

MÉTODOS DE CUSTEIO COMO FERRAMENTAS DE APOIO AO PROCESSO DECISÓRIO E NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO

Francisca Luciana Nepomuceno - UNIFOR

Paulo Roberto De Carvalho Nunes - Universidade de Fortaleza

Rubens Carlos Rodrigues - UNIFOR

Resumo

Com o aumento da complexidade interna da gestão de empresas e as mudanças mercadológicas, emergem novas aplicações de gerenciamento de custos a aperfeiçoarem o desempenho organizacional e auxílio informacional. Assim, este estudo objetiva avaliar a percepção dos gestores de empresas quanto à qualidade das informações sobre custos como ferramenta no processo decisório, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP). Trata-se de estudo de caso múltiplo, em duas empresas brasileiras de grande porte e de segmentos diferentes, com abordagem qualitativa, com dados coletados por meio de entrevistas semiestruturadas e análise documental. Os resultados indicaram que a capacidade de detalhamento operacional do método UEP contribui com o fornecimento de informações adicionais e comparativas da operação produtiva, sendo percebida pelos gestores como um suplemento informacional ao custeio por absorção e 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. Este trabalho espera contribuir de forma empírica com a análise de métodos de custeio como geradores de informações e norteadores de decisão.

Palavras-chave: Sistema de Informação; Métodos de custeio; Custeio por Absorção; Unidade de Esforço de Produção (UEP).

Abstract

With the increase in the internal complexity of business management and market changes, new cost management applications are emerging to improve organizational performance and informational assistance. Thus, this study aims to assess the perception of company managers regarding the quality of cost information as a tool in the decision-making process, as a result of the associated use of absorption costing methods and production unit of effort (UEP). This is a multiple case study, in two large Brazilian companies and from different segments, with a qualitative approach, with data collected through semi-structured interviews and document analysis. The results indicated that the operational detailing capability of the UEP method contributes to the provision of additional and comparative information of the productive operation, being perceived by managers as an informational supplement to absorption costing and used to reconcile financial and operational information, improve understanding of the reflex. economic and financial indicators of efficiency and productivity and, mainly, in the comparison between production lines and business units that direct efforts and expenditures in production. This work hopes to contribute empirically to the analysis of costing methods as information generators and decision guides.

Keywords: Information system; costing methods; Absorption Costing; Production Effort Unit (UEP).

MÉTODOS DE CUSTEIO COMO FERRAMENTAS DE APOIO AO PROCESSO DECISÓRIO E NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO

Resumo

Com o aumento da complexidade interna da gestão de empresas e as mudanças mercadológicas, emergem novas aplicações de gerenciamento de custos a aperfeiçoarem o desempenho organizacional e auxílio informacional. Assim, este estudo objetiva avaliar a percepção dos gestores de empresas quanto à qualidade das informações sobre custos como ferramenta no processo decisório, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP). Trata-se de estudo de caso múltiplo, em duas empresas brasileiras de grande porte e de segmentos diferentes, com abordagem qualitativa, com dados coletados por meio de entrevistas semiestruturadas e análise documental. Os resultados indicaram que a capacidade de detalhamento operacional do método UEP contribui com o fornecimento de informações adicionais e comparativas da operação produtiva, sendo percebida pelos gestores como um suplemento informacional ao custeio por absorção e 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. Este trabalho espera contribuir de forma empírica com a análise de métodos de custeio como geradores de informações e norteadores de decisão.

Palavras-chave: Sistema de Informação; Métodos de custeio; Custeio por Absorção; Unidade de Esforço de Produção (UEP).

1 Introdução

As necessidades informacionais, nas empresas, sobre custos vêm evoluindo ao longo do tempo, pois antes era, basicamente, focada no fornecimento do melhor custo do produto ou serviço e atualmente preocupa-se em fornecer custos dos processos e de melhorias (RODNISKI; SOUZA, 2014), objetivando a otimização eficiente no uso de recursos, além da compreensão dos custos dos produtos nas fases do desenvolvimento à fabricação, como também nas fases posteriores de distribuição e pós-venda (BORNIA, 2010; MEGLIORINI, 2012).

O aumento da complexidade interna das empresas aliada às contínuas mudanças mercadológicas tornou o processo decisório ainda mais complexo, fazendo que novas técnicas de gerenciamento de custos sejam adotadas, visando aperfeiçoar o desempenho organizacional (MELO; LEONE, 2015), haja vista que os métodos tradicionais de custeio já não atendem as demandas de informações gerenciais que possibilitam decisões mais assertivas e estratégicas ao negócio (WERNKE; JUNGES; ZANIN, 2019).

A legislação contábil brasileira, quanto às normas de Contabilidade aplicáveis à mensuração dos custos, entre os vários aspectos, estabelece que todos os recursos financeiros utilizados no processo de transformação de materiais devem ser alocados aos produtos e serviços do referido período. Com isso, tradicionalmente no Brasil, o método de custeio por absorção, por ser mais conhecido, é o mais utilizado (ZANIN; DAL MAGRO; MAZZIONI, 2019). Contudo, segundo Fontoura (2013), este método, por alocar os custos fixos por meio de critérios arbitrários de rateio, adotados por convenção e não pela rastreabilidade dos recursos consumidos no processo produtivo, pode gerar informações distorcidas, e assim, indevidamente, onerar produtos que não consomem determinados recursos ou desonerar produtos que consomem os recursos e não são computados a eles, induzindo a gestão a tomar decisões errôneas como por exemplo, na precificação dos produtos com base no custo.

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; SOUZA; DIEHL, 2009; 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 NETO, 1995; SOUZA; DIEHL, 2009; WERNKE, 2005).

Na presente pesquisa, dois métodos serão analisados, primeiramente optou-se por estudar o uso associado de um método de custeio tradicional, por serem métodos já consolidados no ambiente empresarial, e um método de custeio contemporâneo, por serem métodos que buscam fornecer informações mais claras sobre a relação consumo e produção e focado na produção e indicadores operacionais que, teoricamente, contrapõe a visão estritamente contábil do custeio por absorção. É ciente que estes métodos de custos atrelados a sistemas gerenciais, caso sejam empregados de forma correta, pressupõem melhor qualidade da informação gerada e disponibilizada para gestores, auxiliando-os assim na análise e processo de tomada de decisões, visando assim melhores resultados para a empresa.

Destarte, esta pesquisa visa responder ao seguinte questionamento: Qual a percepção dos gestores de empresas quanto a qualidade das informações sobre custos? Para esta finalidade, tem-se como objetivo avaliar percepção dos gestores de empresas quanto à qualidade das informações sobre custos como ferramenta no processo decisório, em decorrência do uso associado dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP).

Uma vez que a prática das organizações não pode estar dissociada da teoria, este trabalho espera contribuir de forma empírica com a análise de métodos de custeio como geradores de informações, e também, norteadores no processo decisório, mas principalmente aberto a críticas para ser melhorado por futuros pesquisadores e profissionais de campo.

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), suas características qualitativas para a eficácia da gestão (RODNISKI; SOUZA, 2014), 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).

Para alcançar os objetivos, foi realizada uma pesquisa empírica com gestores das áreas de controladoria e produção de duas empresas industriais nacionais de grande porte, sendo uma do segmento alimentício e a outra do segmento metalmeccânico, conforme sugestão de Rodniski e Souza (2014) para poder efetuar pesquisa com menor número de empresas e assim melhor detalhar a estrutura do sistema de custos e a atendimento aos usuários com a qualidade das informações geradas pelo mesmo. Para a coleta de dados aplicou-se análise documental e entrevistas semiestruturadas com questões abertas e questões objetivas, o que propiciou uma melhor compreensão sobre a utilização das informações de custos dos métodos de custeio por absorção e unidade de esforço de produção (UEP).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema de informação

Todo sistema de informação caracteriza-se por três aspectos básicos (recebimento de dados; processamento; e geração de informações) e dois aspectos fundamentais (onde e como

a informação é gerada - processo de geração da informação; e qual informação e porque deve ser gerada - processo de definição de informação) (GUERREIRO;1989).

Há diversas formas para uma empresa manter-se competitiva no mercado, dentre elas há o gerenciamento de custos por meio de um adequado sistema de informações de gestão de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; RODNISKI; SOUZA, 2014). Para Peres, Oliveira e Costa (2001), um sistema de gestão de custos é a organização sistematizada de informações relativas aos custos de uma empresa que tem como objetivo fornecer informações para computar o custo dos produtos, serviços e outros objetos de interesse da gestão, fornecer informações para o planejamento e controle, bem como para a tomada de decisão.

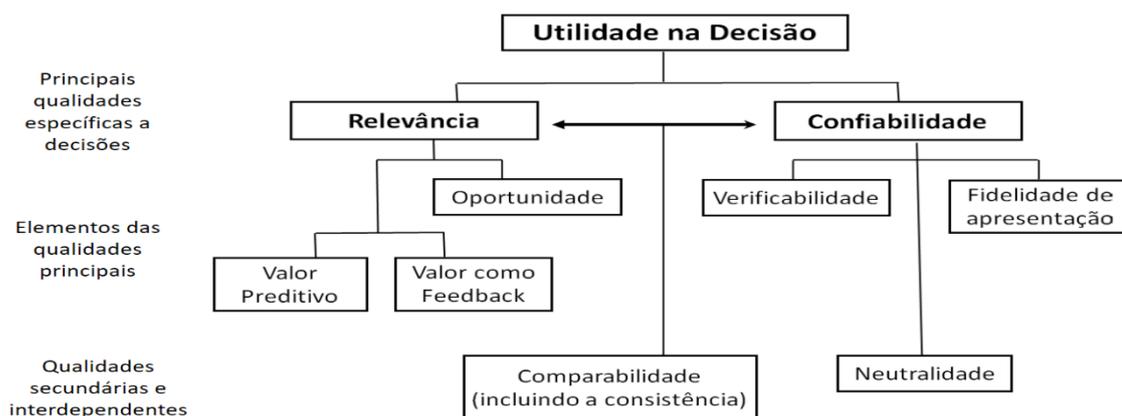
Destaca-se que Scheuermann, Azeredo e Haberkamp (2014), afirmam que é comum confundir sistemas de custos com métodos de custeio. Bruni e Famá (2008) e Souza e Diehl (2009), explicam que a diferença é melhor percebida na medida em que os sistemas de custos acumulam as informações de custos e os métodos de custeio determinam a forma como os objetos de custeio (produtos, serviços e setores) serão calculados, ou seja, os sistemas de custos são projetados para acumular o custo, tendo como uma de suas principais atribuições o custeio de objetos, já os métodos de custeios identificam de que maneira os custos são apropriados a estes objetos.

Para a mensuração de custo, de acordo com método de custeio adotado, faz-se necessário o entendimento de terminologias utilizadas pela contabilidade de custos, principalmente, o conhecimento dos tipos de gastos existentes, pois, caso sejam aplicados corretamente, pode fornecer informações de qualidade e úteis aos gestores, seja para analisar os resultados, processos, produtos ou para embasar o processo decisório.

2.2 Características qualitativas da informação

A hierarquia da qualidade da informação contábil, onde as características qualitativas definidas como sendo a propriedade da relevância e da confiabilidade da informação como necessária para torná-la útil, é apresentada na Figura 1.

Figura 1 Hierarquia das características qualitativas da informação útil.



Fonte: Adaptado de Hendriksen & Van Breda, 1999, p. 96

Na Figura 1, observa-se que as características da relevância e da confiabilidade são apresentadas como fundamentais para garantir a utilidade da informação. Yamamoto e Salotti (2006) acrescentam que essas duas características, além de fundamentais para a utilidade da informação, são as principais qualidades específicas à decisão, o que leva à terceira característica, a utilidade, que, em conjunto, compõem o foco desta pesquisa no que concerne aos requisitos de validade informacional.

Para que a informação seja utilizada de maneira a proporcionar subsídios estratégicos, faz-se necessário que sua disponibilização seja suficiente, em quantidade, em qualidade e no momento oportuno, de forma a propiciar mais benefícios do que custos, sendo compreensível e permitindo comparações (RODNISKI; SOUZA, 2014).

A informação relevante é aquela capaz de influenciar nas decisões dos usuários, e para isso, faz-se necessário que a mesma tenha valor preditivo, valor confirmatório ou ambos, ou seja, que possa ser utilizada como dado de entrada em processos utilizados pelos usuários para prognosticar futuros resultados, tenha valor confirmatório e retroalimentar as avaliações prévias, seja para confirmá-las ou alterá-las (MARTINS; NASCIMENTO, 2015).

Para a informação ser útil não é suficiente apenas ser relevante, mas há de ser confiável, pois deve assegurar que os usuários confiem 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; YAMAMOTO & SALOTTY, 2006).

Portanto, quanto mais fidedigna a informação, mais confiável, e para isso deve ser passível de verificação pelo usuário e livre de erros substanciais que possa induzi-los a decisões errôneas. Desta forma, a informação sobre custos aumenta sua confiabilidade à medida que traduz melhor o sacrifício econômico realizado na produção de bens ou serviços ao mesmo tempo possua rastreabilidade por meio do sistema de custos que torna possível verificar sua veracidade. Observa-se, portanto, a correlação entre as características qualitativas informacionais da relevância e da confiabilidade e de seus sub atributos, de forma que em conjunto qualificam uma informação como útil ao usuário tomador de decisão, pois para ser útil, a informação precisa, simultaneamente, ser relevante e confiável. Nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, nem um fenômeno relevante representado de forma não fidedigna auxiliam os usuários a tomarem boas decisões.

2.3 Métodos de custeio por absorção e custeio UEP

Todos os custos podem ser classificados como direto ou indireto, fixos ou variáveis, concomitantemente, tendo em vista que uma classificação é em relação ao produto e a outra está relacionada ao volume produzido. Quanto aos métodos de custeio, distinguem-se, basicamente, pelo modo como os custos fixos indiretos são apropriados aos produtos e serviços, posto que os custos diretos variáveis são de fácil identificação e, conseqüentemente, não há problemas em sua apropriação e a opção de adotar determinado método de custeio deve ser conciliável com os propósitos e peculiaridades de cada empresa (Martins, 2010).

Alguns autores dividem os métodos de custeio em tradicionais e avançados ou contemporâneos (Bornia, 2010; Brimson, 1996; Kaplan & Cooper, 1998; Megliorini, 2012; Rodrigues, 2007).

Brimson (1996) e Kaplan e Cooper (1998) afirmam que os métodos de custeios considerados tradicionais foram idealizados para ambientes empresariais em que os custos diretos, normalmente variáveis, correspondem a maior proporção dos custos de produção, sendo assim, o uso de rateios por volume de produção para os custos indiretos, normalmente, fixos, não causa prejuízo na apuração do custo total, tendo em vista que representam uma pequena proporção dos custos.

No entanto, 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, 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, possibilitando decisões gerenciais mais eficazes de forma a tornar a empresa mais competitiva (Megliorini, 2012).

Assim, os métodos de custeios avançados ou contemporâneos tentam eliminar ou reduzir o máximo possível a arbitrariedade dos critérios de rateio dos custos fixos ou indiretos, visando apresentar um custo mais confiável e de fácil utilização, gerando informação de suporte com vista à melhoria contínua dos produtos e dos processos, identificam os custos relevantes das atividades que não criam valor agregado, provocando desperdícios de recursos, e por fim, evidenciam a estrutura de custos e o seu desempenho (Bornia, 2010; Kaplan & Cooper, 1998; Maher, 2001; Monden, 1995).

No Quadro 1, apresentam-se os métodos de custeios utilizados mais comumente utilizados nas empresas.

Quadro 1 Métodos custeios avançados ou contemporâneos

Método	Características
Unidade de Esforço de Produção (UEP)	<p>Pautado na unificação da produção, visando simplificar o processo de controle de gestão, por meio das análises de desempenho de custos, de eficiência, deeficácia e de produtividade. Tem foco apenas nos custos de transformação, não abrangendo a análise dos custos dos materiais diretos que é tratada separadamente.</p> <p>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).</p>
Custeiio por Absorção	<p>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.</p> <p>Sua operacionalização se dá pela alocação dos custos diretos pela efetiva utilização e rateio dos custos indiretos por meio de critérios de rateio.</p> <p>Este método é utilizado pela contabilidade para elaboração das demonstrações financeiras e para a avaliação de estoques, mais com pouca utilização na geração de informações para a tomada de decisão.</p>

Fonte: Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), Bornia (2010), Brimson (1996), Cogan (1999), Ellram (2000), Maher (2001), Monden (1995), Shingo (1991), Slavov (2013).

Referente às semelhanças, tanto o método de custeiio por absorção como o método de custeiio por unidade de esforço de produção (UEP), por trabalharem com o princípio de absorção total dos custos, exigem a separação dos gastos entre despesas e custos, e ainda dos custos em custos fixos e variáveis. As despesas sejam elas fixas ou variáveis, são contabilizadas diretamente no resultado do período, ao passo que os custos, sejam fixos, variáveis, direto ou indireto, são alocados aos produtos, de forma a permitir a apuração do custo total de cada produto, por conseguinte, ambos os métodos atendem a legislação fiscal brasileira por incorporarem aos produtos todos os custos de produção do período. Quanto à forma de mensuração dos custos, ambos alocam os custos diretos diretamente aos produtos, no entanto, as diferenças surgem na forma de apropriação dos custos indiretos, normalmente fixos.

A principal diferença está na apropriação dos custos fixos aos produtos, pois o método de custeiio por absorção apropria os custos fixos aos produtos por meio de diversos critérios de rateio subjetivos, enquanto o método de custeiio por unidade de esforço de produção (UEP) distribui os custos fixos aos produtos baseados no esforço de produção consumido por cada produto, ou seja, um critério de rateio em uma unidade padrão. Outra diferença está na subdivisão da empresa, dado que enquanto o método de custeiio por absorção divide toda

empresa por departamentos, o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) divide apenas a fábrica em postos operativos.

Outro ponto a destacar é que o método de custeio por absorção fornece informações limitadas por utilizar critérios de rateio diversos e pelo custo total unitário sofrer influência direta do volume de produção, sendo visto como o método mais contábil, enquanto que o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) é visto como um método mais operacional, fornecendo informações detalhadas para o gerenciamento da produção, como por exemplo a comparação do esforço produtivo de cada produto ao longo do processo de produção, informações referentes à capacidade produtiva, detalhamento dos processos produtivos, análises de desempenho, por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade.

À vista disso, o método de custeio por absorção e o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) trabalham com o princípio de absorção total dos custos de produção, distinguindo-se como métodos de custeio pela forma de apropriação dos custos indiretos e pelas características particulares da sistematização dos procedimentos necessários para a mensuração do custo dos produtos. O método de custeio por absorção tem seu foco nas informações contábeis/fiscal e o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) tem seu foco na operação produtiva, de forma que o uso associado desses dois métodos pode ampliar a disponibilidade de informações, tanto financeira como operacional, para a tomada de decisão.

3 Procedimentos Metodológicos

O estudo tem abordagem qualitativa e exploratória. Quanto aos procedimentos técnicos, isto é, os meios pelos quais foram obtidos os dados para a elaboração da pesquisa, usou-se um estudo de caso múltiplo com dados coletados mediante análise documental e entrevista semiestruturada (CRESWELL, 2004).

O roteiro de entrevista, após a realização do pré-teste, continha 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 – e 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 previsão, *feedback* e oportunidade e o nível de confiabilidade considerando os aspectos da fidedignidade e verificação das informações de custos.

Foram encaminhadas às empresas estudadas, via *e-mail*, uma solicitação de autorização para visitas à empresa e realização de entrevista com seus gestores, contendo apresentação dos pesquisadores/visitantes, 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.

Na realização desta pesquisa, a empresa Alpha, com mais de 70 anos de atuação no mercado nacional, 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, líder nacional em volume de vendas e um dos grandes *players* globais no segmento de biscoitos e massas. A empresa Beta, com mais de 56 anos de atuação no mercado, é a maior consumidora de aço do Nordeste brasileiro e exporta seus produtos para mais de 50 países nos mercados da América do Sul, América Central, Caribe, África, Oceania e Oriente Médio.

Rosa e Arnoldi (2006) afirmam que na entrevista a realidade empírica é complexa, mas objetiva, e só os sujeitos selecionados e conhecedores do tema em questão serão capazes de emitir opiniões concretas a respeito do assunto, assim, foram entrevistados os gestores das áreas de controladoria e produção das empresas estudadas.

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 gravadas e posteriormente transcritas, seguindo o roteiro pré-estabelecido. O tempo total de gravação das entrevistas foi de 6:45h para as duas empresas, sendo que na empresa Beta foram entrevistados três gestores de forma presencial com duração total de 02:51h e na empresa Alpha foram entrevistados quatro gestores de forma remota, por chamada de vídeo utilizando o aplicativo *WhatsApp*, com duração total de 3:54h. O quadro 2 apresenta um resumido perfil dos entrevistados.

Quadro 2 Perfil dos entrevistados

Empresa	Setor	Cargo Atual	Tempo de empresa	Tempo no Cargo	Formação acadêmica
Alpha	Controladoria	Gerente de controladoria gerencial	17 anos	13 anos	Ciências Contábeis
	Controladoria	Coordenador de controladoria de custos	19 anos	4 anos	Ciências Contábeis
	Produção	Gerente de produção	7 anos	7 anos	Engenharia química
	Produção	Coordenador de processos industriais	5 anos	3 anos	Engenharia química
Beta	Controladoria	Coordenador de controladoria	40 anos	6 anos	Ciências Contábeis
	Administrativa/financeira	Gerente	7 anos	3 meses	Administração
	Produção	Engenheiro industrial	13 anos	4 anos	Engenharia de produção

Fonte: Dados da pesquisa.

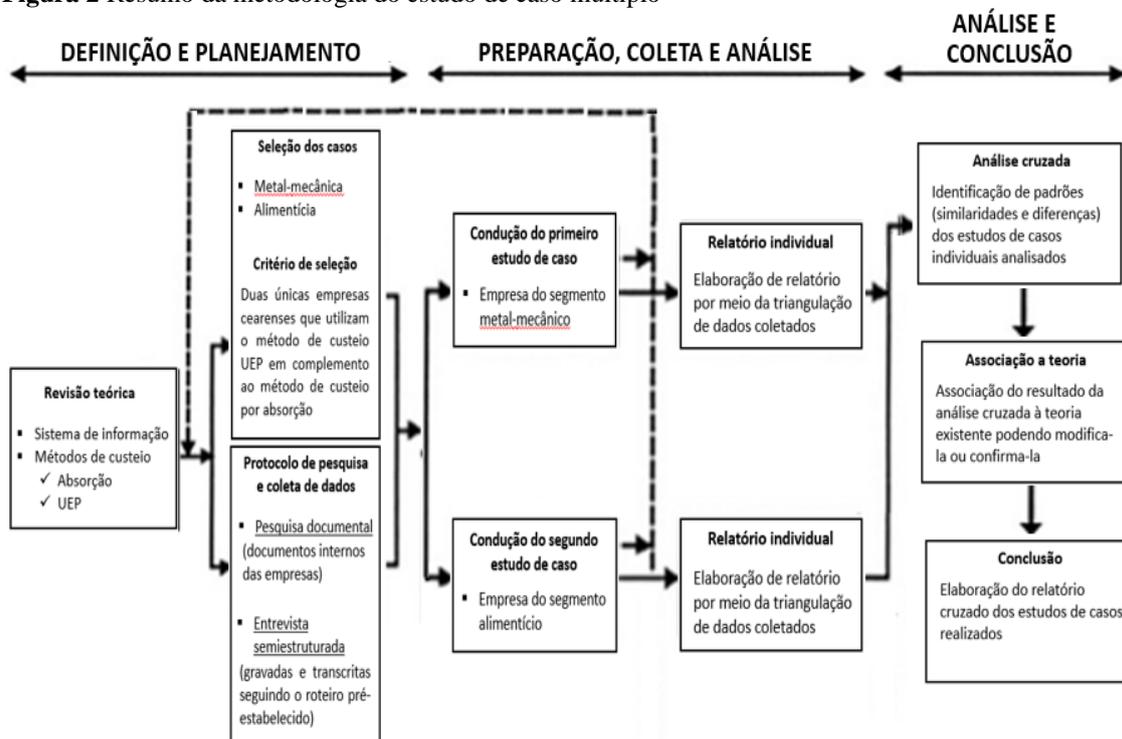
Para a investigação do problema foi adotado em cada empresa os seguintes passos:

- Inicialmente, buscou-se entender o modelo de gestão de custos e como o sistema de informação de custo fornece dados para a tomada de decisão, depois buscou-se identificar possíveis informações demandadas pelos gestores e não supridas pelo sistema de custo.
- Em seguida, buscou-se identificar as principais informações de custos demandadas pelos gestores e como eles utilizavam-nas no processo decisório, como também identificar por meio de qual método de custeio era obtida a informação.
- Posteriormente, levantou-se os tipos de informações, por natureza econômica, operacional, de desempenho e de controle geradas pelos métodos de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) e por absorção e realizou-se uma análise comparativa das informações geradas e fornecidas pelos dois métodos de custeios.
- Buscou-se, em seguida, analisar a percepção dos gestores sobre o nível de relevância das informações de custo, considerando os aspectos de valor preditivo, feedback e oportunidade e identificar quais melhorias foram percebidas, nesses aspectos, nas informações após a implementação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP).
- Logo após, buscou-se compreender os motivos que levaram a empresa a adotar o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), seus objetivos com a implantação e se suas expectativas foram atingidas.
- E por fim, perscrutou-se a percepção dos gestores sobre o nível de confiabilidade nas informações de custo, considerando os aspectos da representação fidedigna e verificabilidade e identificar quais melhorias foram percebidas, nesses aspectos, nas informações após a implementação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP)

Os dados obtidos de cada empresa foram examinados e descritos individualmente, ou seja, caso a caso e, posteriormente, confrontados entre si, atendendo as recomendações de Yin (2005). A análise das entrevistas semiestruturadas, foram captadas inicialmente por meio de gravador digital, posteriormente foi realizado a transcrição literal das falas dos entrevistados que foram analisadas qualitativamente por meio da técnica de análise conteúdo. Para conferir a validade das descrições, utilizou-se a checagem pelos participantes. Para tanto, foi solicitado aos mesmos uma apreciação do texto elaborado e aprovação da veracidade das informações.

A apresentação dos dados seguiu as recomendações de Eisenhardt (1989) e Yin (2005), sendo realizada a análise intercaso, ou seja, análise comparativa entre as informações geradas e utilizadas pelos dois métodos de custeio nas duas empresas estudadas para identificar as melhorias informacionais percebidas pelos gestores, concernentes aos aspectos de relevância e confiabilidade, após a implementação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) associado ao método de custeio por absorção, buscando demonstrar suas similaridades e diferenças, conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2 Resumo da metodologia do estudo de caso múltiplo



Fonte: Adaptado de Yin (2005).

4 Resultados e Análises

Esta seção apresenta uma análise comparativa entre os dois casos estudados expondo as semelhanças e diferenças no sistema de informação e uso associado do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) ao método de custeio por absorção de forma a influenciar na qualidade das informações de custos das empresas.

4.1 Métodos de custeio e sistema de informação

Entre as três espécies do gênero de custeio por absorção, segundo a classificação feita por Martins e Rocha (2015) e Pinzan (2013), tanto a empresa Alpha, como a empresa Beta utilizam o método de Custeio por Absorção Parcial, pois as empresas compõem o custo dos produtos e serviços alocando os custos fixos e variáveis, sendo as despesas atribuídas diretamente ao resultado do período.

A operacionalização do método de custeio por absorção parcial, referente a distribuição dos custos fixos e/ou indiretos é feita por departamentalização (FONTOURA, 2013) em ambas, estando estruturadas contabilmente em centros de custos, divididos em administrativos (onde são alocadas as despesas com a administração), vendas (onde são alocadas as despesas inerentes às vendas), e de produção (referentes ao custo dos produtos e serviços que estão divididos em produtivos e indiretos).

Nas duas empresas, os custos dos centros de custos indiretos são rateados para os centros de custos produtivos utilizando-se de critérios de rateio pré-definidos e, posteriormente, todos os custos indiretos de fabricação são rateados aos produtos, ou seja, os custos fixos e/ou indiretos são rateados primeiramente aos departamentos, para depois serem rateados aos produtos ou serviços, seguindo a sequência de rateio apresentada por Martins (2010).

Sob outra expectativa, o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) foi implantado na empresa Alpha há 7 anos e na empresa Beta há 5 anos, seguindo todos os passos necessários à sua implantação, na forma proposta por Bornia (2010), Morgado (2003), Souza e Diehl (2009) e Wernke (2005).

As empresas, ao implantarem o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), não pretendiam utilizá-lo como um método para custeamento de produtos, tendo em vista que já adotavam o método de custeio por absorção com esse fim. No entanto, inicialmente, ambas realizaram apurações do custo dos produtos pelos dois métodos de custeio para comparar os resultados e nas duas empresas os resultados obtidos foram, praticamente iguais em aproximadamente 90% dos produtos, sendo as divergências de apenas 10% consideradas insignificantes e que não comprometiam a eficácia da informação.

Contudo, os objetivos de implantação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) nas duas empresas foram completamente diferentes. A empresa Alpha ao implantar o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) buscava uma nova metodologia de apropriação dos custos indiretos com uma unidade de medida padrão que, associada a metodologia já utilizada, amenizasse o efeito subjetivo dos critérios de rateio e que auxiliasse a área industrial com indicadores de melhoria de performance, assim como no direcionamento dos esforços e de gastos na produção, conforme dados das entrevistas.

Por outro lado, a empresa Beta não buscava uma metodologia, mas sim um sistema de custo gerencial que consolidasse dados e fornecesse informações para a tomada de decisão, embora seja sabido, conforme Wernke, Junges e Zanin (2019) que o custo gerencial trabalha, basicamente, com os custos variáveis diretos, enquanto o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) tem foco no custo de transformação.

Deste modo, percebe-se que apenas os objetivos da empresa Alpha estão alinhados ao que se propõe o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), pois segundo Martins e Rocha (2010), 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.

Destarte, com essas perspectivas, dentre os objetivos da empresa Alpha, o primeiro foi parcialmente atendido e o segundo foi completamente atendido, enquanto o único objetivo da empresa Beta com a implantação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) não foi atendido e apresenta uma incompatibilidade de finalidade entre o objetivo da empresa e a proposta do método.

Além dos métodos de custeios por absorção e unidade de esforço de produção (UEP) as empresas Alpha e Beta também utilizam mais dois métodos de custeio tradicionais, o custeio padrão e o custeio variável, ambos valorizados pelo custo de reposição usados para o custo gerencial. Desta forma, as duas empresas adotavam três métodos de custeios tradicionais e apenas um método de custeio contemporâneo nos seus modelos de gestão de custos. 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.

No quadro 3 há um resumo das principais similaridades e diferenças encontradas e relacionadas à gestão de custos e métodos de custeio utilizados pelas empresas Alpha e Beta.

Quadro 3 Gestão de Custos - Similaridades e Diferenças

Gestão de Custos	Empresa Alpha	Empresa Beta	Status
Espécies do Custeio por Absorção	Absorção Parcial	Absorção Parcial	Similar
Operacionalização do Custeio por Absorção	Por Departamentalização	Por Departamentalização	Similar
Implantação do Custeio UEP	Há 8 anos (2013) com todas as etapas recomendadas	Há 6 anos (2015) com todas as etapas recomendadas	Similar
Objetivos da implantação do Custeio UEP	1) Uma metodologia de apropriação dos custos indiretos que amenizasse a subjetividade dos critérios de rateios 2) Auxiliar a área industrial com indicadores de melhoria de performance e no direcionamento de esforços e gastos na produção	1) Um sistema de custo gerencial que consolidasse dados e fornecesse informações para a tomada de decisão.	Diferente
Operacionalização do Custeio UEP	Postos Operativos vinculados à Centros de Custos	Postos Operativos vinculados à Centros de Custos	Similar
Outros métodos de custeios utilizados	Variável e Padrão	Variável e Padrão	Similar

Fonte: Dados da pesquisa

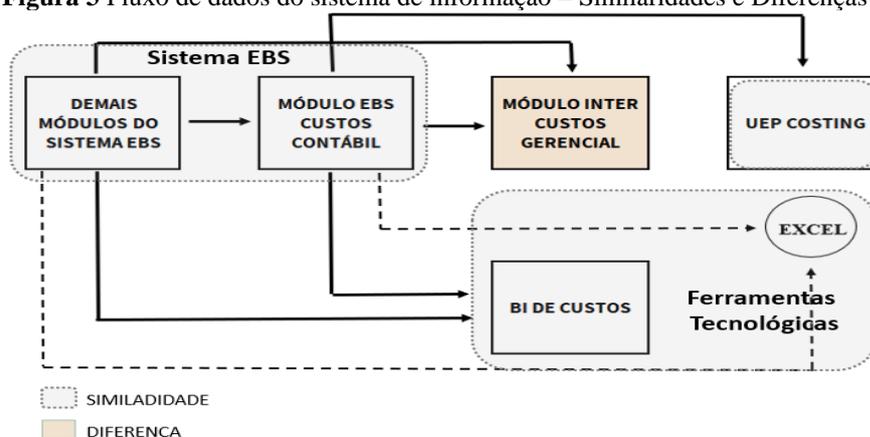
As empresas Alpha e Beta utilizam em seus modelos de gestão de custos um sistema integrado de informações por meio de um *Enterprise Resource Planning* (ERP), Sistema Integrado de Gestão, da *Oracle* denominado *E-Business Suite* (EBS) e o complementa com sistemas de custos auxiliares e demais ferramentas tecnológicas, formando assim o sistema de gestão de custo da empresa.

O sistema EBS, concernente a custo, possui apenas o módulo de custo contábil e não contempla um módulo de custo gerencial. Desta forma, as empresas utilizam o módulo de custo do EBS, exclusivamente, para o custo contábil com o do método de custeio por absorção, sendo este integrado aos demais módulos do sistema EBS. Porém, ambas necessitam de sistemas auxiliares e/ou outras ferramentas tecnológicas para trabalharem o custo gerencial com outros métodos de custeios, sendo utilizadas ferramentas tecnológicas como ferramentas de Inteligência de Negócios (*Business Intelligence* – BI) e Excel, que são alimentadas por extração de dados do módulo de custo EBS e demais módulos do sistema EBS por meio de interface entre os sistemas.

A empresa Alpha possui um módulo de custo gerencial, que foi desenvolvido internamente, com o objetivo de trabalhar margem de contribuição utilizando o custeio variável e o custeio padrão, valorizados pelo custo de reposição, cujos dados são oriundo por extração de interface com os módulos do sistema EBS.

Então, adicionalmente ao sistema de custos EBS e ao custo gerencial, as empresas também utilizam o *software* de custos *UEP Costing* da Tecnosul Consulting com o método de custeio unidade de esforço de produção (UEP). Na Figura3, apresentam-se as similaridades e diferenças dos fluxos dos sistemas de informação de custos que compõem ambas as empresas.

Figura 3 Fluxo de dados do sistema de informação – Similaridades e Diferenças



Fonte: Dados da pesquisa

Para um melhor entendimento relacionado ao sistema de informação de custos utilizados pelas empresas Alpha e Beta, o Quadro 4 apresenta um resumo das principais similaridades e diferenças encontradas.

Quadro 4 Sistema de Informação de Custos - Similaridades e Diferenças

Sistema de Informação	Empresa Alpha	Empresa Beta	Status
Sistema de Informação Gerencial	ERP da Oracle (E-Business Suite – EBS)	ERP da Oracle (E-Business Suite – EBS)	Similar
Custo Contábil	Módulo EBS de Custos	Módulo EBS de Custos	Similar
Custo Gerencial	Inter Gerencial BI Excel	BI Excel	Diferente
Custo UEP	UEP Costing	UEP Costing	Similar

Fonte: Dados da pesquisa

Portanto, percebe-se que o sistema EBS é o fornecedor de toda cadeia de fluxo de dados referentes a custo, pois as ferramentas tecnológicas (BI e Excel) e o sistema Inter Gerencial são alimentados pelo módulo de custos EBS e pelos demais módulos do sistema EBS, e o sistema de custo UEP Costing é alimentado, exclusivamente, pelo módulo de custos EBS, confirmando assim, a afirmação de Brummer (1997) de que a tecnologia de informação mostra-se capaz de viabilizar a geração de informações paralelas e complementares por dois ou mais sistemas, facilitando a disponibilização de informações de custos mais complexas e completas.

4.2 Uso de informações de custos dos métodos de custeio

Para identificar quais informações de custos as empresas Alpha e Beta utilizam para a tomada de decisão, independentemente do método de custeio adotado, esta pesquisa utilizou as 12 principais utilidades informacionais de custos identificadas por Ching (1995), Dunk (2004), Veen-Dirks (2006) em pesquisas anteriores, conforme demonstrado no quadro 5.

Observa-se que a empresa Beta não utiliza as informações de custos do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) em suas análises, avaliações, previsões, julgamentos e decisões, ao passo que a empresa Alpha as utiliza associada às informações dos demais métodos de custeio que norteiam as tomadas de decisões.

Concernente a utilização das informações de custos para estabelecimento de preço de venda dos produtos, as duas empresas adotam o método de custeio variável para calcular a margem de contribuição, sendo que os custos variáveis são obtidos pelo método de custeio padrão usando a ficha técnica dos produtos valorizada pelo custo de reposição.

Apesar das empresas trabalharem com metodologias diferentes relacionadas à gestão de desempenho de produtos/serviços/processos, pois a empresa Alpha trabalha com a metodologia

de árvore de perda e a empresa Beta trabalha com a filosofia Lean, usando a metodologia PDCA (Desenvolver, Planejar, Conferir e Ajustar) para eliminação de desperdício e aumento de produtividade, ambas utilizam em suas metodologias os métodos de custeios padrão e absorção. Contudo, a empresa Alpha ainda utiliza o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) como método complementar para análise de desempenho de processos, de linhas de produção e de unidade de negócios.

Quadro 5 Utilidade das informações de custos e métodos de custeio adotado

UTILIDADE INFORMACIONAL DE CUSTOS Identificadas por Ching (1995), Dunk (2004), Veen-Dirks (2006)	MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS NAS EMPRESAS					
	ALPHA			BETA		
	Absorção	UEP	Outros	Absorção	UEP	Outros
1. Estabelecimento de preço de produtos/serviços	-	-	X	-	-	X
2. Gestão de desempenho de produtos/serviços/processos	X	X	X	X	-	X
3. Controle e redução de custos	X	X	X	X	-	X
4. Análise de novos produtos/serviços	-	X	X	-	-	X
5. Estratégia de mercado	X	X	-	-	-	X
6. Análise de investimentos	X	X	-	X	-	-
7. Orçamentos	X	-	X	X	-	-
8. Análise de rentabilidade de produtos/serviços/clientes	X	-	-	X	-	-
9. Decisões sobre volume de produção/linha de produtos	X	X	-	X	-	X

Fonte: Dados da pesquisa

As empresas utilizam o orçamento para controlar e acompanhar os custos, assim como os demais gastos, com informações fornecidas pelo custeio por absorção. Ambas as empresas também utilizam o método de custeio padrão com esse fim, sendo que a empresa Alpha o utiliza na árvore de perdas referente aos materiais e a empresa Beta em projetos de melhoria contínua, com foco na eliminação de desperdício. Portanto, as duas empresas utilizam os métodos de custeios padrão e de absorção, porém só a empresa Alpha utiliza as informações do custeio por unidade de esforço de produção (UEP) para identificar oportunidades de melhoria com foco em redução de custo.

A análise de novos produtos nas duas empresas inicia-se por uma análise mercadológica seguida de uma análise produtiva e por último uma análise econômico-financeira. Então, os custos variáveis adotam o método de custeio padrão para custear os materiais pela ficha técnica do produto valorizada pelo custo orçado com fornecedores. Quanto aos custos indiretos, a empresa Beta utiliza o roteiro de produção com os tempos dos processos projetados para este novo produto valorizados pelos custos padrões dos tempos dos processos, ao passo que a empresa Alpha também utiliza o roteiro de produção do produto, mas mensurando o esforço de produção de cada etapa do processo alinhado a capacidade produtiva e valorizado pelo método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP).

A empresa Alpha, por atuar com muitas marcas e possuir várias unidades produtoras, adota estratégias mercadológicas diversificadas de acordo com a marca, o mercado e o custo com a comparação do esforço de produção entre unidades e linhas de produção, utilizando o custeio por unidade de esforço de produção (UEP) para decidir onde produzir com o menor custo e obter maior margem. A empresa Beta por possui somente três unidades produtoras integradas em um mesmo local, o que facilita o gerenciamento dos custos, e atua somente com uma marca na modalidade B2B com grandes varejistas, possuindo uma grande flexibilidade de negociação junto aos seus clientes, podendo elaborar estratégia de precificação e volume diversificadas.

As empresas Alpha e Beta realizam as análises de investimentos demandadas pelos projetos de melhorias, inicialmente, pela área responsável pelo projeto, por meio de levantamento de custos e benefícios envolvidos. Ambas as empresas utilizam informações do método de custeio por absorção, porém apenas a empresa Alpha utiliza informações do método

de custeio por unidade de esforço de produção (UEP). A análise de viabilidade final do investimento para envio para a aprovação do projeto, nas duas empresas, é realizada pela área de controladoria, com uso de técnicas de análise de investimento TIR, VPL e payback.

As duas empresas utilizam a metodologia Gerenciamento Matricial de Despesa (GMD) para a elaboração e acompanhamento do orçamento da empresa. Na etapa de elaboração do orçamento a empresa Alpha utiliza o custeio por absorção para definição de metas dos gastos fixos e o custeio padrão para os gastos variáveis, ao passo que a empresa Beta utiliza apenas o custeio por absorção com revisão de todos os gastos históricos do ano anterior atualizados para exercício orçamentário seguinte. No acompanhamento do orçamento, ambas as empresas utilizam o custeio por absorção, o custo contábil do sistema de custos EBS.

As empresas Alpha e Beta aplicam as informações do custeio por absorção, o custo contábil do sistema EBS para as análises de rentabilidade da empresa, por ser o custeio utilizado na contabilidade societária que é responsável pela apuração de custos e elaboração dos demonstrativos contábeis. Além da análise de rentabilidade geral da empresa, ambas as empresas utilizam o custeio por absorção para análises de rentabilidade específicas (produto, serviço ou cliente), análise da lucratividade e outros indicadores econômicos e financeiros.

O volume de produção vai depender da demanda de venda, porém, a empresa Beta trabalha com produção orientada pela demanda, enquanto a empresa Alpha planeja a produção pela expectativa de venda, conforme demanda de mercado.

Destaque-se que na empresa Beta, apesar de possuir três unidades produtivas, cada unidade produz linhas de produtos distintos, não havendo decisões em qual unidade ou linha de produção utilizar se concentrando apenas em planejar o melhor mix de produção, em contrapartida da empresa Alpha, por ter unidades produtivas em todo o Brasil e várias delas produzindo os mesmos produtos, a decisão de em qual unidade produtiva e linha de produção vai ser produzido esse volume vai depender de vários fatores, dentre eles o esforço de produção que é obtido por meio do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP).

Apesar das duas empresas terem implantado o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), apenas a empresa Alpha utiliza as informações do referido método de forma efetiva, conforme demonstrado anteriormente no Quadro 6.

4.5 Método de Custeio UEP associado ao Custeio por Absorção

Os gestores das empresas analisaram a melhoria na qualidade das informações de custos pelo uso associado do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) com o método de custeio por absorção, considerando os aspectos da relevância e da confiabilidade que contribuem para uma melhor utilidade destas informações para a tomada de decisão.

Em análise comparativa dos casos, conforme demonstrado no Quadro 6, percebe-se que somente a empresa Alpha utiliza as informações do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) em seus processos decisórios. Ao passo que, na empresa Beta, as informações do referido método não estão sendo utilizadas em suas tomadas de decisões, devido a incompatibilidade entre o objetivo da empresa em implantar o método de custeio e a proposta do referido método, ou seja, a empresa desejava um sistema de custo gerencial e não exatamente um método de custeio. Ademais, o seu foco está na matéria prima, enquanto o foco do método de custeio por unidade de produção (UEP) está no custo de transformação. E, por fim, a restrição do uso e análise do método pela área de controladoria, não chegando a ser utilizada e avaliada pela área industrial onde fortemente contribui com indicadores de performance da produção.

A empresa Alpha, por implantar o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) com objetivos alinhados à proposta do método, utiliza suas informações em análises e processos decisórios, sendo assim os gestores da empresa Alpha conseguiram analisar a melhoria na qualidade das informações de custos pelo uso do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) associado ao custeio por absorção.

Apesar de os dois objetivos da empresa Alpha estarem alinhados à proposta do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), apenas um objetivo foi amplamente atendido. O objetivo de eliminar os rateios por critérios subjetivos e passar a realizar rateios com base em uma unidade padrão que daria maior clareza e confiabilidade a informação por representar mais fidedignamente a realidade produtiva da empresa não foi atendido, permanecendo os rateios pelos mesmos critérios anteriores. Assim, na percepção dos gestores da empresa Alpha, não houve melhoria neste aspecto.

No entanto, apesar de não ter havido mudança de critério de rateio, a revisão de todos os processos produtivos por ocasião da implantação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), possibilitou a correção de alguns problemas, erros, ineficiências e inconsistências identificadas nesta etapa e permitiu a atualização de dados utilizados nos critérios de rateios já utilizados, fornecendo medidas mais precisas e consistentes o que, nesse sentido, na percepção dos gestores da empresa Alpha, melhorou a qualidade das informações de custos do método de custeio por absorção.

Quanto ao objetivo de auxiliar a área industrial a conciliar as informações financeiras e operacionais para um maior entendimento do reflexo econômico-financeiro dos indicadores de eficiência e produtividade por meio do detalhamento do processo produtivo e da comparação entre linhas de produção e unidades de negócios, este foi amplamente atendido e é a forma mais utilizada pela empresa Alpha nas informações do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP).

Portanto, esta capacidade de detalhamento operacional do custeio por unidade de esforço de produção (UEP) contribui com o fornecimento de informações adicionais e comparativas da operação produtiva e é percebida pelos gestores como um suplemento informacional ao custeio por absorção para aperfeiçoar o sistema de informação de custos, e neste sentido, os gestores da empresa Alpha afirmam que houve uma grande melhoria na utilidade das informações de custos para a tomada de decisão na área industrial.

Além dos objetivos pretendidos inicialmente, os gestores da empresa Alpha ainda perceberam outras melhorias nas informações de custos decorrentes da implantação do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP), dentre elas a criação de procedimentos e rotinas de atualizações de informações operacionais geradoras de custos, a disponibilidade de informações para análises mais aprofundadas, maior possibilidade de verificação das informações para acompanhamento e controle de performance e um melhor direcionamento de esforços e de gastos na produção.

No entanto, estas melhorias na qualidade das informações de custos pelo uso associado do método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) ao método de custeio por absorção são facilmente percebidas pelos gestores da área industrial, por estes utilizarem o sistema UEP Costing e suas informações para tomada de decisão, enquanto que os gestores da controladoria percebem estas melhorias na qualidade das informações de forma indireta, quando da realização de análises em conjunto com a área industrial, pois estes não utiliza diretamente o sistema UEP Costing.

5 CONCLUSÕES

A partir da pergunta de pesquisa “Qual a percepção dos gestores de empresas quanto a qualidade das informações sobre custos?”, a análise proveniente desta pesquisa gerou evidências empíricas de 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 relevância e confiabilidade na utilização destas informações.

Desta forma, nas análises conjunta das duas empresas, constatou-se que a empresa que utilizou o método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) com as finalidades para

as quais o método se propõe obteve resultado positivo em relação a melhoria da qualidade das informações de custos.

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.

A pesquisa também revela que os gestores das duas empresas se sentem seguros em tomar decisões com base nas informações de custos, contudo, a confiabilidade destas informações poderia ser aumentada caso os custos indiretos fossem apropriados com critérios menos subjetivos e mais próximos da realidade produtiva fornecidos pelo método de custeio por unidade de esforço de produção (UEP) representando, assim, mais fidedignamente à realidade produtiva.

Os outros resultados constatados na pesquisa indicam a influência positiva na qualidade das informações de custos referente 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.

Outro fato revelado pela pesquisa é 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 e é 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.

Quanto ao sistema de informação gerencial, percebeu-se uma carência de oferta de sistema de custo gerencial eficaz no mercado, pois apenas uma das empresas estudadas utiliza sistema de custo gerencial e este foi desenvolvido internamente.

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 da Teoria da Divulgação ou Teoria da Restrição de recursos, poderá ser objeto em futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- BORNIA, A. C. A utilização do método da unidade de esforço de produção na quantificação das perdas internas da empresa. In: Congresso Internacional de Custos. **Anais...** Campinas, SP, Brasil, 1995.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CHING, H. Y. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. *Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 – R1. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 25 de agosto de 2019.
- CRESWELL, J. W. **Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa: Escolhendo entre cinco abordagens**. 3. ed. Porto Alegre: Penso, 2014.
- DUNK, A. S. Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. **Management Accounting Research**, v. 15, n.4, p. 401-414, 2004.

Financial Accounting Standard Board - FASB. "Statement of financial accounting concepts n. 2". **Qualitative Characteristics of Accounting Information**. USA. 1980. Disponível em <<http://www.fasb.org>>. Acesso em 03 de setembro de 2019.

FONTES, J.I.O.; OLIVEIRA, T.; GURGEL, A.M. Avaliação do Sistema de Informação de Custos em uma Instituição Federal de Ensino: Propostas de Melhorias e Aplicabilidade. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 10, n. 2, p. 39-59, 2020. <https://doi.org/10.18028/rgfc.v10i2.8725>

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learnign, 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução da 5ª edição americana, por Antônio Zoratto Sanvicente.

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

KLIEMANN NETO, F. J. Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção. In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. **Anais...** São Leopoldo, RS, Brasil, 1995.

LUGOBONI, L. F.; ALENCAR, E. A. DE B.; ZITTEI, M. V. M.; CHIROTTO, A. R. Alinhamento entre Planejamento Estratégico e Sistema de Informação Gerencial: Estudo em Empresas do Terceiro Setor com Atividade Hoteleira. **PODIUM Sport, Leisure and Tourism Review**, v. 7, n.1, p. 79-105, 2018.

MARTINS, C. M. F.; NASCIMENTO, S. A. do. A melhoria da qualidade da informação de custos por meio da combinação de sistemas e métodos de custeio. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 3, n. 11, p. 34-41, 2003.

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

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MELO, M. A.; LEONE, R. J. G. Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: um estudo em pequenas empresas industriais do setor de transformação. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 5, p. 12, p. 83-104, 2015.

PINZAN, A. F. **Métodos de custeio e seus propósitos de uso: análise por meio de estudo de casos múltiplos**. 2013. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PROVENZANO, M. A.; SOUZA, M. A. de; GOMES, D. G. de. Gestão de Custos Ambientais em Hospitais Privados Brasileiros. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 32, n.1, p. 41-70, 2021. <https://doi.org/10.22561/cvr.v32i1.5162>

RODNISKI, C.; SOUZA, M. de. Estrutura do Sistema de Custos e os Atributos da Informação: um estudo com empresas brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 4, p. 45-67, 2014. <https://doi.org/10.4270/RUC.2014429>

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SCHEUERMANN, C.; AZEREDO, A. J.; HABERKAMP, A. M. SISTEMAS DE CUSTOS E MÉTODOS DE CUSTEIO: UMA ANÁLISE DA SUA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO EM INDÚSTRIAS DO VALE DO TAQUARI. **Revista Destaques Acadêmicos**, [S.l.], v. 6, n. 1, abr. 2014.

SILVA, J. O. da; ABADE, T.; FEHR, L. C. F. de A.; BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Análise das diferentes abordagens do conceito de Custo Total para o Consumidor: um ensaio teórico. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 34, n. 3, p. 145-158, 2016. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v34i3.29598>

SLAVOV, T. N. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. 2013. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas, 2009.

TEÓFILO, R. B. de; FREITAS, L. S. O uso de tecnologia da informação como ferramenta de gestão. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (SEGET). **Anais...**Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2007.

VEEN-DIRKS, P. V. Complementary choices and management control: field research in a flexible production environment. **Management Accounting Research**, v. 17, n.1, p. 72- 105, 2006.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, R.; JUNGES, I.; ZANIN, A. Mensuração da ociosidade fabril pelos métodos ABC, TDABC e UEP. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.16, n.38, p. 185-206, 2019. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p185>