

# Metodologias de custos utilizadas nas maiores indústrias do setor têxtil do Estado de Santa Catarina

## *Cost methodologies used in the biggest textile companies in the State of Santa Catarina*

Fabiano Maury Raupp<sup>1</sup>

Ilse Maria Beuren<sup>2</sup>

### Resumo

O estudo analisa a utilização de metodologias de custos pelas maiores indústrias têxteis do Estado de Santa Catarina. Trata-se de uma pesquisa descritiva, do tipo *survey*, com abordagem quantitativa. A população constituiu-se de 21 indústrias têxteis com mais de 500 funcionários. A amostra por acessibilidade compreende as 18 indústrias que responderam o questionário. Os resultados mostram uma expressiva utilização das informações de custos na decisão de rentabilidade, apuração do lucro fiscal e avaliação de estoques. As metodologias são empregadas em várias decisões empresariais e as informações geradas são disponibilizadas em grande parte das indústrias de forma integrada com outros sistemas.

**Palavras-chave:** Metodologias de custos. Indústrias têxteis. Santa Catarina.

### Abstract

*The study analyzes the use of cost methodologies by the biggest textile companies in the State of Santa Catarina. This is a descriptive research, survey-type, with a quantitative approach. The population consisted of 21 textile companies, which have*

---

<sup>1</sup> Doutorando em Administração pelo Núcleo de Pós-Graduação em Administração – NPGA da Universidade Federal da Bahia – UFBA Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Avenida Madre Benvenuta, 2.037 – Itacorubi Florianópolis – Santa Catarina – CEP 88035-001. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

<sup>2</sup> Doutora em Controladoria e Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo – USP Professora e Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e do Doutorado em Ciências Contábeis e Administração da Universidade Regional de Blumenau – FURB. Rua Antônio da Veiga, 140 – CP. 1507 – Victor Konder. Blumenau – Santa Catarina – CEP 89012-900. E-mail: ilse@furb.br

*more than 500 employees. The accessibility sample includes the 18 industries which answered the questionnaire. The results show a significant use of cost information in the decision making about return, calculation of income tax and stock evaluation. The methodologies are applied in several business decisions and the information generated are made available in most companies as being integrated with other systems.*

**Keywords:** *Cost Methodologies. Textile Companies. Santa Catarina.*

## Introdução

As decisões devem estar cada vez mais apoiadas por instrumentos capazes de fornecer informações que impulsionem as organizações a cumprir sua missão e assegurar sua continuidade no mercado. Estas decisões implicam considerar variáveis externas e internas da organização, qualitativas e quantitativas, físicas e monetárias, tangíveis e intangíveis. Este conjunto sinaliza a complexidade que permeia o processo decisório.

Como variáveis internas das indústrias, que consubstanciam-se no foco deste estudo, pode-se citar a quantificação de lotes de produção e de estoques mínimos de segurança, escolha de fornecedores de matéria-prima, contratação de necessidade de mão de obra especializada ou não, itens que precisam ser programados, controlados ao longo do processo, e avaliados para identificar possíveis desvios e/ou ineficiências.

Não menos relevante é a apuração do custo do produto, do qual decorrerão várias decisões empresariais. O custo do produto pode influenciar a formação do preço de venda, percentuais de lucratividade, estimativas orçamentárias, cortes de produtos, fabricação ou terceirização, até mesmo aumentar ou diminuir a competitividade de uma empresa.

Apesar de sua importância enquanto elemento estratégico, a determinação do custo do produto tende a apresentar-se frágil em muitas empresas. Os gestores de micro ou pequenas empresas geralmente determinam o custo do produto com base no *feeling* do negócio, devido à falta de estrutura ou até de conhecimento de metodologias de custos.

Já as médias ou grandes empresas tendem a buscar sistemas mais sofisticados, integrados ou não com as demais áreas empresariais, para apurar o custo do produto.

Empresas de todos os setores econômicos buscam alinhar o processo de geração de informações às estratégias pretendidas. Particularmente em relação ao setor têxtil, sua cadeia produtiva no Brasil é formada atualmente por 30.000 empresas, entre fiações, tecelagens, malharias, estamparias, tinturarias e confecções, que geram 1,6 milhões de empregos formais e informais, e que apresentaram, no ano de 2006, um faturamento de US\$ 33 bilhões. O Brasil é o sexto maior produtor têxtil do planeta. O setor têxtil de confecções é um dos que mais emprega pessoas no país, sendo o segundo maior empregador da indústria de transformação, da qual representa 18,6% do produto interno bruto. (ABIT, 2010).

Considerando a representatividade do setor têxtil no contexto brasileiro e do expressivo número de empresas no estado de Santa Catarina, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: De que maneira as metodologias de custos têm sido utilizadas pelas maiores indústrias do setor têxtil do estado de Santa Catarina? Neste sentido, o estudo objetiva analisar a utilização de metodologias de custos pelas maiores indústrias do setor têxtil desse estado.

Estudos desta natureza são importantes, visto a carência de pesquisas realizadas e publicadas sobre esta temática. A contribuição prática desta investigação está no sentido de contemplar um setor relevante na economia do estado de Santa Catarina, buscando compreender as metodologias de custos utilizadas nas indústrias têxteis. Também possui relevância teórica por abordar a utilização de metodologias de custos contempladas na literatura, portanto faz uma transposição do campo teórico para o prático.

O estudo está organizado em seis seções, iniciando com esta introdução. Na sequência, faz uma incursão teórica na importância das metodologias de custos em empresas e nas tipologias abordadas na literatura. Em seguida, apresenta os procedimentos metodológicos

adotados na pesquisa. Posteriormente, expõe a descrição e análise dos resultados da pesquisa. Por fim, tece as considerações finais sobre o estudo.

## **Importância das Metodologias de Custos em Empresas**

A Contabilidade de Custos se originou da Contabilidade Financeira, tendo como finalidade a avaliação de estoques na indústria. Segundo Martins (2003), seus princípios derivam desse propósito e, por este motivo, nem sempre conseguem atender com completeza suas outras duas mais recentes atribuições: controle dos custos e suporte na tomada de decisão. Estes novos campos deram horizontes mais amplos à Contabilidade de Custos.

Desse modo, nas empresas em que as informações de custos são usadas para desenvolver estratégias que visam à obtenção de vantagem competitiva e um melhor gerenciamento dos custos, exige-se um enfoque externo e interno à empresa. Conforme Porter (1989), mudanças na tecnologia, necessidades do comprador, políticas governamentais ou infraestrutura do país, criam diferenças importantes na posição competitiva entre empresas de diferentes países ou tornam mais significativas as vantagens de uma estratégia global.

A compreensão da estrutura de custos de uma empresa pode avançar na busca de vantagens competitivas. Megliorini (2007) explicita que a rápida evolução tecnológica que vem ocorrendo desde o final do século XX, em resposta a um ambiente competitivo mais intenso, tem obrigado as empresas a reformular continuamente suas estratégias e a se preocupar cada vez mais com a gestão de custos.

No atual contexto empresarial, são necessárias informações de custos cada vez mais detalhadas e aprimoradas. Os gestores necessitam de informações de custos da cadeia de valor global, desde o fornecedor até o pós-venda, uma vez que custos não compatíveis com as estratégias dos clientes podem estar fora da empresa envolvida na negociação. Por exemplo, é possível que o desafio seja reduzir custos

junto aos fornecedores, como também pode ser nos distribuidores dos produtos. Por isso da importância de se analisar a cadeia de valor como um todo, podendo aumentar a vantagem competitiva da indústria.

Assim, as empresas estão se dedicando à melhoria de alguns aspectos críticos da gestão dos custos, tais como: melhorar o desempenho de produtos e processos, atribuir maior atenção às exigências do mercado, promover uma melhor gestão estratégica e operacional de suas áreas de responsabilidade, fazer parcerias com fornecedores e acompanhar seu desempenho, negociar alíquotas tributárias com governos, entre outros aspectos. Denota-se que a gestão de custos implica gerenciar fatores internos e externos das empresas.

Blocher, Chen, Cokins e Lin (2007) afirmam que, seja qual for o setor da empresa, esta deve saber qual o custo de novos produtos, o custo de fazer melhorias nos produtos existentes, e o custo de encontrar uma nova forma de produção. A informação da gestão de custos é usada para estabelecer preços, modificar a oferta do produto, a fim de aumentar a rentabilidade, modernizar empresas no momento adequado, e determinar novos métodos de vendas e de canais de distribuição.

Para Shank e Govindarajan (1995), uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir bem longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável. A análise das informações de custos é relevante para o processo decisório nas organizações, tanto no momento da definição do preço de venda, como na gestão dos custos e em decisões que têm como resultado o incentivo aos produtos mais rentáveis. Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações são obrigadas a evoluir e apreender constantemente, além de se empenhar na busca de melhores informações para o gerenciamento de seus custos.

De acordo com Santos (1987), para que a administração alcance a maximização dos resultados, utilizando-se da análise de custos como instrumento de avaliação de desempenho e de tomada de decisão, os seguintes objetivos básicos deverão ser levados em consideração: custo por produto, resultado de vendas por produto, custo fixo da infraestrutura

instalada, nível mínimo de vendas desejado, formação do preço de venda, planejamento e controle das operações. Este conjunto de elementos da análise de custos é fundamental à gestão dos custos.

Para Matz, Curry e Frank (1987), visto que se trabalha com custos, orçamentos e análise de custos, a Contabilidade de Custos pode ser descrita como elemento principal, nas atividades de controle e nas fases de planejamento e de decisões da empresa. A Contabilidade de Custos fornece à administração registro detalhado, análise e interpretação dos gastos efetuados, em conexão com a operação da empresa.

Para a realização dessas análises, a empresa requer a utilização de sistemas de custeio. No que concerne aos sistemas de custeio, esses referem-se à forma de apropriação dos custos de uma determinada empresa aos seus produtos. 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”.

As informações de custos devem ser diferenciadas, dependendo das características particulares de cada empresa. Em razão disso, várias metodologias de custos foram desenvolvidas no decorrer dos anos. Maher (2001) cita que um dos princípios de contabilidade de custos é que necessidades diferentes muitas vezes exigem informações diferentes. A ideia de “tamanho único” não se aplica em contabilidade de custos.

Desse modo, os gestores precisam analisar as características específicas de cada metodologia de custos, a fim de verificar aquela que mais coaduna com a estrutura física e operacional da empresa. Além disso, devem considerar aquela que mais pode contribuir na análise dos custos e dar suporte na busca de vantagens competitivas para a empresa. Diversas são as metodologias de custos que podem ser utilizadas pelas empresas.

## Metodologias de Custos

Horngren, Sundem, Stratton (2004) argumentam que os gestores realizam muitos julgamentos quando mensuram o lucro, e um dos mais importantes é a escolha do método apropriado para calcular os custos dos produtos. As empresas podem apropriar os custos aos produtos por meio da escolha entre diversas metodologias abordadas na literatura. Destacam-se, entre elas: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio pleno ou integral, o custeio padrão, a unidade de esforço de produção, o custeio baseado em atividades.

### a) Custeio por absorção

O sistema de custeio por absorção, além de ser um dos mais antigos sistemas, é o único aceito para fins fiscais. Segundo Martins (2003, p. 41-42), este sistema “consiste na apropriação 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”.

A premissa fundamental dessa metodologia é separar custos e despesas. Sendo que os custos são apropriados aos produtos, para, no momento da venda, serem confrontados com as receitas geradas, e as despesas são lançadas diretamente no resultado do período.

### b) Custeio direto ou variável

Martins (2003, p. 216) define o custeio direto ou variável como aquele em que “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável parte do pressuposto de que os custos fixos são difíceis de serem alocados aos produtos e, portanto, devem ir diretamente para o resultado.

Horngren, Foster e Datar (2000) mencionam que o custeio direto ou variável é um sistema no qual todos os custos variáveis são considerados custos inventariáveis. Assim, os

custos fixos são excluídos dos custos inventariáveis, sendo custos do período em que ocorreram.

c) Custeio pleno ou integral

O custeio pleno ou integral é uma metodologia que rateia não só os custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos; fornecendo, dessa maneira, o total gasto pela empresa no esforço completo de obter a receita (JOHNSON; KAPLAN, 1991). Desse modo, o custeio pleno pretende assegurar a recuperação total dos custos e das despesas, e a abstenção de uma margem planejada de lucros. (BACKER; JACOBSON, 1973).

Martins (2003) destaca que o custeio pleno nasceu no início do século XX, com o surgimento de um Instituto Alemão chamado *Reichskuratorium Fur Wirbscho* (RKW). Esse instituto alemão impunha às empresas alemãs uma metodologia para o rateio, não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos; fornecendo, dessa maneira, o total gasto pela empresa no esforço completo de obter a receita. (JOHNSON; KAPLAN, 1991).

O custeio pleno ou integral é basicamente utilizado para fins de controle dos custos e análise gerencial. Sua importância está em auxiliar o gestor no controle e planejamento do total dos custos e despesas, bem como facilita a minimização dos gastos totais de uma empresa num determinado período.

d) Custeio padrão

Segundo Trevisan & Associados (1992), o objetivo principal da utilização do sistema de custeio padrão é o controle dos custos, ou seja, com base nas metas fixadas para condições normais de trabalho é possível: apurar os desvios do realizado em relação ao previsto; identificar as causas dos desvios; adotar as medidas corretivas para não reincidência de erros ou para melhoria do desempenho.

No tocante ao custo padrão, conforme Matz, Curry e Frank (1987, p. 532), “é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto durante um período específico no futuro imediato”. Entendem que o custo padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à despesa indireta de produção.

Leone (2000, p. 286) ressalta que “o sistema de custo-padrão não tem utilidade se for implantado solidariamente. Ele só fornece informações precisas se estiver acoplado a outro sistema de custeamento com base em custos reais”.

Depreende-se do exposto que esse sistema precisa ser implantado, juntamente com outro sistema de custeio, que fornece os custos reais. Assim, concomitantemente, pode-se fazer uma comparação entre os custos predeterminados (custo-padrão) e os custos reais incorridos.

e) Unidade de Esforço de Produção – UEP

Bornia (1995, p. 481) explica que “o sistema da unidade de esforço de produção baseia-se na unificação da produção de empresas multiprodutoras mediante definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa”.

A unificação da produção no método da UEP parte do conceito teórico de esforço de produção. Os esforços de produção representam todo esforço despendido no sentido de transformar a matéria-prima nos produtos acabados da empresa. Assim, o trabalho da mão de obra (direta e indireta), a energia elétrica utilizada para mover as máquinas e iluminar o ambiente, os materiais de consumo necessários para pôr em funcionamento a fábrica, a manutenção do equipamento, o controle de qualidade, o trabalho intelectual de planejamento da produção, enfim, tudo o que se relaciona com a produção da empresa gera esforços de produção. (BORNIA, 2002).

O sistema da unidade de esforço de produção procura mensurar o custo de transformação de diferentes produtos da empresa por meio de uma única unidade de medida, a Unidade de Esforço de Produção (UEP).

f) Custeio Baseado em Atividades – ABC

Kaplan e Cooper (1998) definem o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*) como um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.

O sistema de custeio baseado em atividades, segundo Martins (2003), opera com três formas de alocação dos custos: alocação direta, faz-se quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades; rastreamento, feito com base na identificação da relação entre a atividade e a geração dos custos; e rateio, realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Para o rastreamento dos custos, o sistema utiliza os direcionadores de custos ou *cost drivers*, que é a causa que determina a ocorrência de uma atividade, ele é a causa básica dos custos. Nakagawa (1994) define *cost driver* como uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos.

Esse sistema não substitui o sistema tradicional para fins de avaliação de estoques. Portanto, o custeio baseado em atividades é utilizado para fins gerenciais, como suporte ao processo de tomada de decisões.

Assim, identificaram-se algumas metodologias de custos abordadas na literatura e que são passíveis de utilização pelas empresas. Todavia, é importante ressaltar que podem ser aplicadas de forma combinada ou com adaptações, de acordo com as necessidades de informações das empresas. Por isso, é relevante averiguar sua utilização nas empresas por meio de pesquisa empírica. Considerando-se que este é o foco do estudo, na sequência apresentam-se os procedimentos metodológicos adotados para a execução do estudo.

## **Procedimentos metodológicos da pesquisa**

As tipologias de pesquisa podem ser consideradas quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. No tocante à tipologia relacionada aos objetivos, esta pesquisa consiste de um estudo do tipo descritivo. De acordo com Vergara (2000, p. 47), a pesquisa descritiva “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

No que concerne aos procedimentos, refere-se a uma pesquisa de levantamento ou *survey*. Segundo Gil (1999), as pesquisas de levantamento se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A perspectiva do estudo é de corte transversal ou seccional, pois os dados foram coletados em um determinado ponto no tempo, tendo por base uma amostra selecionada para descrever as características da população num momento definido. Richardson (1999) explica que, no corte transversal, identifica-se a população, escolhe-se a amostra e realiza-se a pesquisa. O corte desta pesquisa compreendeu o momento do levantamento dos dados, que ocorreu no período de outubro a dezembro de 2009.

Quanto à abordagem do problema, é quantitativa. Richardson (1999) afirma que esta se caracteriza pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão; às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

A população-alvo constituiu-se de 21 indústrias têxteis do estado de Santa Catarina, selecionadas segundo o número de funcionários. Como se optou em trabalhar com as maiores indústrias do setor têxtil catarinense, foram separadas as que possuem um número superior a 500 funcionários. Para tal classificação, consultou-se uma relação disponibilizada pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC), no *site* da referida federação (<http://www.fiescnet.com.br/guiawebsec>), em 16 de setembro de 2009. Considerou-se como amostra o retorno dos questionários respondidos de 18 indústrias, ou seja, um retorno de 85,71%.

Os questionários, utilizados para a coleta de dados que se consubstancia na documentação direta, com perguntas abertas e fechadas, foram enviados por correio eletrônico e aplicados aos responsáveis pela utilização das metodologias de custos. Os questionários foram elaborados a partir das pesquisas de Robles Júnior e Marion (2000); e Santos e Ninin (2000). Gil (1999) explicita que o questionário, como instrumento de coleta de dados, é composto de um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo como objetivo o conhecimento de suas opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas.

Os dados obtidos por meio dos questionários foram organizados, tabulados e submetidos à análise descritiva, basicamente foi considerada a frequência das observações. Em relação à análise descritiva, Contandriopoulos *et al.* (1994) mencionam que ela é utilizada para relatar o comportamento de uma variável em uma população ou no interior de uma subpopulação, utilizando-se para análise dos dados instrumentos disponibilizados pela estatística.

Como limitações da pesquisa, destaca-se inicialmente a estratégia de pesquisa utilizada. É possível que os participantes da pesquisa tenham respondido às questões, considerando aplicações planejadas e não as efetivamente implementadas na empresa, o que poderia ser identificado no caso de utilização da técnica de entrevistas. Também não foi possível a intervenção do pesquisador em situações que o respondente desejasse algum esclarecimento adicional. Por fim, os resultados da pesquisa não podem ser extrapolados para além da amostra de indústrias pesquisadas.

## Descrição e análise dos dados

Os dados coletados junto às maiores indústrias do setor têxtil do estado de Santa Catarina compreendem aspectos relacionados à localização e ramo de atuação das empresas pesquisadas, características das metodologias de custos utilizadas, formas de mensuração dos custos e utilização das informações de custos.

### Localização e ramo de atuação das empresas pesquisadas

As maiores indústrias do setor têxtil localizadas no estado de Santa Catarina concentram-se na região do Vale do Itajaí e no Norte Catarinense. Na tabela 1 é apresentado o número de indústrias por região, correspondente à população e à amostra pesquisada.

**Tabela 1** – Localização das maiores indústrias do setor têxtil em SC

Região	População		Amostra	
	n.	%	n.	%
Vale do Itajaí	13	61,90	11	61,11
Norte Catarinense	8	38,10	7	38,89
Total	21	100,00	18	100,00

Fonte: dados da pesquisa (2009).

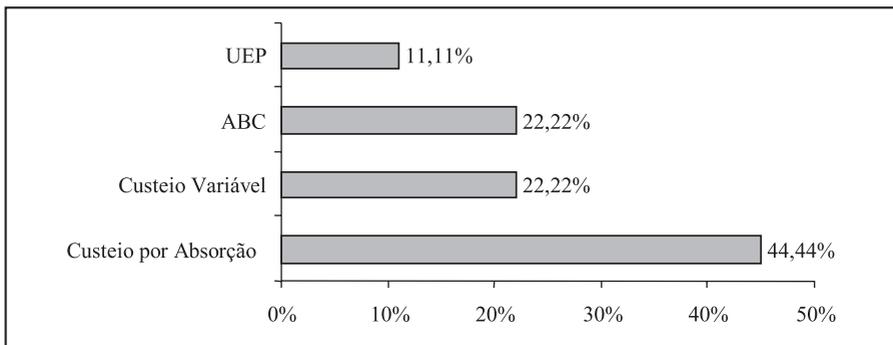
A região com maior representatividade é a do Vale do Itajaí, com 13 indústrias, seguida pelo Norte Catarinense, com oito indústrias. No que concerne à amostra da pesquisa, o Vale do Itajaí também apresenta o maior número, com 11 indústrias; na sequência, tem-se o Norte Catarinense, com sete indústrias.

O maior número de indústrias atua na fiação, fiação e tecelagem, e tecelagem. Em uma proporção menor, há indústrias que atuam na fabricação de outros artefatos têxteis produzidos nas fiações e tecelagens. Entre produtos mais comuns manufaturados pelas indústrias pode-se destacar: mantas, colchas, travesseiros, edredons, roupas de cama, protetor de colchão, tolhas de banho, toalhas de mesa, toalhas de praia e roupões.

### Características das metodologias de custos utilizadas

As metodologias de custos definem a maneira como os custos são apropriados aos produtos. Neste contexto, é importante identificar as metodologias de custos utilizadas pelas maiores indústrias do setor têxtil de Santa Catarina. No Gráfico 1 destaca-se o número de observações para cada metodologia de custo indicada, isto é, quais metodologias de custos foram indicadas pelos respondentes como implementadas nas indústrias pesquisadas.

**Gráfico 1 – Metodologias de custos utilizadas**



Fonte: dados da pesquisa (2009).

Na amostra objeto de estudo, observa-se que o Custeio por Absorção é a metodologia com maior destaque, sendo utilizada por 44,44% das indústrias. Na sequência, estão o Custeio Variável e o ABC, ambos com 22,22%. Segue-se a UEP, utilizada por 11,11% das indústrias. Cabe ressaltar que todas as indústrias indicaram a utilização de apenas uma metodologia de custos.

Apreponderância na utilização do Custeio por Absorção certamente decorre do fato de ser a única metodologia aceita pelo fisco no Brasil. Isto sugere que há um forte viés de atendimento à legislação nas escolhas das indústrias pesquisadas, ao implementar uma metodologia de custeio.

Além da identificação das metodologias de custos utilizadas, torna-se relevante averiguar a fase de implementação das mesmas. As frequências das fases de implementação são apresentadas na tabela 2.

**Tabela 2** – Fases de implementação das metodologias de custos utilizadas

Fases de Implementação	Frequência	
	n.	%
Totalmente implementado	10	55,56
Parcialmente implementado	5	27,78
Fase inicial de implementação	3	16,67
Total	18	100,00

Fonte: dados da pesquisa (2009).

Nas indústrias pesquisadas, 55,56% possuem metodologias de custos totalmente implementadas. Verifica-se que 27,78% das indústrias possuem metodologias parcialmente implementadas, e 16,67% estão na fase inicial de implementação.

É interessante observar que o percentual de 55,56% de indústrias que possuem suas metodologias de custos totalmente implementadas é superior aos 44,44% de indústrias que indicaram utilizar a metodologia

do Custeio por Absorção. Para explorar mais esta inferência relacionou-se o uso da metodologia de custos com a fase de implementação em que se encontra, conforme demonstrado na Tabela 3.

**Tabela 3** – Metodologias de custos versus fases de implementação

Metodologia de custos	Fases de implementação					
	Totalmente implementado		Parcialmente implementado		Fase inicial de implementação	
	n.	%	n.	%	n.	%
Custeio por Absorção	7	63,64	1	25,00	-	-
Custeio Variável	3	27,27	1	25,00	-	-
ABC	-	-	1	25,00	3	100,00
UEP	1	09,09	1	25,00	-	-
Total	11	100,00	4	100,00	3	100,00

Fonte: dados da pesquisa (2009).

Dentre as indústrias que utilizam o custeio por absorção, sete respondentes informaram que possuem a metodologia totalmente implementada e um disse que está com a metodologia parcialmente implementada. Já as indústrias que utilizam o custeio variável, três reportaram que estão com a metodologia totalmente implementada e um que fez a implementação parcialmente. Nas indústrias que utilizam o ABC, um informou que está com o sistema parcialmente implementado e três que estão na fase inicial de implementação. Nas indústrias que utilizam a UEP, uma mencionou que já finalizou a implementação e uma está com a metodologia parcialmente implementada.

Depreende-se do exposto que as metodologias mais tradicionais de custeio, como é o caso do Custeio por Absorção e do Custeio Variável, se encontram mais consolidadas nestas indústrias. Certamente este não é um privilégio apenas dessas empresas, há que se considerar a evolução histórica dessas metodologias de custeio. Por outro lado, chama atenção que a UEP esteja totalmente implementada na indústria que a

utiliza, é possível que isso decorra do domínio de conhecimento dessa metodologia inicialmente no estado, uma vez que ela foi desenvolvida por profissionais e pesquisadores de Santa Catarina.

Para averiguar como as informações contidas nas metodologias de custos circulam na empresa e como ocorre sua disponibilização dentro da organização, investigou-se nas indústrias a integração das metodologias com a contabilidade geral. Em relação a este aspecto, obtiveram-se os números apresentados na tabela 4.

**Tabela 4** – Fases de integração entre a metodologia de custos e a contabilidade geral

Fases de Integração	Frequência	
	n.	%
Totalmente	13	72,22
Parcialmente	4	22,22
Não é integrado	1	05,56
Total	18	100,00

**Fonte:** dados da pesquisa (2009).

Nota-se que 72,22% das indústrias analisadas possuem a metodologia de custos totalmente integrada com a contabilidade geral. Em proporções menores, 22,22% possui integração parcial e 05,56% não promoveram qualquer integração.

Os resultados desta questão não podem ser analisados de forma dissociada do porte das indústrias pesquisadas, todas elas com mais de 500 empregados. Portanto, são empresas com um porte que já requer certa sofisticação administrativa, com descentralização de poder, e, por conseguinte, informações mais integradas e interligadas para agilizar o processo decisório e atender às demandas de maior complexidade da empresa como um todo.

Questionou-se também acerca da integração das metodologias de custos com os sistemas operacionais. As frequências de integração apontadas entre a metodologia de custos e os sistemas operacionais são as arroladas na Tabela 5.

**Tabela 5** – Fases de integração entre a metodologia de custos e os sistemas operacionais

Fases de Integração	Frequência	
	n.	%
Totalmente	14	77,78
Parcialmente	4	22,22
Não é integrado	0	0,00
Total	18	100,00

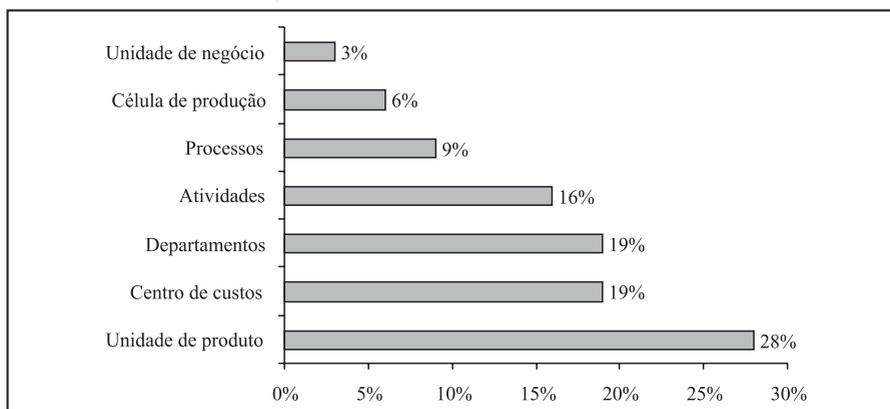
Fonte: dados da pesquisa (2009).

Nesta caracterização, 77,78% possuem a metodologia totalmente integrada com os sistemas operacionais, 22,22% possuem uma integração parcial. Portanto, observa-se que todas as indústrias, ainda que algumas de forma parcial, possuem integração entre a metodologia de custos e os sistemas operacionais.

Relacionando-se estas duas últimas tabelas (4 e 5), nota-se que a indústria em que foi informado que não há integração da metodologia de custos com a contabilidade geral já possui a metodologia de custos integrada com os sistemas operacionais empresas. Isto sugere que a empresa está se encaminhando para uma integração total da indústria, o que resulta em aumento na qualidade e tempestividade das informações.

### **Formas de mensuração e utilização das informações de custos**

Para melhor caracterização da identificação dos custos pelas indústrias estudadas, solicitou-se a forma como as mesmas fazem tal identificação. Os resultados obtidos são apresentados no Gráfico 2.

**Gráfico 2 – Identificação dos custos**

**Fonte:** dados da pesquisa (2009).

Quanto às formas utilizadas, 28% informaram identificar os custos por meio de unidade de produto. Com igual frequência (19%) está a utilização de centros de custos e de departamentos. A identificação dos custos utilizando processos é feita em 9% das indústrias dos respondentes. Em proporções menores, 6% utilizam célula de produção e 3% utilizam unidade de negócio.

Os números acima apresentados são coerentes com as metodologias de custeio indicadas, em que prevaleceu o Custeio por Absorção. Nesta metodologia de custeio focalizam-se predominantemente centros de custos e departamentos na alocação dos custos. Por outro lado, demonstra fraca sinalização para a avaliação de desempenho por unidades de negócios, o que seria consequência natural no caso de descentralização do processo decisório.

Ao investigar a utilização das informações de custos, procurou-se verificar como ocorre a mensuração de custos para fins de tomada de decisão. Na tabela 6 mostra-se as formas de mensuração e a intensidade com que são utilizadas (Tabela 6).

**Tabela 6** – Mensuração dos custos para fins de tomada de decisão

Formas de Mensuração	Frequência	
	n.	%
Custo histórico	14	33,33
Custo de reposição	11	26,19
Custo histórico corrigido	9	21,43
Custo padrão	5	11,90
Custo de oportunidade	3	07,14
Total	42	100,00

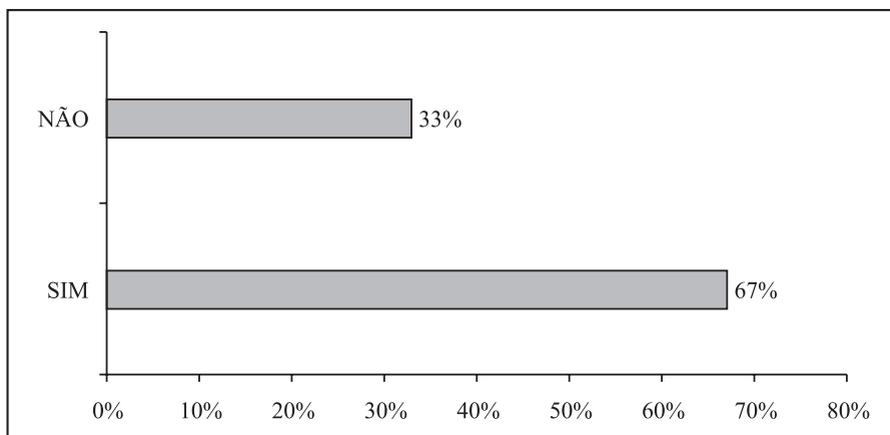
**Fonte:** dados da pesquisa (2009).

O número de indicações evidenciado é superior ao número de elementos da amostra, uma vez que a indústria pode considerar mais de uma forma de mensuração. A forma de mensuração mais utilizada é o custo histórico, com 33,33%. Após, tem-se o custo de reposição, com utilização em 26,19%, seguido pelo custo histórico corrigido, com 21,43% de utilização. Em proporções menores, tem-se o custo padrão, com 11,90%, e custo de oportunidade, com 07,14%.

O Custeio por Absorção, implementado para fins de atendimento às exigências fiscais, necessariamente deve estar alicerçado no custo histórico. Este fato explica o por quê do total de 18 indústrias pesquisadas, 14 informaram que a mensuração dos custos está baseada no custo histórico. Desse modo, é possível que se pretenda atender com apenas um sistema de custos diferentes tipos de usuários, inclusive os tomadores de decisão dessas indústrias.

Também analisou-se o uso do custo meta para fins de planejamento, conforme demonstra-se no Gráfico 3.

Do total de indústrias pesquisadas, 67% utilizam o custo meta para planejamento. No entanto, 33% dos respondentes não utilizam o custo meta no planejamento empresarial. Apesar da existência de indústrias que não o utilizam, é expressiva a frequência identificada de indústrias que fazem uso do mesmo.

**Gráfico 3 – Utilização do custo meta para planejamento**

Fonte: dados da pesquisa (2009).

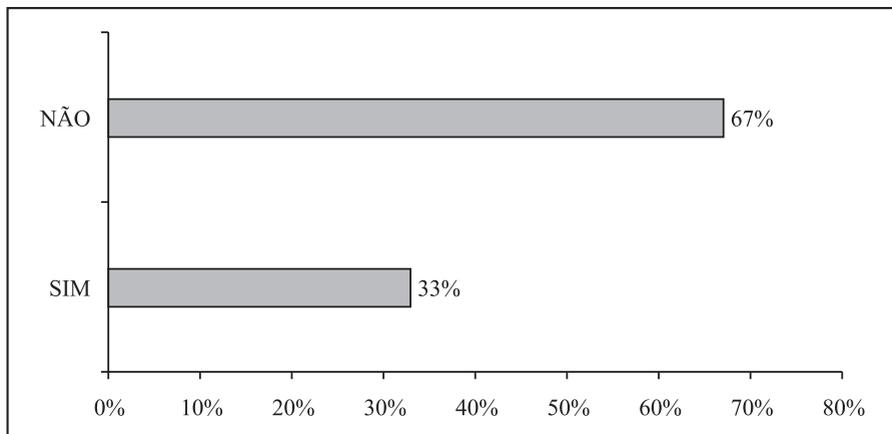
Como o instrumento de pesquisa consistiu de um questionário respondido sem a presença do pesquisador, fica a dúvida sobre a amplitude de aplicação do conceito de custo meta nestas indústrias. Talvez a metodologia utilizada não tenha a mesma dimensão, conforme preconizado na literatura, o que justificaria o percentual elevado (67%) de uso no planejamento indicado pelos respondentes da pesquisa para esta metodologia.

Não menos relevante que a utilização do custo meta, é a apuração dos custos decorrentes de aspectos relacionados à qualidade. No Gráfico 4 são apresentados os percentuais referentes a este aspecto.

No tocante à apuração dos custos de qualidade, é elevado o número de observações (frequência) de indústrias que não fazem tal mensuração, ou seja, 67%. Assim, 33% das indústrias analisadas fazem apuração dos custos de qualidade.

Os custos da qualidade podem ser de prevenção, de avaliação ou de falhas. Vários desses custos são de difícil mensuração, devido a sua intangibilidade. Por exemplo, qual é o custo de uma não conformidade de produto identificada pelo cliente? Certamente este é um dos motivos da grande maioria das indústrias não apurarem os custos de qualidade.

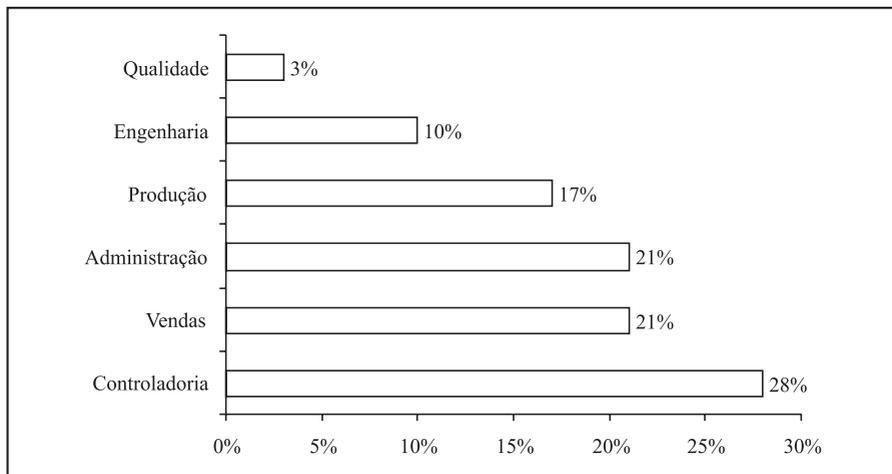
**Gráfico 4 – Apuração dos custos de qualidade**



Fonte: dados da pesquisa (2009).

Questionou-se também sobre as áreas solicitantes de levantamento e análise de custos, para inferir acerca da utilização das informações de custos. A apuração das frequências é demonstrada no Gráfico 5.

**Gráfico 5 – Áreas solicitantes de levantamento e análise de custos**



Fonte: dados da pesquisa (2009).

Nota-se que nas indústrias pesquisadas, a controladoria é a área solicitante de levantamento e análise de custo com maior frequência, 28%. Em seguida, Vendas e Administração, ambas com 21%; Produção, com 17%; e Engenharia, com 10%. Corroborando a frequência apresentada na apuração dos custos da qualidade, apenas 3% refere-se à solicitação pelo setor de Qualidade.

Não surpreendem os percentuais constatados nas áreas de vendas e administrativa, ambas com 21% de indicações. No entanto, esperava-se que a área de controladoria fizesse maior uso das informações de custos, já que ela é o órgão responsável nas empresas pelas informações de suporte ao processo decisório. O sistema integrado pode estar contribuindo para uma maior autonomia das áreas das indústrias pesquisadas na geração de informações necessárias à operacionalização das atividades.

Pesquisaram-se também os tipos de decisões em que utilizam as informações de custos. A tabela 7 evidencia as decisões empresariais com as respectivas frequências.

**Tabela 7** – Utilização das informações de custos em decisões empresariais

Decisões Empresariais	Frequência	
	n.	%
Rentabilidade da empresa	9	14,06
Apuração do lucro fiscal	9	14,06
Avaliação de estoques	9	14,06
Rentabilidade do produto	8	12,50
Redução de custos	7	10,94
Apuração do lucro gerencial	6	9,37
Preço de venda	6	9,37
Mix de produção	4	6,26
Ponto de equilíbrio	3	4,69
Alavancagem financeira	3	4,69
Total	64	100,00

Fonte: dados da pesquisa (2009).

Na análise das decisões empresariais, as decisões de rentabilidade da empresa, apuração do lucro fiscal e avaliação de estoques foram destacadas por todas as indústrias. Na sequência, oito indústrias indicaram a rentabilidade do produto e sete responderam a redução de custos. A apuração do lucro gerencial e o preço de venda foram destacados por seis indústrias. Em números menores, o *mix* de produção foi apontado por quatro indústrias. Já o ponto de equilíbrio e a alavancagem financeira foram identificados por três indústrias.

Portanto, observa-se que há uma maior utilização das informações de custos nas decisões de rentabilidade da empresa, apuração do lucro fiscal e avaliação de estoques. A menor frequência de utilização ficou em decisões como o ponto de equilíbrio e a alavancagem financeira.

## Considerações finais

O estudo objetivou analisar a utilização de metodologias de custos pelas maiores indústrias têxteis do estado de Santa Catarina. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de uma *survey* nas 21 indústrias têxteis com mais de 500 funcionários e a amostra por acessibilidade compreendeu as 18 indústrias que responderam o questionário.

Pela análise dos dados coletados, constatou-se que o Custeio por Absorção é a metodologia de custos mais utilizada nas indústrias pesquisadas, e a UEP a menos utilizada. Cabe ressaltar que a metodologia UEP foi concebida para aplicação em indústrias transformadoras com produção padronizada, do tipo produção contínua. Logo, não poderia ser um dos motivos de sua baixa utilização, uma vez que estas indústrias possuem vários processos padronizados. Especula-se então que um dos motivos pode ser a falta de proliferação desta metodologia na literatura de custos e, por consequência, nas empresas, aliado à priorização histórica de um único usuário das informações contábeis e de custos, o fisco.

Observou-se também que a grande maioria das indústrias possuem suas respectivas metodologias de custos totalmente implementadas,

com destaque às metodologias tradicionais, como Custeio por Absorção e o Custeio Variável, que já se esperava estarem consolidadas, dado o tempo de sua utilização e por estarem amplamente exploradas na literatura. Além disso, é expressivo o número de indústrias que possuem integração entre as metodologias de custos e os demais sistemas da empresa, o que denota certa organização administrativa e suporte ao processo decisório.

Dentre as formas de identificação dos custos, a maneira mais utilizada é a unidade de produto e a forma menos utilizada é por unidade de negócio. Embora sejam indústrias com mais de 500 empregados, a descentralização de poder, que implica na avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade e na apuração de custos considerando os responsáveis pela sua incorrência, ainda não foi percebida de forma intensa.

No que diz respeito à forma de mensuração de custos para fins de tomada de decisões mais utilizada é o custo histórico e a menos utilizada é o custo de oportunidade. A preponderância nas indicações da utilização do custo histórico certamente está atrelada à quantidade de indicações de utilização da metodologia do Custeio por Absorção nestas indústrias. Se um mesmo sistema de custos precisa atender diferentes tipos de usuários dessas informações, então a empresa tenderá a adotar o custo histórico, que é a única base de valor aceita pelo fisco no Brasil.

Considerável proporção das indústrias utiliza o conceito do custo meta para planejamento. A estratégia de pesquisa definida não permitiu que se investigasse a extensão da aplicação desta metodologia nas indústrias que informaram utilizá-la no planejamento. Já em relação aos custos de qualidade, a maioria das indústrias não faz tal apuração. Este resultado pode ser em decorrência de se tratar de elementos de difícil mensuração, devido a sua intangibilidade.

A controladoria é a área que mais solicita o levantamento e a análise de custos. Embora tenha sido apontada como a área que mais utiliza informações de custos, os números ficaram aquém do esperado, se for considerado que ela é responsável nas empresas pelo provimento

das informações de suporte ao processo decisório. Nas decisões empresariais, há uma expressiva utilização das informações de custos nas decisões de rentabilidade da empresa, apuração do lucro fiscal e avaliação de estoques.

Assim, conclui-se que as metodologias de custos, de modo geral, têm efetivo uso nas indústrias pesquisadas, tendo papel decisivo no auxílio ao processo de gestão. As metodologias são empregadas em várias decisões empresariais e as informações geradas são disponibilizadas por grande parte das indústrias de forma integrada com outros sistemas da organização.

## Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA TÊXTIL E DE CONFECÇÕES. *Guia têxtil Brasil*. Disponível em: <<http://www.abit.org.br/site/>>. Acesso em: 02 jan. 2010.

BACKER, Morton; JACOBSEN, L. E. *Contabilidade de custo: um enfoque para administração de empresas*. São Paulo: McGraw-Hill, 1973.

BLOCHER, Edward J. et al. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIA, Antônio Cezar. *Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno*. 1995. 125 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção)-Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 1995.

CONTANDRIOPOULOS, André-Pierre et al. *Saber preparar uma pesquisa: definição, estrutura e financiamento*. São Paulo: Hucitec/Abrasco, 1994.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. *Guia da indústria de Santa Catarina*. Disponível em: <<http://www.fiescnet.com.br/guiawebsc>>. Acesso em: 16 ago. 2007.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pearson, 2004.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1991.

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

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2003.

MATZ, Adolf; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1987.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos: análise e gestão*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

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

PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBLES JÚNIOR, Antônio; MARION, José Carlos. Geração, comunicação e utilização das informações de custos. *Revista de Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo*, v. 4, n. 13, p. 48-60, set. 2000.

SANTOS, Joel José dos. *Análise de custos: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1987.

SANTOS, Roberto Vatan dos; NININ, Alessandra Cardoso da Silva. Realidade dos sistemas de custos em empresas de grande porte. *Revista de Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo*, v. 4, n. 14, p. 22-37, dez. 2000.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

TREVISAN & ASSOCIADOS. Custo padrão e contabilidade de custo padrão. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso sobre contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1992.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

**Recebido em:** 14/4/2011.

**Aprovado para publicação em:** 31/5/2011.