

ANÁLISE DOS SISTEMAS DE CUSTEIO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO SEGMENTO METALÚRGICO DE DOURADOS E REGIÃO¹

Bruno Henrique Nóia Arruda²

Antônio Carlos Vaz Lopes³

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar os sistemas de custeio aplicados nas empresas do segmento metalúrgico do município de Dourados e região. Para alcançar o propósito deste trabalho, foram aplicados métodos teóricos e práticos com a utilização da base metodológica descritiva e exploratória. Desenvolveu-se a pesquisa de campo que teve como ferramenta a aplicação de um questionário. Os dados foram tabulados e apresentados de forma estatística focando identificar o nível de utilização dos sistemas de custeio nas organizações e seu grau de importância. Os resultados revelaram que as empresas adotam algum tipo de sistema de custeio nas quais 87,5% das empresas utilizam o Custeio por Absorção, e 12,5% adotam o método de custeio ABC. Por fim, observa-se que, embora as empresas utilizem os sistemas de custeio, isso ocorre porque a maior parte delas objetiva atender a legislação fiscal e não utiliza para fins gerenciais.

Palavras-chave: Micro e pequenas empresas; sistemas de custeio; ferramentas gerenciais.

1. INTRODUÇÃO

Devido à globalização, o cenário competitivo e complexo entre as empresas é cada vez mais amplo. Tal fato afunila-se num acirramento da concorrência e exige dos gestores uma maior atenção em gerenciar os custos. As alterações dos métodos de produção e os avanços tecnológicos provocam a necessidade constante de flexibilidade e inovações. Segundo Kaplan e Cooper (1998), este novo ambiente exige informações relevantes relacionadas a custos e desempenhos de processos, produtos, serviços e clientes.

Como lembra Sakurai (1997), uma das tecnologias gerenciais dentre as que podem ser aplicadas pelas empresas, é o sistema de gestão de custos, por sua capacidade de fornecer informações de suma importância para o processo de tomada de decisão. O sistema de custeio é uma ferramenta de gestão essencial na busca de sustentação competitiva das organizações.

Segundo Matz, Curry e Frank (1987), o material informativo gerado pela contabilidade de custos é utilizado em todas as etapas: no planejamento, na execução e no controle das atividades, possibilitando registro detalhado, como também análise e interpretação dos gastos efetuados em conexão com a operação de produção da empresa.

Em decorrência da importância das informações fornecidas pelo sistema de custeio para o processo de tomada de decisão na empresa, deve-se buscar o aperfeiçoamento da ciência contábil que analisa, interpreta e aplica este tipo de informação. A relevância de tais informações pode ser percebida em diferentes momentos, seja através da minimização dos custos, da expansão da capacidade produtiva, como ainda da inovação de produtos ou formação do preço de venda.

Nesse contexto, este artigo busca responder se o sistema de custeio aplicado nas empresas em estudo oferece um conjunto de informações necessárias para atender aos

¹ Artigo elaborado como exigência parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

² Acadêmico do 10º Semestre do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Grande Dourados.

³ Professor MSc. da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

gestores, e ainda se há preocupação por parte dos mesmos em aperfeiçoar seus controles internos para melhorar o processo de tomada decisão.

1.1 Objetivos

1.1.1 Geral: Analisar os sistemas de custeio aplicados nas empresas do segmento metalúrgico do município de Dourados e região.

1.1.2 Específicos:

- ✓ Apresentar a forma com que as empresas pesquisadas utilizam as ferramentas de custeio.
- ✓ Verificar se os métodos de custeio utilizados atendem às necessidades gerenciais da empresa.
- ✓ Expor o grau de conhecimento dos gestores das organizações sobre os principais sistemas de custeio.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistemas de custeio

Na atual conjuntura, o ambiente empresarial, em que as empresas estão inseridas, tornou-se mais competitivo e com constantes mudanças, onde se exige um enfoque em gerenciar os custos. Nesse cenário, são necessárias informações cada vez mais detalhadas e aperfeiçoadas. Sendo assim, as empresas precisam focar na excelência em alguns aspectos críticos, tais como: melhor eficácia nos processos, maior atenção na demanda de mercado, melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de atuação, entre outros.

Para Crepaldi (2004, p. 223), “custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos a acumulação e apuração dos custos”.

Conforme Koliver,

A análise de custos oferece um bom campo para reflexões, pois ela já existe há muito tempo e sempre teve por escopo final a redução dos custos das operações, porquanto seu nascimento está ligado à consciência da importância do fator custo na equação do resultado da entidade e, em última instância, a sobrevivência desta num mercado cada vez mais concorrido. (1994, p.55).

Define-se princípio de custeio sendo a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço. Tais custos podem ser tanto variáveis quanto fixos. Os princípios de custeio são conceituados por sua origem, possibilitando a separação e a diferenciação entre custos e gastos. Desta forma, entende-se por gasto o valor dos bens ou serviços adquiridos pela empresa e as ineficiências do sistema produtivo. Os custos são os valores de bens ou serviços consumidos eficientemente na produção de outros bens ou serviços (KLIEMANN, 1990).

Perez Jr, Oliveira e Costa (1999, p. 30) mencionam que “o objetivo principal de qualquer sistema de custeio é determinar o custo incorrido no processo de produção de bens ou de prestação de serviços”.

A respeito dos custos operacionais, Luz e de Rocchi ressaltam que

O conhecimento e a correta interpretação dos custos operacionais são condições essenciais para o funcionamento racional de qualquer entidade contábil, seja ela uma empresa que vise à formação de lucros, ou uma instituição de fins ideais. Contudo,

uma correta seleção dos sistemas e critérios que deverão ser utilizados para a determinação e análise dos custos se reveste, desde logo, de transcendental importância para uma correta orientação dos processos gestivos. (LUZ e de ROCCHI, 1998, p.21).

Segundo Bornia (2002), há três principais tipos de custeio. O princípio de custeio variável considera que os custos fixos não devem ser inseridos no custo dos produtos ou serviços, de modo que apenas os custos variáveis incidem na fabricação do produto. Sendo assim, os custos fixos são tratados como despesas do período. Pelo princípio de absorção ideal, todos os custos fixos e variáveis são alocados aos produtos, com exceção daqueles relacionados às perdas. Parte-se do pressuposto que o custo do produto não depende do volume produzido. Portanto, não tem responsabilidade sobre perdas ocorridas no período. Os gastos que não são contemplados neste princípio são mensurados como perdas, sendo elas decorrentes de ociosidade, ineficiência, retrabalho ou unidade refugada (BORNIA, 1995). Por fim, o custeio por absorção total considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser agregados aos produtos, inclusive as perdas. Na realidade, este princípio trabalha com o conceito de gasto da organização, repassando todas as ineficiências do sistema ao custo do produto (BORNIA, 1995).

A partir das informações de custos, possibilita-se aos gestores a tomada de decisões necessárias na organização com maior eficácia. Cabe ressaltar que tais informações deverão ser diferenciadas, de acordo com o sistema de custeio aplicado com base nas características particulares de cada empresa. (LUZ e de ROCCHI, 1998)

As empresas podem fazer a apropriação de seus custos aos produtos por meio da escolha entre diversos sistemas de custeio. Dentre eles, destacam-se o custeio por absorção, o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (ABC). Estas são as principais ferramentas disponíveis para o controle, a análise e a apropriação de custos ao alcance das organizações.

2.2 Sistema de custeio por absorção

O sistema de custeio por absorção é uma ferramenta que apura o valor dos bens ou serviços. Trata-se de uma ferramenta muito utilizada entre as empresas, pois apropria todos os custos de produção, sejam eles fixos, variáveis, diretos ou indiretos, os quais são lançados aos produtos.

“O custeio por absorção é aquele em que cada unidade ou serviço produzido é responsável por absorver parte dos custos diretos e indiretos, incorridos na fabricação destes produtos/serviços” (LEONE, 1997, p. 238).

Este sistema “consiste na apropriação dos custos de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”. (MARTINS, 2001, p.41-42)

Padoveze (1997, p.239) ressalta que “historicamente, o custeio por absorção veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que das necessidades gerenciais da empresa”.

O sistema de custeio por absorção apropria todos os custos da área de fabricação. Os custos diretos são apropriados mediante apontamento de forma objetiva e os custos indiretos são apropriados através de rateio. Entre os critérios mais utilizados, tem-se a proporcionalidade ao valor da matéria-prima consumida, ao valor da mão-de-obra direta, número de horas-homem, horas-máquinas.

Para Koliver (2000), o custeio por absorção caracteriza-se por apropriar todos os custos do ciclo operacional interno aos produtos finais. Resulta na apropriação de todos os custos de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos, tanto os diretos quanto os indiretos.

Lopes de Sá (1990, p.109) afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”.

Para Crepaldi (2002), o custeio por absorção é o método originado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é adotado pela legislação comercial e fiscal no Brasil.

No contexto gerencial, encontram-se dificuldades para alocar custos indiretos. Nesta forma de custeio, a maior dúvida encontrada é na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se não houver consistência no critério adotado, o resultado das análises de custo ficará com deficiências, prejudicando o processo decisório. Nesse sentido, o gestor de custos será prejudicado pelo próprio sistema (MEGLIONI, 2001).

O critério de rateio por absorção sem departamentalização gerava valores de custos e custos totais diferentes para os produtos, passando a ser obrigatória a departamentalização que, conforme Martins (2000), proporcionava uma distribuição mais racional dos custos indiretos. Com a departamentalização, os custos indiretos são rateados entre os departamentos de Produção, apropriando custos aos produtos produzidos.

Diante dessas afirmações, pode-se considerar que o sistema de custeio por absorção serve para avaliar os estoques e ajudar nas decisões de preço dos produtos e serviços. Porém, para a tomada de decisão no nível gerencial, necessita de informações complementares.

2.2.1 Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção

Segundo Leone (1996), as vantagens do Custeio por Absorção são

- Considerar o total dos custos por produto;
- Formar custos para estoque,
- Permitir a apuração dos custos por centros de custos.

Como desvantagens Custeio por Absorção, aponta:

- Possibilidade de elevação da artificialmente dos custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto nem sempre justos;
- Apresenta pouca quantidade de informações para fins gerenciais.

Dentre as vantagens, Leone considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e também com o sistema comercial e fiscal aplicado atualmente no Brasil. Outra vantagem é o fato de que a utilização deste sistema de custeio pode ser menos custosa de se aplicar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos elementos fixos e variáveis. Ainda há como vantagem o fato de os resultados pelo custeio por absorção serem aceitos para a preparação de demonstrações contábeis externas e para tomada de decisão com resultados em longo prazo (PADOVEZE, 2000).

Como desvantagem, pode-se considerar o não fornecimento de algumas informações que sejam de extrema importância para a tomada de decisão de curto prazo, tais informações que serão complementadas pelo sistema de custeio variável. (LEONE, 1997).

2.3 Sistema de custeio variável ou direto

Segundo Martins (2000, p. 216), no custeio direto ou variável apenas agrega-se aos produtos seus custos variáveis, e os custos fixos são tratados como despesas. É importante ressaltar que este método não é aceito para fins externos, porém fornece informações importantes como:

- Margem de Contribuição: é a parte que cada produto ou serviço produzido contribui para o pagamento do montante dos custos fixos. (MARTINS, 2000)
- Ponto de Equilíbrio: indica o nível mínimo que a empresa deve manter em suas operações para não ter prejuízo. (MARTINS, 2000)
- Margem de Segurança: demonstra o quanto a empresa pode reduzir suas receitas sem que haja prejuízo. (MARTINS, 2000)
- Alavancagem Operacional: indica o potencial de redução dos custos operacionais fixos com um aumento nas quantidades produzidas, assim diminuindo o custo unitário e maximizando o lucro bruto. (GITMAN, 1997)

O sistema de custeio variável procura as distorções existentes nos critérios de rateios exigidos no sistema de custeio por absorção. O sistema de custeio variável se diferencia pelo fato de que os custos fixos são considerados como despesas e vão direto para o resultado, enquanto que no sistema de custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos e/ou serviços. O sistema de Custeio Variável (Direto) só é alocado aos produtos e aos custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, assim afirma Martins (2001).

Para Crepaldi (2004, p. 227), o sistema de custeio variável “é um tipo de custeamento que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos”.

O sistema de custeio variável procura sanar as distorções existentes nos critérios de rateios utilizados no sistema de custeio por absorção. Neste último, os custos fixos são rateados aos produtos ou serviços de forma arbitrária enquanto no custeio variável estes mesmos custos são tratados como despesas e influenciam diretamente no resultado (MEGLIONI, 2001).

A margem de contribuição é uma informação utilizada neste método. Tal margem compõe o preço de venda de um produto e serve para cobrir os custos indiretos e formar o lucro. Para que se determine a margem de contribuição de qualquer segmento, atividade ou produto é necessário identificar seus custos diretos e selecionar critérios que possam representar e classificar os custos indiretos.

Crepaldi (2004) salienta que

Esse método de custeio variável não segue os princípios fundamentais de contabilidade do regime de competência e confrontação, por isso não é reconhecido para efeitos legais. No entanto é de grande auxílio para a tomada de decisões, sendo bastante usado para fins gerenciais. (2004, p. 228).

Para Leone,

O critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. (1997, p.322).

Esse sistema de custeamento variável apresenta como sistemática a distinção dos custos fixos, que são lançados diretamente ao resultado, com as despesas no período produtivo.

2.3.1 Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio Variável

Os estudos de Padoveze (2000, P.259-260) apontam algumas vantagens e desvantagem no sistema de custeio variável ou direto.

Entre as vantagens estão:

- a) o custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- c) os dados necessários para análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil;
- d) é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto, uma vez que os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial.

Como desvantagens, Padoveze indica

- a) a exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- b) na prática, a separação de custos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- c) o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade da empresa.

2.4 Sistema de custeio baseado em atividades - ABC

Para Martins (2001, p. 87), “o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity Based Costing*) é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O sistema de custeio, baseado em atividades, procura amenizar e aprimorar o sistema de custeio, visando os custos das atividades, distribuindo tais custos para os produtos, serviços ou clientes.

Com esse sistema de custeio, os custos são alocados em forma de rateio indireto, mas também podem ser aplicados os custos diretos principalmente à mão-de-obra direta, como afirma Martins (2001).

Esse sistema de custeio busca identificar e distribuir de forma clara e objetiva os custos às atividades. Esses custos são rastreados e alocados a cada atividade causadora por meio de rateio.

O sistema de custeio Baseado em Atividades é uma importante ferramenta para gestão de custos, a qual oferece condições eficazes para as empresas obterem lucro em suas operações, fazendo a distinção do que se refere a custos e lucratividade.

Padoveze destaca que,

O custeio baseado em atividades atribui primeiro os custos para as atividades, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades, e depois das atividades de cada produto. O custeio baseado em atividades é fundamental no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos. Assim para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço. (2000, p.263).

O autor afirma que a importância dada na utilização do sistema de custeio ABC pelas organizações, deve-se a este proporcionar recursos para atribuir e alocar os custos às atividades envolvidas no processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

2.4.1 Vantagens e Desvantagens do Custeio ABC

As vantagens e desvantagens do sistema de custeio ABC, para alguns autores, destacam os pontos relevantes na distribuição e controle dos custos nas atividades.

Segundo Padoveze,

As vantagens do custeamento por atividades como método para proceder a uma distribuição dos custos indiretos de fabricação aos custos de forma mais acurada parecem claras. Permite apurar custos de forma mais precisa, ao mesmo tempo que auxilia no processo de controle de custo das atividades (2000, p. 266).

Leone ressalta que,

O sistema de custos ideal é aquele em que há capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários internos das empresas possam avaliar os desempenhos tanto da empresa como de seus diversos setores, controlar os próprios custos, diagnosticar com facilidade as disfunções, os desequilíbrios, as superposições e os desperdícios. (2000, p. 266).

Partindo do princípio de que o custeio ABC utiliza-se da mesma metodologia de conceito do custeio por absorção, pois possuem, em sua essência, as mesmas limitações deste conceito, verifica-se que algumas decisões de curto prazo serão prejudicadas ao levar em conta informações geradas a partir deste critério.

Outra dificuldade colocada por Leone está na identificação da correlação entre as atividades e seus direcionadores. O autor afirma que “o custeamento das atividades e, em seqüência, a apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores têm apenas a vantagem de determinar custos aparentemente mais precisos” (LEONE, 2000, p. 267).

Com base nos assuntos abordados na literatura, o objetivo da próxima seção é apresentar a metodologia de pesquisa aplicada para execução deste estudo, diagnosticando quais sistemas de custeio as empresas utilizam para gerenciar os custos e gerar informações pertinentes para melhor tomada de decisão.

3. METODOLOGIA

O presente artigo foi realizado com base no trabalho de dissertação de mestrado realizado por Marcelo Luis Thomé, tendo como foco as micro e pequenas empresas do setor metal-mecânico de Caxias do Sul – RS, defendida em 7 de julho de 2008. Para alcançar os objetivos propostos neste trabalho, foram utilizados métodos teóricos e práticos de base metodológica descritiva e exploratória, com finalidade de, inicialmente, analisar a literatura pertinente sobre o assunto e, posteriormente, realizar um estudo de campo para revelar a utilização dos sistemas de custeio pelas empresas.

Quanto aos métodos teóricos, realizaram-se consultas interpretativas de material bibliográfico pertinente ao assunto abordado.

Para Gil,

Pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Mas ela também inclui outras formas de publicação, tais como artigos de jornais e revistas dirigidos ao público em geral (1991, p. 48).

Quanto aos métodos práticos, fez-se um levantamento das empresas do segmento alvo da pesquisa na região de Dourados através de consulta à Junta Comercial do Estado. Chegou-se ao universo de 13 empresas, às quais foi aplicado um questionário por correio eletrônico. Também fez-se uma visita pessoal a estas empresas. Porém, somente 8 empresas se

dispuseram a responder. O questionário aplicado foi extraído e adaptado da dissertação de mestrado citada acima.

Os dados obtidos com a aplicação do questionário foram organizados e tabulados em planilhas eletrônicas. Em seguida, elaboraram-se tabelas e gráficos, a fim de analisar estatisticamente os resultados.

Sobre a pesquisa descritiva, Andrade (2002), explica que configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Com base no tempo de atividade da empresa, verifica-se que a média de idade das empresas ficou em 12 anos, sendo a mais nova com cinco 5 anos e a mais antiga com 26.

Quanto à quantidade de funcionários, observou-se que a empresa com maior número de empregados possui um quadro de 42 funcionários e a menor com 14. A média geral é de 24 funcionárias por empresa, juntas geram um total de 193 empregos diretos. Estes empregos diretos representam uma fatia menor que 1% em comparação com a população economicamente ativa da região que está estimada em 78.226 pessoas, conforme fonte do IBGE (2006).

Quanto ao faturamento, verifica-se que somente 37,5% das empresas se dispuseram a responder esta questão e 62,5% não quiseram expor os valores de seu faturamento anual. Tendo em vista os dados das empresas que responderam, percebeu-se que o faturamento médio fica entre R\$800.000,00 e R\$1.800.000,00.

Quanto ao enquadramento tributário, os dados apontam que todas as empresas adotam o lucro presumido, no qual tem a tributação calculada com base em um percentual do lucro bruto.

Não teve nenhuma empresa que adota o lucro real, em que a cobrança dos tributos é feita após a apuração do lucro efetivo do exercício e nem que aderiram ao super simples ou simples nacional, pois este programa não contempla empresas deste segmento de atividade.

Quanto à tributação, verificou-se que 75% das empresas se enquadram fiscalmente como empresa de pequeno porte e 25% como microempresas. O enquadramento nestes tipos de tributação se deve ao nível de faturamento anual e quantidade de funcionários, citados anteriormente.

No que se refere aos mercados atendidos pelas empresas, 50% atendem mercados regional, estadual e nacional, porém os outros 50% atendem somente ao mercado regional e estadual.

Quanto à diversificação dos produtos produzidos pela empresa, verificou-se que 37,5% produzem de 11 a 20 tipos de produtos; 25% produzem mais de 30 produtos, e 37,5% produzem de 6 a 10 produtos, conforme demonstra a figura 1.

Para algumas empresas analisadas, a diversificação dos produtos ampliaria seu leque de negócios, porém afirmaram não terem capacidade produtiva suficiente, e a expansão da quantidade de produtos poderia prejudicar a produção do produto principal, por isto não há tanto interesse em ampliar este repertório de produtos.

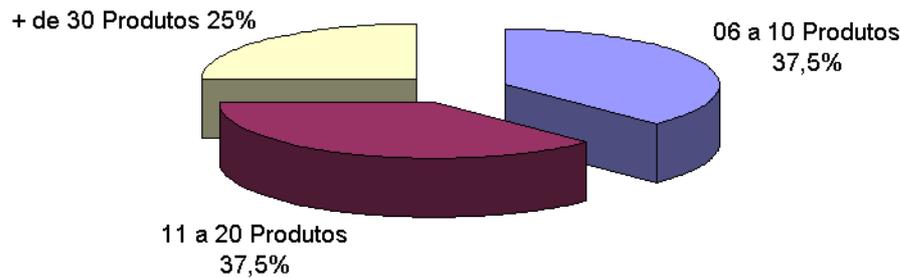


Figura 1: Quantidade de produtos.
Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto ao nível de formação dos gestores das empresas, 37,5% possuem curso de graduação; 25% estão cursando a graduação; 25% possuem o ensino médio completo, e 12,5% estão fazendo especialização, conforme se observa na Figura 2.

O objetivo desta questão foi verificar qual o nível de instrução dos administradores das empresas e se estes estão estrategicamente preparados para gerir os custos, minimizando os impactos financeiros. Com base nos dados levantados, pode-se verificar a preocupação dos empresários em manter funcionários devidamente capacitados para efetuarem os processos gerenciais. Os 25% das empresas em que seus administradores não possuem graduação são as geridas pelo proprietário. Assim, percebe-se que a importância está mais na experiência profissional do que no conhecimento científico. Em comparação com o trabalho base desta pesquisa, verifica-se que os resultados obtidos são semelhantes, pois também se percebeu que a maior parte dos administradores possui graduação superior.

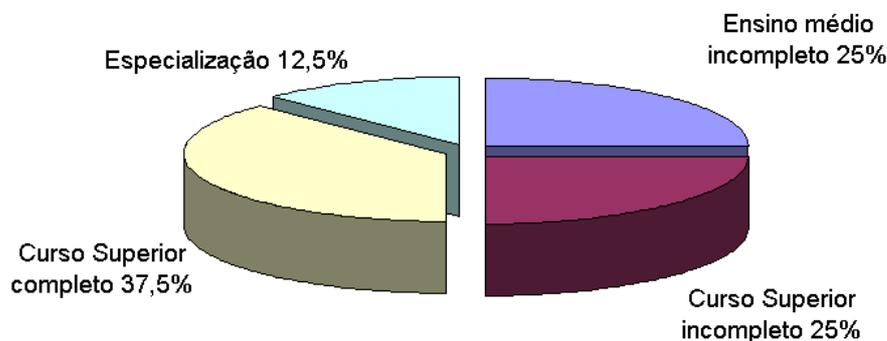


Figura 2: Instrução do Administrador
Fonte: Dados da pesquisa.

Foi possível mensurar que todas as empresas utilizam serviços de escritório de contabilidade terceirizado. Um fator determinante para isto é o grande impacto financeiro causado pelos custos gerados para se manter um departamento responsável por esta contabilização. Segundo os administradores destas empresas, isto torna a contabilização interna inviável financeiramente, porém não descartam a possibilidade de fazer esta adequação futuramente.

Todas as empresas avaliadas consideram a análise de custo muito importante e de suma relevância para o desenvolvimento da empresa. Todas mantêm algum tipo de controle de seus custos. Entre as principais preocupações demonstradas pelos administradores, estão o atendimento à legislação fiscal e a formação de preço de venda. Apesar de afirmarem que a análise de custo é de suma importância para a gestão, os mesmos não a desenvolvem com este objetivo.

Das empresas pesquisadas, todas utilizam ou conhecem alguma das ferramentas de apuração e análise de custos. Porém, estes métodos não são utilizados como ferramentas

gerenciais e sim para atender a legislação fiscal. Denota-se que cada vez mais as empresas buscam aperfeiçoar seus controles internos, contudo entendem que o controle dos custos tem como finalidade a formação de preço de venda e custo do estoque. Com esta visão distorcida, a respeito das ferramentas de custeio, não é possível explorar ao máximo as informações obtidas. Em comparação com o trabalho que originou este artigo, verifica-se que o índice de utilização de ferramentas de custeio também é alto, o que comprova que este fato não é somente uma peculiaridade da região pesquisada.

Com o objetivo de mensurar quais as ferramentas de controle de custeio que as empresas utilizam, observou-se que 87,5% utilizam o sistema de Custeio por Absorção, e 12,5% utilizam o Custeio ABC, conforme demonstrado na figura 3.

A grande incidência da aplicação do sistema de custeio por absorção, justifica-se por este sistema estar de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, além de atender o sistema comercial e fiscal aplicado atualmente em nosso país e sua aplicação ser menos custosa, tendo em vista que ele não requer a separação dos custos de manufaturas nos elementos fixos e variáveis.

Quanto a não utilização do sistema de custeio variável, verifica-se que as empresas não aplicam este método devido a todas elas fazerem sua contabilização em escritório terceirizado. Esta aplicação seria de grande importância para fins gerenciais, porém seria necessária a reestruturação e o investimento por parte das empresas.

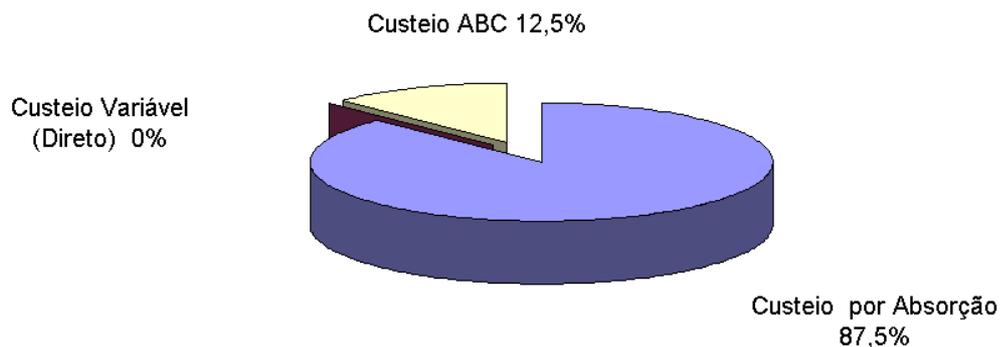


Figura 3: Metodologia de custeio adotada.
Fonte: Dados da pesquisa.

Em análise quanto à periodicidade com que as empresas acompanham seus custos, verificou-se que todas as empresas fazem essa apuração mensalmente juntamente com o fechamento contábil do mês corrente.

Quanto à utilização de mecanismos de controle de custo, tem-se que 25% das empresas utilizam planilhas eletrônicas simples, 25% utilizam planilha eletrônica com banco de dados, e 50% utilizam *software* específico. As empresas que utilizam planilhas eletrônicas demonstraram interesse em implantar sistemas específicos para gestão de custos, todavia revelam certa resistência devido ao custo financeiro para esta implantação.

Foi solicitado que as empresas elegeassem, em escala de 1ª a 6ª colocação, qual o custo com maior representatividade na formação de seus custos totais. Verificou-se que o custo com matéria-prima ficou com a primeira colocação. Em seguida, está o custo com mão-de-obra, energia elétrica, serviços de terceiros, depreciações e, por último, o custo com pesquisas para desenvolvimento de novos produtos. O fato de o custo com energia elétrica ocupar a 3ª colocação na classificação, explica-se devido às empresas, foco desta pesquisa, utilizarem equipamentos e máquinas pesadas movidos à energia elétrica em seu processo produtivo.

Tabela 1 - Principais custos da empresa.

Custo	Classificação	Percentual
Matéria prima	1º	100%
Mão de obra direta	2º	100%
Energia Elétrica	3º	50%
Serviços de terceiros	4º	50%
Depreciação	5º	50%
Pesquisa novos produtos e processos	6º	62,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto às despesas com maior representatividade para a empresa, foi feita uma enumeração em escala de 1ª a 4ª colocação. Após tabulados os dados, obteve-se as seguintes informações: todas as empresas classificam a despesa com tributos como a de maior representatividade; em seguida, estão as despesas administrativas, despesas financeiras e despesas comerciais. A classificação unânime em 1º lugar para os tributos justifica-se em face da alta carga tributária, aplicada atualmente no Brasil. Em confronto com os resultados apresentados no trabalho, base deste artigo, verificou-se que este descontentamento com os valores pagos referente a tributos não é um fato isolado da região onde foi aplicado o questionário.

Tabela 2 - Principais despesas da empresa.

Despesas	Classificação	Percentual
Tributos	1º	100%
Despesas administrativas	2º	50%
Despesas financeiras	3º	50%
Despesas comerciais	4º	87,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Procurou-se verificar quais os objetivos esperam atingir com a análise dos custos. Os resultados obtidos demonstram que a preocupação relacionada ao gerenciamento dos custos é maior, com 62,5 %, pois buscam “eliminar os desperdícios no processo produtivo”. Em seguida, “decidir pela terceirização de certas atividades”, “definir os produtos que devem ser incentivados ou eliminados”, “Fixar os preços de vendas dos produtos”, “Conhecer os custos e a contribuição de cada produto para da empresa” e “avaliar os estoques para atendimento da legislação fiscal”.

Há uma divergência nesta informação, pois a maior parte das empresas utiliza o sistema de custeio por absorção como forma de avaliação de estoque com o objetivo de atender a legislação fiscal. Porém, agora classifica este objetivo como menos importante no cenário de classificação proposto de 1ª a 6ª colocação. Com isto, percebe-se que os administradores das organizações consideram mais importante a utilização das ferramentas de custos para análise gerencial e tomada de decisão, porém na prática acabam utilizando estes métodos para atender o fisco (governo).

Tabela 3: Objetivos esperados da análise de custos

Objetivos	Classificação	Percentual
Eliminar os desperdícios no processo produtivo	1º	62,5%
Terceirizar certas atividades	2º	62,5%
Incentivar ou eliminar produtos	3º	50%
Fixar preços de venda	4º	50%
Conhecer os custos para os resultados da empresa	5º	50%
Avaliar estoques	6º	50%

Fonte: Dados da pesquisa.

As empresas visam ter um diferencial para ampliarem sua competitividade no mercado. Em relação aos seus concorrentes, as vantagens competitivas que as diferenciam das demais são o preço e a qualidade. Estes fatores se destacam como sendo o principal diferencial para a vantagem competitiva. Na seqüência, apresenta-se a capacidade produtiva, capacidade de distribuição e o atendimento.

Tabela 4: Diferenciais da empresa como vantagens competitivas

Diferenciais	Classificação	Percentual
Preços	1º	100,0%
Qualidade	2º	100,0%
Capacidade produtiva	3º	50%
Capacidade de distribuição	4º	37,5%
Atendimento	5º	37,5%

Fonte: Dados da pesquisa.

No que diz respeito ao nível de controle e acompanhamento da origem dos principais custos, procurou-se identificar o acompanhamento dos seguintes custos: hora trabalhada, hora máquina, custo por produto, custo fixo e custo indireto.

A maioria das empresas respondeu que tem controle sobre os custos de produção; com base nessa informação, verifica-se que 75% das empresas fazem controle de custo por hora trabalhada.

Quanto ao custo hora máquina todas as empresas alegam não manter este controle, porém afirmam achar que seja importante e propõem-se a iniciar este trabalho.

No que se refere ao custo por produto, todas as empresas afirmam manter este controle e o utilizam para formar seus preços finais de venda.

Sobre os custos fixos, foram unânimes nas afirmações, haja vista que todas admitem fazer este controle.

Em relação aos custos indiretos, tem-se o seguinte cenário: 37,5% afirmam não manter este controle e os outros 62,5% garantem que o mantém.

Quanto à avaliação da empresa em relação ao controle aplicado, verificou-se que 25% das empresas avaliam seus controles como bom, mas necessitam de pequenos ajustes, e 75% avaliam como razoável e necessitam de vários ajustes. Assim, percebe-se a preocupação dos gestores para com o aperfeiçoamento de seus controles internos.

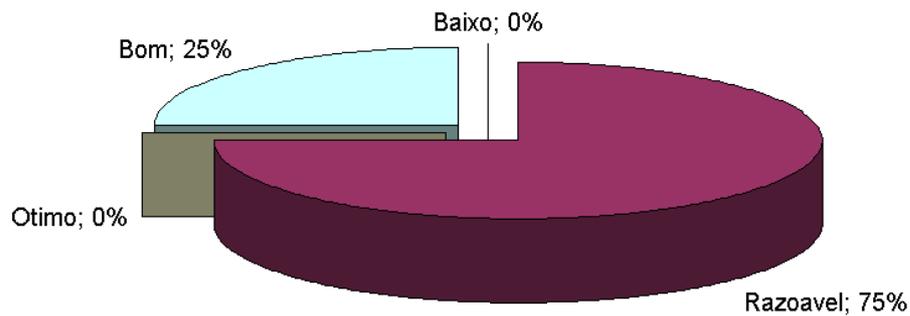


Figura 4: Avaliação da empresa em relação aos custos
 Fonte: Dados da pesquisa.

Neste contexto, verificou-se que as empresas pesquisadas reconhecem suas ineficiências nos processos internos e demonstram interesse de estar aperfeiçoando-os.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o objetivo proposto no trabalho, verificou-se que dentre as empresas do setor metalúrgico de Dourados e região, que foram pesquisadas, todas já adotam algum sistema de custeio, embora algumas tenham maior incidência. No que tange às suas características, nota-se que o método de custeio mais utilizado é o custeio por absorção com 87,5% de utilização, e em seguida está o método de custeio ABC com 12,5%.

Em relação à forma que estas ferramentas são utilizadas pelas organizações, denota-se que a aplicação dos métodos de custeio é feita principalmente para fins de atendimento à legislação fiscal, deixando para segundo plano sua função de fornecer informações consistentes e importantes para fins gerenciais.

Os métodos de custeio utilizados por estas empresas não atendem suficientemente às suas necessidades gerenciais e são aplicados de forma que não atingem sua total eficácia. É possível perceber que seus gestores apresentam conhecimento superficial sobre os métodos de custeio e fazem uma leitura distorcida quanto ao objetivo de cada método, assim sendo não conseguem fazer uma exploração adequada destas ferramentas.

Como sugestão deve-se iniciar um acompanhamento mais detalhado nas informações relativas aos custos, como também fazer uma análise com base nas necessidades gerenciais da empresa para verificar qual ou quais dos métodos de custeio será mais correspondente a estas necessidades.

O trabalho desenvolvido contribui efetivamente para uma melhor compreensão e entendimento dos métodos de custeio utilizados nas micro e pequenas empresas, revelando-se um tema significativo para novos estudos, devido à sua importância na gestão empresarial.

Por fim, considerando os objetivos propostos, pode-se concluir que os mesmos foram atingidos. Inicialmente, o trabalho fundamentou-se na apresentação teórica, analisando os sistemas de custeio aplicados nas empresas do segmento metalúrgico e apresentando a forma com que as empresas pesquisadas utilizam as ferramentas de controle de custos. Além disso, verificou-se se os métodos de custeio utilizados atendem às necessidades gerenciais da empresa e expôs-se o grau de conhecimento dos gestores das organizações sobre os principais sistemas de custeio.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. São Paulo: Atlas, 2002.

BORNIA, A. C. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma Abordagem Metodológica de Controle Interno**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - PPGEP/UFSC: Florianópolis, 1995.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custo: Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**, 2ª edição, Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 3.ed.- São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.

IBGE, **Dourados**; Publicado. Disponível em: < <http://pt.wikipedia.org/wiki/Dourados>>. Acesso em: 30/09/2010.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KLIEMANN, F. J. Custos Industriais. (1990) **Apostila da Disciplina de Custos Industriais**, Porto Alegre: PPGEP/UFRGS.

KOLIVER, Olivio. A contabilidade de custos: algo de novo sob o sol? In: **SEMINÁRIO INTERAMERICANO DE CONTABILIDADE**. Trabalhos apresentados no Seminário Interamericano de Contabilidade realizado nos dias 7 a 9 de setembro de 1994. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1994.

KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. [S. I.: s.n.], 2000.

LEONE, George S.G. **Planejamento, Implantação e Controle**. São Paulo: 2 ed; Atlas, 1996.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES DE SÁ, A. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LUZ, Odone Santos da; DE ROCCHI, Carlos Antônio. **Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 27, n. 93, p. 21-90, abr./jun. 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, São Paulo. Atlas: 2000.

_____. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MATZ, CURRY, FRANK. **Contabilidade de Custos**. Editora Atlas. São Paulo, 1987.

MEGLIONI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

PADOVEZE, C. L. **O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável por Absorção**. Revista CRC-SP, ano 4, n. 12, jun. 2000.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PEREZ JR., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

SAKURAI, Michihau. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo : Atlas, 1997.

THOMÉ, Marcelo Luis. **Análise de fatores condicionantes na adoção de um sistema de custeio em micro e pequenas empresas no setor metal-mecânico de Caxias do Sul - RS**. Disponível em: <http://tede.ucs.br/tde_arquivos/5/TDE-2009-03-02T141327Z-247/Publico/Dissertacao%20Marcelo%20Luis%20Thome.pdf>. Acesso em: 26/08/2010.