

Conceitos de custos: uma análise dos livros de custos disponíveis para o ensino na graduação

Recebimento dos originais: 28/11/2019
Aceitação para publicação: 02/09/2020

Thais Luiza Parizotto dos Santos

Graduada em Ciências Contábeis pela UNIOESTE
Instituição: Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE
Av. Tarquínio Joslin dos Santos, 1300. Foz do Iguaçu, Pr. CEP 85870-650
E-mail: thaisluizaparizotto@hotmail.com

José Antonio Cescon

Doutor em Ciências Contábeis pela UNISINOS
Instituição: Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE
Av. Tarquínio Joslin dos Santos, 1300. Foz do Iguaçu, Pr. CEP 85870-650
E-mail: cescon@cescon.adm.br

Fabiola Graciele Besen

Mestre em Desenvolvimento Rural Sustentável pela UNIOESTE
Instituição: Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE
Av. Tarquínio Joslin dos Santos, 1300. Foz do Iguaçu, Pr. CEP 85870-650
E-mail: fabiolagracielebesen@gmail.com

Resumo

Este estudo objetivou analisar como os autores das obras (livros) direcionadas ao ensino de custos no Brasil, classificam, abordam ou discorrem em suas obras, os principais conceitos em custos, identificando se há entendimento diferente entre os autores sobre estes conceitos. Para alcançar o objetivo, inicialmente foi realizada a busca na literatura de obras de autores, por meio de biblioteca universitária, acervo pessoal de docentes e via internet. A seleção das obras/autores da pesquisa, se deu por meio de leitura exploratória das referências bibliográficas constantes nos planos de ensino das disciplinas de Custos e Análise de Custos dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), foram selecionadas 16 obras para análise do estudo. O método utilizado foi a análise do discurso, onde, na interpretação do discurso, o pesquisador toma posição, sob a premissa de que ao ler, ele realiza gestos de interpretação (MOURA, 2011). Os conceitos básicos de custos objeto de análise do estudo foram: i) Custos Direto, Indireto, Fixo e Variável; ii) Sistemas/Princípios/Filosofia de Custeio/Custos e Métodos de Custeio/Custos. Os resultados encontrados, demonstram que em relação à classificação dos custos como: direto; indireto; fixo, e; variável, todos os autores analisados possuem o mesmo entendimento. Em relação aos Sistemas/Princípios/Filosofia de Custeio/Custos e Métodos de Custeio/Custos, há diferença na forma da abordagem entre os autores no que se refere ao “Custeio por Absorção”. Conclui-se que há um mesmo entendimento por parte dos autores, quando se trata dos conceitos básicos em custos (fixo, variável, direto, indireto). Entretanto em relação ao que considerar e como tratar estes custos, sob a ótica de alguns autores, o entendimento é de que o “Custeio por Absorção” é um sistema/princípio/filosofia de custos. Assim, ele é uma metodologia e não um método. Já para outros autores ele é apenas um método. Esta divergência de entendimento, pode dificultar o entendimento dos usuários destas obras em relação à como considerar e como alocar os custos aos produtos e/ou serviços.

Palavras-chave: Conceitos em custos. Sistema de custeio. Método de custeio.

1. Introdução

No mundo literário é possível encontrar vários autores que escrevem sobre um mesmo assunto/tema e/ou conceito, mas de formas variadas, cada um com a sua visão e interpretação. Dentro da literatura de custos também é possível identificar diversos autores que abordam um mesmo assunto/tema e/ou conceito, de diferentes maneiras.

A partir do instante em que dois indivíduos decidem se comunicar, é extremamente importante que coloquem nos objetos, conceitos e definição do nome, sob consequência de diminuir ou até mesmo inexistir certo grau de compreensão. O que geralmente considera-se “simples dificuldade de terminologia”, possivelmente fosse melhor trabalhado como “relevante dificuldade de terminologia”. Lamentavelmente, localiza-se em diversas áreas de estudo, especialmente nas áreas de ciências sociais e econômicas, uma abundância de nomes para somente um conceito, e diversos conceitos para apenas uma palavra (MARTINS, 2018).

Especificamente em relação a Contabilidade de Custos, a literatura evidencia diferentes abordagens por parte dos autores em relação aos sistemas/princípios/filosofia e métodos de custeio/custos que podem ser usados, sejam por empresas do ramo industrial, comercial, ou prestação de serviço, com ou sem fins lucrativos. Por detrás destes métodos existem diversos termos específicos, além de um grupo de leis societária e tributária, de normativas contábeis, que estruturam a contabilidade de custos (SCHULTZ *et al.*, 2008).

Para Leone *et al.*, (2013) um enorme volume de informações sobre custos e suas técnicas, métodos e sistemas, sem o devido cuidado em relação a coerência de qualquer um deles na etapa de levantamento e implementação de custos, pode impedir a compreensão dos usuários do verdadeiro uso e/ou impedimentos destes métodos, critérios e sistemas no processo de custeio de bens e/ou serviços.

A relevância em se compreender a representação de cada sistema/princípio/filosofia e método de custeio/custos, está relacionada a maneira como é trabalhada, ou a gestão que se deseja aplicar a certo item ou fábrica (BACKES *et al.*, 2008).

Diante do que se apresenta na literatura nos livros de Contabilidade de Custos e Gestão de Custos publicados no Brasil e utilizados na graduação por docentes e discentes nas disciplinas relacionadas à custos, apresenta-se a questão deste estudo: **há um mesmo entendimento entre os autores de livros de custos, acerca dos conceitos básicos de custos?**

Para responder à questão do estudo, buscou-se através da análise do discurso, identificar os principais conceitos em custos, e como os autores tratam estes assuntos, realçando as divergências encontradas entre eles. Neste sentido, o estudo identificou: a) como os autores conceituam custo direto, indireto, fixo e variável, e; b) como os autores conceituam sistemas/princípios/filosofias de custos/custeio e métodos de custeio/custos.

A questão central relacionada à custos, está em considerar o que é custo e de que forma estes custos são tratados (SOUZA e DIHEL, 2009; BORNIA, 2010; VANDERBECK e NAGY, 2013; CREPALDI, 2016; MARTINS, 2018; PADOVEZE, 2018). Neste sentido, o estudo se justifica, pela existência de uma gama de obras relacionadas à custos disponíveis para o ensino na graduação, em que, algumas destas obras abordam de maneira diferente os temas relacionados aos conceitos básicos de custos.

Assim, por exemplo, no agronegócio, setor que contempla todas as fases de uma cadeia produtiva (primária, secundária e terciária), dependendo da obra literária utilizada como base, pode-se abordar o tratamento dado aos custos, de maneira diversa de outra obra literária e com isto influenciar na forma de tratamento destes dados, levando a um entendimento diverso na formação de custo de um produto e/ou serviço.

O estudo também se justifica, pela abordagem inédita do conteúdo das obras literárias relacionadas a custos, o que contribui para a discussão no meio acadêmico sobre o tema e para um melhor entendimento dos conceitos básicos de custos sob a ótica dos autores das obras.

2. Referencial bibliográfico

Para a construção do referencial bibliográfico, nesta pesquisa, optou-se por considerar artigos que abordem a temática em estudo, referenciando-os com a literatura existente em livros, à qual é objeto deste estudo no item desenvolvimento.

2.1. Custo direto, indireto, fixo e variável

O custo direto é considerado aquele que está diretamente relacionado ao produto, de clara visualização, desta forma não é necessário aplicar critérios de rateio para este custo. São custos já englobados no cálculo do produto, no ato do fato (VIEIRA; BRIZOLLA, 2007).

Os custos apropriados aos produtos em relação a um critério de rateio, ou de apropriação são considerados indiretos (MEGLIORINI, 2007).

São considerados como custos fixos os que independem do volume produzido, isto é, não modifica o seu valor mesmo que ocorra aumento ou redução do mesmo (VENÂNCIO et al., 2017). Segundo Olivo e Boschilia (2012), custos fixos “São aqueles que independem do volume de produção, isto é, não mudam com as oscilações das quantidades produzidas”.

Custos variáveis são aqueles que irão variar de acordo com a fabricação ou execução de serviço. No custo variável, o montante aumenta ou diminui juntamente com o volume da atividade, dentro de determinado tempo, e varia de acordo com a quantidade de produto/serviço, de modo que, se o volume da fabricação for maior, maior será o consumo da matéria prima (VEIGA; SANTOS, 2016).

2.2. Sistema/princípio/filosofia de custeio/custos

Sistema de custos é definido por Crepaldi (2016), como um sistema capaz de gerenciar os custos e monitorar o desempenho. As empresas mais expressivas e competitivas do mercado estão utilizando sistemas de custeio para diversas finalidades.

Sistema de custeio é um grupo de procedimentos e ferramentas usadas pela empresa com o intuito de direcionar ao produto/serviço, os custos envolvidos a ele (COELHO, 2011). O sistema é composto por variados elementos, dentre eles, os métodos de custeio, que se baseiam nas etapas direcionadas pela organização para agregar custos aos produtos realizados por ela (CORONETTI, et al., 2003).

Segundo Coelho (2011), citando Bornia (2010), a análise de um sistema de custeio pode ser efetuada sob dois pontos de vista. No primeiro, a análise é se o tipo de informação obtida é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas. Essa discussão está intimamente relacionada com os objetivos do sistema. O segundo, designado por método de custeio, tem a ver como os dados são processados para a obtenção das informações.

A finalidade de um sistema de custeio é servir como ferramenta de gestão financeira que controla os recursos disponíveis, gestão financeira para planejamento, medida de desempenho financeira e desempenho operacional, que permite a comparação do valor recebido com o custo, informações para tomada de decisão, e identificador de tarefas e custos desnecessários (ATKINSON et al, 2015. *Apud*, AZEVEDO et al., 2017).

De um modo geral, os sistemas de custeio usados nas empresas têm a função de transmitir os dados a serem utilizados para medir e alocar custos incorridas durante a prestação do serviço ou produção do produto. Os sistemas de custeio mais comuns são: o

custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (HEITGER *et al.*, 1992 *apud* SOUZA *et al.*, 2008).

2.3. Método de custeio

A contabilidade utiliza-se de variados métodos de custeio, que se baseiam em um grupo de ferramentas e técnicas que ajustam e executam o custeamento de serviços/produtos (SCHULTZ *et al.*, 2008).

Método de custeio é o procedimento ou técnica utilizada para apropriar os custos, seja da mercadoria vendida, do produto fabricado ou do serviço prestado (RITTA e ALVES, 2013). Santos (1999, p.66), afirma que o método de custeio “é o critério utilizado, por uma unidade, para apropriar custos dos fatores de produção às entidades de objeto de acumulação de custos, definidos pelo método de acumulação de custos”.

Os métodos são aplicados para estabelecer custos de produtos. Uma característica positiva do método de custeio, é a oportunidade de melhoria na tomada de decisão, e suporte na escolha certa para resolução de dificuldades buscando realizar as correções precisas para obter os resultados mais claros (ABBAS, *et al.*, 2012). Métodos de custeio podem ser denominados como: custeio ABC (custeio baseado em atividades), custeio por absorção, custeio variável, entre outros (MARTINS, 2010 *apud*, VENÂNCIO *et al.*, 2017).

3. Metodologia

Em relação ao objetivo, esta pesquisa é considerada bibliográfica, pois utilizou-se na construção do referencial teórico e na coleta de dados, dos conceitos objetos de análise. Esse tipo de pesquisa procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos etc. (THEÓPHILO & MARTINS, 2016).

Caracteriza-se como exploratória, pois traz uma discussão sobre um assunto pouco explorado, as diferenças entre os conceitos de custos abordados nas obras de Contabilidade de Custos. “Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis sobre ele” (GIL, 2019, p.26).

É descritiva, pois apresenta a descrição de características do objeto de estudo, que são os conceitos de custos. Para De Andrade (2002), a pesquisa descritiva preocupa-se em observar, registrar, analisar classificar e interpretar os fatos, sem interferir neles.

A pesquisa, quanto a abordagem, se classifica como qualitativa, que é a pesquisa que se preocupa com as características que não são quantificáveis, com foco em compreender e explicar o dinamismo dos vínculos sociais (GERHARDT e SILVEIRA, 2009). Na pesquisa em questão, buscou-se analisar os conceitos de custos e Sistemas/Princípios/Filosofia de Custeio/Custos e Métodos de Custeio/Custos das obras selecionadas.

O procedimento técnico se enquadra em uma área da ciência pouco explorada, o ensaio teórico e a análise de discurso. Neste estudo utilizou-se obras de autores da área de custos, que são referências nos cursos de graduação no Brasil, principalmente nos cursos de Ciências Contábeis, Administração e Engenharia de Produção.

De acordo com Severino (2007), ensaio teórico é “um estudo bem desenvolvido, formal, discursivo e concludente, consistindo em exposição lógica e reflexiva e em argumentação rigorosa com alto nível de interpretação e julgamento pessoal”.

Conforme Silva e Araújo (2017), a análise do discurso é uma vertente da linguística que se ocupa em estudar o discurso e como tal, evidencia a relação entre língua, discurso e ideologia. Para Orlandi (2013), no processo da análise do discurso, busca-se interrogar os sentidos estabelecidos na forma da produção textual, seja oral ou escrito. Na análise do discurso, deve-se considerar a constituição de relações de linguagem, nas relações de sujeitos e de sentidos, e seus diversos efeitos (FONSECA, 2014).

Para Moura (2011), na interpretação do discurso, o sujeito-leitor toma posição, sob a premissa de que ao ler, este sujeito realiza gestos de interpretação. Esta interpretação influenciada pelas marcas do social, do ideológico e do histórico, irá gerar uma nova figura chamada sujeito-escriptor. Neste sentido a análise do discurso procura compreender como os textos produzem sentido, faz uma análise dos gestos do real sentido do texto, extrapolando os limites da interpretação do texto ao trabalhar os limites e mecanismos da interpretação como parte dos processos de significação (FONSECA 2014).

Desta forma, a análise do discurso como método, busca por meio de procedimentos, entender como se dá a produção do sentido pelo funcionamento da linguagem, tendo como ponto de partida o sentido linguístico, passando pelo sentido textual, no qual considera as frases do texto, do contexto para chegar-se ao sentido ideológico, onde se incluem a história, o social e o contexto amplo (FONSECA, 2014; ORLANDI, 2013).

A análise do discurso de acordo com Fonseca (2014), neste estudo: i) procura compreender como os textos dos autores produzem sentido; ii) procura não ficar apenas na interpretação; iii) trabalha limites e mecanismos da interpretação como parte dos processos de significação; iv) procura não seguir um sentido único de interpretação, e; v) faz uso de um dispositivo teórico que propicie o entendimento da interpretação.

Para definir o objeto de estudo da pesquisa, foi realizada a busca por literatura, livros de autores diferentes, por meio de biblioteca universitária, acervo pessoal de docentes e via internet. A amostra foi composta por 16 obras e esta seleção se deu por meio de leitura exploratória das referências bibliográficas constantes nos planos de ensino das disciplinas de Custos e Análise de Custos dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração da Unioeste, campus de Cascavel, Marechal Cândido Rondon e Foz do Iguaçu, e por meio de pesquisa em biblioteca universitária, literatura de autores que estão disponíveis e são objeto de estudo dos discentes.

Para a análise do objeto de estudo, criou-se o dispositivo de análise, que está intrinsecamente relacionado aos paradigmas teóricos, o que permite ao pesquisador passar à posição de analista, trabalhando numa posição neutra, porém relativizada face à interpretação.

No Quadro 1, apresenta-se as referências utilizadas na pesquisa.

Quadro 1: Obras utilizadas na pesquisa

Referências	
Autor (es)	Obra
BERTÓ, Dalvio José. BEULKE, Rolando.	Gestão de Custos, 1ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2006.
BOMFIM, Eunir de Amorim. PASSARELI, João.	Custos e Formação de Preços, 6ª Edição, IOB, São Paulo, 2009.
BORNIA, Antônio Cezar.	Análise Gerencial de Custos Aplicação em empresas modernas, 3ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2010.
CHERMAN, Bernardo Creimer.	Contabilidade de Custos Teoria e 290 questões de concurso resolvidas, 2ª Edição, Editora Ferreira, Rio de Janeiro, 2010.
CREPALDI, Silvio Aparecido.	Curso Básico de Contabilidade de Custos, 5ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2016.
FERRARI, Ed Luiz.	Contabilidade de Custos Teoria facilitada e todas as questões resolvidas, 1ª Edição, Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2015.
FERREIRA, José Antonio Stark.	Contabilidade de Custos, 1ª Edição, Editora Pearson Prentice Hall, São Paulo, 2007.
MARTINS, Eliseu.	Contabilidade de Custos, 11ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2018.
MARTINS, Eliseu. ROCHA, Welington.	Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas. 2ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2015.
PADOVEZE, Clóvis Luís.	Contabilidade de Custos, Teoria, Prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP), 1ª Edição, Editora Cengage Learning, São Paulo, 2018.
PAIM, Wilson Moisés.	Análise de Custos, 1ª Edição, Editora e Distribuidora Educacional S.A, Londrina, 2016.
PEREZ JUNIOR, José Hernandez. OLIVEIRA, Luís Martins.	Gestão Estratégica de Custos Textos, casos práticos e testes com as respostas, 8ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2017.

COSTA, Rogério Guedes.	
SILVA, Raimundo Nonato Sousa. LINS, Luiz dos Santos.	Gestão de Custos Contabilidade, Controle e Análise, 3ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2014.
SOUZA, Marcos Antônio de. DIEHL, Carlos Alberto.	Gestão de Custos uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração, 1ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2009.
VANDERBECK, Edward J. NAGY, Charles F.	Contabilidade de Custos, 11ª Edição, Tradução Robert Brian Taylor, Editora Cengage Learning, São Paulo, 2001.
VICECONTI, Paulo. NEVES, Silvério das.	Contabilidade de Custos Um enfoque direto e objetivo, 11ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2013.

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Observa-se que há obras recentes, bem como mais antigas e obras consideradas clássicas por docentes e acadêmicos. Salienta-se que a base conceitual está solidificada na literatura sobre custos, portanto neste quesito não há diferenciação nessa base conceitual, quando tratar-se de obras recentes frente as mais antigas.

Após a seleção das obras/autores, a etapa seguinte foi realizar uma leitura analítica das obras selecionadas e elencar os principais conceitos em custos. “A leitura analítica tem por finalidade ordenar e resumir as informações contidas nas fontes, de forma que possibilitem a obtenção de respostas da pesquisa” (GIL, 2019, p.84). A pesquisa é dirigida, pois, os tópicos abordados foram escolhidos pelos pesquisadores. Assim neste estudo, a análise foi desenvolvida sobre conceitos básicos de custos (custo direto e indireto; custo fixo e variável) e sobre princípio/filosofia, sistema de custeio/custos e métodos de custeio/custos.

Após a coleta dos dados, realizou-se a análise dos conceitos, buscando identificar se há entendimento divergente entre os autores, apresentando e discorrendo sobre estas divergências no desenvolvimento da pesquisa. Algumas características quanto aos livros utilizados na pesquisa, em relação a sumário e estruturação dos assuntos/temas e/ou conceitos foram abordadas juntamente no desenvolvimento.

4. Desenvolvimento

Para a apresentação dos resultados, este estudo está dividido em premissas elaboradas pelos pesquisadores, assim esta etapa contém inicialmente as características literárias, a análise dos conceitos básicos de custos, entendidos como Custo Fixo, Variável, Direto e Indireto, Sistemas/Princípios/Filosofia de Custeio/Custos e Métodos de Custeio/Custos.

4.1. Características literárias

A grande maioria dos autores iniciam suas obras abordando os conceitos básicos de custo direto, indireto, fixo e variável, em seguida, conceituam custeio por absorção, variável e direto, para somente então abordar o custeio baseado em atividades e demais assuntos aqui tratados. Não é regra, mas a maioria segue esta ordem.

O livro de MARTINS (2018) é extremamente amplo em seu conteúdo, apresenta um vasto sumário, separado por partes (I, II, III...), capítulos (1, 2,3...) e seus desmembramentos (1.1, 1.2, 1.3...), e dentre todos os autores é um dos que apresenta o maior sumário. O autor com o sumário mais extenso é PADOVEZE (2018).

Quanto aos temas abordados na presente pesquisa, de um modo geral, os autores BERTÓ e BEULKE (2006) abordam o custeio integral, marginal e ABC sob vários aspectos, e no sumário é possível identificar diversas aparições destes assuntos no livro.

Na literatura de BORNIA (2010) pelo sumário não é possível identificar claramente todos os conteúdos, a exemplo de custo direto, indireto, fixo e variável, o sumário não contém de forma direta esta informação. Já no livro de CHERMAN (2010), mesmo sendo de um tamanho reduzido frente aos demais, apresenta todos os conteúdos no sumário, tornando-se fácil a visualização e identificação para o leitor. Pode-se citar também FERRARI (2015), e BOMFIM e PASSARELI (2009), como sendo outros autores que possuem fácil localização dos conteúdos no sumário.

O sumário dos autores SILVA e LINS (2014) é somente uma página, o que dificulta o leitor à primeira vista identificar onde está determinado assunto, porém ao folhar o livro é possível encontrá-lo com relativa facilidade. No livro do autor CREPALDI (2016), o sumário facilita a busca do leitor, porém exige um certo grau de compreensão, pois alguns assuntos, como por exemplo: custeio direto, indireto, fixo e variável, estão subentendidos em um dos tópicos, e apesar desta dificuldade, o autor apresenta de forma clara os conceitos. Os autores PEREZ JUNIOR et al.; (2017) não apresentam de forma objetiva e direta os conteúdos em seu sumário e embora com vários subtítulos, os conceitos mencionados no presente trabalho não são identificáveis, em sua grande maioria pelo sumário.

O livro de SOUZA e DIEHL (2009), possui uma abordagem um pouco diferente, pois trata-se de uma obra voltada às áreas de administração, contábeis e engenharias, o que dificulta a localização dos conceitos utilizados, pois o sumário não faz esta divisão, então o leitor precisa localizar em cada capítulo o conteúdo desejado, e não encontra em todos eles esta apresentação de forma clara. No sumário da obra dos autores VICECONTI e NEVES

(2013), não é possível identificar todos os conteúdos, o que dificulta um pouco ao leitor, porém por ser um livro com menor número de páginas acaba reduzindo o período da busca.

Diferente dos demais autores, o autor PAIM (2016) em seu livro, interage com o leitor como se de fato estivesse falando com este, apresenta vários exemplos práticos e apontamentos do que se deve ficar atento. O sumário é reduzido e com poucas informações.

Os autores VANDERBECK e NAGY (2001), possuem, em sua obra, um sumário bem reduzido considerando a quantidade de páginas que possui o livro, nem todos os conceitos são de fácil identificação, é necessário que o leitor busque os conteúdos nas páginas do livro. Para o autor FERREIRA (2007), a classificação de custeio por absorção vem da metade de seu livro em diante, diferente dos demais autores. A grande maioria dos conceitos é possível identificar pelo sumário.

4.2. Conceitos básicos de custos

A primeira análise comparativa entre as obras/autores, aborda como estes autores apresentam e definem os conceitos básicos de custos.

No Quadro 2 apresenta-se alguns autores e seus conceitos de custo direto, indireto, fixo e variável.

Quadro 2: Conceitos de Custo Direto, Indireto, Fixo e Variável

Custos Diretos	São os custos que podem ser apropriados diretamente aos produtos, e variam com a quantidade produzida (CREPALDI, 2016, pag. 39).
	Podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (MARTINS, 2018, pag. 37).
	Os custos de materiais que se tornam parte de um certo produto fabricado, e que podem ser prontamente identificados com ele (VANDERBECK e NAGY, 2001, pag.22).
Custos Indiretos	Não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso (BORNIA, 2010, pag. 21).
	São aqueles incorridos dentro do processo de produção, mas, que, para serem apropriados aos produtos, obrigam o uso de rateios (BOMFIM e PASSARELLI, 2009, pag. 51).
	São aqueles que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento/atividade operacional, e, caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, esses gastos serão por meio de critérios de distribuição (rateio, alocação, apropriação são outros termos utilizados) (PADOVEZE, 2018, pag. 39).
Custos Fixos	Todos os custos de produção que permanecem constantes qualquer que seja o volume de produção é considerado custo fixo (FERRARI, 2015, pag. 23).
	Um custo é denominado fixo quando seu total não varia com volume de produção (FERREIRA, 2007, pag. 54).
	São aqueles que, dentro de uma faixa produtiva, não apresentam variação em função da quantidade produzida (SOUZA e DIEHL, 2009, pag. 17).
Custo Variável	São os custos que mantêm relação direta com o volume de produção ou serviço. Dessa maneira, o valor absoluto dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma

	proporção do acréscimo no volume produzido (PEREZ JUNIOR, et al., 2017, pag. 14).
	Constituem valores que se modificam em relação direta com o volume vendido (BERTÓ e BEULKE, 2006, pag. 23).
	São classificados como custos variáveis aqueles que mantêm uma relação direta ao volume de produção (SILVA e LINS, 2014, pag. 14).

Fonte: Dados da Pesquisa, (2019)

Embora alguns autores utilizem conceitos mais elaborados e outros mais simples, é possível identificar que todos apresentam os conceitos de custo direto, indireto, fixo e variável de forma similar, e apesar de escrito com diferentes palavras, a essência é a mesma em todas as obras. A maioria dos autores abordam estes conceitos de forma direta, seguida de um exemplo, exceto PAIM (2016), que aborda primeiramente um exemplo, seguido do conceito. O autor PAIM (2016), também é o único autor que não apresenta o conceito de custo fixo e variável em sua literatura, ele cita os mesmos, porém não o aborda com uma definição.

Em relação ao custo direto, indireto, fixo ou variável, pode-se afirmar que todos os autores/obras analisadas, possuem um mesmo entendimento do que considerar como custo, ou seja, do que é, e como classifica o custo. Este entendimento é importante para os usuários destas obras, no sentido de que, por exemplo, um produtor rural ou uma empresa processadora dos produtos originários deste produtor rural, não terão dificuldades em identificar e classificar seus insumos de produção como custo.

4.3. Sistemas/princípios/filosofia de custeio/custos e métodos de custeio/custos

Nesta etapa, buscou-se verificar de que forma os autores tratam/abordam os sistemas/princípios/filosofia de custeio/custos e métodos de custeio/custos. Aqui se apresenta a principal questão da pesquisa, pois considerando as obras analisadas há diferentes posicionamentos quanto as definições/apresentações do que é sistema/princípio/filosofia e o que é método.

O objeto de análise nesta etapa são os conceitos de: Custeio por Absorção, Custeio Direto, Custeio Variável, Custeio Integral, Departamentalização, Centro de Custos, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Unidade de Esforço de Produção (UEP) e a Teoria das Restrições (TOC).

Na literatura utilizada por docentes e discentes, existem entendimentos/tratamentos e/ou apresentação divergentes não em relação a sistemas/princípios/filosofias de custos e os métodos de custeio/custos. Por exemplo, todos os autores definem Custeio por Absorção de

forma similar, no entanto alguns autores o consideram como um sistema/princípio/filosofia de custeio/custos, já outros o consideram como um método de custeio/custos. Assim, o que se apresenta na sequência é, como cada autor trata e/ou considera em sua obra os conceitos de custos, excetuando-se aqui os já abordados, Custo Direto, Indireto, Fixo e Variável.

A primeira análise desta abordagem diz respeito ao Custeio por Absorção e o Custeio Variável como um sistema/princípio/filosofia de custeio/custos, apresentado no Quadro 3.

Quadro 3: Custeio por Absorção como sendo um sistema/princípio/filosofia de custos

Autor (es)	Observação
BERTÓ e BEULKE. 2006	O autor trata o custeio por absorção como integral, e o marginal como variável, ambos como sistema de custeio.
BORNIA 2010	O autor cita custeio integral, mas não apresenta uma definição, conceito. Considera o custeio por absorção integral/ideal, e o variável como princípios de custeio.
CHERMAN 2010	O autor não traz o conceito de método de custeio. No sumário é possível identificar como sistemas de apropriação de custos: o custeio por absorção e variável ou direto.
FERRARI, 2015	O autor trata o custeio por absorção e variável como sendo sistema de custeamento.
PAIM, 2016	O autor trata custeio variável e por absorção como sistema de custeio.
SOUZA e DIEHL 2009	Os autores definem que o Custeio Integral; o Custeio por Absorção e o Custeio Variável são uma filosofia de custeio.

Fonte: Dados da Pesquisa, (2019)

Em relação ao custeio por absorção ser considerado um sistema/princípio/filosofia de custeio/custos, há autores que apresentam outra nomenclatura, como por exemplo: (FERRARI, 2015, pag. 155). “Também chamado de Custeio Pleno, como o nome já sugere, na apuração dos custos de fabricação por esse sistema são “absorvidos” todos os custos de produção, sejam fixos ou variáveis”.

Além disso, outros autores apresentam definições sobre o Custeio por Absorção, porém não o definem como sistema/princípio/filosofia de custeio/custos, como por exemplo: (FERREIRA, 2007, pag. 158). “No custeio por absorção, são considerados como custos do produto os custos variáveis e os fixos, esses últimos, na sua totalidade, ou parte deles. No caso de todos os custos fixos serem incorporados no custo do produto, tem-se o sistema de custeio por absorção completo”.

O autor Bornia (2010), divide o custeio por absorção em dois, classificando-os como por absorção integral e ideal.

“No custeio por absorção integral, ou total, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) é distribuída aos produtos. Esse sistema relaciona-se principalmente com a avaliação de estoques, ou seja, com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, a qual se presta para gerar informações para usuários externos à empresa. No custeio por absorção ideal, todos os custos (fixos e variáveis) também são computados como custos aos produtos. Porém, custos relacionados com insumos usados de forma não eficiente (desperdícios) não são distribuídos aos produtos” (BORNIA, 2010, pag. 35,36).

Além de Borna (2010), outros autores abordam o conceito de custeio integral. Souza e Diehl, (2009, pag. 102) “Todos os custos fixos (incluindo despesas) e variáveis, são incluídos no custo do produto”.

Para outros autores, tanto o custeio por absorção, como o custeio direto e o custeio variável são considerados métodos de custeio. Neste caso, estes autores não fazem distinção entre sistema/princípio/filosofia de método de custeio/custos, como por exemplo, Martins e Rocha (2015), “o método de Custeio por Absorção na contabilidade se apresenta de três formas: Custeio por Absorção Parcial, Custeio por Absorção Parcial Modificado e Custeio por Absorção Integral ou Pleno.

Cada uma dessas formas considera os custos e despesas de forma diferenciada, podendo assim gerar informações distintas”, e Padoveze (2018, pag. 189), “o custeio integral é o método que apropria aos produtos, além dos custos de fabricação, o total das despesas administrativas e comerciais”.

No Quadro 4, apresenta-se os autores que tratam o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio Direto como método de custeio/custos. Ressalta-se que, optou-se por apresentar o Custeio Variável e o Custeio Direto de forma distinta, pois alguns autores assim os apresentam, o qual será abordado mais adiante no estudo.

Quadro 4: Custeio por Absorção como sendo um método de custos

Autor (es)	Observação
BOMFIM e PASSARELI, 2009	Os autores afirmam que há dois métodos ou modalidades de custeio: o por absorção e o custeio variável ou direto.
CREPALDI, 2016	O autor considera como método de custeio o custeio por absorção, e o custeio variável ou direto. Define método de custeio como o método usado para apropriação de custos.
MARTINS, 2018; MARTINS e ROCHA, 2015	O(s) autor(es) definem que Custeio significa apropriação de custos e equipara o Custeio por Absorção e o Custeio Variável ao ABC e RKW
PADOVEZE, 2018	O autor considera vários métodos como por absorção, sendo eles o ABC, Integral e RKW, e coloca o por absorção como sendo o principal deles. Para ele método de custeamento identifica e define os caminhos possíveis para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais (pag. 71).
SILVA e LINS, 2014	Os autores consideram o custeio por absorção e variável como sendo método.
VANDERBECK e NAGY, 2001	Os autores consideram o custeio por absorção e direto como sendo método.
VICECONTI e NEVES, 2013	Os autores não apresentam o conceito em si, de método, mas tratam o por absorção e variável como sendo método.

Fonte: Dados da Pesquisa, (2019)

A questão central apresentada nos Quadros 3 e 4 é a de que, para alguns autores há uma clara distinção entre o que é sistema/princípio/filosofia do que é método. Já para outros,

esta distinção não existe e/ou não é abordada. Desta forma o que se pode inferir é que alguns autores consideram, por exemplo, que os métodos de custeio/custos, encontram-se “dentro” do custeio por absorção. Para melhor visualização destas distinções apresentadas nos Quadros 3 e 4, e no Quadro 5 apresenta-se de forma resumida, os autores e seus posicionamentos.

Quadro 5: Resumo dos posicionamentos dos autores

Autor (es)	Classificação
BERTÓ e BEULKE, (2006); BORNIA, (2010); CHERMAN, (2010); FERRARI, (2015); PAIM, (2016); e, SOUZA e DIEHL, (2009)	Consideram o Custeio por Absorção como sendo um: sistema/princípio/filosofia de custos
BOMFIM e PASSARELI, (2009); CREPALDI, (2016); MARTINS, (2018); MARTINS e ROCHA, (2015); PADOVEZE, (2018); SILVA e LINS, (2014); VANDERBECK e NAGY, (2001); e, VICECONTI e NEVES, (2013)	Consideram o Custeio por Absorção como sendo um: método de custos
FERREIRA, (2007); e, PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA e COSTA, (2017)	Não identificado

Fonte: Dados da Pesquisa, (2019)

O que se infere dos Quadros 3, 4 e 5, é que os autores, embora tenham um mesmo entendimento do que é custo e sua classificação (direto, indireto, fixo e variável), estes autores possuem entendimento diferentes de como se dá a abordagem destes custos no processo de custeamento de produto e/ou serviço. Assim, por exemplo, no custeamento de uma atividade do agronegócio (agricultura, pecuária, processamento, distribuição etc.), em relação ao que considerar e como tratar este custo, sob a ótica de alguns autores, o entendimento é de que o custeio por absorção é um sistema/princípio/filosofia de custos. Assim, ele é uma metodologia e não um método. Para outros autores ele é apenas um método. Esta divergência de entendimento, pode dificultar o entendimento dos usuários destas obras em relação a como considerar e como alocar os custos aos produtos.

Seguindo a distinção do que é sistema ou método, outro ponto a ser analisado diz respeito ao Custeio Variável e Custeio Direto. O Quadro 6 apresenta como os autores abordam o conceito de custeio variável/direto.

Quadro 6: Custeio Variável ou Direto

Autor (es)	Classificação
MARTINS, (2018); CHERMAN, (2010); FERRARI, (2015); FERREIRA, (2007); PAIM, (2016); PEREZ et al., (2017); SILVA e LINS, (2014); VICECONTI e NEVES, (2013).	Abordam somente o custeio variável
BOMFIM e PASSARELI, (2009).	Autor que trata como custeio variável ou direto e custeio direto
BORNIA, (2010); CREPALDI, (2016); VANDERBECK e NAGY, (2001).	Autores que tratam custeio variável como sendo o mesmo que direto

BERTÓ e BEULKE, (2006).	Autores que utilizam outra nomenclatura
SOUZA e DIEHL, (2009); PADOVEZE, (2018).	Autores que tratam custeio variável e direto separadamente

Fonte: Dados da Pesquisa, (2019)

De diferente modo, os autores BOMFIM e PASSARELI (2009) tratam o conceito de custeio variável como sendo variável ou direto, e ainda apresentam o conceito de custeio direto. Nota-se que alguns autores tratam o custeio variável como sendo o mesmo que o custeio direto, a exemplo: “Conhecido também como custeio direto, é um tipo de custeamento que considera como custo de produção de um período apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos (...)”. (CREPALDI, 2016, pag. 232).

BERTÓ e BEULKE (2006), abordam o custeio variável utilizando outra nomenclatura, denominado como custeio marginal. “O sistema de custeio marginal apropriado aos produtos, às mercadorias ou aos serviços somente os custos e as despesas variáveis ocasionados por esses itens para serem produzidos e/ou comercializados. Por isso, apura somente o custo variável dos produtos, das mercadorias ou dos serviços, além de uma margem de contribuição deles” (BERTÓ e BEULKE, 2006, pag. 15).

Dois autores conceituam custeio variável e direto separadamente, são eles SOUZA e DIEHL (2009), e PADOVEZE (2018). Custeio variável por exemplo: “Somente os custos variáveis são atribuídos aos produtos; os custos fixos não o são” (SOUZA e DIEHL, pag. 105, 2009). Custeio direto à exemplo: “Este utiliza custeamento dos produtos, apenas os gastos diretos a cada um dos produtos e serviços de uma empresa, sejam eles custos (gastos da área industrial), sejam despesas (gastos da área comercial). Dessa forma, neste método, são utilizados para cálculo do custo unitário dos produtos tanto os custos (e despesas) diretos variáveis quanto os fixos” (PADOVEZE, 2018, pag. 73).

Até o presente, este estudo apresentou o posicionamento dos autores dos livros sobre um pretendo conflito de abordagem e/ou definição acerca dos conceitos de custos. Os autores desta pesquisa não consideram esgotadas as discussões sobre o assunto aqui abordado. No bojo destas discussões, na sequência são abordados os métodos de custeio/custos, que são um consenso entre os autores.

Apresenta-se na literatura os seguintes métodos de custeio/custos: Centro de Custos; Departamentalização; Custeio Baseado em Atividades (ABC); Unidade de Esforço de Produção (UEP) e Teoria das Restrições (TOC). A TOC, vem sendo considerada como uma ferramenta de gestão de custos e não propriamente um método de custos, assemelhando-se assim ao *Balanced Scorecard* (BSC).

4.4. Centro de custos e departamentalização

Para alguns autores, Centro de Custos e Departamentalização têm a mesma função e/ou se completam. Ao analisar os conceitos de centro de custos, pode-se notar que a maioria dos autores o definem como sendo a “unidade mínima de acumulação” ou a “menor entidade executora”. A exemplo: “É uma unidade mínima de acumulação de custos, onde os custos indiretos são acumulados para posterior alocação a outros departamentos” (FERRARI, 2015, pag. 243). Autores que conceituam desta mesma maneira MARTINS (2018), SOUZA e DIEHL (2009), CREPALDI (2016), CHERMAN (2010), PEREZ JUNIOR et al.; e VICECONTI e NEVES (2013).

Os autores SILVA e LINS (2014); e PAIM (2016), não abordam o conceito de centro de custos. Já os autores FERREIRA (2007), BORNIA (2010), e BOMFIM e PASSARELI (2009) não abordam o conceito de departamentalização. O autor FERREIRA (2007) não apresenta nenhum dos conceitos. Outros autores conceituam centro de custos de diferentes maneiras, conforme Quadro 7.

Quadro 7: Conceito de Centro de Custos

BERTÓ e BEULKE (2006)	A setorização, consiste em identificar os custos e as despesas por seus locais de ocorrência. Esses locais são genericamente denominados centros de custos. Sua função é identificar onde ocorrem os custos e as despesas nas organizações (pag. 61).
BOMFIM e PASSARELI (2009)	Um centro de custo pode ser um departamento, uma seção desse departamento ou a combinação de diversos departamentos. Ele tem um sentido amplo quando, além dos custos indiretos de fabricação, acumula, também, os outros dois componentes do custo industrial, ou seja, material e mão de obra direta (pag. 115).
BORNIA (2010)	A característica principal desse método é a divisão da organização em “Centros de custos”. Os custos são alocados aos centros, por meios de bases de distribuição e, depois, repassados aos produtos por unidades de trabalho (pag. 88-89).
PADOVEZE (2018)	Em linhas gerais, a contabilização por centro de custos é feita de forma direta, ou seja, para cada lançamento contábil a ser feito deve ser identificado o setor a que se refere, seja pela identificação e relacionamento com um funcionário do setor, seja pela identificação e relacionamento com algum outro recurso desse setor (pag. 94).
VANDERBECK e NAGY (2001)	Um centro de custos é uma unidade de atividade dentro da fábrica à qual os custos podem ser designados de forma prática e imparcial. Um centro de custos pode ser um departamento ou um grupo de empregados; pode representar um serviço, um processo ou uma máquina (pag. 17).

Fonte: Dados da Pesquisa, (2019)

Quanto a departamentalização todos os autores que abordam o conceito, tratam de maneira semelhante, como sendo o agrupamento, de acordo com critérios específicos de homogeneidade, ou a divisão da fábrica ou empresa em setores, segmentos, departamentos.

Como exemplo: “Consiste em dividir a fábrica em segmentos, chamados departamentos, aos quais são debitados todos os custos de produção neles incorridos” (CREPALDI, 2016, pag. 59).

4.5. Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Em relação ao Custeio Baseado em Atividades (ABC), todos os autores abordam a temática. O Quadro 8 apresenta como o ABC é classificado pelos autores: método de custeio e/ou sistema de custeio. Verificou-se que um dos autores não traz de forma objetiva esta classificação, o que impossibilitou ao pesquisador apresentar esta informação.

Quadro 8: Custeio Baseado em Atividades - Sistema e/ou Método

Autor (es)	Classificação
BORNIA, (2010); MARTINS, (2018); PADOVEZE, (2018); SILVA e LINS, (2014); SOUZA e DIEHEL, (2019); VICECONTI e NEVES, (2013); VANDERBACK e NAGY. (2001).	Tratam o ABC como método de custeio
BERTÓ e BEULKE, (2006); BOMFIM e PASSARELI, (2009); CHERMAN, (2010); CREPALDI, (2016); FERREIRA, (2007); PAIM, (2016); PEREZ JUNIOR et al. (2017).	Tratam o ABC como sistema de custeio
FERRARI, (2015).	Não identificado

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Exemplo de autor que classifica o ABC como método de custeio: “É um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2018, pag. 77), e de autor que classifica como sistema de custeio: “O sistema de custeio por atividade orienta-se a partir do pressuposto de que os recursos das empresas são consumidos pelas atividades nelas desenvolvidas; os produtos ou serviços, por sua vez, consomem atividades. Sob esse ponto de vista, o conjunto das atividades da empresa é o consumidor dos seus recursos e, portanto, o verdadeiro gerador dos seus gastos” (BOMFIM e PASSARELI, 2009, pag. 339).

O autor PAIM (2016), traz em sua literatura, no sumário e unidade, o ABC como sistema de custeio, porém ao descrever o conceito do ABC, afirma que o ABC é um método. “O sistema de custeio ABC é um método que passou a ter a notoriedade no ambiente das empresas devido a sua metodologia de apuração dos gastos operacionais, principalmente dos custos indiretos e conseqüentemente das despesas, que é o foco desta metodologia, mas sem isentar os demais gastos nas organizações” (PAIM, 2016, pag. 112). Esta informação pode levar o leitor a ter uma certa dificuldade de compreensão na classificação, se não houver o complemento do sumário.

Com o autor FERREIRA (2009) ocorre esta mesma dificuldade de interpretação, pois na literatura se o leitor realizar a busca no sumário, o conteúdo apresenta-se como sendo um sistema de custeio, porém no capítulo, ao conceituar o autor trata o ABC como método. “O custeio baseado em atividades ou ABC (*activity-based costing*) é um método que permite medir o custo e o desempenho das atividades e dos objetos de custo” (FERREIRA, pag. 186, 2009).

O Custeio Baseado em Atividades, embora tenha na complexidade de operacionalização sua principal restrição, esta modalidade de custeio pode ser utilizada nos três setores do agronegócio (primário, secundário e terciário).

4.6. Unidades de Esforço de Produção (UEPs)

Para um leitor leigo no assunto, há uma certa dificuldade de posicionamento sobre este tema, pois determinados autores trazem em suas obras o conceito de UEPS, (Último que Entra, Primeiro que Sai), que em conjunto como o PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai) e MPM (Média Ponderada Móvel), constituem as formas de controle e valoração de estoque nas empresas, e não a valoração do produto produzido, este sim poderá ser sob o método UEPs. Considerando o foco da pesquisa, e somente os autores que conceituam Unidades de Esforço de Produção, no Quadro 9 apresenta-se os autores/obras que abordam esta temática.

Quadro 9: Unidades de Esforço de Produção

BORNIA (2010)	O método da UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração do desempenho da empresa é feita por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. (pag. 138)
FERREIRA (2007)	O método das unidades de esforço de produção (UEPs) parte do princípio de produção unificada pelos esforços despendidos e tem como fundamento racionalizar o processo de gestão industrial, definindo uma unidade de medida comum, a qual transforma uma fábrica multiprodutora (vários produtos) em uma fábrica monoprodutora (que produz um único produto fictício equivalente aos vários produtos reais). (pag. 275)
MARTINS (2018)	Consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos. Essa medida deve ser homogênea, de forma que possa servir de denominador comum a todos os produtos. (pag. 293)
SOUZA e DIEHL (2009)	É a utilização de uma medida única de produção, a UEP, cujo valor é determinado através de um procedimento que obtém um valor de referência, permitindo a comparação de diferentes produtos. Cada diferente produto é medido por meio desse valor de referência (pag. 181)

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Identificou-se que são poucos os autores/obras que trazem em suas obras o conceito do que é e como se aplica a UEPs, no processo de alocação de custos aos produtos. A UEP, tem **Custos e @gronegócio on line** - v. 16, n. 3, Jul/Set - 2020. ISSN 1808-2882
www.custoseagronegocioonline.com.br

sua utilização mais voltada para a indústria de manufatura, neste sentido sua utilização no setor primário do agronegócio possui restrições, o que acaba dificultando a sua utilização neste setor.

4.7. Teoria das Restrições (TOC - *Theory of Constraints*)

A TOC, juntamente com a UEPs, é um tema pouco abordado pelos autores. Em relação a TOC, identificou-se que apenas três autores conceituam a mesma, e que os autores SOUZA e DIEHL (2009) apenas fazem menção, não trazem um conceito claro. No Quadro 10, apresenta-se estes autores e seus respectivos conceitos sobre a TOC.

Quadro 10: Teoria das Restrições

BORNIA (2010)	A ideia básica da TOC é encontrar as restrições que limitam o ganho da empresa e gerenciar eficazmente a utilização dessas restrições, garantindo a maximização do lucro frente às condições atuais da empresa. (pag. 164)
FERREIRA (2009)	O principal objetivo da TOC é encontrar nos sistemas a restrição que os impede de alcançar maiores lucros. Assim, essa teoria é composta por um processo de aprimoramento contínuo a ser aplicado nas etapas de produção por meio de um raciocínio que identifique e busque sempre minimizar a restrição do sistema. (pag. 224)
MARTINS (2018)	Ela trata da identificação de restrições (gargalos) dos sistemas produtivos com o objetivo de otimizar a produção nesses pontos e, assim maximizar o lucro da empresa. (pag. 180)
SOUZA e DIEHL (2009)	Conceito muito semelhante à filosofia de custeio variável (pag. 139)

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Há de se considerar que a TOC, segundo a abordagem dos autores, é uma ferramenta estratégica de custos e não um sistema/princípio/filosofia ou método de custeio/custos. Este conceito é corroborado pelo criador da TOC, Eliyahu M. Goldratt nas suas obras, *Theory of Constraints* (1990) e *A Meta* (1984), este juntamente com Jeff Cox. Por trata-se de um sistema de gestão de custos, a TOC, com os devidos cuidados, pode ser utilizado como ferramenta de gestão em toda a cadeia do agronegócio.

Outro ponto a destacar é que alguns autores SOUZA e DIEHL (2009) e PADOVEZE (2018), mencionam o RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), mas não o abordam, já os autores MARTINS (2018) e CHERMAN (2010) apresentam um breve conceito. “Consiste em ratear os custos e despesas (comerciais, administrativas, financeiras etc.) aos produtos. Inicialmente os gastos são transferidos aos centros de custos e depois aos produtos” (CHERMAN, 2010, pag. 52). Neste sentido o RKW se assemelha ao centro de custos e/ou departamentalização.

5. Considerações Finais

A presente pesquisa apresentou que, em se tratando de conceitos básicos em custos (fixo, variável, direto, indireto), todos os autores apresentam conceitos semelhantes, e embora com uso de palavras distintas, a essência é a mesma, o que leva a afirmação de que neste tópico há um mesmo entendimento destes conceitos entre os autores. Porém, quando abordado sistema/princípio/filosofia/método de custeio/custos identificou-se algumas divergências, de entendimento, como de nomenclatura, tratamento, classificação.

Não se pode afirmar qual nomenclatura, tratamento e classificação é a correta, assim como não se pode dizer que, tratar como sendo método de custeio/custos é o correto e sistema/ princípio/filosofia de custeio/custos não, ou o inverso. Todas as afirmativas são consideradas verdadeiras. O que se pode afirmar é que a maioria dos autores das obras pesquisadas classificam como sendo método, os sistemas/princípios/filosofias/métodos de custeio/custos.

Considerando, por exemplo, o processo de mensuração do custo de um produto na agricultura, pecuária ou nas indústrias de processamento destes produtos, a utilização de obras literárias divergentes neste entendimento, pode propiciar ao usuário destas obras, dificuldades em compreender e/ou aplicar corretamente os procedimentos de custeamento de um produto e/ou serviço.

A maior disparidade nas divergências de nomenclatura, encontra-se no custeio por absorção, já que alguns autores nomeiam como parcial, integral ou pleno, ou ainda o subdividem. Outra divergência, é no conceito de custeio variável, em que os autores classificam como sendo variável, direto de forma isoladamente, ou em variável/direto como um único conceito.

Em relação aos demais assuntos abordados pelos autores, identificou-se como métodos, a departamentalização, centro de custos, UEPs - Unidades de esforço de produção, e TOC - Teoria das restrições. Pouco citada na literatura ora pesquisada destaca-se a UEPs, e a TOC que para alguns autores é uma ferramenta utilizada na área de gestão.

Na presente pesquisa, diversas são as divergências encontradas, principalmente em se tratando do entendimento do que é sistema/princípio/filosofia e/ou método de custeio/custos. Essas divergências podem levar os usuários das informações contábeis a terem dificuldade de compreensão, pois ao pesquisar em determinado livro encontra-se de uma maneira, em outro, de diferente forma. Assim um docente pode ensinar conforme determinado autor, e outro

docente selecionar outro autor para ensinar um mesmo assunto, e eles possuem entendimentos diferentes.

Apesar destas divergências no entendimento, é possível encontrar pelo menos mais de um autor, que aborda quase todos os conceitos de maneira semelhante. Todos estes fatores levam a concluir que, em se tratando de sistema/princípio/filosofia e/ou método de custeio/custos, não há um mesmo entendimento entre os autores. Apesar de alguns conceituarem de maneira parecida, frente as divergências apontadas, pode-se considerar que isto seja propício a dificuldade e/ou conflito no entendimento por parte dos leitores destas obras.

Destaca-se como fator limitador desta pesquisa, a não utilização de toda literatura disponível sobre o assunto publicada no Brasil, bem como, a não utilização de literatura estrangeira, como por exemplo as utilizadas nos cursos de graduação nos Estados Unidos da América, Canada e de países da Europa e outros países da América do Sul.

Como sequência do estudo, propõe-se uma pesquisa com docentes e acadêmicos sobre as divergências de entendimentos apresentadas neste estudo, no sentido de corroborar ou refutar as conclusões apresentadas.

6. Referências

ABBAS, Katia, *et al.* Os Métodos de Custeio: Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Revista ConTexto*, Vol. 12 Nº 12, Porto Alegre, 2012.

AZEVEDO, Yuri Gomes Paiva *et al.* Investigação de Métodos de custeio Utilizados pelos Hospitais do Município de Natal/RN, *Revista RAHIS*, Vol. 14, Nº 1, Belo Horizonte, 2017.

BACKES, Newton Alexandre *et al.* Revisitando Kaplan (1988): One Cost System Isn't Enough. *XV Congresso Brasileiro de Custos*, Curitiba/PR, 2008.

BERTÓ, Dalvio José. BEULKE, Rolando. *Gestão de Custos*, 1ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2006.

BOMFIM, Eunir de Amorim. PASSARELLI, João. *Custos e Formação de Preços*, 6ª Edição, IOB, São Paulo, 2009.

BORNIA, Antônio Cezar. *Análise gerencial de custos aplicação em empresas modernas*. 3ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2010.

CHERMAN, Bernardo Creimer. *Contabilidade de Custos Teoria e 290 questões de concurso resolvidas*. 2ª Edição, Editora Ferreira, Rio de Janeiro, 2010.

COELHO, Acília M. M. S. Maia. *Os Sistemas de Custeio e a Competitividade da Empresa*, Dissertação de mestrado, Mestrado em contabilidade e finanças, Universidade do Porto, Portugal, 2011.

CORONETTI, Jucimar *et al.* Os métodos de Custeio Utilizados nas Maiores Indústrias de Santa Catarina. *X Congresso Brasileiro de Custos*, Guarapari/ES, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 5ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2016.

DE ANDRADE, Maria Margarida. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FERRARI, Ed Luiz. *Contabilidade de custos Teoria facilitada e todas as questões resolvidas*. 1ª Edição, Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2015.

FERREIRA, José Antônio Stark. *Contabilidade de Custos*. 1ª Edição, Editora Pearson Prentice Hall, 2007.

FONSECA, Agripino José F. da. Análise do Discurso: do objeto, do objetivo e do método. *Revista Igarapé*. Porto Velho, n. 3, p. 372-389, 2014.

GERHARDT, Tatiana Engel. SILVEIRA, Denise Tolfo. *Métodos de Pesquisa*. 1ª Edição, Editora da UFRGS, Porto Alegre, 2009.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, 7ª edição. Atlas, 03/2019.

GOLDRATT, Eliyahu M. *Theory of constraints*. Croton-on-Hudson: North River, 1990.

GOLDRATT, Eliyahu M.; COX, Jeff. *The goal: excellence in manufacturing*. North River Press, 1984.

LEONE, George Sebastião Guerra *et al.* Taxinomia Dos Sistemas de Custeio e Alocação de Custos. **Revista RAUnP**, Vol. 6, nº 1, Rio Grande do Norte, 2013.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 11ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2018

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. *Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos Análise e Gestão*. 2ª Edição revisada e ampliada, Editora Pearson Prentice Hall, São Paulo, 2007.

MOURA, Aline Pires. *O Discurso Jurídico em Diferentes Materialidades Linguísticas*. In: GRANTHAM, Marilei Resmini; CASEIRA, Ingrid Gonçalves (Org.). *Análise do Discurso e Ensino: um olhar discursivo sobre a língua, a leitura e a interpretação*. Curitiba: CRV, 2011. P. 237-253.

OLIVO, Ana Maria. BOSCHILIA, Luiz. *Contabilidade Geral e Gerencial: conceitos introdutórios para os cursos superiores de tecnologia*. Publicações do IF-SC, Florianópolis, 2012.

ORLANDI, Eni P. *Análise de Discurso: Princípios & Procedimentos*. 11ª Ed. Campinas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade de Custos Teoria, Prática, Integração com Sistemas de informações (ERP)*. 1ª Edição, Editora Cengage Learning, São Paulo, 2018.

PAIM, Wilson Moisés. *Análise de custos*. 1ª Edição, Editora e Distribuidora Educacional S.A, Londrina, 2016.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez *et al.* *Gestão Estratégica de Custos Textos, casos práticos e testes com as respostas*. 8ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2017.

RITTA, Cleyton de Oliveira. ALVES, Rosimere. *Contabilidade de Gestão*. Editora UNESC, 1ª Edição, Santa Catarina, 2013.

SANTOS, Roberto Vatandos. Modelagem de sistemas de custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo*. São Paulo: Ano IV, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.

SCHULTZ, Charles Albino *et al.* É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade? *XV Congresso Brasileiro de Custos*. Curitiba/PR, 2008.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho Científico*. 23ª Edição revista e atualizada, Editora Cortez, São Paulo, 2007.

SILVA, Jonathan Chasko. ARAÚJO, Alcemar Dionet de. A metodologia de pesquisa em análise do discurso. *Revista Grau Zero*. Vol. 5, nº 1, Editora Fábrica de Letras, Bahia, jan/jun 2017.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa. LINS, Luiz dos Santos. *Gestão de Custos Contabilidade, Controle e Análise*. 3ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2014.

SOUZA, Antônio Artur De *et al.*, Metodologia de implantação de sistemas de custeio para organizações prestadoras de serviços. *XV Congresso Brasileiro de Custos*. Curitiba/PR, 2008.

SOUZA, Marcos Antônio de. DIEHL, Carlos Alberto. *Gestão de Custos uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração*. 1ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2009.

THEÓPHILO, Carlos Renato; MARTINS, G. de A. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, v. 2, n. 104-119, p. 25, 2009.

VANDERBECK, Edward J. NAGY, Charles F. *Principles of Cost Accounting*, Tradução de TAYLOR, Robert Brian. 11ª Edição, Editora Cengage Learning, São Paulo, 2001.

VEIGA, Windsor Espenser. SANTOS, Fernando de Almeida. *Contabilidade de Custos Gestão em Serviços, Comércio e Indústria*. 1ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 2016.

VENÂNCIO, Roberta do Nascimento *et al.*, Aplicação do método de custeio por absorção em uma indústria de pré-moldados: Um estudo de caso. *VI SINGEP*, São Paulo, 2017.

VICECONTI, Paulo. NEVES, Silvério das. *Contabilidade de Custos um enfoque direto e objetivo*. 11ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2013.

VIEIRA, Eusélia Pavaglio. BRIZOLLA, Maria Margarete. Controle de Custos: ferramenta para gestão na atividade agrícola. *XIV Congresso Brasileiro de Custos*. João Pessoa/PB, 2007.