-wheel segment company located in the industrial district of Manaus. It was concluded that costing methods are used by several users of the organization, with different purposes and needs. And that not all coincide with what the literature proposes.

Keywords: Cost accounting, costing methods, managements analyses.

1. INTRODUÇÃO

O processo decisório é algo constante em todas as organizações. Diariamente as pessoas são colocadas em situações as quais são cobradas a analisar, investigar e agir em meio as opções que lhe são dadas. E isso nunca foi uma tarefa fácil. Tomar uma decisão importante requer muito cuidado e ponderação, afinal, dependendo do tamanho da organização, uma decisão pode impactar a vida de muitas pessoas.

¹ Daiane de Souza Figueiredo, Acadêmica em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Amazonas.

² Elisângela Leitão de Oliveira, Professora Mestra da Universidade do Estado do Amazonas.

³ Líbia Pérsia Romão, Professora Mestra da Universidade do Estado do Amazonas.

Com o avanço da globalização e o mercado cada vez mais competitivo, esse processo de tomada de decisão se tornou ainda mais complexo, visto que o mercado está continuamente se modificando e os produtos evoluindo cada vez mais rápido. Essa modernização forçou com que as empresas tivessem que aperfeiçoar seus processos de modo a garantir maior eficiência nos seus planejamento e controles, para que assim obtivessem vantagens competitivas e maximizassem seus lucros. Surgiu assim a necessidade de que os informativos contábeis evoluíssem para promover melhor assertividade no auxílio aos gestores das organizações.

Os gestores, portanto, precisam ter ciência da necessidade de prever e controlar os sistemas da organização, tendo visão de que, quanto melhor seu entendimento sobre os aspectos organizacionais, melhor será sua decisão. Percebe-se, portanto, que as informações e dados de uma organização são imprescindíveis para auxiliar de forma assertiva o julgamento dos gestores durante a tomada de decisão.

Dentre os instrumentos e ferramentas utilizadas pela contabilidade para o auxílio aos gestores estão os métodos de custeio, que são basicamente a forma de agregar aos produtos os custos realizados com a sua fabricação, e que através de seus conceitos proporcionam diversos cenários para interpretação dos resultados da empresa, de acordo com a sua necessidade.

Porém, mesmo entendendo a importância dos métodos de custeio, ainda é de limitado entendimento as aplicações e finalidades destes métodos na realidade das organizações. Entende-se no meio acadêmico que o método obrigatório para elaboração dos demonstrativos contábeis no Brasil é o absorção, porém não é de comum compreensão suas demais finalidades, tampouco são as dos demais métodos. Partindo deste contexto este estudo vem responder a seguinte indagação: Quais as aplicações e finalidades dos métodos de custeio em empresas do ramo industrial?

2. Referencial Teórico

2.1. Contabilidade de Custos

A contabilidade nasceu da necessidade de se obter informações confiáveis a respeito do andamento dos negócios. Considerada como sistema de informação empresarial, através de seus conceitos, métodos e ferramentas, proporciona a avaliação da real situação econômica e financeira do patrimônio das entidades. Além de fornecer dados importantes para os seus diversos usuários internos e externos, que podem ser os tomadores de decisões, o fisco, o Governo, os seus acionistas, a sociedade na qual a organização está inserida, dentre outros.

Assim como qualquer ciência a contabilidade também possui suas ramificações. Dentre elas encontra-se a contabilidade gerencial, cujo, segundo Padoveze (2012), tem como principal objetivo o fornecimento de informações precisas para o auxílio no processo de planejamento, execução e controle das atividades da empresa.

A contabilidade gerencial trabalha com conceitos e ferramentas tanto da contabilidade financeira, considerada a contabilidade tradicional e que é estruturada em cima das práticas contábeis regulamentadas, e da contabilidade de custos, que além de ser necessária para atendimento as legislações, também possui importantes ferramentas para auxiliar no gerenciamento e controle das organizações.

2.1.1. Contexto Histórico

Antes da chegada da revolução industrial, em meados do século XVIII, a contabilidade era utilizada quase que integralmente ao sistema de empresas varejistas. Onde, para apuração do resultado e levantamento do balanço no final do exercício, bastava o inventário dos estoques

em termos físicos. Afinal de contas não se tinha outras variáveis compondo o custo dos produtos além do valor de aquisição dos mesmos (MARTINS, 2017).

A primeira fase da revolução industrial é marcada pelo fim da produção artesanal, que foi substituída pela produção em larga escala, onde se passou a utilizar equipamentos e maquinários para a fabricação dos produtos. Com isso o setor produtivo passou a incorporar outros insumos como energia elétrica, depreciação e manutenção dos equipamentos e máquinas, além dos custos com aluguéis dos galpões onde acontecia a produção (REIS et al, 2017 apud CORBARI, 2012).

Surgiu daí a necessidade de adaptação da contabilidade para a realidade das indústrias, onde não só se comprava insumos, mas também se utilizava de fatores de produção para transformá-los em produtos próprios para a venda.

Foi utilizando a mesma estrutura das empresas comerciais para apuração do resultado, realizando somente algumas alterações como substituir o item *Compras* pelo gasto com os fatores de produção, denominados *Custos de Produção*, que a Contabilidade de Custos se moldou. (VICECONTI, 2010)

Inicialmente a contabilidade de custos não era vista como ferramenta de análise de informações gerenciais ou auxílio nas decisões das organizações, mas sim como instrumento para a apuração do resultado. Sobre o surgimento da contabilidade de custos pode-se afirmar que:

A Contabilidade de Custos surgiu da necessidade de resolver problemas de mensuração dos estoques e do resultado. Com a evolução das empresas e a sofisticação de suas atividades, a contabilidade de custos transformou-se, também, em importante instrumento da contabilidade gerencial. (BERBEL, 2003, p. 49)

Atualmente a contabilidade de custos exerce uma função de suma importância às organizações, e que vai além da elaboração de informações para apuração de resultado e atendimento a legislação. Através de suas ferramentas próprias ela é capaz de subsidiar informações de natureza ampla que vão desde controles de estoque, nível de inutilizados e avaliação de rendimentos dos produtos da empresa. Criando condições para acompanhamento da performance da entidade

2.1.2. Conceitos Básicos

A contabilidade de custos por ser muito vasta, possui uma série de conceitos próprios, que, se não compreendidos previamente, poderá dificultar o entendimento de questões mais aprofundadas. Portanto, faz-se necessário primeiramente o entendimento de algumas definições e conceitos básicos.

Uma empresa que esteja sob condições normais de suas atividades precisa, efetivamente, arcar com sacrifícios financeiros para que se mantenha funcionando. Seja com a compra de matéria-prima, pagamento do quadro de funcionários, aluguéis e outras eventuais necessidades de aquisição e desembolso. Esses sacrifícios financeiros podem ser considerados como Gastos.

Segundo Neto (2012, p.9), “Gasto é o sacrifício financeiro arcado por uma organização para a obtenção de um produto ou serviço. Representado pela entrega ou promessa de entrega de dinheiro ou outro ativo qualquer”. Sendo assim, todo e qualquer sacrifício financeiro que a empresa obtiver será considerado um gasto, podendo este ser dividido em: Custos, Investimento, Despesa e Perda.

Considera-se custo, todo o gasto aplicado ao produto ou serviço que será comercializado. Portanto, somente será custo aquele gasto feito que irá atuar diretamente no produto final. Os gastos que não forem direcionados aos produtos ou serviços serão considerados despesas. (PEREIRA, 2014, p. 17)

Ainda segundo Neto (2012), os custos somente serão considerados como tal no momento de sua utilização. Até lá poderão ser considerados como investimento. Ou seja, no processo de aquisição de matéria-prima para utilização na produção, no momento de sua compra ela é considerada um investimento. Somente com sua transferência para o setor produtivo que está será considerada efetivamente um custo.

O investimento, portanto, pode ser considerado com gasto ativado. Já que se define como sendo todo gasto que é estocado, seja permanente ou circulante.

Segundo Ribeiro (2013, p.28),

Quando ocorrerem gastos na compra de bens de consumo em grandes quantidades, os quais serão inicialmente estocados (ativados) para serem consumidos, no futuro, nas áreas administrativa ou comercial, esses gastos serão inicialmente classificados como investimentos. Quando esses bens são retirados dos estoques para serem consumidos nas áreas administrativa ou comercial da empresa, eles passam da fase de investimento para serem classificados como despesas.

Já as despesas são consideradas como sendo aqueles gastos que vão diretamente para contas de resultado e que não impactam diretamente no processo produtivo. Para Megliorini (2012, p.7), “Despesas correspondem à parcela dos gastos consumida para administrar a empresa e realizar as vendas, isto é, para gerar receita. São representadas pelas despesas administrativas e pelas despesas de venda.”

Perdas, segundo Santos (2018, p.22), “Corresponde ao consumo de bens ou serviços de forma anormal e involuntária, sendo, portanto, imprevisível. As perdas inerentes ao processo produtivo quando se comportarem dentro dos limites de previsibilidade podem ser consideradas como custo”.

Em suma, todos os gastos relacionados ao processo produtivo serão apropriados como custos, e os que forem relacionados à administração e demais atividades financeiras da empresa, serão tidos como despesas. A separação dessas duas terminologias é de suma importância, pois é onde começa todo o processo de apuração dos custos dos produtos: segregando o que será realmente custos.

Segundo Berbel (2003), os custos podem ser classificados de duas maneiras: quanto sua relação com o produto fabricado, sendo estes diretos ou indiretos, e quanto sua relação com o volume de produção, podendo ser fixos ou variáveis.

2.1.2.1. Custos Variáveis

Os custos variáveis possuem variação proporcional das modificações no nível de atividade, podendo estas serem produtos fabricados, unidades vendidas ou horas trabalhadas (SANTOS, 2018). Em uma indústria, os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o volume de produção, como exemplos: matéria-prima, material secundário.

2.1.2.2. Custos Fixos

Segundo Ribeiro (2013, p. 27), “São aqueles que permanecem estáveis independentemente de alterações no volume da produção. São custos necessários ao desenvolvimento do processo industrial em geral, motivo pelo qual se repetem em todos os meses do ano.” Ou seja, são aqueles que, quando de seu total, se mantem iguais independente do volume de produção, como exemplos: aluguel da fábrica, depreciação dos equipamentos.

2.1.2.3. Custos Diretos

Custos que podem ser atribuídos diretamente aos produtos, cuja sua utilização pode ser quantificada de forma exata, como exemplos: matéria-prima e mão-de-obra. Segundo Berbel (2003, p. 27), “São assim chamados porque são facilmente identificados em relação aos produtos fabricados.”

2.1.2.4. Custos Indiretos:

Segundo Viceconti (2010, p. 28), “São os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos”. Ou seja, são aqueles cuja a utilização não é diretamente percebida no produto e por isso necessitam de critérios de rateios, como exemplos: aluguel da fábrica, depreciação dos equipamentos de produção, energia elétrica etc.

Quanto a definição de rateio, considera-se:

Rateio é uma divisão proporcional por uma base que tenha dados conhecidos em cada uma das funções em que se deseja apurar custos. Tal base deve constituir-se de dados que guardem estreita correlação com o custo, ou seja, o custo ocorre em condições semelhantes aos dados da base. (DUTRA, 1994, p. 2)

Em suma, rateios são uma forma de divisão proporcional dos custos indiretos de fabricação de acordo com sua utilização aos produtos, são realizados base critérios pré-estabelecidos para a apropriação destes custos seja feita de forma equivalente e mais assertiva possível ao real consumo de cada produto. Por conta de os custos fixos/indiretos não poderem ser mensurados exatamente aos produtos, a utilização de rateios é imprescindível, mesmo que algumas vezes esse custo se torne subjetivo.

2.2. Métodos de Custeio

Para Berbel (2003, p. 151), “Método de custeio é o conjunto de sistemas, procedimento, normas e papéis que visam orientar, padronizar e controlar as atividades produtivas de na empresa.” O processo de custeamento nada mais é que a determinação do valor total de custo que um produto absorveu durante sua fabricação.

Os métodos de custeio foram evoluindo com o tempo de acordo com a necessidade das empresas quanto a análises de seus custos. Hoje representa uma poderosa ferramenta gerencial. Para Zanievicz (2013, p. 3):

Entre os diversos artefatos de Contabilidade Gerencial, os métodos de custeio constituem-se em um importante instrumento para o processo de gestão e têm, no decorrer das últimas décadas, ampliado sua capacidade de geração de informação. Cumprir-lhe informar questões relacionadas à mensuração de seus gastos sob a ótica de diversos objetos de custeio, apoiando decisões mercadológicas e servindo como instrumento de comunicação entre os diversos atores organizacionais.

Dependendo do método escolhido para apuração dos custos, o resultado final irá variar. Pois os fatores de produção serão alocados de formas distintas em cada um desses métodos. Existem vários métodos de custeio na literatura, entretanto três são os mais utilizados, são eles: Absorção, Variável e RKW.

2.2.1. Custeio por absorção

Segundo Viceconti (2010), o custeio por absorção é o método aceito para fins de elaboração de demonstrativos contábeis e fiscais, como a apuração da DRE e elaboração do imposto de renda. Pois foi elaborado fundamentando-se nos princípios contábeis geralmente aceitos. São eles: O princípio do registro pelo valor original e o princípio da competência.

De acordo com o CFC (2008, p.13), define-se como princípio do registro pelo valor original:

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE

Ou seja, o custo que será utilizado para valoração dos estoques é o custo histórico, ou seja, o valor real de aquisição. E não será reavaliado quando da variação entre o valor da aquisição e o do levantamento do balanço. Já o princípio da competência define-se como:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE (CFC, 2008, p. 13).

Só se qualificará custo quando o gasto tido com a produção de um produto tiver a receita correspondente a ele realizada no período. Os demais gastos serão incorporados ao estoque. Segundo Martins (2017, p. 37), “o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos feitos”.

Mesmo sendo o método mais citado na literatura e o único fiscalmente aceito, o custeio por absorção possui imprecisões que acabou contribuindo para a sua não utilização para fins de controle e tomada de decisões. Por absorver ao produto os custos fixos, torna-se obrigatório a utilização de um critério de rateio. E por mais objetivos que sejam os critérios de rateios, nunca

conseguirá atribuí-los de forma precisa ao custo do produto, por não se saber exatamente quanto de custos fixos unitário são utilizados para a sua fabricação.

2.2.2. Custeio Variável

Este método é conhecido por contemplar somente os custos variáveis/diretos para apuração de custo dos produtos. Surgiu após a crise mundial nos anos 30 (CLEMENTE, 2004). Neste tempo, após a Segunda Grande Guerra e próximo à terceira revolução industrial, iniciou-se a fase de modernização das indústrias, com a chegada de tecnologias mais avançadas e relevantes descobertas científicas.

Com a utilização de novos maquinários para produção dos produtos, os custos indiretos alavancaram, tornando as análises pelo método absorção inviável, já que o mesmo depende de rateios. Desta forma, visando melhor qualidade nas informações para tomada de decisão, optou-se por deixar de apropriar os custos fixos aos produtos, tratando-os como despesas do período (MARTINS, 2017).

Para Viceconti (2010, p. 35), “Este método fere os princípios contábeis da Realização, Competência e Confrontação, porque os custos fixos são reconhecidos como despesas mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos”. Por conta disso este método não é utilizado para fins de demonstrativos contábeis e apuração de IR, e tão somente à fins gerencias.

As vantagens do custeio variável é que as informações não estarão sujeitas aos riscos de subjetividade dos critérios de rateio, que podem fazer com que os custos unitários dos produtos variem de acordo com o volume de produção. Por um lado, a retirada dos custos fixos evita possíveis arbitrariedades provocadas pela utilização rateios, o que resulta em um custo mais acurado para análises de resultados. Por outro, o custo do produto poderá perder sua relevância, já que hoje os custos fixos chegam a compor quase a metade dos custos totais da empresa

2.2.3. Custeio RKW

O método de custeio RKW (*em alemão, Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), ou custeio pleno, foi desenvolvido na Alemanha, no início do século XX. Ele surgiu da necessidade de se estabelecer métodos mais aplicados para definição de preço de venda. Consiste em um sistema de alocação tanto dos custos fixos e variáveis como das despesas a todos os produtos, inclusive as despesas financeiras (MARTINS, 2017).

Ele considera que, para determinar o preço de venda de um produto, seria insuficiente a consideração somente dos custos de produção. Uma vez que, para colocar o produto pronto para venda, as empresas desembolsam valores que vão além dos gastos com fatores de produção. Se levarmos em conta que os gastos com pessoal administrativo e outras despesas financeira também são absolutamente possíveis de ocorrer durante as operações de uma organização, o método RKW é o ideal para calcular o percentual de retorno sobre a aplicação de investimentos da empresa.

Porém recai sobre o RKW a sua não aplicabilidade total. Uma vez que sua utilidade para determinação do preço de venda é deixada de lado quando se percebe a maior assertividade da determinação de preço através de análises de mercado, o que é costumeiramente mais utilizado. (MARTINS, 2017). É inviável a uma entidade determinar os preços de seus produtos de forma que não estejam competitivos aos do mercado.

É muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia

marcantemente ou mesmo se fixa, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas. (BACKES et al, 2007 apud MARTINS,2003, p. 220)

Ou seja, o método RKW não é capaz de determinar o preço de venda com garantia de sua aplicabilidade perante o mercado. Porém é uma ferramenta eficaz para análise completa e transparente do retorno dos produtos de uma empresa.

2.3. Controle e gerenciamento dos custos nas organizações

A gestão dos recursos dentro das organizações é um dos fatores primordiais para se atingir bons resultados e manter a sua sobrevivência. Sejam eles recursos humanos, materiais ou financeiros, é preciso que se tenha um bom acompanhamento e planejamento para sua melhor aplicação.

Para Marion e Ribeiro (2011, p. 38), “Para que se possa desempenhar adequadamente o gerenciamento de qualquer tipo de organização, são imprescindíveis as informações não só da estrutura organizacional, mas também da composição do custo da atividade que se pretende gerenciar.”

Um bom planejamento financeiro é capaz de levar a empresa a atingir excelentes resultados econômicos. Considerada uma área estratégica em todas as entidades, é por meio dela que as demais atividades funcionam. E a gestão de custos é fundamental para manutenção da saúde financeira de toda e qualquer organização. Afinal, se não é de entendimento da gestão os custos que a empresa possui para realização de suas atividades, não é possível apresentar a visão da sua realidade econômica ou se ela está dando lucro ou prejuízo.

A gestão dos custos pode ser considerada como gerenciamento eficiente dos gastos que uma organização possui para pleno desenvolvimento de suas atividades. Para Pereira (2014, p. 13), “O conhecimento de como são formados os custos de uma empresa tem como finalidade a melhor forma de alocação e aproveitamento deles para que por meio de seu gerenciamento a entidade possa ter uma melhor rentabilidade.”

É através do gerenciamento e controle de custos que a gestão da empresa pode mensurar onde estão tendo maiores gastos, se um produto está sendo rentável, se é melhor descontinuar uma linha de produção ou investir em outro ramo de negócio. Este gerenciamento deve ser algo constante nas organizações e não somente em momento de dificuldade financeira, pois assim se pode perceber com antecedência quando a empresa começa a dar prejuízo.

3. METODOLOGIA

O método científico consiste no conjunto de procedimentos racionais que têm como objetivo a comprovação de uma hipótese, através de evidências empíricas e verificáveis. Segundo Marconi e Lakatos (2003) é através do método científico que se traça o caminho a ser percorrido, percebendo erros e auxiliando nas decisões do cientista para que o objetivo fim da pesquisa seja atingido.

Quanto a sua natureza esta pesquisa classifica-se como quanti-qualitativa. Pois propõe-se em realizar um levantamento de dados sobre a utilização dos métodos de custeio e posterior análise e discussão dos resultados.

Com relação à pesquisa quantitativa, para Prodanov e Freitas (2013, p. 69), “Considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Enquanto a qualitativa, segundo Ludke (1986, pág. 11) “A pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como sua fonte direta de dados e o pesquisador

como seu principal instrumento. Através da análise aprofundada dos dados obtidos propõem-se posterior parecer próprio sobre os seus resultados”.

Quanto aos fins, classifica-se como exploratória, pois busca a proximidade do pesquisador com seu objeto de estudo, o que possibilita uma visão geral do universo que será abordado na pesquisa para a coleta das informações. Para Gil (2008, p. 27)

As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. De todos os tipos de pesquisa, estas são as que apresentam menor rigidez no planejamento. Habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso. Procedimentos de amostragem e técnicas quantitativas de coleta de dados não são costumeiramente aplicados nestas pesquisas.

Quanto aos seus meios, optou-se pela forma de estudo de caso em uma empresa industrial do segmento de duas rodas, buscando levantar quais são os métodos de custeio utilizados nesta empresa e quais são suas finalidades. Ainda do ponto de vista dos procedimentos técnicos que serão adotados, esta pesquisa classifica-se também como bibliográfica, pois irá utilizar-se do conteúdo disponível na literatura para embasamento teórico e posterior explicação e discussão do tema.

A técnica de coleta será por meio da realização de entrevista semiestruturada, que é caracteriza por partir de um conjunto de questionamentos básicos, que são sustentados por teorias já publicadas e hipóteses do pesquisador, porém com a possibilidade do entrevistado discorrer sobre o tema proposto, sem que fuja do contexto inicial. Neste tipo de entrevista pesquisador tem a liberdade de realizar perguntas adicionais, de modo a esclarecer questões que não ficaram claras ou retomar o contexto da entrevista caso esta fuja do tema.

Para alguns tipos de pesquisa qualitativa a entrevista semi-estruturadas é um dos principais meios que tem o investigador para realizar a Coleta de Dados. Já expressamos que, no enfoque qualitativo, podemos usar a entrevista estruturada, ou fechada, a semi-estruturadas e a entrevista livre ou aberta. Estas duas últimas são mais importantes para esta classe de enfoque. Não obstante isso, apesar de reconhecer o valor da entrevista aberta ou livre, que não deve ser confundido com a entrevista não-diretiva, queremos privilegiar a entrevista semi-estruturadas porque esta, ao mesmo tempo que valoriza a presença do investigador, oferece todas as perspectivas possíveis para que o informante alcance a liberdade e a espontaneidade necessárias, enriquecendo a investigação. (TRIVIÑOS, 1987, p. 145)

Como unidade de análise, as entrevistas foram direcionadas aos chefes dos setores administrativos dos quais se utilizam de ferramentas e conceitos da contabilidade de custos para andamento de suas atividades. Para análise dos resultados será realizada uma comparação das informações coletadas no referencial teórico com as informações obtidas nas entrevistas, verificando e avaliando as individualidades da empresa estudada. As entrevistas foram realizadas durante o período de outubro e novembro de 2019.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Este estudo de caso foi realizado em uma empresa industrial do segmento de duas rodas, localizada no distrito industrial de Manaus e aqui denominada de ABC Ltda. Esta empresa

caracteriza-se pela alta taxa de verticalização de seus processos. O que significa que ela produz grande parte das peças e componentes principais de seus produtos. Que consiste na transformação das matérias primas em peças acabadas, fabricação de seus componentes, conversão da sobra de material para utilização como matéria prima de outros processos e montagem final de seus produtos.

A ABC Ltda, mesmo sendo bastante verticalizada, também dispõem de uma ampla carteira de fornecedores para atendimento às demandas dos materiais que ela não possui condições de produzir. O que também é visto como uma decisão estratégica para redução de custos, manutenção dos benefícios que possui estando na Zona Franca e atendimento ao PPB (Processo Produtivo Básico), que consiste no conjunto mínimo operações que uma indústria deve realizar para desfrutar dos incentivos.

Pelo fato desta organização ser bastante dinâmica, torna-se necessário várias análises de seus custos. E os métodos de custeio são utilizados como ferramentas fundamentais para mensuração dos custos para as diversas necessidades da empresa.

Por meio da entrevista semiestruturada buscou-se obter informações a respeito da utilização e finalidades dos métodos de custeios em alguns dos setores chaves da empresa em questão. Estes setores foram selecionados devido as suas atividades terem aplicações de ferramentas e conceitos da contabilidade de custos. Conforme Figura 2, pode-se perceber que os setores selecionados, os quais foram: Controladoria (que posteriormente foi segmentado nos setores de custos e orçamento), projetos e compras, possuem funções que estão diretamente ligadas com análise e controle da empresa.

FIGURA 01 – Funções dos departamentos

CONTROLADORIA	PROJETOS	COMPRAS
Controle do desempenho financeiro e econômico da organização, avaliação de gastos e fornecimento de informações para a gestão da empresa.	Desenvolvimento de novos produtos. Desde do projeto estrutural e design até análises e mensuração dos custos para sua fabricação.	Desenvolvimento e qualificação da estrutura produtiva, negociação de preços e monitoramento da saúde financeira dos fornecedores.

Fonte: Elaborado pela autora

Para a coleta de informações, foram elaboradas um conjunto de perguntas predeterminadas que visavam responder questões sobre a utilização dos métodos de custeio, os tipos de métodos que são utilizados para andamento das atividades e as finalidades de utilização desses métodos, onde se observou que os métodos de custeio são utilizados com finalidades diferentes por cada usuário.

Primeiramente quanto aos tipos de métodos utilizados por cada setor para andamento de suas atividades. Podemos observar no quadro 01 que todos os métodos são utilizados nos setores entrevistados, com variações na quantidade de métodos utilizados. Percebe-se que o setor de compras utiliza somente o custeio variável, enquanto os demais setores: projetos, orçamento e custos utilizam tanto o método variável quanto o absorção. O custeio RKW só é utilizado pelo departamento de orçamento.

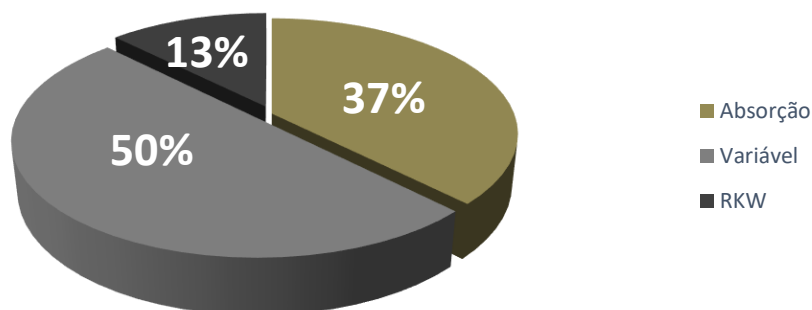
Quadro 01 – Abrangência da utilização dos métodos de custeio

DEPARTAMENTO	MÉTODO DE CUSTEIO UTILIZADO		
	ABSORÇÃO	VARIÁVEL	RKW
Compras		X	
Projetos	X	X	
Orçamento	X	X	X
Custos	X	X	

Fonte: ABC Ltda

Com base nessas informações foi possível montar um gráfico (Gráfico 1) com o percentual de aderência dos métodos de custeio na empresa ABC Ltda, onde pode-se identificar que o método mais utilizado é o custeio variável, já que o mesmo é utilizado por todos os setores entrevistados, com uma representatividade de 50% dentre os demais. Em segundo lugar está o custeio por absorção, com 37% e por último o RKW, com 13%.

Gráfico 01 – Percentual de aderência dos métodos de custeio



Fonte: ABC Ltda

É importante reiterar que esta pesquisa não pretende avaliar os métodos de custeio quanto ao seu nível de utilização, tendo o feito somente para fins de entendimento de sua utilização. Cada método possui suas particularidades distintas com finalidades diferentes, e é observando estas finalidades que os métodos de custeio devem ser avaliados.

4.1. Análise do custeio variável

O custeio variável foi observado como o método mais utilizado pelos setores. Na literatura propõem-se a utilização deste método apenas para fins gerenciais com foco em controle de custos, já que o mesmo é considerado ilegítimo para fins de elaboração de demonstrativos contábeis. Sua metodologia permite uma análise mais assertiva dos custos dos produtos, já que não é utilizado nenhum critério de rateio.

Na empresa ABC Ltda o custeio variável é utilizado pelos setores: Compras, projetos, custos e orçamento. No quadro 02 pode-se observar que este método é utilizado para diferentes finalidades. Vale ressaltar que, na empresa em questão, para as análises por meio deste método a mão de obra direta não é incluída.

Quadro 02 – Finalidades do método de custeio variável

MÉTODO	FINALIDADE
VARIÁVEL	Controles e análises gerenciais
	Tomada de decisões
	Desenvolvimento de novos produtos
	Análise preço dos fornecedores

Fonte: ABC Ltda

Os setores da controladoria o utilizam para análises gerenciais. O setor de custos avalia os custos variáveis dos produtos da empresa para averiguar se não existem distorções com os meses anteriores e para a comparação entre os produtos similares, a fim de não se apropriar ao resultado do exercício nenhuma variação errônea. Já o setor de orçamento utiliza-o para demonstração da variação total dos insumos obtidos no período. Segundo o informante, este método proporciona aos níveis de gestão da empresa informações importantes sobre o quanto está sendo gasto com insumos importados e nacionais.

O setor de compras o utiliza para análise dos preços dos fornecedores, onde são feitas avaliações dos custos variáveis dos mesmo quando seus preços alavancam. Segundo o informante, o intuito desta análise é possibilitar o controle dos preços, para se caso aumentem seja possível a intervenção por parte da empresa. Onde a mesma através de negociações com o fornecedor em questão vai verificar se é o caso da mudança de algum processo ou, em situações extremas, a troca do mesmo.

O setor de projetos utiliza esse método de custeio para análise dos insumos necessários quando do desenvolvimento de novos modelos. Segundo entrevistado, por conta dos custos fixos terem um certo nível de arbitrariedade, a análise inicial dos novos modelos é feita apenas com o que é comprado de fornecedores.

4.2. Análise do custeio por absorção

A literatura diz que o custeio por absorção, por mais que seja o que mais se adequa aos princípios contábeis da competência e do registro pelo valor original, não é o mais recomendado para fins de análises gerenciais ou para auxílio na tomada de decisões. Visto que consideram para seus cálculos os custos fixos e indiretos, os quais por necessitarem rateios, sempre possuirão arbitrariedades.

Entretanto foi percebido que o custeio por absorção é bastante utilizado nesta empresa. No quadro 03 é possível observar que ele é utilizado para várias finalidades e não somente para elaboração de demonstrativos contábeis. E para evitar as arbitrariedades que este método traz, a empresa optou por utilizar a metodologia de departamentalização (por centros de custos), para melhor alocação e rateio de seus custos indiretos de fabricação. Segundo informante, por conta do alto número de maquinário de grande porte para fabricação de seus produtos, os custos fixos da empresa compõem praticamente metade dos seus gastos, o que torna por tanto inviáveis análises desconsiderando esses custos. Vale ressaltar que os custos indiretos nesta empresa são rateados para os produtos com base no tempo padrão de processo que este teve em cada centro de custo

Quadro 03 – Finalidade do método de custeio por absorção

MÉTODO	FINALIDADE
ABSORÇÃO	Apuração de resultado
	Elaboração de demonstrativos contábeis
	Controle gerencial
	Avaliação dos estoques para fins tributários
	Desenvolvimento de novos produtos

Fonte: Elaborado pela autora

Na empresa ABC Ltda, o método de custeio por absorção é mais utilizado no setor de controladoria, para fins de elaboração de relatórios fiscais e apuração de resultado. Mas Também utilizado pelo setor de projetos para previsão dos custos dos novos produtos, com o objetivo de projeção dos lucros ou prejuízos.

4.3. Análise do custeio RKW

Apesar de que sua finalidade seja a determinação do preço de venda, ele é mais utilizado para fins de análise de lucratividade, pelo fato de que para a determinação dos preços de venda é utilizada a análise de mercado. No quadro 04, pode-se observar que ele possui funções exclusivamente gerenciais.

Quadro 04 – Finalidades do método de custeio RKW

MÉTODO	ESTUDO DE CASO
RKW	Auxílio na tomada de decisão
	Análise de lucratividade dos produtos
	Controle gerencial

Fonte: Elaborado pela autora

O custeio RKW é unicamente utilizado pelo setor de orçamento para análise de lucratividade, apresentação de resultado para alta gestão e controle gerencial. Por ter como característica a alocação dos custos variáveis e fixos, além das despesas administrativas e financeiras, aos diversos departamentos da empresa, ele proporciona uma análise mais abrangente dos resultados. Visto que irá compreender todos os gastos que a empresa teve com a execução de suas atividades, proporcionando uma visão ampla dos resultados dos produtos.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O controle gerencial dos custos dos produtos é essencial para a sobrevivência de qualquer organização. Sem esse acompanhamento os gestores poderão vivenciar notáveis dificuldades na gestão do negócio, fazendo com que os resultados declinem ou até, em caso extremos, que a empresa quebre.

Para melhor acompanhamento e análise de custo as formas de atribuições destes aos produtos foram se transformando ao longo dos anos e hoje existem diferentes critérios para

determinação dos custos. Esses critérios, conhecidos como métodos de custeio, proporcionam aos gestores, tomadores de decisões informações e demais usuários informações significativas e diversificadas de acordo com as necessidades de análises.

Esta pesquisa teve o objetivo de verificar, dentre os principais métodos de custeio existentes na literatura, quais são realmente aplicados em uma empresa industrial e para quais finalidades. E através de um estudo de caso na empresa objeto de estudo, foi possível identificar diversas aplicações desses métodos, que nem sempre coincidem exatamente com o que vemos na literatura.

O custeio por absorção, por conta da arbitrariedade dos rateios dos custos indiretos, é considerado na literatura apenas para fins de elaboração de demonstrativos contábeis. Porém com esta pesquisa foi possível perceber que, dependendo da metodologia de rateio (departamentalização), é possível utilizá-lo para fins gerenciais e ele se adequa satisfatoriamente para as necessidades das informações.

Já os métodos de custeio variável e RKW condizem com o que é falado na literatura sobre suas aplicações, para análises gerenciais. Porém o RKW nem sempre atende ao propósito para qual foi criado, onde se baseia no pressuposto de que o objetivo da contabilidade de custos é a determinação do preço de venda. Porém, mesmo que ele apresente um preço sugerido dos produtos, muitas vezes não será usado com essa finalidade visto que atualmente, por conta do cenário altamente competitivo, os preços dos produtos são determinados pelo mercado e não somente pelos seus custos.

Cada método de custeio tem seus pontos positivos e negativos, uma vez que são adotados mediante critérios específicos. Por tanto, não se tem como definir qual o mais correto dentre eles, pois sempre irá depender da finalidade para a qual será adotado. Desta forma, recomenda-se a avaliação das particularidades dos custos de cada organização para averiguar qual método de custeio realmente lhe atende de forma a auxiliar em seus controle e análises.

6. REFERÊNCIAS

BACKES, R. G; KUHN, C. M. S; PERLEBERG, C. R; DALBEN, L. C; ALBERTI, J. A; WIEST, L. **Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola**. Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf>>. Acesso em 10 set. 2019.

BERBEL, José Divanil Spósito. **Introdução à contabilidade e análise de custos: (simples & prático)**. São Paulo: STS, 2003.

CLEMENTE, A; SOUZA, A. **Considerações de custo e valor da informação**. In: Encontros BIBLI: R. Eletr. Ci. Inf., Florianópolis, n. esp., 2º sem. 2004. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/view/1518-2924.2004v9nesp2p60>>. Acesso em: 10 set. 2019

Conselho Federal de Contabilidade – CFC, **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**, 3 ed. Brasília: CFC, 2008.

CORBARI, Ely Célia. **Administração estratégica de custos**. Curitiba: IESDE, 2012.

DUTRA, René G. **Critérios de rateio e distribuição de custos**. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1994. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3504>>. Acesso em 16 nov. 2019.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LUDKE, Menga. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

MARCONI, Marina; LAKATOS, Eva. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José C.; RIBEIRO, Osni M.; **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2012.

NETO, Oscar Guimarães. **Análise de custos**. Curitiba: IESDE, 2012.

OLIVEIRA, D de P. R. de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas e operacionais**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

PEREIRA, Mario Sebastião de Azevedo. **Gestão de custos**. São Paulo: IOB, 2014.

PRODANOV, Cleber C.; FREITAS, Ermani C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REIS, E; SOUZA, J. T; SILVA, I. A. **Contabilidade de custos: uma abordagem histórica**. Rio Grande do Sul, 2017. Disponível em:
<<http://ojs.fsg.br/index.php/globalacademica/article/view/3269>>. Acesso em 10 set. 2019.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2013

SANTOS, Marinéia Almeida. **Contabilidade de custos**. Salvador: UFBA, 2018.

SCHULTZ, Felix. **Custeio por absorção: Entenda os custos de produção**. Disponível em:
<<https://bomcontrole.com.br/custeio-por-absorcao/>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VICECONTI, Paulo Eduardo; NEVES, Silvério. **Contabilidade de custos: Um enfoque direto e objetivo**. 9 ed, São Paulo: Frase Editora, 2010.

ZANIEVICZ, Márcia; BEUREN, Ilse M.; SANTOS, Paulo S. A.; KLOEPPEL, Nilton 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, 2013.

Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbgn/v15n49/1983-0807-rbgn-15-49-601.pdf>>.
Acesso em 10 nov. 2019.