

QUALIDADE DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS CONSIDERANDO A IMPLANTAÇÃO, MAS NÃO IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA

Francisca Luciana Nepomuceno - UNIFOR

Paulo Roberto De Carvalho Nunes - Universidade de Fortaleza

Rubens Carlos Rodrigues - UNIFOR

Resumo

Com o surgimento de novos modelos de negócios e o grau de complexidade das estruturas de produção, emerge a necessidade de métodos que possibilitem maior confiabilidade e precisão nas informações originadas do sistema de custos. Este estudo objetiva avaliar o sistema de controle gerencial de custos de uma empresa do segmento metalmeccânico, indicando melhorias para qualidade da informação, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP). Para tanto, utilizou-se de pesquisa descritiva, análise documental e entrevistas semiestruturadas com gestores das áreas de controladoria e produção de uma empresa com 56 anos de atuação no mercado nacional, maior consumidora de aço do Nordeste brasileiro e exportadora para mais de 50 países. Dentre os achados tem-se que o método de custeio UEP não está sendo utilizado de forma adequada e em conformidade com suas finalidades, pois o objetivo da sua implementação era fornecer informações de cunho gerencial e para a tomada de decisão, no entanto planilhas eletrônicas e ferramentas de Inteligência de Negócios (Business Intelligence) estão sendo utilizadas para isto. Assim, o método UEP está sendo subutilizado e não atende às necessidades informacionais de custos dos gestores como módulo de custo gerencial.

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

Abstract

With the emergence of new business models and the degree of complexity of production structures, there is a need for methods that enable greater reliability and precision in the information originating from the cost system. This study aims to evaluate the cost management control system of a company in the metal-mechanic segment, indicating improvements in the quality of information, as a result of the associated use of absorption costing methods and production effort unit (UEP). For this purpose, descriptive research, document analysis and semi-structured interviews were used with managers in the areas of controllership and production of a company with 56 years of experience in the national market, the largest steel consumer in the Brazilian Northeast and exporter to more than 50 countries. Among the findings, the UEP costing method is not being used properly and in accordance with its purposes, as the purpose of its implementation was to provide management and decision-making information, however, electronic spreadsheets and Business Intelligence tools are being used for this. Thus, the UEP method is being underused and does not meet the informational needs of managers' costs as a managerial cost module.

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

QUALIDADE DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS CONSIDERANDO A IMPLANTAÇÃO, MAS NÃO IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA

Resumo

Com o surgimento de novos modelos de negócios e o grau de complexidade das estruturas de produção, emerge a necessidade de métodos que possibilitem maior confiabilidade e precisão nas informações originadas do sistema de custos. Este estudo objetiva avaliar o sistema de controle gerencial de custos de uma empresa do segmento metalmeccânico, indicando melhorias para qualidade da informação, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP). Para tanto, utilizou-se de pesquisa descritiva, análise documental e entrevistas semiestruturadas com gestores das áreas de controladoria e produção de uma empresa com 56 anos de atuação no mercado nacional, maior consumidora de aço do Nordeste brasileiro e exportadora para mais de 50 países. Dentre os achados tem-se que o método de custeio UEP não está sendo utilizado de forma adequada e em conformidade com suas finalidades, pois o objetivo da sua implementação era fornecer informações de cunho gerencial e para a tomada de decisão, no entanto planilhas eletrônicas e ferramentas de Inteligência de Negócios (*Business Intelligence*) estão sendo utilizadas para isto. Assim, o método UEP está sendo subutilizado e não atende às necessidades informacionais de custos dos gestores como módulo de custo gerencial.

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

1 INTRODUÇÃO

As novas necessidades informacionais sobre custos têm sido exigidas pelo alto grau de competitividade em que as empresas atuam no mercado (Provenzano, Souza, & Gomes, 2021), tendo em vista que o lucro é obtido pela diferença entre o preço de venda (determinado pelo mercado) e o custo (gerido pela empresa), o que impõe que as empresas repensem os métodos de custeios utilizados (Gonçalves, Gaio & Silva, 2018), tendo em vista que a atual tecnologia de informação mostra-se capaz de viabilizar a geração de informações paralelas e complementares por dois ou mais sistemas de controle sobre custos, o que facilita a disponibilização de informações mais complexas e completas (Rodniski & Souza, 2014).

A informação útil é aquela que atende as necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas que atuam e envolvem variáveis das mais diversas modalidades que fazem parte da realidade interna e externa da organização e o processo de comunicação implica no reconhecimento desses tipos de informações (Lugoboni, Alencar, Zittei, & Chiroto, 2018).

O custo pode ser analisado sob duas perspectivas: a mais tradicional, a qual visualiza aspectos como as técnicas e procedimentos contábeis e os aspectos legais e fiscais; e a segunda, que contempla o aspecto de sistema de informação como um conjunto de elementos inter-relacionados, que recebe dados, processa e expede informação (Martins & Nascimento, 2016; Megliorini, 2012). Havendo vários métodos de custeio que se diferenciam, basicamente, pela forma de apropriação dos custos fixos, normalmente indiretos, aos produtos e serviço (Bornia, 2010; Megliorini, 2012; Rodrigues, 2007) 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 (Almeida, Lavarda & Gasparetto, 2021; Martins & Rocha, 2015).

O custeio por absorção é o método mais utilizado no Brasil para determinação do custo de produção para efeito contábil/fiscal e elaboração dos demonstrativos contábeis (Zanin, Dal Magro, & Mazzioni, 2019), mas não é muito utilizado para a tomada de decisão, exatamente por sofrer críticas quanto à qualidade da informação prestada, basicamente pela

arbitrariedade da escolha dos critérios de rateio que não traduz fielmente a realidade fabril (Kaplan & Cooper, 1998; Martins & Rocha, 2015; Shank & Govindarajan, 1997).

Destarte, métodos de custeios contemporâneos, como por exemplo o custeio por unidade de esforço de produção (UEP), têm sido priorizados gerencialmente para a tomada de decisões em detrimento do custeio por absorção, tendo em vista que oferece uma metodologia de apropriação de custos indiretos que reflete mais fielmente o real consumo dos recursos pelos produtos e informações tanto operacionais como financeiras para melhor gerenciamento dos custos (Bornia, 2010; Wernke, Junges, & Zanin, 2019), propiciando informações referentes à capacidade produtiva, detalhamento dos processos produtivos, atividades e operações que não agregam valor ao produto, identificação de gargalos da produção, *benchmarking* interno dos processos, variados indicadores de gestão da produção, entre outras (Kliemann, 1995; Souza & Diehl, 2009; Wernke, 2005).

Esse estudo abordará o uso conjunto desses dois métodos de custeio adotados em sistemas de informações, utilizando a teoria da contingência, e visando responder ao seguinte questionamento: Como são utilizados o método UEP e por absorção na qualidade da informação contábil de custos em uma empresa do segmento metalmeccânico? Para esta finalidade, tem-se como objetivo avaliar o sistema de custos de uma empresa do segmento metalmeccânico, indicando melhorias para qualidade da informação, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP). A escolha pela empresa deve-se ao seu tempo de atuação no mercado (possui mais de 56 anos), possuir grande porte (maior consumidora de aço do Nordeste brasileiro) e exportar seus produtos para mais de 50 países nos mercados da América do Sul, América Central, Caribe, África, Oceania e Oriente Médio.

Justifica-se o presente estudo tendo em vista a necessidade de análises da gestão de custos empregadas nas empresas, tal que possibilite uma compreensão da eficiência, assim como da ineficiência, da informação no processo decisório (Zanin, Dal Magro, & Mazzioni, 2019), bem como possibilita a discussão e detalhamento das técnicas utilizadas pelos gestores no dia a dia da empresa (Coser & Souza, 2017), e preencher uma lacuna de pesquisa com análise gerencial, haja vista a diminuta quantidade de estudos, na literatura brasileira, que abordam estes métodos (Wernke, Junges & Zanin, 2019). 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, 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 informacionais estratégicas de suas organizações, assim como conhecer a implantação e implementação de sistema de controle gerencial e a definição das informações necessárias para o desenvolvimento das atividades.

2 MÉTODOS DE CUSTEIO E SISTEMAS DE INFORMAÇÕES

Diante a evolução tecnológica, o surgimento de novos modelos de negócios e o grau de complexidade das estruturas de produção, emerge a necessidade de métodos de custeios mais avançados que permitam uma maior confiabilidade e precisão nas informações originadas do sistema de custos, possibilitando decisões gerenciais mais eficazes de forma a tornar a empresa mais competitiva (Castro, Camelo & Ospina, 2016; Megliorini, 2012).

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, no entanto interagem entre si para satisfazer os objetivos informacionais na tomada de decisão (Silva *et al*, 2016). Tais perspectivas estão voltadas para um objetivo final que constitui 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 são disponibilizadas aos usuários (Lugoboni *et al*, 2018; Rodniski & Souza, 2014).

Assim, os controles gerenciais a serem adotados pela organização envolvem mecanismos informacionais (utilidade, relevância e confiabilidade) e as técnicas de controle (tradicionais e contemporâneas) visando orientar a consecução dos objetivos estabelecidos e o processo de tomada de decisões (Almeida, Lavarda & Gasparetto, 2021).

Os métodos de custeio são instrumentos imprescindíveis para produzir informações relevantes a serem utilizadas na tomada de decisão, existindo os métodos tradicionais e os contemporâneos (Bornia, 2010; Castro, Camelo & Ospina, 2016; Kaplan & Cooper, 1998; Megliorini, 2012; Rodrigues, 2007). Desta forma, abordam-se, a seguir, conceitos, características e operacionalização dos dois métodos utilizados na pesquisa, bem como a forma de atender as diferentes necessidades informacionais da organização.

2.1 Custeio por Absorção

Conforme Martins e Rocha (2015), o custeio por absorção é assim denominado porque os bens e serviços produzidos devem absorver não somente os custos variáveis, mas também os custos fixos, incluindo-se os gastos fixos de administração geral, pois resumem que essa ótica do custeio por absorção integral deve conter todos os sacrifícios financeiros feitos pela empresa, quer os de produzir, quer os de administrar e vender os produtos.

Segundo Pinzan (2013), existem três espécies do gênero de custeio por absorção: Custeio por Absorção Parcial, Custeio por Absorção Parcial Modificado e Custeio por Absorção Integral ou Pleno. Para a apuração do método de custeio por absorção, faz-se necessária, primeiramente, a separação dos gastos do período em despesas, custos e investimento (Megliorini, 2012), sendo que o processo de custeamento se inicia, basicamente, após a separação de custos e despesas, pois é a partir daí que os gastos de produção serão alocados para apuração do custo dos produtos ou serviços (Fontoura, 2013).

Após a separação de custos e despesas, os custos serão segregados em custos diretos (normalmente variáveis), que serão alocados diretamente aos produtos/serviços e, custos indiretos (normalmente fixos), que serão alocados aos departamentos, produtos/serviços por meio de rateio (Martins & Rocha, 2015).

Assim, no que concerne a distribuição dos custos fixos e/ou indiretos, o método de custeio por absorção pode ser operacionalizado de duas formas: rateio diretamente aos produtos ou serviços, ou seja, sem departamentalização e; rateio com departamentalização, sendo este adotado aqui na pesquisa, pois os custos fixos e/ou indiretos são rateados primeiramente aos departamentos para depois serem rateados aos produtos ou serviços, sendo esta a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas, que desenvolve atividades homogêneas (Slavov, 2013).

Entre as vantagens do método de custeio por absorção pode-se destacar: atende a legislação fiscal brasileira; agrega todos os custos, tanto fixos como variáveis o que permite a apuração do custo total de cada produto; sua implantação é menos onerosa, desde que não exija a separação em custos fixos e custos variáveis; permite a apuração do custo por centro de custos possibilitando o acompanhamento do desempenho de cada área e; os resultados são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de

soluções de longo prazo (Fontoura, 2013; Martins & Rocha, 2015).

Quanto as desvantagens ressalta-se: os custos que não se relacionam a este ou aquele produto são geralmente distribuídos por meio de critérios de rateio; os critérios de rateio para distribuição dos custos entre os departamentos e/ou produtos são subjetivos e arbitrários; o custo fixo unitário sujeitam-se ao volume de produção; podem haver distorções dos resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros; dificuldade em elaborar um preço de venda competitivo porque não existe clareza sobre a margem de contribuição de cada produto comercializado; é falho como instrumento gerencial de tomada de decisão (Abbas, Gonçalves, & Leoncine, 2012; Martins & Rocha, 2015; Wernke, 2005).

Assim, observa-se que o custeio por absorção é um custeio contábil, sendo mais utilizado para fins fiscais, do que, propriamente dito, para fins gerenciais, pois ao incluir custos fixos aos produtos custeados através de critérios de rateios arbitrários, impossibilita calcular a margem de contribuição e ponto de equilíbrio, além de distorcer o resultado de apuração do custo unitário, já que esse é baseado no volume de produção do período.

2.2 Unidade de Esforço de Produção (UEP)

O método de custeio por Unidade de Esforço de Produção (UEP) surgiu da ideia de unificar a medição da produção industrial, por meio de uma única unidade de medida abstrata capaz de permitir uma homogeneidade entre os produtos e serviços produzidos, mediante a comparação de esforços produtivos que cada um destes consome ao longo do processo de produção (Wernke, 2005).

Conforme Martins e Rocha (2015), o método UEP é uma metodologia de medição dos esforços empregados na produção diversificada em uma mesma unidade de medida, com foco no conceito de custos de transformação. Leone e Leone (2004) afirmam que é uma técnica de determinação do custo de fabricação, sobretudo relacionada aos custos de transformação. Souza e Diehl (2009) complementam que o fundamento do método UEP está na noção de esforço de produção, ou seja, nos recursos dispendidos para a transformação de materiais em produtos finais. Esses esforços podem entendidos como capital investido, esforço humano, uma máquina trabalhando, entre outros relacionados com a realização do produto (Bornia, 2010). O método UEP, assim como os demais métodos de custeio, busca apurar os custos a partir de determinados princípios, conforme apresentado na tabela 2 de forma sintética.

Tabela 2 Caracterização dos princípios UEP

Princípios UEP	Caracterização
Valor agregado	O esforço para a fabricação de um produto é um componente que agrega valor à matéria-prima e pode ser medido por unidade abstrata para estabelecer o custo do produto acabado.
Relações constantes	A relação entre os potenciais produtivos de dois postos operativos se mantém constante ao longo do tempo.
Estratificações	Fragmentação da fábrica em postos operativos para calcular os potenciais produtivos visando maior precisão nas relações dos itens de custo e alocação aos produtos.

Fonte: Kliemann (1995), Morgado (2003) e Wernke (2005).

Conforme Souza e Diehl (2009) e Wernke (2005), a principal característica do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), ou seja, sua concepção básica, é a utilização de uma medida única de valor que permite a comparação entre diferentes produtos, dessa forma os produtos podem ser comparados em termos de esforço facilitando o processo de gestão das operações, como por exemplo: um produto que demande seis UEPs para ser produzido exige o dobro do esforço de um que demande três UEPs. Essa característica se aplica a processos produtivos complexos, com a produção de vários produtos, onde se determina uma unidade de medida comum a todos os produtos e processos da empresa,

alocando aos produtos níveis de esforços tendo como referência o esforço na produção de um determinado produto, o que exige conhecer as relações entre os trabalhos gerados pelos processos de transformação. Em processos produtivos simples, com apenas um produto, o foco está na mensuração do desempenho da fábrica pela medição de sua eficiência, eficácia e produtividade de acordo com a relação entre custos totais e produção do período.

Bornia (2010), Morgado (2003), Souza e Diehl (2009) e Wernke (2005) descrevem os procedimentos básicos necessários à implantação e operacionalização do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), diferenciando apenas a forma de detalhamento apresentada por cada autor.

Segundo Bornia (2010), a fase de implantação é a que demanda maior cuidado e exige mais esforço. O primeiro procedimento metodológico da implantação é a análise de toda estrutura produtiva da empresa descrevendo todos processos e produtos, bem como as ligações entre ambos. É a partir da análise da estrutura produtiva que se aplica toda a metodologia que é fundamentada em conceitos próprios do método custeio de unidade esforço de produção. Sendo os demais passos melhor explicado nas obras de Bornia (2010), Martins e Rocha(2015) e Wernke(2005).

2.3 Estudos correlatos

A literatura apresenta vários estudos sobre a qualidade da informação de custos relacionadas à sistemas de custos e métodos de custeios. Alguns estão expostos na Tabela 3.

Tabela 03 Estudos relacionados à qualidade da informação e métodos de custeio

Autor/ Ano	Objetivo	Principais resultados
Rodniski & Souza (2014)	verificar as relações existentes entre a estrutura do sistema de custos e as características da qualidade da informação gerada em empresas brasileiras	Indicam altos níveis de utilização das características do sistema de custos investigadas pelas empresas analisadas e que a maioria delas exerce influência positiva e estatisticamente significativa sobre a qualidade da informação gerada.
Martins & Nascimento (2016)	Importância da contabilidade de custos como instrumento de informação gerencial.	Não ser recomendável a utilização de um único sistema de custeio para suportar a vasta gama de decisões gerenciais requeridas a uma empresa, haja vista que tais sistemas possuem características e objetivos específicos restringindo a decisão gerencial em um único sistema.
Silva, Abade, Fehr, Borinelli, & Rocha (2016)	identificar, analisar e interpretar as características e peculiaridades das diferentes abordagens do Custo Total para o Consumidor (CTC), que é um dos conceitos da Gestão Estratégica de Custos (GEC) que consiste em reconhecer e mensurar os custos de um produto desde a compra até o descarte, incluindo produtos complementares necessários ao funcionamento do produto principal.	A análise crítica dos estudos demonstrou a existência de três abordagens, com base em três usuários distintos: fornecedor, cliente e consumidor. Esta diferenciação permitiu inferir que, apesar da aplicação do mesmo conceito, os diferentes usuários têm objetivos diversos, acesso a informação de forma, qualidade e quantidade diferentes.
Lugoboni, Alencar, Zittei, & Chirotto (2018)	compreender se o Sistema de Informação Gerencial está alinhado à estratégia em empresas do terceiro setor com atividade hoteleira	Há vários obstáculos e quebras de paradigmas em empresas de terceiro setor tem como desafios, a falta de planejamento, controle de operação, conflitos de relacionamento, entre a gestão organizacional e a formação da Diretoria Executiva.

Wernke, Junges, & Zanin (2019)	mensurar a ociosidade, de forma comparativa, pelos métodos UEP, ABC e TDABC no contexto de uma pequena empresa	Alguns valores de custos unitários apurados pelos três métodos resultaram diferentes se apurados pela concepção original destes; nos três métodos é possível identificar a produção ociosa para atribuir-lhe valor monetário e verificar o percentual correspondente sobre a capacidade instalada.
Zanin, Dal Magro, & Mazzioni (2019)	verificar os fatores determinantes das práticas de gestão de custos utilizadas no processo decisório de empresas da região Oeste catarinense	Indicaram que o método de custeio variável é o mais utilizado pelas empresas da amostra. O ramo de atividade, forma de tributação e faturamento anual mostraram-se fatores decisivos para a utilização das ferramentas de custos de produção e orçamento.
Fontes, Oliveira e Gurgel (2020)	avaliar a modelagem do sistema de custos de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), indicando melhorias para sua aplicabilidade	Demonstram que os custos da IFES podem ser melhor gerenciados a partir da adoção das melhorias propostas no sistema, as quais facilitarão a gestão dos custos e dos recursos da instituição que assumem um papel estratégico em apoiar todas as suas atividades e operações.
Provenzano, Souza, & Gomes (2021)	Identificar os procedimentos utilizados por hospitais privados brasileiros na gestão de custos ambientais	Apontam que, em geral, nos hospitais há pouca contabilização e utilização de práticas de gestão de custos ambientais. Os contadores evidenciam pouco conhecimento em contabilidade ambiental. Nos hospitais pesquisados a gestão dos custos ambientais não é tratada de forma estratégica, limitando-se apenas a cumprir a legislação.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Esses estudos mostram que a organização demanda diferentes necessidades informacionais de custo, por esse motivo há uma tendência ao abandono da adoção de um único sistema de custo e método de custeio, enfatizando o fato de que cada sistema de custo e método de custeio possibilita o atendimento a objetivos específicos e a associação destes possibilita à maximização da qualidade da informação de custos da organização para fins gerenciais. Conforme Martins e Rocha (2015), o estudo dos métodos de custeios refere-se às diferentes alternativas válidas para acumulação de recursos financeiros e seus critérios de valorização, visando a mensuração de custo de um evento, produto, serviço, departamento ou atividade de uma entidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa utilizou-se de análise documental e entrevista semiestruturada e abordagem qualitativa para responder ao objetivo estabelecido (Creswell, 2014). Sendo desenvolvida a pesquisa como estudo de caso numa indústria do segmento metalmeccânico situada no estado do Ceará com mais de 56 anos de atuação no mercado nacional e a maior consumidora de aço da região Nordeste brasileiro.

O roteiro de entrevista semiestruturada foi organizado, após a realização do pré-teste, em blocos com questões abertas e questões objetivas (notas de 1 a 10) de forma a atender adequadamente o objetivo da pesquisa, culminando em 20 questões organizadas em seis blocos (A, B, C, D, E e F), sendo o primeiro bloco referente a identificação do perfil do participante, o segundo bloco tratando dos métodos de custeio e sistema de informações, o terceiro bloco inerente ao uso de informações de custos dos métodos de custeio, o quarto bloco referente à relevância das informações de custos, o quinto bloco sobre a confiabilidade das informações de custos e o sexto e último bloco sobre o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) associado método de custeio por absorção e a melhoria da qualidade das informações de custos. Sendo que as principais utilidades informacionais sobre custos aplicadas pelos gestores, independentemente do método de custeio adotado, em suas

avaliações, previsões, julgamentos e decisões empresariais foram estruturadas conforme as pesquisas de Ching (1995), Dunk (2004) e Veen-Dirks (2006).

A coleta de dados foi realizada no primeiro semestre de 2020, sendo entrevistados três gestores de forma presencial os quais foram escolhidos mediante a identificação dos principais usuários das informações de custos e a sua relação com o objeto de pesquisa. As entrevistas tiveram duração total de 02:51h, sendo gravadas e posteriormente transcritas. Para conferir a validade das descrições foi utilizada a checagem pelos participantes. Para tanto, foi solicitado aos mesmos uma apreciação do texto elaborado e aprovação da veracidade das informações.

Todos os gestores entrevistados trabalhavam na empresa quando o método de custeio UEP foi implantado, porém apenas os gestores da controladoria e da produção participaram do processo de implantação. A tabela 4 apresenta um resumido perfil dos entrevistados.

Tabela 4 Perfil dos entrevistados

Setor	Cargo Atual	Tempo de empresa	Tempo no Cargo	Formação acadêmica
Controladoria	Coordenador	40 anos	6 anos	Contabilidade
Administrativa/financeira	Gerente	7 anos	6 meses	Administração
Produção	Engenheiro industrial	13 anos	4 anos	Engenharia de produção

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados obtidos na pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas foram agrupados em duas categorias principais, a primeira concernente 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.

Foram encaminhados às empresas estudadas, via e-mail, uma solicitação de autorização para a visitas 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.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa Alpha é uma indústria metalúrgica com mais de 56 anos de mercado. Em 2002, mudou sua razão social de sociedade limitada para sociedade anônima de capital fechado passando a denominar-se Alpha S/A. Ainda em 2002, a empresa Alpha construiu seu novo parque fabril compreendendo três unidades produtivas integradas e com alta tecnologia em uma área de 360 mil m², sendo 65 mil m² de área construída, onde hoje é sediada a empresa empregando mais de três mil funcionários.

No ano de 2019, a empresa Alpha foi a maior consumidora de aço do Nordeste, possuindo uma grande diversificação de modelos de cada linha de produto com uma produção média mensal total de mais de 253.000 produtos. A empresa Alpha trabalha dentro da filosofia *Lean* com produção orientada por seus clientes varejistas e fortemente focada na

valorização de pessoas e eliminação de desperdícios, desta forma só fabrica em uma quantidade já acertada o que diminui o tempo e o custo de fabricação, comercializando seus produtos por meio de três centros de distribuição e vendas em regiões estratégicas e exporta seus produtos para mais de 50 países nos mercados da América do Sul, América Central, Caribe, África, Oceania e Oriente Médio.

Com um moderno sistema de gestão a empresa Alpha se posiciona como uma empresa socialmente responsável com todos os públicos e trabalha produzindo produtos de baixo consumo de energia e com qualidade certificada pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO) e avaliados pelo Programa Nacional de Eficiência Energética em Edificações (PROCEL), conquistando assim o certificado do *Internacional Organization for Standardization* (ISO) 9002 e o selo PROCEL2 de economia de energia.

4.2 Métodos de Custeio e Sistema de Informação

O modelo de gestão de custos da empresa Alpha está apoiado no custo contábil para informações societárias e no custo gerencial para tomada de decisão. Conforme a classificação feita por Martins e Rocha (2015) e Pinzan (2013), a empresa Alpha utiliza o método de Custeio por Absorção Parcial para o custo contábil, tendo em vista que apenas os gastos relativos à produção são considerados como custos e os demais gastos são considerados como despesas do período.

A empresa Alpha está estruturada contabilmente em 190 Centros de Custos, onde 33 são centros de custos de administração, 44 são centros de custos comerciais e 113 são centros de custos de produção. Os centros de custos de produção referentes ao custo dos produtos estão divididos em centros de custos produtivos e centros de custos indiretos, sendo que os centros de custos indiretos são rateados para os centros de custos produtivos, desta forma, a operacionalização do método de custeio por absorção é feita por departamentalização (Martins,2010), ou seja, os custos indiretos de fabricação são rateados primeiramente aos departamentos para depois serem rateados aos produtos.

O grupo empresarial, o qual a empresa Alpha pertence, dando continuidade ao planejamento de unificação do sistema de informação de suas empresas, em julho de 2011 mudou o sistema de informação da empresa Alpha para *Enterprise Resource Planning* (ERP), o qual não contemplava um módulo de custo gerencial e por ser este o custo utilizado para a tomada de decisão, a empresa Alpha buscou um sistema no mercado para suprir esta deficiência e teve conhecimento do sistema *UEP Costing*. 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.

Após pesquisar sobre o método UEP e buscar mais informações com empresas que já trabalhavam com o *UEP Costing*, a empresa Alpha, em 2015, implantou-o com o objetivo, não de ser utilizado como um método para custeamento de produtos, mas sim, como um sistema de custo gerencial que fornecesse informações para a tomada de decisão, conforme explicado pelos entrevistados. Desta forma, a empresa Alpha implantou o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) seguindo as sete etapas propostas por Bornia (2010), Morgado (2003), Souza e Diehl (2009) e Wernke (2005) demonstrado na Figura 1.

A análise da estrutura produtiva da empresa foi revista e todos os processos foram mapeados novamente, devido adotarem a filosofia *Lean* a empresa já possuía todos os processos mapeados com seus devidos *lide times*, todos os roteiros de produtos e processos estabelecidos com seus tempos padrões, desta forma, o que houve foi uma adequação dos mapeamentos dos processos existente às necessidades de implantação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), tendo em vista que a empresa realiza atualizações cíclicas dos processos.

Mesmo não contendo o objetivo de custeamento de produtos a empresa Alpha, após a implantação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), efetuou levantamento em todos seus produtos pelo novo método e comparou com o custo apurado pelo custeio por absorção e, por os dois métodos trabalharem com o princípio de absorção total dos custos de produção, o resultado foi muito semelhante em todos os casos, onde se concluiu que o rastreamento do recursos gastos em cada processo (esforço de produção) seria a maior contribuição do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), no entanto a indústria já trabalhava com programa de melhoria contínua de produtos e processos com eliminação de desperdícios por meio da metodologia PDCA com a filosofia Lean que supria essa necessidade.

Então, a empresa Alpha passou a usar o método UEP para operacionalização do sistema *UEP Costing* como ferramenta de custo gerencial conforme o objetivo inicial da empresa. Desta forma a utilização e o conhecimento do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) e do sistema *UEP Costing* ficou restrita a controladoria, não sendo repassado nem utilizado pela área industrial e conseqüentemente, não sendo adotadas as informações e indicadores operacionais fornecidos pelo sistema, os quais conforme Brizola et al. (2017) são essenciais para mensurar e acompanhar o desempenho organizacional. Há de se considerar também que nem todos os funcionários aderem aos sistemas de controle, pois no que tange a teoria da contingência deve-se considerar o contexto do trabalho, bem como a compreensão dos preceitos envolvidos (Ramaswami,1996).

Contudo, a estratégia de uso do sistema *UEP Costing* como ferramenta de custo gerencial não foi bem sucedida, ou seja, o sistema não atendeu as necessidades de custo gerencial da empresa Alpha, primeiramente porque o sistema tem como foco o custo de transformação e não contempla o custo da matéria prima que é o âmago da empresa, depois pelo sistema ser de custeio só calcula o custo do que foi produzido no mês e não tem como atualizar o custo dos demais produtos que é uma necessidade gerencial da empresa e por último, pela demora no processamento e atualização dos dados por interface de outro sistema e pela quantidade de componentes na composição dos produtos que é uma demanda frequente da área de engenharia, conforme explicado pelos entrevistados.

Desta forma, o gerenciamento de custos da empresa Alpha é efetuado por meio de um sistema integrado de informações de gestão de custos por meio de um ERP da Oracle denominado *E-Business Suite* (EBS) integrando informações das demais áreas da empresa, este sistema contempla apenas o módulo de custo contábil e não possui um módulo de custo gerencial, sendo este trabalhado por planilhas Excel e ferramentas de Inteligência de Negócios (*Business Intelligence* - BI) com informações extraídas das bases de dados utilizadas pelo sistema EBS de diversas áreas, sendo utilizados o método de custeio por absorção, o custeio variável e o custeio padrão para o custo gerencial, assim o *software* de custos *UEP Costing* raramente é utilizado.

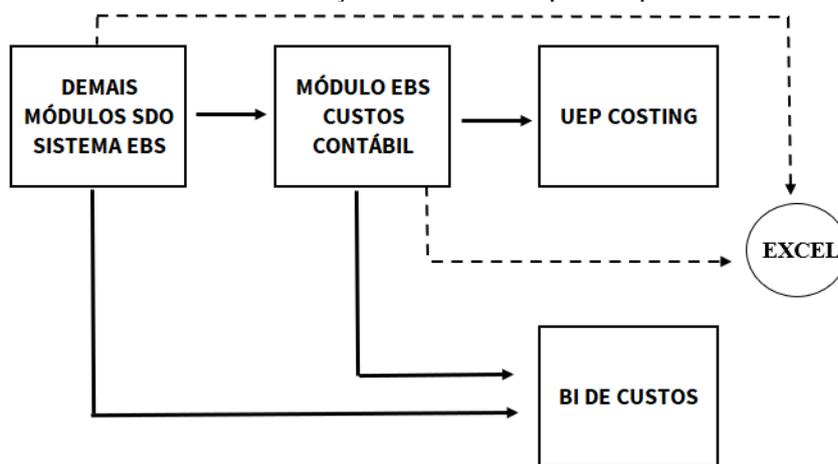
Os sistemas de custos EBS e *UEP Costing* não são integrados, pois a empresa Alpha julgava não haver necessidade de integração, pois o *UEP Costing* seria somente gerencial e se houvesse integração iria só acumular dados no sistema EBS desnecessariamente, conforme exposto pelos entrevistados, portanto a alimentação do sistema *UEP Costing* é feito por meio de interface extraindo dados do sistema EBS, mas essa informação e nenhuma outra informação do sistema *UEP Costing* retorna para o sistema EBS.

Na Figura 2, encontra-se um resumo esquematizado do fluxo de dados dos sistemas de informação de custos da empresa Alpha.

Percebe-se, assim, a subutilização do sistema *UEP Costing*, seja porque a empresa possui foco na matéria prima, ao passo que o sistema tem foco no custo de transformação (focos diferentes), ou porque não foram realizadas as customizações necessárias para atender as necessidades da empresa, ou ainda pela complexidade dos processos produtivos, por

consequente o sistema de custos da empresa Alpha não atende às necessidades informacionais de custos dos gestores no que concerne às informações de custos gerenciais precisando exportar dados do sistema para trabalhar em planilhas Excel de forma complementar, pois o sistema *UEP Costing* não funcionou como sistema de custo gerencial como pretendia a empresa Alpha, continuando sem um módulo ou um sistema específico para essa finalidade, conforme exposto nas entrevistas.

Figura 2 Fluxo de dados do sistema de informação de custos da empresa Alpha



Fonte: Dados da pesquisa

4.3 Utilidade - Uso de informações de custos dos métodos de custeio

Com um modelo de gestão de custos mais focado na redução de custos por eliminação de desperdício e melhoria contínua dos processos seguindo a filosofia Lean, a atenção especial dos gestores da empresa Alpha está no custo gerencial com diversas utilidades informacionais por meio dos métodos de custeios variável, padrão e por absorção para informações financeiras e indicadores operacionais para medição de ganho e eficiência no consumo dos materiais e aumento de produtividade nos processos industriais, onde posteriormente é realizado o cruzamento das informações financeiras com as informações operacionais para uma maior confiabilidade da informação de custos.

Portanto, os gestores da empresa Alpha apontaram nove utilidades informacionais de custos utilizadas por eles em suas avaliações, previsões, julgamentos e decisões empresariais entre as 12 principais identificadas por Ching (1995), Dunk (2004), Veen-Dirks (2006), conforme demonstra a Tabela 5.

Não foi mencionado nas entrevistas 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. Observa-se também que não são utilizadas as informações do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) para análises, avaliações, previsões, julgamentos e decisões empresariais pelos gestores da empresa Alpha.

Para um melhor entendimento de como as informações de custos são utilizadas pelos gestores da empresa Alpha e como os métodos de custeio fornecem estas informações, detalha-se cada uma de acordo com as explicações dos entrevistados.

- a) Estabelecimento de preço de produtos/serviços: utiliza a margem de contribuição para determinação do preço e para isso trabalha com o método de custeio padrão pela ficha técnica do produto e valoriza os itens pelo custo de reposição, determinando na política de precificação as condições de margem de contribuição aceitáveis pela empresa. Os entrevistados explicam e justificam o porquê da escolha do método de custeio.

- b) Gestão de desempenho de produtos/serviços/processos: utiliza a filosofia Lean com metodologia PDCA para eliminação de desperdício e aumento de produtividade com projetos de melhoria contínua de produtos, serviços e processos usando os métodos de custeio por absorção quando identificado desvio de meta orçamentária e o custeio padrão quando identificado desvio de indicadores operacionais de produção.

Tabela 5 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
3. Controle e redução de custos	Sim	X	-	X
4. Análise de novos produtos/serviços	Sim	-	-	X
5. Estratégia de mercado	Sim	-	-	X
6. Análise de investimentos	Sim	X	-	-
7. Orçamentos	Sim	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

- c) Controle e redução de custos: por meio do acompanhamento de orçamento que é gerenciado pela metodologia Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) que utiliza o custeio por absorção e trabalha a redução de custos por meio de projetos de melhoria contínua com foco na eliminação de desperdício que utiliza informações do método de custeio padrão e absorção dependendo da especificação do projeto.
- d) Análise de novos produtos/serviços: inicialmente, por meio de uma análise mercadológica, posteriormente uma análise produtiva e por último uma análise econômico-financeira envolvendo, fornecedores, produção e logística para se fazer o protótipo do produto e se projetar o custo do produto utilizando o custeio padrão pela capa do produto contendo a ficha técnica de materiais projetada valorizada pelo custo cotado com os fornecedores e os roteiro de produção com os tempo dos processos projetados para este produto valorizados pelos custos padrões dos tempos dos processos.
- e) Estratégia de mercado: Por atuar diretamente com grandes varejistas como modalidade de vendas *business to business* (B2B), por ter as três unidades produtoras integrada e em um mesmo lugar o que facilita o gerenciamento de custos e otimização de processos e a área comercial ter simulador de preço com base nas margens de contribuição, a empresa Alpha possui uma grande flexibilidade de negociação junto aos seus clientes podendo elaborar estratégia de precificação e volume diversificadas de acordo com os objetivos da empresa.
- f) Análise de investimentos: os projetos de melhorias, normalmente, requerem investimentos e sua viabilidade são previamente analisadas pela área responsável pelo projeto por meio de um minucioso levantamento de custos utilizando o custeio por absorção para os custos atualizados pelo custo de reposição, que posteriormente, são encaminhados para a controladoria realizar as análises finais de viabilidade dos projetos utilizando técnicas de análise de investimento.
- g) Orçamentos: o orçamento utiliza a metodologia GMD e para sua elaboração e acompanhamento é usado o método de custeio por absorção. Para a elaboração são revistos todos os gastos históricos do ano anterior onde são atualizados e adequados aos projetos

previstos para o ano seguinte e cada área de responsabilidades negocia suas metas para aprovação das verbas orçamentárias, que durante o exercício orçamentário serão acompanhadas e gerenciadas pelo custo contábil, ou seja, pelo custeio por absorção do sistema de custos EBS. A empresa Alpha também utiliza, além do orçamento anual, o *forecast* com a projeção das metas para os próximos três meses com base na previsão de demanda de vendas atualizada e custos atualizados pelo valor de reposição para saber qual a tendência de resultado deste período e poder comparar com o orçamento previsto.

- h) Análise de rentabilidade de produtos/serviços/clientes: adota as informações do custeio por absorção do sistema EBS para as análises de rentabilidade da empresa, seja análise de rentabilidade geral ou análises de rentabilidade específicas, como por exemplo de um produto, serviço ou cliente. Além da análise de rentabilidade, também faz análise da lucratividade e de outros indicadores por meio dos demonstrativos contábeis.
- i) Decisões sobre volume de produção/linha de produtos: Por trabalhar com a filosofia Lean, a empresa Alpha utiliza a produção orientada pelos seus clientes, ou seja, produz pela demanda de venda concreta, portanto as decisões de volume de produção vai ser determinada pelas vendas já que a empresa não produz para estocar e quanto às linhas de produção, apesar de possuir três unidades produtivas, estas unidades são distintas para os tipos de produtos produzidos, desta forma, não há decisões em qual unidade ou linha de produção utilizar pois isso já está condicionada a venda dos produtos, conforme comentado nas entrevistas.

Em suma, com o entendimento da forma como os gestores da empresa Alpha utilizam as informações de custos, percebe-se que os gestores utilizam os métodos de custeio por absorção, o método de custeio variável e o método de custeio padrão adotando o custo de reposição para valorização dos materiais e, que apesar de terem implantado o método de UEP as informações desse método não são utilizadas pelos gestores da empresa.

Nesta pesquisa, os gestores da empresa Alpha avaliaram a utilidade das informações de custos por meio das características qualitativas da relevância e da confiabilidade por se apresentarem como fundamentais e específicas à informação útil para a tomada de decisão, segundo as Estruturas Conceituais do CPC OO-R1, IASB e SFAC n.º 2 – FASB.

4.4 Relevância das Informações de Custos

Os gestores da empresa Alpha avaliaram a relevância da informação de custos em uma escala de 0 a 10 considerando os aspectos de predição, *feedback* e oportunidade relativos à utilização das informações originadas do sistema de custo fornecidas pelos métodos de custeios. Isso posto, a média dos três entrevistados obteve 8,8 que foi justificada por o sistema de informação de custos só atender, de forma sistêmica, as informações utilizadas para *feedback*, mas não suprir as informações gerenciais utilizadas para simulação de cenários e projeções de resultados pelo sistema não possuir um módulo de custo gerencial.

No tocante aos métodos de custeio, a escolha do método a ser utilizado depende da necessidade específica da informação de custo e da capacidade do método de custeio fornecer esta informação, porém, percebe-se que as informações do método UEP não estão sendo utilizadas para tomada de decisão, portanto não possuem relevância no processo decisório da empresa Alpha. Ao passo que as informações do método de custeio por absorção são mais utilizadas com o valor de *feedback*, para o acompanhamento do resultado das ações executadas, acompanhamento do resultado dos projetos de melhorias implementados e também acompanhamento de indicadores setoriais orçamentários e indicadores econômico-financeiros da empresa, de forma a indicar os desvios do que foi realizado com o que foi planejado e as necessidades de ações corretivas, conforme comentado pelos entrevistados.

As informações dos métodos de custeio variável e padrão são mais utilizadas para informações com o valor de predição e enfoque gerencial, ou seja, para análise de decisões

relacionadas ao futuro, como simulações de cenários com projeções envolvendo ganhos, perdas e os impactos que as ações podem provocar no resultado da empresa, conforme expostos nas entrevistas.

Quanto à forma e periodicidade da disponibilização das informações de custos é por meio de relatórios sintéticos com análises explicativas das principais variações de custos, porém só existe uma periodicidade ou rotina para as informações de custos, margem de produtos, lucratividade e as referentes ao orçamento já padronizadas. Já para as informações diversas ou específicas, a forma e o prazo de disponibilização da informação são negociados entre o setor solicitante e a área de controladoria.

No tocante ao aspecto da disponibilidade da informação em tempo hábil, tempestividade, os gestores da empresa Alpha afirmam estarem satisfeitos com o tempo em que as informações de custos são disponibilizadas, pois a contabilidade e o sistema de custos fecham no quinto dia útil e as informações já estão disponíveis a partir do sexto dia útil o que possibilita que os gestores tenham mais tempo para análises mais aprofundadas que servirão não só como *feedback* mas também para projeções, conforme exposto pelos entrevistados.

4.5 Confiabilidade das Informações de Custos

A confiabilidade das informações de custos, considerando os aspectos de verificabilidade e de representação fidedigna também foi avaliada pelos gestores da empresa Alpha em uma escala de 0 a 10. A média da avaliação dos três gestores entrevistados foi 9,0, justificada pelo fato de que, apesar do sistema de custo contábil EBS ser todo parametrizado e possuir rastreabilidade das informações, o custo é contabilizado pelos diversos setores da empresa por meio dos demais módulos setoriais do sistema e também porque os dados são inseridos no sistema manualmente e, portanto, passível de erros.

Entretanto, estes são pontos apenas de atenção, pois os gestores da empresa afirmam terem segurança em tomar decisões com base nas informações de custos, tendo em vista que, sobre o custo contábil e a área de custos, são realizadas análises e auditorias das informações de custos quando percebidas alguma inconsistência e realiza a correção antes do “fechamento” do sistema e também porque é o custo gerencial que é mais utilizado para a tomada de decisão e este utiliza o custeio padrão pelo custo de reposição que são dados mais exatos e atualizados e portanto, mais confiáveis, conforme mencionado nas entrevistas.

No que tange o aspecto de verificabilidade das informações, o sistema possui rastreabilidade dos dados desde a origem da informação, sendo totalmente verificável, tanto no aspecto quantitativo como no aspecto financeiro, pois as interfaces com sistemas auxiliares facilitam as análises para averiguação da veracidade da informação garantido maior confiabilidade e segurança para a tomada de decisão, conforme afirmado pelos entrevistados.

Quanto ao aspecto da representação fidedigna das informações de custos, os gestores da empresa Alpha afirmam confiar que elas representam fielmente os eventos ocorridos e retratam a realidade da empresa de forma fidedigna, conforme exposto nas entrevistas.

5 CONCLUSÃO

Para alcançar o objetivo pretendido nesta pesquisa, realizou-se uma pesquisa empírica com gestores das áreas de controladoria e produção de uma empresa industrial cearense de grande porte do segmento metalmecânico. Para a coleta de dados foram aplicados dois métodos, análise documental e entrevistas semiestruturadas com questões abertas e questões objetivas, o que propiciou uma compreensão acerca da utilização das informações de custos dos métodos de custeio adotados na empresa.

A análise proveniente desta pesquisa gerou evidências empíricas de que o método de custeio UEP, quando não utilizado de forma adequada e em conformidade com suas finalidades, não melhora a qualidade das informações de custos haja vista que o objetivo da

empresa Alpha com a implementação do método UEP era possuir um sistema de custo gerencial que fornecesse informações para a tomada de decisão e não, exatamente, um método de custeio que empregado de forma associada ao método de custeio por absorção melhorasse a qualidade das informações de custos. Contudo, o objetivo não foi alcançado, primeiramente, porque o sistema tem foco nos custos de transformação e a empresa Alpha tem seu foco nos custos variáveis, o que levaria a necessidade de muitas customizações para atender a necessidade da empresa, sendo considerado inviável. Segundo, não houve as customizações necessárias para adequação do sistema às necessidades de custo gerencial da empresa, e por último, a falta de disseminação do método UEP e do Sistema *UEP Costing* para uso pela área de produção utilizar de forma a auxiliar em suas análises e tomadas de decisões.

Há de se considerar também que cada unidade da empresa fabrica produtos distintos, não havendo necessidade de comparar qual unidade ou linha de produção traz o melhor resultado, podendo ser um outro indicador de insucesso.

Assim, os gestores da empresa Alpha não conseguiram analisar a melhoria na qualidade das informações de custos considerando o incremento de fatores positivos nos aspectos da confiabilidade e da relevância das informações que favoreceram uma melhor utilidade da informação para a tomada de decisão por ocasião do uso associado do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) com o método de custeio por absorção.

Os resultados, no que concerne ao sistema de informação gerencial, denotam uma carência de oferta de sistema de custo gerencial eficaz no mercado, pois a empresa buscou, sem sucesso, um sistema de custos gerencial que atendesse suas demandas informacionais que consolidasse dados e fornecesse informações para a tomada de decisão, embora se saiba que o custo gerencial trabalha, basicamente, com os custos variáveis diretos, enquanto o método UEP tem foco no custo de transformação. Indo ao encontro que estabelece a teoria da contingência, onde não há sistemas de informações gerenciais que atendam de forma efetiva todas as organizações, mas há de considerar as estruturas organizacionais da entidade.

Destarte, tal objetivo da empresa não foi atendido e apresenta uma incompatibilidade de finalidade entre o objetivo da empresa e a proposta do método. À empresa Alpha, recomenda-se uma reavaliação das possibilidades de uso das informações do método UEP às suas necessidades informacionais e a busca de um sistema de custo gerencial independente de métodos de custeios.

Embora esta pesquisa apresente dados importantes, há de se considerar o seu escopo limitado, haja visto ser estudo de caso, e a não generalização dos achados, bem como a análise de sistemas de controles gerenciais já implantados na empresa. Assim, para trabalhos futuros, sugere-se que sejam elaboradas pesquisas e protocolos que procurem identificar quais são as necessidades informacionais dos gestores no processo decisório de custos e atrelar aos métodos de custeio que podem ser empregados, visando assim a geração de informações confiáveis e tempestivas.

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. *Contexto*, 12(22), 145-159.
- Almeida, D. M., Lavarda, C.E.F., & Gasparetto, V. (2021). Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar. *Base*, 18(2), 304-334. <https://doi.org/10.4013/base.2021.182.06>
- 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.
- Castro, J. A. O., Camelo, N. S., Ospina & Y. I. C. (2016). Costos logísticos y metodologías para el costeo en cadenas de suministro: una revisión de la literatura. *Cuadernos de Contabilidad*, 17(44), 377-420. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-44.clmc>
- 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>.
- Coser, T., & Souza, M. A. de (2017). Custo Total de Uso e Propriedade (TCO): Estudo De Caso em uma Indústria Gráfica do Rio Grande do Sul (RS). *Contabilidade Vista & Revista*, 28(1),67-88 <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197050605005>
- 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>
- Fontoura, F. B. B. da (2013). *Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio*. São Paulo: Atlas
- Gonçalves, T., Gaio, C. & Silva, M. (2018). Target costing and innovation exploratory configurations: a comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. *Journal of Business Research*, 89, 378-384. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.01.054>
- 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.
- 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.
- Morgado, J. F. (2003). *Aplicação do método da UEP em uma pequena empresa de confecção de bonés: um estudo de caso*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- 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>
- Ramaswami, S. N. (1996). Marketing controls and dysfunctional employee behaviors: A test of traditional and contingency theory postulates. *Journal of Marketing*, 60.
- 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>
- Rodrigues, E. R. (2007). *Conteúdos de apoio à Controladoria ministrados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Minas Gerais*. Dissertação (Mestrado em Administração), Faculdade de Gestão e Negócios, UFU, Uberlândia.
- Schultz, C. A., Silva, M. Z. da, & Borgert, A. (2008). *É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade?* In: Congresso Brasileiro de Custos, 15. Curitiba. Anais.
- 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, FEA/USP, São Paulo, SP).
- Souza, M. A., & Diehl, C. A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- 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. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p185>
- Zanin, A., Dal Magro, C. B., & Mazzioni, S. (2019). Características organizacionais e a utilização da gestão de custos no processo decisório. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-19. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192793>