

O nível de maturidade da gestão de custos nas indústrias moveleiras paranaenses

The maturity level of cost management in the furniture industry in state of Paraná

Alessandro Lepchak ¹
Stella Maris Lima Altoé ²
Simone Bernardes Voese ³

Resumo

As informações de custos subsidiam os diversos níveis gerenciais de uma organização, à medida que auxiliam as funções relacionadas à avaliação de desempenho, planejamento, controle e tomada de decisão. O objetivo desta pesquisa é investigar a diferença entre os níveis de maturidade da gestão de custos para as indústrias moveleiras paranaenses. As informações foram coletadas, com auxílio da plataforma *google docs*, a partir de um questionário construído com base nos 12 níveis de maturidade na gestão de custos determinado pelo guia internacional de boas práticas do IFAC. A amostra final resultou em 34 respondentes. Para análise dos dados utilizou-se estatística descritiva e o teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis*. O teste realizado evidenciou diferença dos respondentes para o nível 9, em que os clientes influenciam na programação da produção e as empresas conseguem planejar sua capacidade e seus recursos a partir da demanda de seus clientes, quando comparado o número de funcionários que trabalham na empresa, faturamento anual e a contabilidade ser terceirizada. Para os demais níveis, a região de atuação da empresa, número de funcionários, faturamento anual e a contabilidade ser terceirizada, *p Value (Asymp. Sig.)* não apresentou resultado significativo, demonstrando não ser possível apresentar diferença estatisticamente significativa para os outros níveis e variáveis de análise.

¹ Graduação em Administração de empresas pela Universidade Federal do paraná-UFPR, Mestre em Ciências contábeis pela Universidade Federal do paraná-UFPR, Brasil. Contato: lepchak@msn.com

² Gradua o em Ciências Contábeis, e Especializa o em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Estadual de Maringá-UEM, Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná-UFPR, Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná, Brasil-UFPR. Contato: stella.altoe@gmail.com

³ Gradua o em Ciencias Contabeis pela Universidade do Vale do Itajaí-UNIVALI, Mestrado em Engenharia de Produ o pela Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC e doutorado em Engenharia de Produ o pela Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC. Atualmente   professora adjunta da Universidade Federal do Paraná lotada junto ao Departamento de Contabilidade e professora e pesquisadora do PPG Mestrado e Doutorado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, Brasil. Contato: simone.voese@gmail.com

Palavras-chave: Nível de maturidade. Contabilidade de custos. Indústrias moveleiras.

Abstract

Cost information subsidize the various management levels of an organization, as they assist the functions related to performance evaluation, planning, control and decision making. The objective of this research is to investigate the difference between the maturity levels of cost management for the furniture industry in Paraná. Data were collected with the aid of the platform *google docs* from a questionnaire based on 12 levels of maturity in managing costs determined by international guide of good practices of IFAC. The final sample included 34 respondents. For data analysis, descriptive statistics and the nonparametric *Kruskal-Wallis* test. The test conducted showed difference of respondents to level 9, in which customers influence the production scheduling and businesses can plan their capabilities and resources based on the demand of customers, compared the number of employees working in the company, annual revenues and accounting be outsourced. For the other levels, the region where the company operates, number of employees, annual revenue and accounting be outsourced, *p Value (Asymp. Sig.)* Showed no significant result, can not be provided demonstrating statistically significant difference for the other levels and variables analysis.

Keywords: Level of maturity. Cost Accounting. Furniture industries.

1 Introdução

As críticas realizadas à contabilidade gerencial, especificamente aos controles e sistemas de custos, contribuíram para uma nova filosofia da gestão de custos, considerando que a partir deste cenário, a contabilidade de custos passou a ter relevância estratégica, uma vez que começou a atuar de forma participativa no ambiente competitivo dos negócios (RECKZIEGEL, SOUZA, DIEHL; 2007). Neste sentido, investigar as práticas que estimulam as funções gerenciais e de custos dentro das empresas é importante, tendo em vista que as práticas gerenciais de custos contemplam os aspectos relacionados à apuração, registro, controle e suporte a decisão (CALLADO *et al*; 2011).

Alnesting e Segerstedt (1996) estudaram essas técnicas em dez fábricas suecas, e examinaram os modelos de custeio utilizados, bem como as bases de alocação de custos aplicadas. Os autores constataram a partir do estudo de caso que existe dificuldade por parte das empresas em determinarem o custeio tradicional e o custeio baseado em atividades.

Almeida, Machado e Panhoca (2012) investigaram as práticas de gestão de custos em 54 empresas paranaenses que atuam no segmento da construção civil, considerando a tipologia de estratégia definida por Porter. A partir da análise fatorial realizada, dois grupos de práticas de gestão de custos foram identificados. O primeiro grupo apresentou semelhança entre as práticas de gestão de custos e o planejamento de controle de custos, por outro lado, nas empresas que adotam estratégia de diferenciação, no segundo grupo, os resultados apontam maior uso da prática de gestão de custos.

Em outro estudo Almeida e Santos (2007) verificaram as práticas de custos em quatorze indústrias paranaenses, confrontando os aspectos teóricos da contabilidade de custos

com as práticas de custos utilizadas nas indústrias objeto do estudo. Os resultados sugerem que as informações de custos contribuem para a contabilidade gerencial, especificamente nas funções de planejamento, controle e tomada de decisão.

Para aprimorar os achados citados, esse estudo pretende adicionar às análises das práticas de contabilidade de custos os níveis de maturidade presentes no guia internacional de boas práticas do IFAC (2009), intitulado *Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model*.

Os níveis de maturidade contemplam desde o estágio 1, denominado de ‘Escrituração’, como o nível básico que considera os relatórios financeiros em uma esfera mais fundamental, não considerando questões como centros de custo e segregação de operações como vendas, marketing e administração, até o estágio 12, chamado de ‘Simulação’ que contempla o nível mais alto de planejamento de custos (IFAC, 2009).

O enfoque contemporâneo desse estudo se adapta às novas abordagens para gestão de custos nas organizações e por estudo de certos fenômenos sob diferentes perspectivas, retratando o estado da arte da contabilidade de custos (CARDOSO; PEREIRA; GUERREIRO, 2007).

Face ao incremento dos níveis de maturidade do IFAC e da importância de saber o avanço da contabilidade de custos nas empresas, emerge e seguinte questão norteadora: **Existe diferença entre os níveis de maturidade de gestão de custos para as indústrias moveleiras paranaenses?** Diante da necessidade da abordagem da gestão de custos sobre novos aspectos, o estudo pretende identificar se existe diferença entre os níveis de maturidade de gestão de custos para as indústrias paranaenses que atuam no segmento moveleiro. Para tanto são identificadas as práticas de contabilidade e realizada verificação dos níveis de maturidade de gestão de custos segundo o guia de boas práticas do IFAC.

Perceber o avanço das práticas que as empresas adotam se faz pertinente no sentido de compará-las com estudos em países mais desenvolvidos, o que pode ser essencial para avançar os conhecimentos e as práticas e gestão de custos utilizados.

Além dessa introdução, o trabalho faz um resgate, em seu referencial teórico, do documento do IFAC e também trata da evolução da contabilidade de custos e suas práticas. Em seguida é apresentada a metodologia do estudo, posteriormente a análise dos resultados e por fim as conclusões e referências.

2 Referencial teórico

O referencial teórico-empírico é estritamente centrado nos doze níveis de maturidade do IFAC, iniciando pelo nível 1 (escrituração) que é apresentada a informação mais básica de custo até o nível 12 (simulação) que possui relevância preditiva para a tomada das decisões.

2.1 Níveis de maturidade da contabilidade de custos de acordo com o IFAC

O IFAC (2009), no documento intitulado *Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model* elencou doze níveis de maturidade da contabilidade de custos que auxiliam os profissionais contábeis a determinarem a capacidade de detalhamento de informações de custo e também apoiam a tomada de decisão e o planejamento organizacional. Os níveis podem ser aplicados a qualquer organização, departamento ou centro de custos que fornecem produtos ou serviços, destaca-se que a identificação dos níveis pode elevar a qualidade das informações de custos, pressupondo que as empresas conhecerão profundamente as técnicas utilizadas.

O **nível 1** representa a escrituração, externalizada nos relatórios contábeis e financeiros. Cumpre essencialmente a legislação e acumula as informações de compras, folhas de pagamento, vendas, marketing, administração, dentre outras. A escrituração contábil muitas vezes existe somente com a finalidade de atender à legislação, portanto não contribui necessariamente nos aspectos relacionados à gestão empresarial. Sendo assim, nesse nível a contabilidade de custos é integrada no sistema da contabilidade financeira, não permitindo detalhamentos de informações (BOYNS; EDWARDS, 2007). Nos clássicos de Johnson e Kaplan (1987) a relação com a escrituração é percebida na argumentação de que o processo de integração de contas de custo e financeira é prejudicial, pois as prioridades das organizações são dominadas pela contabilidade financeira, ou seja, o resultado contábil em contas de custos perde a relevância por não ter o nível de detalhamento necessário para a tomada de decisão.

A contabilidade enxuta (*Lean Accounting*) compõe o **nível 2**, sua função consiste em acumular os centros de custos primários, realizar o mapeamento dos processos e as etapas do fluxo de valor, sendo identificados, mensurados e informados todos os custos, desperdícios e perdas que possam ocorrer no processo produtivo, bem como informações relativas à gestão dos estoques, visando auxiliar os gestores em seu processo de tomada de decisão (IFAC, 2009). A aplicação prática conforme determina o IFAC (2009) pode ser visualizada na Teoria das Restrições (TOC) que considera o desempenho geral da planta, simplificando os elementos que compõem o ganho despidendo-se dos métodos tradicionais de custeio (JONES; DUGDALE, 1998). Slavov e Faria (2011) verificaram os princípios da contabilidade enxuta em uma empresa do ramo automobilístico brasileiro, tomando como base o exemplo internacional da Toyota Motor Corporation, diante do estudo de caso constataram que todos os princípios da contabilidade enxuta são praticados pela empresa.

O método de contabilidade enxuta visa proporcionar medidas de desempenho enxutas em substituição aos métodos tradicionais, com o intuito de identificar o impacto financeiro das melhorias na redução; sendo esta uma forma mais adequada de entender os custos, tanto dos produtos quanto da cadeia de valor. O método também é utilizado para eliminar o desperdício na contabilidade, no controle e nos sistemas de medição (COOPER; MASKELL, 2008). Com a adoção da contabilidade enxuta, podem ocorrer melhorias no desempenho operacional como a redução dos *lead times*, e uma considerável redução dos atrasos em entregas (MENEZES *et al*, 2011).

No **nível 3** de maturidade, as empresas começam a calcular os custos de acordo com diferentes saídas (produto, serviço, linha de produtos, família), podendo associar os custos diretos da produção, como o material direto e o custo do trabalho direto (custos primários). Analisando pela perspectiva gerencial os custos com distribuição, venda, marketing, contabilidade e administração não estão incluídos neste nível de maturidade (IFAC, 2009).

Os materiais diretos incluem todos os custos de aquisição de materiais que uma empresa consegue identificar como parte de seus produtos e que pode facilmente serem rastreados. Não são considerados materiais diretos, materiais menores cujo rastreamento e rateio é difícil de ser operacionalizado (HORNGREN *et al*, 2000). Para Swain *et al* (2005), materiais diretos são todos os materiais que são parte direta de um produto que será comercializado por determinada organização, e que podem ser rastreados.

O custo do trabalho direto ou da mão de obra direta é todo custo facilmente identificado pelo trabalho de transformação de materiais em produtos acabados, durante o processo produtivo. Corresponde aos esforços produtivos das equipes relacionadas à produção de bens comercializados ou dos serviços prestados. Logo a mão-de-obra direta é o custo de qualquer trabalho humano diretamente identificável e mensurável com o produto inclusive os

encargos sociais dos empregados que trabalham diretamente na produção. (ZIMMERMAN, 1997).

O **nível 4** diferencia-se do anterior por alocar os custos indiretos e compartilhá-los aos objetos de custo. No entanto, a alocação é simples, utiliza-se de apenas um fator de atribuição, como por exemplo, o número de unidades produzidas, sendo agregada aos materiais diretos e aos custos laborais presentes no nível anterior (IFAC, 2009).

Dwommor (2012) investigou a prática das empresas em relação à alocação dos custos indiretos e não houve a percepção de grandes diferenças na forma de aplicação e nos conceitos adotados, sendo que a prática tradicional ainda permanece no cotidiano das empresas. O comportamento dos custos em indústrias também é analisado nos achados de Rabelo, Borgert e Medeiros (2011) que constataram não haver procedimento uniforme para a adoção e revisão dos critérios de rateio, de modo que cada critério deve ser analisado isoladamente.

O próximo nível de maturidade, **nível 5**, utiliza-se de métricas padrões estabelecidas em condições normais de operações da empresa, sendo formado pela técnica do custo padrão. Essa ferramenta é amplamente difundida, demonstrando taxas de utilização de 73% no Reino Unido e 86% no Japão (GARG *et al*, 2003). Nos Emirados Árabes os estudos de Attiea *et al* (2010) apontam que o custo padrão possui certa simplicidade, é flexível e acessível e continua como método de custo favorito entre os profissionais do setor industrial e de serviços, demonstrando rápida expansão territorial nessa região.

No quinto nível do IFAC (2009) o uso dos padrões das quantidades de custo e valores são precisos, proporcionando a visualização do resultado de forma incremental, porém não há nenhum ganho na qualidade da informação marginal em si, pois a informação do custo padrão auxilia nas decisões gerenciais mas não interfere diretamente no cálculo do custo. Nesse nível também são detalhados os processos de saídas individuais, quando as saídas são exclusivas para determinado usuário final tornando o processo não repetitivo e recorrente. Essa abordagem pode ser visualizada por demanda de serviços ou bens específicos como encomendas e/ou a fabricação de um produto especial.

No **nível 6** os princípios do custeio ABC (Activated Based Costing) são aplicados de modo que as atividades direcionam os custos para um objeto de custeio. O custeio baseado em atividades (ABC) é considerado por muitos acadêmicos e profissionais como uma das mais importantes inovações do século XX na contabilidade gerencial, ao lado da análise de variância (orçamento), retorno sobre o investimento (ROE) e Balanced Scorecard (BSC) (GOSSELIN, 2007). O método ABC, surgiu na década de 1980 visando corrigir sérias deficiências em sistemas tradicionais de custos (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

Apesar de estar presente no nível 6 muitas companhias decidiram abandonar o ABC por conta do tempo necessário para o levantamento de dados e custos com processamento de dados, ficando com informações de custos imprecisas ou intempestivas. Em resumo, a implantação de um sistema ABC convencional apresenta alguns possíveis problemas como a demora no processo de levantamento de dados, os dados para o modelo ABC são subjetivos e difíceis de validar; os dados são caros para serem armazenados, processados e divulgados, ainda a maioria dos modelos ABC aplicam-se a uma realidade local, não fornecendo uma visão geral das oportunidades de lucratividade da empresa como um todo, o modelo ABC não pode ser facilmente atualizado para acomodar mudanças circunstanciais e o modelo não considera o potencial da capacidade ociosa (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

O nível 6 de maturidade ainda apresenta algumas variações, como por exemplo as empresas podem utilizar as atividades apenas para resultados específicos que consomem esses

recursos, as empresas podem utilizar multi-níveis de custos das atividades e por fim, empresas podem utilizar o ABC por meio de sistemas operacionais transacionais, como o ERP (IFAC, 2009).

No **nível 7** os clientes tornam-se os últimos objetos de custos dentro da dinâmica de atribuição de custos. Os produtos e volumes de serviço são rastreados a cada objeto de custo (cliente). A operacionalização é realizada adicionando custos calculados atribuíveis aos canais (por exemplo, distribuição e vendas) e também levando em consideração os clientes, que não foram incluídos no nível 6 (IFAC, 2009).

Apesar de fazer alocações considerando a perspectiva do cliente como objeto de custo, esse nível não atribui alguns custos indiretos como contabilidade ou serviços jurídicos, pois esses custos não estão diretamente ligados ao cliente, dessa forma, preza o IFAC que tais valores devem ser atribuídos a um objeto como a alta administração ou a uma agência reguladora, se aplicável. Agindo de forma contrária a empresa estaria super avaliando os custos dos produtos e atribuindo custos sem nenhuma relação causal (IFAC, 2009).

Organizações enquadradas no **nível 8** já atingiram os dois níveis anteriores, sendo que nesse nível terão que estimar consistentemente, as quantidades e valores que cada recurso consome quando a capacidade é ociosa ou o tempo em que não utilizada e, em seguida, atribuir esses custos a um objeto chamado de “capacidade não utilizada ou ociosa” (IFAC, 2009).

Rocha Filho e Silva (2009) analisaram os custos de pessoal e produtividade de equipes de um programa de saúde e verificaram a alta capacidade ociosa, ultrapassando muitas vezes 50% em algumas equipes. A capacidade ociosa foi identificada também nos trabalhos de Toso e Morabito (2005) em um estudo de caso em uma fábrica de rações. O nível 8 apresenta um incremental na análise marginal em relação aos níveis mais baixos, sendo que esse é o último nível descritivo da medição dos custos, pois a partir do nível 9 ocorre a mudança para o ponto de vista preditivo, que aproveita as informações de custo geradas pelos níveis de 6 a 8 para projetar recursos para a tomada de decisão (IFAC, 2009).

As organizações que atingem o **nível 9** conseguem calcular seus custos, determinando o impacto esperado sobre os recursos por meio dos pedidos dos clientes ou a partir de uma mudança no processo. Utiliza a demanda quantitativa ‘pull’ em oposição aos métodos tradicionais de custo que fazem o cálculo dos custos posteriormente à ocorrência da produção.

Para o IFAC (2009), esse nível representa o início das atividades baseadas em planejamento dos recursos (ABRP), onde as organizações medem os recursos de acordo com a demanda dos clientes e suas relações com a finalidade de planejar a capacidade desses recursos. Nesse nível cada despesa é classificada como recurso, e ajustada dentro de um horizonte de tempo especificado em virtude de mudanças incrementais no volume e quantidades de saída.

No **nível 10**, as organizações utilizam direcionadores de tempo de atividade como padrões, servindo-se do método *Time-driven Activity-based Costing* (TDABC) que congela as taxas de cada saída de tempo das atividades em condições normais, e calcula o custo de cada atividade como um ‘custo padrão’ (IFAC, 2009).

Para Kaplan e Anderson (2007) são necessários dois passos para a utilização do TDABC, sendo eles: 1) calcular a taxa de custo de capacidade: é o custo de todos os recursos (pessoal, supervisão, ocupação, tecnologia e abastecimento de um departamento) pelo tempo de capacidade compreendido pelo tempo disponível para que os empregados realmente trabalhem no departamento para obter a taxa de custo de capacidade; 2) direcionar os custos aos objetos de custos: usa-se a taxa de custo de capacidade para direcionar os custos

departamentais aos objetos de custos considerando a estimativa da demanda pela capacidade de recursos que cada objeto de custo requer.

Stouthuysena *et al* (2010) implantaram o TDABC em uma biblioteca na Bélgica e perceberam que o método propiciou o desenvolvimento de novos processos de aquisição de livros, uma vez que as atividades exigiam controles complexos de tempo, dessa forma a aplicação do método auxiliou os gestores nesses processos. A aplicação do TDABC é percebida também nos trabalhos de Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007) que utilizaram o método em um hospital e concluíram que, embora esse modelo traga simplificações ao processo de apuração de custos, sua prática não pode ser generalizada, podendo ser útil, principalmente, em organizações que atuam na área de serviços.

Organizações que atingiram o **nível 11** avançam o nível 9 substituindo o planejamento de recursos para o planejamento das relações entre as atividades dentro da rede dos múltiplos estágios de custos. Dessa forma conseguem planejar os relacionamentos recurso-a-recurso ou atividade-a-recurso, onde a compreensão dessas relações é essencial para refletir adequadamente os custos dos recursos e suas características (IFAC, 2009).

Para o IFAC (2009), esse nível é exemplificado como contabilidade por consumo de recursos (RCA) onde os recursos são entidades discretas como máquinas ou grupo de técnicos que os gerentes influenciam as mudanças para alcançar o objetivo da empresa. White (2009) explica que a RCA é um método de contabilidade gerencial que combina as vantagens da contabilidade gerencial alemã incorporando *insights* do custeio baseado em atividades (ABC), da teoria das restrições (TOC) e do pensamento tradicional da contabilidade gerencial.

Webber e Clinton (2004) aplicaram a RCA na empresa Clopay, dentre os benefícios encontrados tem-se a lógica de atribuição de custos identificando as relações causais entre os objetos de consumo, a visibilidade da capacidade ociosa até então não visível aos gestores e a compreensão das relações entre os recursos como objeto de apoio à tomada de decisão incremental.

Por fim, o **nível 12** representa o nível mais alto de planejamento de custos, sendo uma forma elevada de modelagem (que representa as operações físicas) e reflete as interdependências simultâneas de fatores e influências sobre qualquer entidade ou organização. A empresa consegue planejar e programar a produção de seu mix de produtos utilizando um amplo conjunto de diferentes técnicas, incluindo a realidade de processamento e os tempos de espera, posições de produtos, taxas de consumo de recursos, taxas de capacidade e restrições do sistema. É desejado que as simulações possam projetar e estimar o nível de despesas com recursos, os custos totais e unitários dos processos e quais recursos são consumidos nos produtos, fazendo isso em um intervalo frequente com condições atualizadas, considerando o ambiente dinâmico e aproximando-se em tempo real de seu objetivo organizacional (IFAC, 2009).

3 Metodologia

Para atender ao objetivo proposto, foi realizada pesquisa descritiva com o intuito de utilizar técnicas padronizadas interligadas a fatos e fenômenos observados no mundo, sem manipulá-los (GIL, 2002). Em específico, averiguar as características dos respondentes quanto ao nível de maturação da contabilidade de custos nas indústrias objetos deste estudo. Quanto aos procedimentos, primeiramente realizou-se pesquisa bibliográfica, revisando a literatura nacional e estrangeira. Na sequência, a partir das respostas obtidas com a aplicação de questionário, foram evidenciadas as práticas mais utilizadas e as que apresentam menor nível de aderência ao guia de práticas de custos do IFAC.

De acordo com o Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES) a atividade mobiliária foi a segunda atividade principal do Paraná, sendo a maior produção física da indústria de transformação no período de janeiro a julho de 2012. Ressalta-se que escolheu-se a segunda atividade de maior destaque do IPARDES em detrimento da primeira, que consiste em refino de petróleo e óleo, devido a acessibilidade de dados das empresas.

A relação das empresas foi obtida por meio do Cadastro das Indústrias Fornecedores e Serviços 2012 (FIEP, 2012), catálogo este constante em CD-Rom adquirido junto a FIEP. Assim, a amostra para o presente estudo é composta pelas indústrias paranaenses de até 99 funcionários (pequeno porte) cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP) cuja atividade é a fabricação de móveis. Após busca na base de dados, foram listadas 273 indústrias relacionadas à fabricação de móveis.

O instrumento de pesquisa foi estruturado em dois blocos. A primeira parte compreendeu as variáveis que definiram o nível de maturidade da contabilidade de custos das indústrias objetos deste estudo. Por meio de escala tipo *Likert* de cinco pontos. Além disso, de acordo com Hair Jr. *et al* (2005) para que um instrumento de pesquisa seja considerado confiável é necessário que o Alpha de Cronbach seja no mínimo de 0,7. O valor do Alpha de Cronbach encontrado foi de 0,768, indicando que o conjunto das variáveis que formam o constructo dos doze níveis de maturidade da gestão de custos é consistente com o que se pretende medir. A segunda parte do questionário foi composta pelas características dos respondentes.

Após definida a população e elaborado o questionário, foi realizado o primeiro contato com as empresas via telefone, nos meses de novembro e dezembro de 2012, com o intuito de explicar o propósito da pesquisa. Na sequência foi encaminhado o questionário via *e-mail* para o responsável pelas informações de custos, por meio da ferramenta *Google Docs*. Nessa fase da pesquisa foram obtidas onze respostas.

Posteriormente, nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, devido à baixa taxa de respostas, foi realizado novo contato via telefone e nova rodada para envio do questionário. Nesta fase da pesquisa foram obtidas mais oito respostas. Por fim, com o intuito de aumentar o número de respondentes, nos meses de março a maio de 2013, realizaram-se visitas a indústrias que atuam neste segmento em algumas cidades visando ampliar os dados para análise. Tais regiões foram definidas em função da acessibilidade aos respondentes. Neste último processo foram obtidas mais quinze respostas. Desse modo, constatou-se a participação efetiva de trinta e quatro indústrias moveleiras.

Para o procedimento de análise dos dados, primeiramente se fez uso da estatística descritiva com o intuito de expor as características das empresas que compõem a amostra. Posteriormente, com o objetivo de estabelecer relação entre as variáveis analisadas com a região de atuação, número de funcionários, faturamento e se a contabilidade é terceirizada ou não, realizou-se o teste não-paramétrico de *Kruskal-Wallis* e o *Pearson Chi-Square* (Qui-Quadrado), sendo utilizado nesse procedimento o software *Statistical Package for the Social Science* (SPSS).

Portanto, foi possível verificar de que modo as práticas de custos se assemelham ou diferem entre as indústrias, além de constatar, quais são as práticas mais usuais e o nível de maturação que se encontram.

4 Resultados e discussões

Considerando as características dos respondentes constatou-se que das oito mesorregiões do Paraná que contemplou este estudo, aproximadamente 53% dos respondentes situavam-se no Norte Central que é representado principalmente pelas cidades de Astorga, Porecatu, Floraí, Maringá, Apucarana, Londrina, Faxinal, Ivaiporã entre outros municípios, conforme detalha a Tabela 1. Na sequência, posiciona-se a região metropolitana de Curitiba com quase 18% de participação. Por fim, o Noroeste, Norte Pioneiro, Centro Oriental, Oeste, Sudoeste e Sudeste do Paraná juntos representaram cerca de 29% das indústrias moveleiras que fizeram parte deste estudo.

Tabela 1 – Região de atuação dos respondentes

REGIÃO	Frequency	Percent (%)
Noroeste	3	8,8
Norte Central	18	52,9
Norte Pioneiro	1	2,9
Centro Oriental	2	5,9
Oeste	1	2,9
Sudoeste	2	5,9
Sudeste	1	2,9
Metropolitana de Curitiba	6	17,6
TOTAL	34	100

Fonte: Os autores (2013)

No que concerne o número de funcionários o presente estudo considerou as indústrias moveleiras de pequeno porte, sendo as duas faixas definidas: até 19 funcionários e de 20 a 99. A classificação adotada para essa classificação é baseada nos parâmetros do IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - em que as indústrias que tem de 0 a 19 empregados denomina-se 'Micro' e as indústrias que possuem de 20 a 99 são enquadradas como 'Pequenas'(SEBRAE, 2013). Verifica-se que 47,1% dos respondentes possuem até 19 funcionários e o restante (52,9%) contempla as indústrias que empregam de 20 a 99 colaboradores, conforme ilustra a Tabela 2.

Tabela 2 – N.º de funcionários das indústrias moveleiras

N.º FUNCIONÁRIOS	Frequency	Percent (%)
Até 19	16	47,1
20 a 99	18	52,9
TOTAL	34	100

Fonte: Os autores (2013)

Com relação ao faturamento, constatou-se que maior parte das indústrias (44,1%), possui faturamento anual na faixa de R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00. As demais 29,4% até R\$ 360.000,00 e 26,5% acima de R\$ 3.600.000,00 (Tabela 3). Esse critério foi baseado na Lei Complementar 123/2006 que instituiu o estatuto da Micro Empresa e Empresa de Pequeno Porte (BRASIL, 2006). Mesmo com 26,5% das empresas ultrapassando o limite para pequeno porte estabelecido em lei, esta pesquisa levou em consideração, para enquadramento como micro empresa ou empresa de pequeno porte, o número de funcionários já citado anteriormente.

Tabela 3 – Faturamento anual das indústrias moveleiras

FATURAMENTO	Frequency	Percent (%)
--------------------	------------------	--------------------

até R\$ 360.000,00	10	29,4
R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00	15	44,1
R\$ mais de R\$ 3.600.000,00	9	26,5
TOTAL	34	100

Fonte: Os autores (2013)

Constatou-se também que das 34 respondentes, aproximadamente 88% fabricam móveis com predominância em madeira; as demais (12%) fabricam móveis com predominância de metal; móveis de outros materiais, exceto madeira e metal; e estofados e poltronas para escritório.

Ainda, 20,6% das indústrias analisadas importam produtos e matéria-prima e 17,6% exportam os produtos acabados. Verificou-se que geralmente a Contabilidade é terceirizada, resultado apresentado em 70,6% dos respondentes. Com relação ao tipo de produção, série ou encomenda, constatou-se que 55,9% produzem os móveis por encomenda, 32,4% por série e 11,8% tanto por série como por encomenda.

Com relação ao responsável pela área de custos das empresas, verificou-se que em 55,9% dos casos esta função é atribuída ao proprietário; seguido pelo gerente administrativo (20,6%); analista de custos (14,7%) e gerente de custos (8,8%) função que esteve presente em apenas 3 indústrias que participaram da amostra.

Considerando as doze variáveis, que correspondem a cada nível de maturação da contabilidade de custos, constatou-se conforme evidencia a Tabela 4 que o Valor p (*Asymp. Sig.*) em todos os casos é superior a 0,05; o que indica que não há diferenças entre as respostas quando analisado a região de atuação das indústrias moveleiras. Desse modo, o nível de maturação das práticas de custo não tem diferenciação quanto à localização da empresa, logo os mercados regionais do Paraná não interferem para que a empresa sofistiquem ou não as suas práticas.

Tabela 4 – Teste de *Kruskal-Wallis* por região

Região	Níveis de maturidade da Contabilidade de Custos											
	Nível1	Nível2	Nível3	Nível4	Nível5	Nível6	Nível7	Nível8	Nível9	Nível10	Nível11	Nível12
Chi-Square	7,916	7,916	10,738	8,124	7,351	8,018	7,664	7,180	4,594	3,482	4,006	10,639
Asymp. Sig.	0,340	0,340	0,150	0,322	0,393	0,331	0,363	0,410	0,709	0,837	0,779	0,155

Fonte: Os autores (2013)

Na mesma linha de investigação, porém considerando o número de funcionários, constatou-se que no nível 9 há diferenças nas respostas. Outros níveis como o 6 e o 12 apresentaram o Valor p (*Asymp. Sig.*) de 0,053 e 0,059, respectivamente bem próximos de 0,05 (Tabela 5).

Tabela 5 – Teste de *Kruskal-Wallis* por n.º de funcionários

N.º Func.	Níveis de maturidade da Contabilidade de Custos											
	Nível1	Nível2	Nível3	Nível4	Nível5	Nível6	Nível7	Nível8	Nível9	Nível10	Nível11	Nível12
Chi-Square	0,154	0,154	1,579	2,368	1,828	3,758	1,454	0,005	5,839	3,383	1,889	3,579
Asymp. Sig.	0,695	0,695	0,209	0,124	0,176	0,053	0,228	0,945	0,016	0,066	0,169	0,059

Fonte: Os autores (2013)

Percebe-se na Tabela 5, com relação ao nível 9, o número de funcionários interfere significativamente na adoção das práticas. As práticas do nível 9 assumem que os clientes influenciam na programação da produção, e as empresas conseguem planejar sua capacidade e seus recursos a partir da demanda de seus clientes. Pelo índice de significância apresentado na

tabela, há indícios de que o número de funcionários da indústria intervém nas práticas de planejamento e programação dos recursos.

Também no nível 6, que apresenta as informações de alocação de recursos baseando-se no recurso ‘tempo’, sendo o custeio ABC tratado nesse nível, e o nível 12, referente à ‘simulação’ de todo o processo produtivo desde o planejamento de produtos até a simulação do orçamento, apresentam um dado relevante, apesar de estarem acima do limite de 0,05 de significância, os indicadores ficam na ordem de 0,05 assumindo que de certa forma há influência do número de funcionários para a adoção do ABC e da simulação dentro das práticas de custeio das empresas investigadas.

Com relação ao faturamento somente no nível 9 foi constatado diferença entre os respondentes. Nas demais respostas, o Valor p (*Asymp. Sig.*) assumido foi superior a 0,05.

Tabela 6 – Teste de *Kruskal-Wallis* por faixa de faturamento anual

Faturamento	Níveis de maturidade da Contabilidade de Custos											
	Nível1	Nível2	Nível3	Nível4	Nível5	Nível6	Nível7	Nível8	Nível9	Nível10	Nível11	Nível12
Chi-Square	0,160	0,160	3,047	2,678	0,342	2,546	3,888	3,109	7,125	1,659	2,049	1,947
Asymp. Sig.	0,923	0,923	0,218	0,262	0,843	0,280	0,143	0,211	0,028	0,436	0,359	0,378

Fonte: Os autores (2013)

Além dos aspectos visualizados na tabela 5, o nível 9 também recebe influência significativa com relação ao faturamento, ou seja, o faturamento da empresa pode interferir nas práticas adotadas para planejar a produção a partir da demanda dos clientes, sendo que a capacidade e organização da produção serão diferentes para determinados níveis de faturamento que a empresa possui.

Por sua vez, considerando se a contabilidade da empresa é terceirizada ou não o Valor p (*Asymp. Sig.*) de 0,033 no nível 9 foi inferior a 0,05, indicando que há diferença nas respostas. Nada obstante nos demais níveis as respostas se assemelham.

Tabela 7 – Teste de *Kruskal-Wallis* considerando a Contabilidade ser interna ou terceirizada

Contabilidade	Níveis de maturidade da Contabilidade de Custos											
	Nível1	Nível2	Nível3	Nível4	Nível5	Nível6	Nível7	Nível8	Nível9	Nível10	Nível11	Nível12
Chi-Square	0,258	0,258	4,065	1,136	1,865	4,510	0,317	0,824	4,552	1,015	0,054	0,220
Asymp. Sig.	0,612	0,612	0,044	0,287	0,172	0,034	0,573	0,364	0,033	0,314	0,817	0,639

Fonte: Os autores (2013)

O nível 9 também é influenciado pela Contabilidade das micro empresas e empresas de pequeno porte, a demanda da produção a partir dos clientes é afetada se a empresa possui um departamento de contabilidade terceirizado ou não.

5 Considerações finais

Este trabalho teve por finalidade investigar as características das indústrias paranaenses que atuam no segmento moveleiro quanto ao nível de maturidade da contabilidade de custos definido pelo guia de boas práticas do IFAC. Inicialmente as empresas definidas para o presente estudo eram as indústrias paranaenses cadastradas junto ao FIEP, no entanto em decorrência do baixo número de respostas e com a finalidade de tornar o estudo mais robusto, visitas foram realizadas para aumentar o número da amostra.

A pesquisa foi realizada de novembro de 2012 a junho de 2013 e considerou as indústrias de até 99 funcionários que atuam no segmento moveleiro do estado do Paraná. A amostra final foi de 34 indústrias. Ressalta-se que 47,1% das respostas foram de micro

indústrias e 52,9% de indústrias de pequeno porte. Ainda, os dados apresentados demonstram concentração dos respondentes no Norte Central (52,9%); com faturamento anual variando de R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00 em 44,1% dos casos.

Além disso, a principal atividade das indústrias pesquisadas (88% dos casos) destina-se a fabricação de móveis com predominância em madeira. Sendo que 20,6% importam produtos e matéria-prima; e 17,6% exportam produtos acabados. A partir da presente investigação constatou-se que geralmente os sócios ou proprietários são os responsáveis pela gestão de custos na empresa e ainda que, normalmente a contabilidade é terceirizada.

A partir do teste não paramétrico de *Kruskal-Wallis* observa-se que não há grandes diferenças nas características dos respondentes que atuam no segmento moveleiro quanto aos níveis de contabilidade de custos comparativamente com a região em que atuam, número de funcionários, faturamento anual e a contabilidade ser própria ou terceirizada. Tal apontamento foi averiguado tendo em vista que o Valor p (*Asymp. Sig.*) encontrado em quase todos os casos foi superior a 0,05, com ressalva apenas para o nível 9 que apresentou diferença estatística nas características dos respondentes quando investigado o número de funcionários, faturamento anual e característica da contabilidade. O nível 9 representa a produção programada a partir da demanda dos clientes.

Dada a relevância da contabilidade de custos, sobretudo nas indústrias, recomenda-se que estudos similares sejam realizados em indústrias que atuam em diferentes segmentos a fim de constatar se há semelhança ou não na percepção dos respondentes.

Referências

- ALMEIDA, L. B. de; MACHADO, E. A.; PANHOCA, L.. Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do Estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócio**, v. 14, n. 44, p. 353-368, jul./set., 2012.
- ALMEIDA, L. B. de; SANTOS, A. R. dos. Práticas de Contabilidade de Custos: Uma Investigação nas Indústrias Paranaenses. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 2, n. 1, p. 19 -34, jan./jun., 2007.
- ALNESTING, P.; SEGERSTEDT, A.. Product costing in ten Swedish manufacturing companies. **International Journal of Production Economics**, v. 46-47, n. 1, p. 441-457, dez., 1996.
- ATTIEA, M.; WALID, C.; ROSMY, J. L.; ANANTH, R.. Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai. **Management Accounting Quarterly**, v. 11, n. 2, p. 1-10, 2010.
- BOYNS, T.; EDWARDS, J. R.. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D.. **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007, v.2, cap. 20, p. 969-1034.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de dez. 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e altera demais dispositivos legais. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.receira.fazenda.gov.br>. Acesso em: 02 ago. 2013

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; KOVAC, E. P.; ALMEIDA, M. A.. Práticas de gestão estratégica e isomorfismo: uma investigação empírica entre empresas do Porto Digital a partir da teoria institucional. In: Iberoamerican Academy of Management, 2011, Lima. **Anais...**, Lima, 2011.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R.. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 3, jul./set., 2007.

COOPER, R.; MASKELL, B.H.. How to manage through worse-before-better. **Sloan Management Review**, v. 49, n. 4, p. 58-65, 2008.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B.. Uma aplicação do time-driven ABC model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 11-34, abr./jun., 2007.

DWOMMOR, J. Y..The Practicability of Traditional Method of Overhead Allocation: A Case of Limited Liability Company in Developing Economy. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 3, n. 6, p. 1-13, 2012.

FIEP – Federação das Indústrias do Estado do Paraná. **Cadastros das Indústrias Fornecedores e Serviços – 2012 - Paraná**. 2012. CD-ROM.

GARG, A.; GHOSH, D.; HUDICK, J.; NOWACKI, C.. Roles and practices in management accounting today. **Strategic Finance**, v. 85, n. 1, p. 30-35, jul., 2003.

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

GOSELIN, M. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Org.). In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D.. **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007, v.2, cap. 8, p. 641-671.

HAIR JR., J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HORNGREN, C.; FOSTER, G.; DATAR, S.. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IFAC – International Federation of Accountants. **Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model**. International Good Practice Guidance, jul., 2009. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publicationsresources/evaluating-and-improving-costing-organizations-0>>. Acesso em: 15 jul. 2012.

IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. **Índices da Produção Industrial**. Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/pdf/indice_s/producao_industrial.pdf>. Acesso em: 25 set. 2012.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S.. **Relevance lost-the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

- JONES, T. C.; DUGDALE, D.. Theory of constraints: transforming ideas? **British Accounting Review**, v. 30, n.1, p. 73-91, 1998.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R.. The innovation of time-driven activity-based costing. **Cost Management**, v. 21, n. 2, p. 5-15, mar./abr., 2007.
- MENEZES, B. N. da C.; MOREIRA, F. do N.; SANTOS, M. de F. B. dos; COGAN, S.. Contabilidade enxuta: perda de oportunidade ou de tempo? In: ENANPAD, 35., 2011. **Anais...**, Rio de Janeiro, 2011.
- RABELO, E. C.; BORGERT, A.; MEDEIROS, C, S, C de. Apropriação dos custos indiretos de fabricação em indústrias cerâmicas catarinense. **ABCustos – Associação Brasileira de Custos**, v. 6, n. 3, p. 1-20, set./dez., 2011.
- RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A. de; DIEHL, C. A.. Práticas de gestão de custos adotadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 9, n. 23, p. 14-27, jan./abr., 2007.
- SEBRAE-SC. Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Critérios para classificação de empresas - 2013**. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>, Acesso em 13 Dez. 2012.
- SLAVOV, T. N. B.; FARIA, A. C. de. A contabilidade enxuta (LeanAccounting) na indústria automobilística brasileira: o caso Fiat. In: ENANPAD, 35., 2011. **Anais...**, Rio de Janeiro, 2011.
- STOUTHUYSENSA, K.; SWIGGERS, M.; REHEUL, A. M.; ROODHOOFT, F.. Time-driven activity-based costing for a library acquisition process: A case study in a Belgian University. **Library Collections, Acquisitions, and Technical Services**, v. 34, n. 2–3, p. 83-91, 2010.
- SWAIN, M. R.; ALBERCHT, W. S.; STICE, J. D.; STICE, E.K.. **Management Accounting**. 3 ed., Thomson South-Western, 2005.
- TOSO, E. A. V.; MORABITO, R.. Otimização no dimensionamento e seqüenciamento de lotes de produção: estudo de caso numa fábrica de rações. **Gestão & Produção**, São Carlos, v. 12, n. 2, p. 203-217, mai./ago., 2005.
- ZIMMERMAN, J. L.. **Accounting for decision making and control**. 2 ed., Boston: McGraw-Hill, 1997.
- WEBBER, S.; CLINTON, B. D.. Resource consumption accounting applied: the Clopay case: in the October 2004 issue of Strategic Finance, we introduced a case study of Resource Consumption Accounting (RCA) conducted by the RCA interest Group of the Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I) at Clopay Plastic Products Company. Here we provide a more detailed description of the case. **Management Accounting Quarterly**, v. 6, n.1, 2004.
- WHITE, L.. Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. **The Journal of corporate accounting & finance**, v. 20, n. 4, p. 63-77, mai./jun., 2009.