

## **QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONSIDERANDO A CONGRUÊNCIA ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO DE ABSORÇÃO E UEP**

Francisca Luciana Nepomuceno - UNIFOR

Paulo Roberto De Carvalho Nunes - Universidade de Fortaleza

Rubens Carlos Rodrigues - UNIFOR

### **Resumo**

Esta pesquisa objetiva investigar a percepção dos gestores de empresa quanto à qualidade das informações sobre custos, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP). Utilizou-se de pesquisa descritiva, análise documental e entrevistas semiestruturadas com os gestores das áreas de controladoria e produção na maior empresa de massas e biscoitos do Brasil. Os resultados indicaram que o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), quando utilizado de forma adequada e em conformidade com suas finalidades, melhora a qualidade das informações de custos e seu uso associado ao método de custeio por absorção proporciona maior utilidade e relevância na utilização destas informações, tais como, melhorar entendimento do reflexo econômico-financeiro dos indicadores de eficiência e produtividade e, principalmente, na comparação entre linhas de produção e unidades de negócios que direciona os esforços e de gastos na produção. A pesquisa contribui em analisar, se e como, as informações adotadas no processo de gestão, relacionadas aos custos, atendem as demandas informacionais estratégicas de suas organizações, bem como fornece diagnóstico gerencial da utilização dos sistemas de informações pelos gestores.

**Palavras-chave:** Unidade de Esforço de Produção (UEP); Custeio por absorção; Qualidade informação gerencial.

### **Abstract**

This research aims to investigate the perception of company managers regarding the quality of cost information, as a result of the associated use of absorption costing methods and production effort unit (UEP). Descriptive research, document analysis and semi-structured interviews were used with managers in the areas of controllership and production in the largest pasta and biscuit company in Brazil. The results indicated that the costing method per unit of production effort (UEP), when used properly and in accordance with its purposes, improves the quality of cost information and its use associated with the absorption costing method provides greater utility and relevance in the use of this information, such as improving understanding of the economic and financial impact of efficiency and productivity indicators and, mainly, in the comparison between production lines and business units that direct efforts and expenditures in production. The research contributes to analyzing, if and how, the information adopted in the management process, related to costs, meets the strategic informational demands of their organizations, as well as providing a managerial diagnosis of the use of information systems by managers.

**Keywords:** Production Effort Unit (UEP); Absorption costing; Quality management information.

# QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONSIDERANDO A CONGRUÊNCIA ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO DE ABSORÇÃO E UEP

## Resumo

Esta pesquisa objetiva investigar a percepção dos gestores de empresa quanto à qualidade das informações sobre custos, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP). Utilizou-se de pesquisa descritiva, análise documental e entrevistas semiestruturadas com os gestores das áreas de controladoria e produção na maior empresa de massas e biscoitos do Brasil. Os resultados indicaram que o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), quando utilizado de forma adequada e em conformidade com suas finalidades, melhora a qualidade das informações de custos e seu uso associado ao método de custeio por absorção proporciona maior utilidade e relevância na utilização destas informações, tais como, melhorar entendimento do reflexo econômico-financeiro dos indicadores de eficiência e produtividade e, principalmente, na comparação entre linhas de produção e unidades de negócios que direciona os esforços e de gastos na produção. A pesquisa contribui em analisar, se e como, as informações adotadas no processo de gestão, relacionadas aos custos, atendem as demandas informacionais estratégicas de suas organizações, bem como fornece diagnóstico gerencial da utilização dos sistemas de informações pelos gestores.

**Palavras-chave:** UEP; Custeio por absorção; Qualidade informação gerencial.

## 1 Introdução

A evolução tecnológica, o surgimento de novos modelos de negócios e o grau de complexidade das estruturas de produção apresentam-se, atualmente, como fatores determinantes no montante dos custos (Silva, Abade, Fehr, Borinelli, & Rocha, 2016), sendo que boa parte desses custos são indiretos e não sofrem variações em função do volume produzido, o que invalida as bases de rateios, pois distorce a apuração do custo e as informações geradas para a tomada de decisão (Bornia, 2010; Kaplan & Cooper, 1998).

Diante dessa nova realidade, emerge a necessidade de métodos de custeios mais avançados que permitam uma maior confiabilidade e precisão nas informações originadas do sistema de custos (Martins & Nascimento, 2016; Megliorini, 2012), possibilitando decisões gerenciais mais eficazes visando tornar a empresa mais competitiva (Lugoboni *et al*, 2018). Tal vantagem competitiva está relacionada diretamente à sua habilidade de estruturar sua cadeia de valor (Silva *et al*, 2016), posicionar-se estrategicamente de acordo com a realidade do seu negócio e gerir de forma eficaz os fatores que direcionam os custos (Melo & Leone, 2015).

Os métodos de custeios referem-se às diversas alternativas sobre quais elementos de custos devem ou não serem apropriados, ou seja, computados na apuração do custo dos produtos ou serviços. Conforme Martins e Rocha (2015), é fundamental que o gestor conheça e entenda as várias alternativas de se calcular o custo, pois isso lhe permitirá identificar as circunstâncias que melhor atendam sua necessidade informacional para a tomada de decisão.

A obtenção de informações claras, relevantes e que reflita, financeira e operacionalmente, a realidade produtiva é hoje um grande desafio para as empresas (Provenzano, Souza & Gomes, 2021). Cada método de custeio visa atender necessidades informacionais distintas, ou seja, tem seu foco em informações contábil, fiscal, gerencial ou operacional (Hansen & Mowen, 2003). Portanto, não há um método de custeio que atenda todas as demandas informacionais de custos de maneira integral, havendo uma tendência das empresas em adotar a associação de métodos de custeio para maximizar a qualidade da informação de custos e sua utilidade nos processos decisórios (Wernke, Junges, & Zanin, 2019).

A informação útil é aquela que atende as necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas que atuam, envolvendo variáveis das mais diversas modalidades e concatenados à

realidade, interna e externa, da organização (Guerreiro, 1989; Lugoboni *et al.*, 2018). Nesta pesquisa, será abordada no sentido de utilização das informações de custos, pois, para a empresa ser eficiente na gestão de seus recursos faz-se necessário, além de outros fatores, que as pessoas envolvidas nos processos organizacionais tenham disponíveis informações que balizarão suas avaliações, previsões, julgamentos e decisões (Provenzano, Souza, & Gomes, 2021).

No tocante às áreas administrativa e comercial, Kliemann (1995), Souza e Diehl (2009) e Wernke (2005) argumentam que o método de custeio por esforço de produção (UEP) propicia informações referentes à lucratividade e rentabilidade dos produtos, composição do preço dos produtos, margem de contribuição, indicadores de desempenho dos gestores, análise da viabilidade de aquisição de novos equipamentos, revisão de quadro de pessoal, detalhamento da formação de custos dos produtos, dentre outras.

Rodniski e Souza (2014) concluíram em sua pesquisa que a estrutura do sistema de custo de empresas está atrelada positivamente a qualidade da informação associada. Assim, o problema de pesquisa consiste em verificar: Qual a percepção dos gestores de empresa quanto à qualidade das informações sobre custos, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP)? Assim, o objetivo desse trabalho consiste em investigar a percepção dos gestores de empresa quanto à qualidade das informações sobre custos, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP).

As principais contribuições desta pesquisa têm cunho empírico por relatar experiências ocorridas em uma empresa situada na região Nordeste que implementara o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) em complemento ao método de custeio por absorção sob a perspectiva prática relacionada com o estudo da melhoria da qualidade da informação gerada pelo uso associado desses dois métodos de custeio, tendo como suporte referenciais teóricos baseados nas teorias de custos e teorias da informação.

A adoção do método UEP tende a proporcionar melhores informações, com resultados mais consistentes e confiáveis que o método por absorção, no entanto há poucos estudos, na literatura brasileira, que abordam estes métodos, apresentando assim uma lacuna de pesquisa a ser preenchida com análise gerencial (Wernke, Junges & Zanin, 2019). Martins e Nascimento (2016) aduzem que há maior qualidade na produção de informações relevantes e confiáveis quando são empregados, conjuntamente, diversos métodos e sistemas de custeio. Há de considerar que a utilização de sistemas de informações gerenciais é um aspecto contingencial que visa acompanhar o desempenho organizacional, assim como gerar vantagem competitiva para as empresas (Brizola *et al.*, 2017).

Dessa forma, espera-se que as discussões, proporcionadas no decorrer deste trabalho, contribuam com uma nova abordagem empírica da utilização conjunta de um método de custeio tradicional (custeio por absorção) e um método de custeio contemporâneo (UEP), bem como suas influências no sistema informacional da organização, haja vista o cunho prático na utilização por gestores e outros profissionais da área para analisar, se e como, as informações adotadas no processo de gestão atendem as demandas estratégicas de suas organizações.

## **2 Referencial Teórico**

Conforme Teófilo e Freitas (2007), os sistemas de informações utilizam-se de dados, sendo estes elementos brutos dentro da empresa, para transformá-los em informações e ambos, em conjunto, têm a finalidade de auxiliar o processo de gestão.

### **2.1 Sistema de Informação de Gestão de Custos**

O sistema de informação contábil é composto por vários subsistemas, entre eles o subsistema de custos, os quais apoiam decisões relativas à análise de rentabilidade de produtos, eliminação e incentivo de produtos, elaboração de preço de venda, planejamento operacional,

avaliação de desempenho, controle de gastos, análise de resultados econômicos, entre outras (Guerreiro, 1984). Silva *et al.* (2016) apresentam o Sistema de Gestão de Custo (SGC) como um dos subsistemas que compõe o Sistema de Informação Gerencial (SIG) das empresas, interligado com outros subsistemas e constituído por um conjunto de subsistemas que configuram e caracterizam o seu funcionamento.

O sistema de informação de gestão de custos deve abranger dois subsistemas básicos: um sistema de informações de contabilidade de custos e um sistema de informações de controle operacional (Shank & Govindarajan, 1997). No entanto, tais sistemas têm propósitos diferentes, sendo que o primeiro visa os objetivos de custeio, e o segundo visa o planejamento, controle e eficiência operacional, mas interagem entre si para satisfazer os objetivos informacionais da tomada de decisão (Guerreiro, 1984; Silva *et al.*, 2016).

Tais perspectivas estão voltadas para um objetivo final que é a informação aos usuários, haja vista que o enfoque técnico de custos visa, por meio de conceitos e normas contábeis, o mais adequado tratamento da informação, assim como o sistema de informação preocupa-se com quais informações são geradas e como estas informações são disponibilizadas aos usuários (Lugoboni *et al.*, 2018; Rodniski & Souza, 2014).

A empresa deve adotar um Sistema de Gestão de Custos em que os dados estejam prontos para serem utilizados na solução de múltiplos problemas com os quais se defronta a administração da empresa (Fontes, Oliveira, & Gurgel, 2020), bem como definir o sistema de custeio adequado visando garantir que a utilização das informações por ele geradas sejam eficazes e capazes de melhor embasar as necessidades daqueles que estão inseridos no processo decisório (Marques & Marques, 2009; Melo & Leone, 2015).

As informações geradas pelos sistemas de custos e métodos de custeio envolvem variáveis e aspectos das mais diversas modalidades que fazem parte da realidade organizacional, seja ela interna ou externa. Nesse contexto, este trabalho tem como escopo o estudo dos aspectos informacionais relativos à utilidade, confiabilidade e relevância das informações oriundas dos sistemas de informações sobre custos relativos aos métodos de custeios por Absorção e Unidade de Esforço de Produção (UEP).

## 2.2 Características da Informação Contábil

Em uma análise comparativa, no que concerne às características qualitativas da informação contábil inseridas em três estruturas conceituais, observa-se, em modo geral, uma convergência entre estas características, havendo apenas uma variação no grau de importância, como mostra a Tabela 1.

**Tabela 1** Comparação das características qualitativas das Estruturas Conceituais

Ítem	FASB	IASB	CPC
<b>Estrutura Conceitual</b>	Características Qualitativas das Informações Contábeis	Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras	Características qualitativas da informação contábil-financeira útil
<b>Hierarquização das características Qualitativas</b>	Sim	Não hierarquiza as características qualitativas, pois não as classifica por grau de importância.	Sim
<b>Característica Qualitativas da Informação</b>	<p><b>Primárias</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Relevância</li> <li>• Confiabilidade</li> </ul> <p><b>Secundárias</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comparabilidade</li> <li>• Uniformidade</li> <li>• Consistência</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Compreensibilidade <ul style="list-style-type: none"> <li>• Relevância</li> <li>• Confiabilidade</li> </ul> </li> <li>• Comparabilidade</li> </ul>	<p><b>Fundamentais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Relevância</li> <li>• Representação fidedigna</li> </ul> <p><b>De Melhoria</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comparabilidade</li> <li>• Verificabilidade</li> <li>• Tempestividade</li> <li>• Compreensibilidade</li> </ul>

**Fonte:** Elaboração própria a partir das Estruturas Conceituais: CPC OO-R1, IASB e SFAC n.º 2 – FASB

Ressalta-se que o foco destas Estruturas é estabelecer os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, tendo por finalidade prover informação fidedigna, tempestiva e relevante.

Os usuários internos demandam informações diferenciadas das fornecidas aos usuários externos (Lugoboni *et al*, 2018; Marques & Marques, 2009), motivo pelo qual serão utilizadas as características qualitativas da informação contábil apresentadas nestas Estrutura Conceituais como referência para analisar a qualidade da informação (Guerreiro, 1984) sobre custos relativos aos métodos de custeio por Absorção e Unidade de Esforço de Produção (UEP), na percepção dos usuários internos.

A utilidade da informação será abordada no sentido de utilização das informações de custos (Teófilo & Freitas, 2007), pois, para que uma empresa seja eficiente na gestão de seus recursos faz-se necessário, além de outros fatores, que as pessoas envolvidas nos processos organizacionais tenham disponíveis informações que balizarão suas avaliações, previsões, julgamentos e decisões (Lugoboni *et al*, 2018; Silva *et al*, 2016), devendo considerar o aspecto da materialidade da informação, pois se a sua omissão ou distorção não influenciar na tomada de decisão do usuário, essa informação não é relevante (Hendriksen & Van Brenda, 1999).

Para a informação ser útil não basta apenas ser relevante, também tem que ser confiável, visto que deve assegurar aos usuários confiança no que está informado e na forma de mensuração e reconhecimento dos elementos que a compõem, de forma a utilizá-la no seu processo decisório (Hendriksen & Van Breda, 1999; Rodniski & Souza, 2014). Desta forma, pode-se afirmar que uma informação confiável deve ser completa, ou seja, deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno retratado, inclusive todas as descrições e explicações necessárias, deve possuir, necessariamente, os sub atributos da fidelidade da apresentação, da neutralidade e da verificabilidade.

### 2.3 Métodos de custeio

Os métodos de custeio são instrumentos imprescindíveis para gerar relevantes informações a serem utilizadas na tomada de decisão, conforme apresentados na Tabela 2 os principais métodos de custeios tradicionais e avançados ou contemporâneos, juntamente com as suas características mais relevantes.

**Tabela 2** Métodos custeios tradicionais

<b>Tradicionais</b>	<b>Características</b>
Custeio por Absorção	Sua estrutura atende à legislação fiscal brasileira, nele são atribuídos ao custo dos produtos ou serviços todos os custos fabris, sejam eles, fixo ou variáveis, diretos ou indiretos. Já as despesas não fazem parte do custo do bem ou serviço e são debitadas diretamente no resultado do exercício de sua competência.
Custeio Variável	Sua estrutura não atende à legislação fiscal brasileira, por atribuir aos atribuídos aos custos de produtos ou serviços apenas os custos que apresentam comportamento variável, sendo assim, não considera todos os esforços de produção, pois ignora os custos indiretos de fabricação de comportamento fixo, sendo estes debitados diretamente contra o resultado do período, o que dispensa a utilização de critérios de rateios. Possibilita obter a margem de contribuição e por meio dela obter o ponto de equilíbrio, sendo ambas importantes ferramentas de gestão e tomada de decisão.
<b>Avançados</b>	<b>Características</b>
Custeio Baseado em Atividade (Activity-based Costing - ABC)	Fortemente focado na relação entre consumo e produção, pois foca nas atividades dos processos priorizando as relações causais através de direcionadores de custos, tentando superar o problema da imprecisão provocada pela atribuição de custos fixos aos produtos e serviços por meio de rateio associados ao volume de produção. Os procedimentos consistem em segregar a empresa em atividades para o cálculo do custo das atividades, entender como as atividades se comportam para identificar as causas dos custos e, posteriormente, destinar os custos das atividades aos produtos de acordo com o uso da atividade.

Tradicionais	Características
Unidade de Esforço de Produção (UEP)	O principal objetivo deste método é a unificação da produção por meio da criação de uma unidade de medida chamada UEP, que representa o esforço da produção realizado para transformar a matéria prima em produto final. Este método divide-se em duas etapas: implantação (análise da estrutura produtiva e descrição dos processos e produtos que a eles estão ligados para determinar a UEP) e operacionalização (valorizar monetariamente a UEP determinada na etapa de implantação).

**Fonte:** Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), Borna (2010), Slavov (2013), Wernke, Junges, & Zanin (2019).

Dentre estes métodos de custeio, dois são alvo de estudo desta pesquisa: o Custeio por Absorção e o Custeio por Unidade de Esforço de Produção (UEP). Primeiramente optou-se por estudar a utilização de um método de custeio tradicional por ser método já consolidado no ambiente empresarial associado um método de custeio contemporâneo por serem métodos que buscam fornecer informações mais claras sobre a relação consumo e produção. Desta forma, selecionou-se o custeio por absorção dentre os métodos tradicionais por ser o método de custeio mais utilizado no Brasil e foi escolhido o custeio por unidade de esforço de produção (UEP), dentre os métodos contemporâneos, por ser focado na produção e indicadores operacionais que, teoricamente, contrapõe a visão estritamente contábil do custeio por absorção.

### 3 Procedimentos Metodológicos

As características do estudo permitem classificá-lo quanto à abordagem do problema como qualitativa, por tratar-se de investigação interpretativa e naturalística, uma vez que estudará o fenômeno dentro do seu contexto natural (Creswell, 2014). Quanto à natureza, trata-se de pesquisa aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos e estar voltada à aplicação imediata em uma realidade circunstancial, utilizando-se dos conhecimentos gerados pelas pesquisas básicas e contribuindo para o desenvolvimento de teorias (Creswell, 2014).

Quanto aos objetivos, trata-se de pesquisa descritiva, pois se pretende expor e descrever as percepções, experiências e opiniões dos entrevistados sobre a qualidade das informações gerenciais de custos produzidas após a implementação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), assim como verificar a existência de associações entre as variáveis de métodos de custeio e qualidade das informações gerenciais.

O roteiro de entrevista semiestruturada foi elaborado com questões abertas para buscar entender como o sistema de custos fornece as informações geradas pelos métodos de custeio por absorção e por unidade de esforço de produção (UEP) e como os gestores utilizam estas informações no processo decisório, assim como questões objetivas para analisar, com base na quantificação, por meio da atribuição de uma nota de 0 a 10, a percepção dos gestores sobre o nível de relevância das informações de custos considerando os aspectos de predição, feedback e oportunidade e o nível de confiabilidade considerando os aspectos da fidedignidade e verificação das informações de custos.

Encaminhou-se à empresa Alpha, via e-mail, uma solicitação de autorização para a visita à empresa e realização de entrevista com seus gestores, contendo apresentação dos pesquisadores/visitantes, pela identificação da instituição de ensino, trabalho desenvolvido e objetivo da visita, além de garantir a confidencialidade das informações obtidas e indicava de telefones para contato, como também para referências.

Todos os participantes foram informados sobre o objetivo da investigação, do caráter voluntário da sua participação, da garantia de anonimato e do respeito às diretrizes éticas que regem a pesquisa com seres humanos e consentiram a gravação da entrevista, as quais foram posteriormente transcritas, seguindo o roteiro pré-estabelecido. Na empresa Alpha foram entrevistados quatro gestores de forma remota, por chamada de vídeo utilizando o aplicativo WhatsApp, com duração total de 3:54h.

As principais utilidades informacionais sobre custos aplicadas pelos gestores, independentemente do método de custeio adotado, em suas avaliações, previsões e decisões empresarias, são as seguintes: a) Estabelecimento de preço de produtos/serviços; b) Gestão de desempenho de produtos/serviços/processos; c) Controle e redução de custos; d) Análise de novos produtos/serviços; e) Estratégia de mercado; f) Análise de investimentos; g) Orçamentos; h) Análise de rentabilidade de produtos/serviços/clientes; i) Decisões sobre volume de produção/linha de produtos; j) Gestão dos produtos e processos em diferentes estágios do seu ciclo de vida; k) Facilitar o entendimento do impacto ambiental dos produtos/processos; i) Análise dos custos do pós-venda (Ching, 1995; Dunk, 2004; Veen-Dirks, 2006).

Os dados obtidos na pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas foram agrupados em duas categorias principais, a primeira diz respeito ao levantamento e comparação dos tipos de informações geradas pelos métodos de custeios que foram coletados pela análise documental e entrevistas semiestruturadas, na segunda, agrupou-se os dados relativos à identificação das principais demandas informacionais dos gestores e análise da utilização da informação de custo e percepção da qualidade dessas informações, sob os aspectos de relevância e confiabilidade, para as tomadas de decisões que foram coletadas nas entrevistas semiestruturadas. Para conferir a validade das descrições foi utilizada a checagem pelos participantes, sendo solicitado aos mesmos uma apreciação do texto elaborado e aprovação da veracidade das informações.

## **4 Resultados**

Esta seção apresenta os resultados do estudo de caso realizado no desenvolvimento da pesquisa, apresentando os principais pontos para responder à questão de pesquisa.

### **4.1 Caracterização da Empresa**

A empresa Alpha é uma indústria de alimentos com mais de 65 anos de atuação no mercado brasileiro, com início na década de 1940 na exploração de atividades de panificação e fabricação de biscoitos artesanais por seu fundador, porém somente no início da década de 1950 foi criada a sociedade Alpha & Cia Ltda para conduzir o negócio, com vistas a concentração de investimentos na produção industrial de larga escala de biscoitos e massas, e apenas dois anos depois começam as atividades da primeira unidade como indústria de massas alimentícias.

Atualmente a empresa é uma companhia de capital aberto com negociação de ações na Bolsa de Valores Brasil, Bolsa e Balcão (B3), no segmento Novo Mercado, que enseja no mais alto nível de governança corporativa exigido no mercado de capitais brasileiro, atuando em onze segmentos alimentícios. Quando da realização desta pesquisa a empresa Alpha possuía 15 unidades industriais, sendo oito localizadas na região nordeste, cinco na região sudeste e duas na região sul do país, além de diversas unidades de comercialização e centros de distribuição, empregando mais de 17.500 funcionários.

### **4.2 Caracterização do Perfil dos Entrevistados**

A pesquisa na empresa Alpha foi realizada com quatro gestores, sendo dois gestores da área de controladoria e dois gestores da área industrial. Da área industrial foi entrevistado um gerente de produção com sete anos de empresa e, em igual tempo, ocupando este cargo e um coordenador de processos industriais com cinco anos de empresa e há três anos ocupando este cargo, ambos com formação em química. Da área de controladoria foi entrevistado um gerente de controladoria gerencial com 17 anos de empresa e há 13 anos ocupando este cargo e um coordenador de controladoria de custos com 19 anos de empresa e há 4 anos neste cargo, ambos com formação em contabilidade. Dos quatro gestores entrevistados, três trabalhavam na empresa quando o método de custeio de unidade de esforço de produzido (UEP) foi implantado e participaram do processo de implantação.

### 4.3 Métodos de Custeio e Sistema de Informação

No que se concerne à gestão de custos, a empresa Alpha utiliza o método de Custeio por Absorção Parcial (Martins & Rocha, 2015; Pinzan, 2013), pois consideram todos os gastos relativos à produção como custos, sendo os custos diretos alocados diretamente aos produtos e os custos indiretos incorporados aos produtos por meio de rateio, já os gastos relativos à administração e vendas são considerados como despesas do período.

A empresa Alpha está estruturada contabilmente em 943 Centros de Custos, onde 220 são centros de custos de administração, 211 são centros de custos de venda e 512 são centros de custos de produção, portanto a operacionalização do método de custeio por absorção é feita por departamentalização, sendo assim, os custos indiretos de fabricação são rateados primeiramente aos departamentos para depois serem rateados aos produtos.

A utilização do método de custeio por absorção para apuração e o custeio padrão para controle em seu modelo de gestão de custos gera muitos questionamentos quanto aos critérios de rateios adotados para a distribuição dos custos indiretos às linhas de produção e aos produtos, fidedignidade à realidade da produção, além da expressa dificuldade da área industrial em conciliar as informações financeiras de custos recebidas com as informações operacionais da produção de forma que pudessem alinhar seus indicadores de eficiência à resultados financeiros, bem como o detalhamento para as análises do processo produtivo e comparação entre as linhas de produção e as unidades de negócios, tendo em vista que o custo por absorção não produz essas informações.

Desta forma, a empresa Alpha procurou uma nova metodologia de apropriação dos custos indiretos, que associada a já existente, amenizasse o efeito subjetivo dos critérios de rateio adotado pelo método de custeio por absorção, ou seja, que se tivesse uma unidade padrão para a alocação dos custos indiretos com o objetivo de poder melhorar as análises e apropriar de uma forma mais adequada e com a visão mais da área industrial esses gastos indiretos de fabricação. Então, com essas finalidades em 2013 foi implantado o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) seguindo os passos propostos por Bornia (2010) e Wernke (2005). Brizola et al. (2017) avaliam que a adoção de sistemas de informações é um fator contingencial e podem influenciar controles vigentes, modelos de gestão e o percurso histórico da entidade.

Na implantação do método UEP todos os processos foram novamente mapeados e alguns problemas, erros, ineficiências e inconsistências foram identificados e corrigidos o que proporcionou medidas mais precisas que auxiliou na atualização dos critérios de rateios que foram utilizados no custo contábil, mas não houve mudança de critério de rateio apenas atualizações e correções de dados componentes dos critérios de rateio e o objetivo da criação de uma grade de rateio com base nos esforços de produção como unidade única sendo a UEP, consumidos por cada linha de produção e pelos produtos não foi concretizado.

Com a implantação do novo método de custeio, criou-se um procedimento de rotina de atualização dos itens componentes da produção geradores de custos indiretos por meio de um *checklist* mensal de forma periódica e passivo de auditorias internas que garantisse informações corretas e atualizadas, porém utilizadas, basicamente, no método UEP por meio dos postos operativos possibilitando maior clareza na informações de custos para gerência operacional (produção e industrial) de modo a identificar onde está concentrado os esforços para produzir.

Dessa forma, a operacionalização do UEP ficou estruturado em 1.450 postos operativos (PO) que estão vinculados aos centros de custos de produção do custo contábil. Com isso a área industrial tem informações financeiras de custos detalhadas por unidade de negócio, centro de custos, linhas de produção e produtos que estão atrelados as informações operacionais dos PO, facilitando as análises dos indicadores de produção e possibilitando uma gestão voltada para a melhoria na performance de direcionamento de esforços e de gastos.

Portanto, a empresa Alpha chegou à conclusão, para efeito de apuração de custos ou para critério de apropriação dos custos indiretos, o método de UEP não agregaria muito valor ao método já existente, mas tinha muito a contribuir para gestão da indústria, conforme entrevistas. À vista disso, suas informações não estavam sendo utilizadas em análises e gestão de custos pela controladoria no custo contábil (usa custeio por absorção), nem no custo gerencial (usa os custeios por absorção e padrão), mas amplamente usada pela gestão da área industrial em suas análises e tomadas de decisões.

Conforme orientado por Shank e Govindarajan (1997), o gerenciamento de custos da empresa Alpha é realizado por meio de um sistema de informações onde contempla simultaneamente os métodos de custeio por absorção e UEP. Lugoboni *et al* (2018) acrescentam que o processo informacional deve incluir as diversas partes interessadas e ser construído de forma colaborativa entre os diversos departamentos.

O sistema de informação utilizado pela empresa Alpha é um Sistema Integrado de Gestão que traduzido e adaptado do inglês é *Enterprise Resource Planning* (ERP) da Oracle denominado *E-Business Suite* (EBS) que foi implantado em 2007 e interliga todos os dados e processos da empresa por meio de módulos funcionais como finanças, contabilidade, custos, recursos humanos, compras, estoques, produção, logística, vendas e demais áreas da empresa.

O sistema de custos do EBS é composto pelo módulo de custo contábil e o módulo de custo gerencial. O custo contábil trabalha integralmente com o método de custeio por absorção, enquanto o custo gerencial além do método de custeio por absorção, também utiliza o custeio variável e o custeio padrão. Adicionalmente ao sistema de custos do EBS, a empresa Alpha também trabalha com o software de custos *UEP Costing* da Tecnosul Consulting que utiliza o método de custeio por UEP, implantado em 2013. Ademais, a empresa ainda utiliza ferramentas de Inteligência de Negócios (*Business Intelligence* – BI), que permitem extração de informações das bases de dados utilizadas pelos demais sistemas.

Os sistemas de custos do EBS e *UEP Costing* não são integrados, no entanto a alimentação de dados do sistema *UEP Costing* é feito por meio de interface extraindo dados do sistema EBS para realização do cálculo das UEPs dos produtos, mas essa informação e nenhuma outra informação do sistema *UEP Costing* é retornada para o sistema EBS.

Para a integralização dos dois sistemas seriam necessárias customizações no sistema EBS para a devolutiva de informações do sistema *UEP Costing* e para isso a gestão da produção juntamente com a gestão operacional de performance teriam que manter todos os dados atualizados, acompanhar, analisar e validar as informações do sistema *UEP Costing* para posteriormente realizar as customizações no sistema EBS, o que levou muito tempo por não terem priorizado e por motivos de substituição de pessoas das áreas que operavam o sistema o que acarretava novos treinamentos e um novo tempo na curva de aprendizagem.

A customização do sistema EBS para receber as informações do sistema *UEP Costing* foi analisada no aspecto de custos/benefício, sendo o custo do investimento para realizar as customizações necessárias e o benefício do valor agregado à acuracidade do cálculo do custo unitário do produto e de linhas de produção, porém em um estudo comparativo realizado entre o valor do custo dos produtos realizados pelo sistema EBS apurado utilizando o método de custeio por absorção e o custo do produto realizado pelo sistema *UEP Costing* utilizando o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), os valores foram muito aproximados, com variações insignificantes, em mais de 90% dos produtos e linhas de produção, não sendo significativas o suficiente ao ponto de prejudicar uma tomada de decisão, conforme análise dos gestores. Rodniski e Souza (2014) relatam que a precisão da informação também é uma característica importante para a qualidade da informação, sendo tolerável uma margem aceitável de acerto, bem como os benefícios auferidos não devem ultrapassar os custos necessários à sua obtenção.

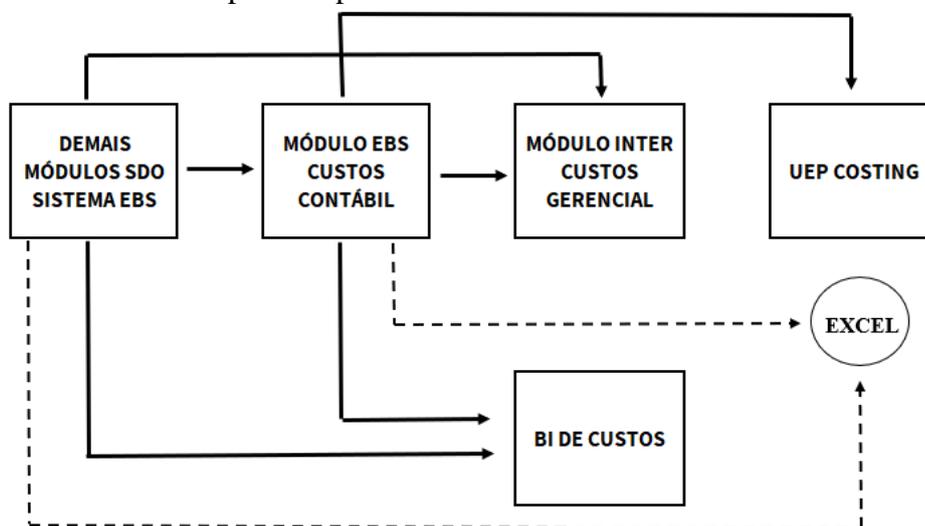
À vista disso, não se justificou o investimento na customização do sistema EBS, tendo em vista que o custo não compensava o benefício, já que os sistemas EBS e *UEP Costing* poderiam ser utilizados separadamente com finalidades específicas de forma a contribuir para a informação de custo e tomada de decisão. Indo ao que Lugoboni *et al* (2018) enfatizaram do processo de profissionalização organizacional, devido a presença de levantamento de custos, a gestão de informação, informações econômicas, financeiras e sociais devem trabalhar em conjunto para atender a alta administração, gestores e o Planejamento Estratégico.

Por não serem integrados os sistemas de custos EBS e *UEP Costing*, algumas informações da produção são comunicadas entre as áreas por meio de planilhas eletrônicas, assim como, para a realização de algumas análises, faz-se necessário a extração de dados dos dois sistemas, uma informação operacional e outra financeira, de forma manual, tornando-a mais vulnerável a erros e acarretando mais trabalho, sendo assim considerado pelos gestores entrevistados como uma desvantagem da não integração dos sistemas de custos.

As ferramentas de Inteligência de Negócios (BI) são utilizadas pela controladoria na área de contabilidade gerencial para as mais diversas análises, extraindo informações das bases de dados dos módulos funcionais do sistema EBS, mas esses BIs não utilizam dados do sistema *UEP Costing*. Planilhas eletrônicas também são utilizadas por todas as áreas para análise e visão de custos específicas não fornecida pelos sistemas de custos EBS e *UEP Costing* e para consolidação de dados com finalidade de inserção nos dois sistemas de custos.

A multiplicidade de sistemas de custos adotados visa atender ao que Fontes, Oliveira e Gurgel (2020) identificaram como necessidades organizacionais da entidade, constituindo-se como instrumentos gerenciais e interferindo assim nos processos operacionais, táticos e estratégicos sempre visando a melhoria da gestão de custos.

Na Figura 01, encontra-se um resumo esquematizado do fluxo de dados dos sistemas de informação de custos da empresa Alpha.



**Figura 01** Fluxo de dados do sistema de informação de custos da empresa Alpha.

**Fonte:** Dados da pesquisa

Contudo, os sistemas de custos utilizados ainda não atendem completamente às necessidades informacionais de custos dos gestores no tocante às informações para projeções de resultados, efetuado por meio de simulações de cenários para tomada de decisões estratégicas, sendo estas ainda elaboradas em planilha eletrônica. Conforme Marques e Marques (2009) não há uma padronização das informações de custos, as quais devem ser formatadas para atender os interesses estratégicos dos seus usuários internos. Rodniski e Souza (2014) acrescentam que a informação pode ser detalhada a vários níveis, tais como cliente, produto, centro de custos, atividade, região geográfica, unidade de negócio, dentre outros.

#### 4.4 Qualidade da Informação

Com um modelo de gestão de custos moderno com foco na otimização do uso eficiente de recursos que forneça um maior valor agregado para o negócio, os gestores da empresa Alpha necessitam de informações diversificadas que vão além da apuração de custo do produto com visão contábil, pois buscam, por meio do custo, um melhor posicionamento estratégico e para isso precisam entender como esse custo se comporta em cada etapa do processo produtivo de forma a possibilitar a identificação de melhorias tanto no processo como no produto.

##### 4.4.1 Utilidade - Uso De Informações De Custos Dos Métodos De Custeio

Entre as 12 principais utilidades informacionais de custos identificadas por Ching (1995), Dunk (2004), Veen-Dirks (2006) em pesquisas anteriores, os gestores da empresa Alpha apontaram 9 utilizadas por eles em suas avaliações, previsões, julgamentos e decisões empresariais, conforme mostra a Tabela 03.

**Tabela 03** Utilidade das informações de custos da empresa Alpha

UTILIDADE INFORMACIONAL DE CUSTOS				
Identificadas por Ching (1995), Dunk (2004), Veen-Dirks (2006)	Identificada na empresa Alpha	Método usado na informação		
		Absorção	UEP	Outros
1. Estabelecimento de preço de produtos/serviços	Sim	-	-	X
2. Gestão de desempenho de produtos/serviços/processos	Sim	X	X	X
3. Controle e redução de custos	Sim	X	X	X
4. Análise de novos produtos/serviços	Sim	-	X	X
5. Estratégia de mercado	Sim	X	X	-
6. Análise de investimentos	Sim	X	X	-
7. Orçamentos	Sim	X	-	X
8. Análise de rentabilidade de produtos/serviços/clientes	Sim	X	-	-
9. Decisões sobre volume de produção/linha de produtos	Sim	X	X	-
10. Gestão dos produtos e processos por estágio de ciclo de vida	Não	-	-	-
11. Entendimento do impacto ambiental dos produtos/processos	Não	-	-	-
12. Análise dos custos do pós-venda	Não	-	-	-

**Fonte:** Dados da pesquisa

A utilização das informações de custos para a gestão dos produtos e processos por estágio de ciclo de vida, para o entendimento do impacto ambiental dos produtos/processos e para análise dos custos do pós-venda não foram mencionadas pelos entrevistados.

Para um melhor entendimento de como essas informações de custos são utilizadas pelos gestores e como os métodos de custeio fornecem essas informações para em suas análises e tomadas de decisões, detalha-se a seguir conforme as explicações dos entrevistados.

1. Estabelecimento de preço de produtos/serviços: para formação de preço a empresa utiliza a análise da margem de contribuição pelo custeio variável e o custeio padrão pela ficha técnica do produto e o custo de reposição, pois conforme os entrevistados explicam e justificam o porquê da escolha do método de custeio.

2. Gestão de desempenho de produtos/serviços/processos: utiliza a metodologia de árvore de perda que é alimentada pelo custeio padrão e o custeio por absorção para as análises de desempenho de produtos e o custeio por UEP e o custeio por absorção para análise de desempenho de processos.

3. Controle e redução de custos: utiliza o orçamento para controle e acompanhamento de custo, com informações estratificadas por centro de custos fornecidas pelo custeio por absorção e usa a árvore de perda com informações originadas dos custeios por absorção, padrão e UEP

para identificar oportunidades de melhoria com foco em redução de custo, uso mais eficiente de materiais e maior produtividade nos processos.

4. Análise de novos produtos/serviços: é requerida uma ampla análise econômico-financeira de como vender (mercadológica), de como produzir (custos) e como entregar (logística). No que se refere a custo, a empresa Alpha analisa os materiais utilizando o custeio padrão por meio da composição da ficha técnica pelo custo orçado dos materiais e no que se refere a processos o que envolve mão de obra, equipamentos e outros recursos é utilizado o custeio por unidade de esforço de produção (UEP) por meio do roteiro de produção do produto mensurando o esforço de produção de cada etapa do processo alinhado a capacidade produtiva para posterior valorização.

5. Estratégia de mercado: por atuar em todo o território nacional com muitas marcas e diversas famílias de produtos a empresa Alpha adota estratégias mercadológicas diversificadas de acordo com a marca, o mercado e o custo. Por ter unidade produtora em, praticamente, todas as regiões do país, o custo, que é um componente interno gerenciável, pode ser melhor trabalhado a partir da comparação do esforço de produção entre unidades de negócios e linhas de produção utilizando o custeio por UEP para decidir onde produzir com o menor custo, e essa informação alinhada à outras análises dar mais flexibilidade de precificação e elaboração de estratégias de mercado, conforme explicado pelos entrevistados.

6. Análise de investimentos: realizadas pela controladoria em conjunto com a área responsável pelo projeto por meio de levantamento de custos para análise de viabilidade utilizando as técnicas de taxa interna de retorno (TIR), *payback* e do valor presente líquido (VPL) para as devidas aprovações, conforme mencionado pelos entrevistados.

7. Orçamentos: na elaboração do orçamento é utilizada as informações do custeio por absorção como base para as negociações de metas dos gastos fixos e informações do custeio padrão para negociação das metas dos gastos variáveis. Quanto ao acompanhamento das metas planejadas durante o exercício orçamentário é utilizado apenas o custeio por absorção por meio de informações registradas no sistema de custos EBS. A empresa Alpha tem dois cenários do orçamento, o que foi feito e aprovado pela diretoria no final do ano que é a referência da empresa e que os gestores acompanham mensalmente (*budget*), e o orçamento com a projeção das metas para os próximos três meses partindo da previsão de demanda de vendas (*forecast*) para saber qual a tendência de resultado comparando com o orçamento que foi previsto.

8. Análise de rentabilidade de produtos/serviços/clientes: A empresa Alpha utiliza o custeio por absorção para análise de rentabilidade geral da empresa, por ser o custeio utilizado na contabilidade societária que é responsável pela apuração de custos e elaboração dos demonstrativos contábeis de onde pode-se calcular e analisar diversos índices de rentabilidade.

Para a análise de rentabilidade específicas, como a rentabilidade de linhas de produção, de produtos, de clientes, de regiões territoriais, de canais de distribuição, de segmentos comerciais a empresa Alpha também utiliza o custeio por absorção, mas extraindo as informações dos custos variáveis e fixos separadamente do sistema contábil EBS.

A contabilidade gerencial usa os custos variáveis para calcular a margem de contribuição, tendo em vista que os custos, como, por exemplo, tributação, frete e preço são diferentes e os custos fixos são rateados bom base no volume, para se elaborar gerencialmente demonstrativos de resultados específicos para a análise de rentabilidade.

9. Decisões sobre volume de produção/linha de produtos: A demanda de venda vai determinar o volume a ser produzido, no entanto a decisão de em qual unidade de negócio e linha de produção vai ser produzido esse volume vai depender de vários fatores, como por exemplo capacidade produtiva, se tem ou não ociosidade na produção, o esforço de produção, o custo, entre outro, que são informações extraídas do custeio por unidade de esforço de produção (UEP), conforme mencionado pelos entrevistados.

Então, diante do entendimento da forma como os gestores da empresa Alpha utilizam as informações de custos, percebe-se que o método de custeio que será utilizado para gerar a informação de custo demandada pelo gestor vai depender da necessidade específica da informação. Nesta pesquisa, os gestores da empresa Alpha avaliaram a utilidade das informações de custos por meio das características qualitativas da relevância e da confiabilidade que segundo as Estruturas Conceituais do Quadro 01 se apresentam como qualidades fundamentais e específicas à informação útil para a tomada de decisão.

#### 4.4.2 Relevância das Informações de Custos

A relevância da informação de custos da empresa Alpha foi avaliada pelos gestores em uma escala de 0 a 10 considerando os aspectos de predição, feedback e oportunidade relacionados a utilização das informações fornecidas pelo sistema de custo e pelos métodos de custeios. A média dos quatro entrevistados foi 9,1 que foi justificada por o sistema de informação de custos não atender completamente às necessidades informacionais dos gestores, pois atende a contento as informações utilizadas para acompanhamento do resultado de ações aplicadas e avaliações de performances, mas não atende de forma sistêmica informações utilizadas para simulação de cenários e projeções de resultados.

Quanto aos métodos de custeios, percebe-se que o método que será utilizado para gerar a informação de custo demandada pelo gestor vai depender da necessidade específica da informação e que o método de custeio por absorção é mais utilizado para informações com o valor de feedback e o custeio por unidade de esforço de produção (UEP) e outros métodos auxiliares são mais utilizados para informações com o valor de predição, conforme expostos nas entrevistas.

As informações do método de custeio UEP são muito utilizadas para análise de decisões relacionadas ao futuro, pois por mensurar o custo pela mesma unidade de medida consegue-se projetar onde há produção com menor esforço e isso vai direcionar a empresa para os estudos de viabilidade de produção ou de projetos de investimento, assim como, juntamente com as informações de outros métodos de custeio auxiliares, pode ser utilizadas de forma preditiva para projeções de cenários e resultados, conforme exemplificado pelos entrevistados. Ao passo que as informações do método de custeio por absorção são mais utilizadas para o acompanhamento e gestão dos indicadores setoriais e indicadores econômico-financeiros da empresa, servindo para indicar os desvios do planejamento e as necessidades de ações de ajuste de desempenho e performance do que para o uso na tomada de decisão.

Quanto ao aspecto da disponibilidade da informação em tempo hábil para a tomada de decisão, os gestores afirmam que há ainda grande oportunidade de melhoria na redução do tempo de disponibilidade desta informação, de forma que os gestores tenham mais tempo para análises antes que a informação possa perder sua capacidade de influenciar a decisão, servindo não só como *feedback* mas também de ferramenta preditiva, conforme os entrevistados.

#### 4.4.3 Confiabilidade das Informações de Custos

A característica qualitativa da confiabilidade da informação da empresa Alpha também foi avaliada pelos gestores em uma escala de 0 a 10, considerando os aspectos de verificabilidade e de representação fidedigna relacionados a utilização das informações de custos.

A média dos quatro entrevistados foi 8,0 e justificada pelo fato de que pelo custo contábil pelo método de custeio por absorção utilizar critérios de rateio subjetivos para apropriação dos custos indiretos isso não reflete a realidade do uso dos recursos nos processos e também pelo fato de ainda existir muitos processos manuais e tratamento de números em planilhas o que torna a informação mais passível de erros e conseqüentemente menos confiável, como comentado pelos entrevistados.

Contudo os gestores afirmam se sentirem seguros em tomar decisões com base nas informações de custos, pois a representatividade do rateio no custo total é baixa e não compromete a informação para a tomada de decisão, além da empresa utilizar procedimentos que garantem registros fieis e o sistema ERP e sistemas auxiliares de custos possuem rastreabilidade das informações e também por ter auditorias interna e externa para verificar se todos os procedimentos e políticas da empresa foram cumpridos o que aumenta o nível de confiabilidade das informações.

Quanto ao aspecto de verificabilidade das informações de custos, a questão da tecnologia dos sistemas de informação é muito importante pois, a informação sistematizada é passível de verificação por meio da rastreabilidade dos dados no sistema e da interface com sistemas auxiliares possibilitando averiguar a veracidade da informação tornando-a confiável e segura para seu uso na tomada de decisão, conforme afirmado pelos entrevistados.

## **5 Discussões sobre o Método de Custeio na Empresa Alpha**

A empresa Alpha tinha dois objetivos principais com a implantação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) para o uso associado ao método de custeio por absorção que melhorariam a qualidade das informações de custos.

O primeiro era eliminar os rateios por critérios subjetivos, como por exemplo o volume de produção, e passar a fazer este rateio por critérios mais adequados que refletisse de fato o real consumo dos recursos pelas operações produtivas, ou seja, por uma unidade padrão (UEP) visando aumentar a transparência e a confiabilidade da informação por representar mais fidedignamente a realidade produtiva da empresa, o que não ocorreu, pois como não houve a integração do sistema *UEP Costing* com o sistema EBS, este não recebe nenhuma grade de rateio do *UEP Costing* para distribuição dos custos indiretos no sistema EBS para apuração do custo contábil pelo método de custeio por absorção, permanecendo os rateios pelos mesmos critérios anteriores, portanto, na percepção dos gestores não houve melhoria neste aspecto.

O segundo objetivo consistia em auxiliar a área industrial para um maior entendimento do reflexo econômico-financeiro dos indicadores de eficiência e produtividade por meio do detalhamento do processo produtivo e também a comparação entre linhas de produção e unidades de negócios, que o método de custeio por absorção não proporcionava e que segundo os gestores da área esse objetivo foi atingindo plenamente. Desta forma, o custeio por unidade de esforço de produção (UEP) contribuiu com informações adicionais, comparativas e detalhadas da operação produtiva, e neste sentido, os gestores afirmam que houve uma grande melhoria na utilidade das informações de custos para a tomada de decisão, corroborando os mesmos achados de Wernke, Junges, & Zanin (2019).

Esta capacidade de detalhamento operacional fornecida pelo custeio por unidade de esforço de produção (UEP) é percebida pelos gestores como um suplemento informacional ao custeio por absorção para aperfeiçoar o sistema de informação de custos.

Além dos objetivos pretendidos inicialmente, os gestores da empresa Alpha perceberam outras melhorias nas informações de custos, decorrentes das revisões de todos os processos produtivos na fase de implantação do método de custeio UEP e na criação de procedimentos e rotinas de atualizações de informações operacionais geradoras de custos, que garantem mais acuracidade tornando a informação mais confiável, conforme relatos dos entrevistados.

No entanto, a melhoria na qualidade das informações de custos após a implementação do método de custeio UEP é mais percebida pelos gestores da indústria do que pelos gestores da controladoria, pois os primeiros utilizam o sistema *UEP Costing* e os segundos não, contudo eles percebem, indiretamente, essa melhoria quando da realização de análises em conjunto com a área industrial, como mencionado pelos entrevistados.

Quanto às percepções dos gestores sobre o sistema de informação de custos após a implementação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), os gestores

afirmam que houve melhoria no que concerne a disponibilidade de informações para análises mais aprofundadas, maior possibilidade de verificação das informações para acompanhamento e controle de performance e direcionamento de esforços e gastos com informações tanto operacionais como financeiras, tornando o sistema mais robusto e confiável.

## **6 Conclusões**

Esta pesquisa buscou investigar a percepção dos gestores de empresas quanto à qualidade das informações sobre custos, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP), sob as óticas da utilidade e da relevância, sendo geradas evidências empíricas de que o método de custeio UEP, quando utilizado de forma adequada e em conformidade com suas finalidades, melhora a qualidade das informações de custos e ao ser empregado associado ao método de custeio por absorção proporciona maior relevância e confiabilidade na utilização destas informações.

O resultado obtido na avaliação dos gestores no aspecto da relevância das informações de custos revela que o valor preditivo é potencializado pelo uso do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), tendo em vista que as informações fornecidas por este método são muito utilizadas para análise de decisões relacionadas ao futuro.

Os outros resultados constatados na pesquisa pelo uso associado do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) ao método de custeio por absorção que influenciam positivamente a qualidade das informações de custos referem-se à necessidade de revisão de todos os processos produtivos possibilitando a correção de problemas, erros, ineficiências e inconsistências identificadas e a manutenção de atualizações de dados e informações operacionais geradoras de custos que tornam as informações de custos mais precisas, consistentes, claras e confiáveis.

Destaca-se também que a percepção de melhoria na qualidade das informações de custos com o uso do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), assim como o seu uso, ficou restrito aos gestores da produção, sendo muito utilizado para conciliar informações financeiras e operacionais, melhorar entendimento do reflexo econômico-financeiro dos indicadores de eficiência e produtividade e, principalmente, na comparação entre linhas de produção e unidades de negócios que direciona os esforços e de gastos na produção.

À vista do exposto, recomenda-se às empresas que conciliem, atentamente, a compatibilidade de suas expectativas de implantação de um método de custeio com as finalidades para as quais este método se propõe para que os correspondentes benefícios possam ser alcançados. Recomenda-se à empresa Alpha que analise a possibilidade de viabilizar a utilização das informações do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) para apropriação dos custos indiretos, visando aumentar a confiabilidade das informações de custos no que se refere a representação fidedigna da realidade produtiva.

Ressalte-se que, assim como todas as pesquisas, tem-se limitações, em especial, o processo de escolha e análise de sistemas de informações gerenciais, assim como a sua devida adaptação e implementação no cotidiano da organização, haja vista que a presente pesquisa teve um enfoque de diagnóstico de utilização, assim estudos futuros podem considerar tais aspectos.

Esta pesquisa estimula, ainda, a realização de estudos futuros que utilizem uma quantidade maior de empresas, ou com todos os gestores das demais áreas da empresa, para confirmar ou contrastar os resultados obtidos nesta pesquisa, ou ainda com outros enfoques, como por exemplo o uso do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) para custeamento dos produtos e uso contábil, dentre outros. Cabe ressaltar que a análise comparativa das respostas obtidas com a revisão teórica, incorporando dimensão teórica ao resultado do trabalho, poderá ser objeto de aprofundamento em outras pesquisas.

## REFERÊNCIAS

- Abbas, K., Gonçalves, M. N., & Leoncine, M. (2012). *Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura (Vol. 12., Nº. 22., pp. 145-159)*. Contexto – Revista de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS. Porto Alegre
- Bornia, A. C. (1995). *A utilização do método da unidade de esforço de produção na quantificação das perdas internas da empresa (Vol. 1., pp. 493-505)*. Congresso Internacional de Custos, 4., Campinas, UNICAMP. Anais...Campinas.
- Bornia, A. C. (2010). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas (3a ed.)*. São Paulo: Atlas.
- Brizolla, M.M.B.; Chiarello, T.C.; Fasolin, L.B.; Rosa, F.S. da. (2017). Custeio alvo sob o enfoque da Teoria Contingencial em organizações agrícolas. *Custos e @gronegocio on line*. 13(2), 354-385.
- Ching, H. Y. (1995). *Gestão Baseada em Custeio por Atividades*. São Paulo: Atlas
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2011). *Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 – R1. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 25 de ago de 2019.
- Creswell, J. W. (2014). *Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa: Escolhendo entre cinco abordagens (3a ed)*. Porto Alegre: Penso.
- Dunk, A. S. (2004). *Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information*. *Management Accounting Research*, 4(15), 401-414.
- Financial Accounting Standard Board - FASB (1980). “Statement of financial accounting concepts n. 2”. Qualitative Characteristics of Accounting Information. USA. Disponível em <<http://www.fasb.org>>. Acesso em 03 de setembro de 2019.
- Fontes, J.I.O., Oliveira, T. e Gurgel, A.M. (2020). Avaliação do Sistema de Informação de Custos em uma Instituição Federal de Ensino: Propostas de Melhorias e Aplicabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 10(2), 39-59. <https://doi.org/10.18028/rgfc.v10i2.8725>
- Guerreiro, R. (1984). *Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Faculdade de Economia e Administração, USP, São Paulo.
- Guerreiro, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade*. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração, USP, São Paulo.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2003). *Gestão de Custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learnign.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. (1999). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas. Tradução da 5ª edição americana, por Antônio Zoratto Sanvicente.
- International Accounting Standards Board – IASB. (1998). *Normas internacionais de contabilidade: textos completos das normas internacionais de contabilidade vigentes em 1997 e da norma revisada NIC 12 em vigor a partir de 1º de janeiro de 1998*. São Paulo: IBRACON.
- Kaplan, S. R., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Kliemann, F. J., Neto (1995). *Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção*. Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1. São Leopoldo, Anais. Unisinos.

- Lugoboni, L. F., de Brito Alencar, E. A., Zittei, M. V. M., & Chiroto, A. R. (2018). Alinhamento entre Planejamento Estratégico e Sistema de Informação Gerencial: Estudo em Empresas do Terceiro Setor com Atividade Hoteleira. *PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review*, 7(1), 79-105.
- Marques, K. C. M., & Marques, C. (2009). Custos de produção sob a ótica contábil e econômica. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 28(1), 27-39. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v28i1.8251>
- Martins, C. M. F., & Nascimento, S. A. do (2016). *A melhoria da qualidade da informação de custos por meio da combinação de sistemas e métodos de custeio* Revista Mineira de Contabilidade, 3(11), 34-41.
- Martins, E., & Rocha, W. (2015). *Métodos de Custeio Comparados: Custos E Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas (2a ed.)*. [Minha Biblioteca]. Retirado de <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522498314/>
- Megliorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão. (3a ed)*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Melo, M. A., & Leone, R. J. G. (2015). *Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: um estudo em pequenas empresas industriais do setor de transformação*. *BBR - Brazilian Business Review*, 5(12), 83-104.
- Pinzan, A. F. (2013). *Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos*. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Provenzano, M. A., Souza, M. A. de, & Gomes, D. G. de. (2021). *GESTÃO DE CUSTOS AMBIENTAIS EM HOSPITAIS PRIVADOS BRASILEIROS*. *Contabilidade Vista & Revista*, 32(1), 41-70. <https://doi.org/10.22561/cvr.v32i1.5162>
- Rodniski, C., & De Souza, M. (2014). *ESTRUTURA DO SISTEMA DE CUSTOS E OS ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO: UM ESTUDO COM EMPRESAS BRASILEIRAS*. *Revista Universo Contábil*, 10(4), 45-67. <https://doi.org/10.4270/RUC.2014429>
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Elsevier
- Silva, J. O. da, Abade, T., Fehr, L. C. F. de A., Borinelli, M. L., & Rocha, W. (2016). *Análise das diferentes abordagens do conceito de Custo Total para o Consumidor: um ensaio teórico*. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(3), 145-158. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v34i3.29598>
- Slavov, T. N. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Tese de doutorado, PPGCC, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Souza, M. A., & Diehl, C. A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- Teófilo, R. B. de, & Freitas, L. S. (2007). *O uso de tecnologia da informação como ferramenta de gestão*. IV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (SEGET). Rio de Janeiro.
- Veen-Dirks, P. V. (2006). *Complementary choices and management control: field research in a flexible production environment*. *Management Accounting Research*, 17(1), 72- 105.
- Wernke, R. (2005). *Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva.
- Wernke, R., Junges, I., & Zanin, A. (2019). Mensuração da ociosidade fabril pelos métodos ABC, TDABC e UEP. *Revista Contemporânea De Contabilidade*, 16(38), 185-206. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p185>