

Artigo recebido em 29/09/2006 e Aceito em 25/10/2006

A Qualidade da Informação de Custo Considerando-se Diferentes Necessidades e Diferentes Métodos de Custeio

Rosana Carmen de Meiroz Grillo Gonçalves

Ribeirão Preto – SP

Professora Doutora – Depto. de C.Contábeis – FEA/USP¹

Doutora em Física Aplicada – USP²

rosanagg@usp.br

Adriana Cristina da Silva

Ribeirão Preto – SP

Professora Assistente do Depto. de C.Contábeis–FEA–

RPUSP¹

Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria

adrics@usp.br

Resumo

Para que as entidades sejam competitivas e ofereçam bens e serviços com qualidade à sociedade, é fundamental a gestão de seus custos. Constantes mudanças ambientais têm levado os sistemas responsáveis pela gestão de custos a se reestruturarem de forma a atender diferentes necessidades informacionais. Com esta prerrogativa, este estudo esboça três horizontes de análise por meio dos quais os métodos de custeio podem ser comparados. Os métodos são analisados segundo a utilidade, confiabilidade e valor de *feedback* das informações por eles geradas. É discutida a importância fundamental desta análise na escolha de um método de custeio e de um sistema de custos que produzam informações de valor agregado ao processo decisório.

Palavras-chave: método de custeio, sistema de custo, qualidade da informação contábil.

Abstract

The management of the costs of organizations is fundamental for competing and offering services and goods with quality for society. Constant environmental changes have caused the cost management systems to be rebuilt and to present different types of information. With this prerogative, this study presents a framework with three approaches for studying and comparing the cost measurement methods. This framework considers the informational

¹ FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto Universidade de São Paulo – CEP – 14049-000 – São Paulo – SP.

² IFUSP/USP - Instituto de Física de São Paulo - Universidade de São Paulo – CEP 05508-090 – São Paulo – SP.

characteristics: utility, reliability, and feedback value. The fundamental importance of using this analytical framework in cost measurement method choice and in the decision process value-adding cost systems choice is discussed.

Key words: cost method, cost system, accounting information quality.

1. Introdução

O ambiente de competitividade global, que exige alta qualidade e preços moderados, tem levado as empresas a repensar seus sistemas de custo, que passam a desempenhar papel fundamental nos processos de gestão.

A informação de custo, anteriormente focada no fornecimento do melhor custo do produto, passa a atender a outras exigências. Brummer (1997) afirma que: “Se antes, as empresas tinham a prerrogativa de definir seus preços a partir da aplicação da margem de lucro desejada sobre os custos, a realidade contemporânea praticamente inverteu esta equação. O lucro passou, então, a ser obtido pela diferença entre o preço agora determinado pelo mercado competitivo – e os custos, estes sim sujeitos à administração da empresa”.

As novas necessidades ou exigências informacionais incluem, por exemplo:

- a de fornecer custos dos processos e de melhorias, objetivando-se a otimização eficiente no uso de recursos, e
- a de entender os custos dos produtos do desenvolvimento à fabricação (custo-meta) (TANI *et al*, 1994; CLIFTON *et al*, 2003), e também nas fases posteriores de distribuição e pós-venda.

As novas necessidades informacionais fazem com que o estudo comparativo dos métodos de custeio, que anteriormente se preocupava basicamente com a qualidade da mensuração (que deveria ser o menos arbitrária possível), passe a analisar a utilidade, a confiabilidade e o valor de *feedback* das informações geradas. Esses três requisitos ou qualidades da informação contábil foram amplamente discutidos por Hendriksen e Van Breda (1992) e no pronunciamento conceitual nº 2 do FASB¹ (1980), que aborda as características qualitativas da informação contábil.

Este trabalho pretende apresentar a visão de diferentes autores sobre as exigências relativas às informações de custo que sejam *úteis* no processo decisório (item 2), tratando da *confiabilidade* dos sistemas de custeio mais utilizados (item 3), e, finalmente, discutindo as ações corretivas decorrentes das informações de custo que acusem desvios das metas previstas, ou seja, o potencial de *feedback* das informações de custo (item 4).

2. Utilidade da Informação de Custos

(a) Decisões Baseadas em Informações de Custos

As necessidades gerenciais quanto às informações de custos têm evoluído ao longo do tempo, tanto devido à necessidade de implementar estratégias competitivas, como devido às mudanças trazidas por tecnologias inovativas. O atendimento dessas necessidades

¹ Financial Accounting Standards Board.

tem se beneficiado da tecnologia de informação atual, capaz de viabilizar a geração de informações paralelas e complementares por dois ou mais sistemas de custos.

Na tentativa de melhor situar essa evolução, vale a pena comparar os quadros 1 e 2, que, apesar de retratarem pesquisas em diferentes ambientes, auxiliam na visualização de como a demanda por informação de custos pode divergir ao longo do tempo. O quadro 1 retrata as decisões empresariais, em ordem decrescente de importância, baseadas nas informações dos sistemas de custos, reportadas pela Price Waterhouse no ano de 1994 e apresentadas por Ching (1995).

Quadro 1 – Decisões baseadas em informações sobre custos

Tipos de decisões
1) Estabelecimento de preço (<i>pricing</i>)
2) Gerenciamento de desempenho
3) Controle de Custos
4) Análise de Novos Produtos
5) Estratégia de Mercado
6) Mudança na engenharia de produtos/processos
7) Compra ou Fabricação (terceirização)
8) Justificativa de Investimento

Fonte: CHING, 1995

O quadro 2 mostra o uso das informações de custo, geradas a partir de sistemas de custos baseados no custeio por atividades, por diferentes empresas inglesas no ano de 1995. Tais dados foram extraídos de Innes e Mitchell (1995). As decisões estão escritas em ordem decrescente do número de menções pelos entrevistados. O uso mais citado é em ***decisões de redução de custo***. Isso revela indícios de mudanças no uso das informações de custo, outrora (quadro 1) usadas maciçamente no processo de estabelecimento de preços.

Em 2000, Innes, Mitchell e Sinclair (2000) publicaram um artigo comparando os resultados encontrados anteriormente por Innes e Mitchell (1995) com dados referentes a 1999, tendo encontrado resultados semelhantes quanto à utilização da informação de custos.

Quadro 2 – Decisões baseadas em informações sobre custos

Tipos de decisões
1) Redução de Custos
2) <i>Pricing</i> de Produtos/serviços
3) Mensuração/ melhoria de desempenho
4) Modelagem de Custos
5) Orçamentos
6) Análise de Rentabilidade de Clientes
7) Decisões sobre volume de produção / linha de produtos
8) Criação de Novos Produtos/Serviços
9) Avaliação de Estoques

10) Outras Aplicações

Fonte: INEES; MITCHEL, 1995.

O quadro 3 descreve a importância das informações de custo segundo Dunk (2004). Esse autor aponta primeiramente o uso das informações para uma melhor avaliação da eficácia do planejamento. Os custos reais e orçados devem ser comparados distinguindo-se os estágios nos ciclos de vida de produtos e processos. Os trabalhos relacionados aos custos no ciclo de vida dos produtos classificam-nos em quatro estágios: estágio de lançamento do produto, estágio de crescimento das vendas, estágio de maturidade e estágio de declínio (WARD, 1992; DUNK, 2004).

Dunk (2004) discute em ordem decrescente a importância do uso das informações de custo. Segundo o autor, o uso mais relevante da informação de custo é para a gestão dos produtos e processos em diferentes estágios do seu ciclo de vida, enfatizando em particular a comparação entre custos reais e orçados. Dunk (2004) apresenta como a segunda maior forma de utilização das informações de custo seu auxílio na melhoria das decisões relacionadas a preços (quadro 3). Na seqüência são apresentados mais quatro usos:

- analisar a lucratividade de produtos;
- auxiliar no projeto de novos produtos;
- facilitar o entendimento do impacto ambiental dos produtos, do desenvolvimento à fabricação; depois na distribuição, no uso efetivo dos produtos, no seu descarte, e em seu potencial de reciclagem;
- uso de informações sobre os itens do pós-venda responsáveis por porcentagens significativas do custo do produto, tais como garantias, custos de peças de manutenção etc.

Os custos da garantia têm crescido em importância na decisão de compra do consumidor final (SHIELDS e YOUNG, 1991; MURTHY e BLISCHKE, 2000).

Quadro 3 – Decisões baseadas em informações sobre custos

Tipos de informações
1) Gestão dos produtos e processos em diferentes estágios do seu ciclo de vida;
2) Precificação de produtos e processos;
3) Lucratividade dos produtos;
4) Auxiliar no projeto de novos produtos;
5) Facilitar o entendimento do impacto ambiental dos produtos;
6) Análise dos custos do pós-venda

Fonte: DUNK, 2004.

Comparando-se os quadros 1, 2 e 3, infere-se sobre a evolução no uso das informações provenientes dos sistemas de custo. Tais sistemas tipicamente eram orientados para evidenciar os custos de áreas funcionais e custos de produtos, tendo evoluído para os custos de processos, e mais recentemente para os custos no ciclo de vida dos produtos e processos.

(b) Análise das informações proporcionadas pelos métodos de custeio considerando-se diferentes negócios e diferentes composições de custos e despesas

A literatura atual sobre sistemas de custo tem enfatizado estudos diferenciados com aplicações em diferentes classes de empresas, diferentes negócios, e aplicadas a cada setor produtivo específico.

Calleja *et al* (2006) faz um estudo com empresas de quatro países (EUA, Reino Unido, França e Alemanha), verificando o comportamento dos custos em função de diversas variáveis, incluindo governança corporativa e setor produtivo. Pizzini (2006) focou na relação entre desenho do sistema de custo e avaliação da relevância e utilidade da informação de custo pelos gerentes na área de saúde, especificamente em um hospital.

Outros estudos, como o de Veen-Dirks (2006), analisam a utilização do sistema de controle gerencial, e conseqüentemente a utilização das informações de custo, em função da flexibilidade do ambiente produtivo.

O estudo do sistema de controle gerencial e a utilização das informações de custos também foi objeto de estudo de Ferreira e Otley (2005), Auzair e Langfield-Smith (2005), Sulaiman e Mitchell (2005), Love e Irani (2003), Lin e Yu (2002).

Por esses estudos, percebe-se que a tendência é ao abandono da prescrição de um único sistema de custo e método de custeio a toda e qualquer empresa. De modo geral, as decisões baseadas em informações sobre custos serão mais eficazes se todos os gastos que representam somas percentualmente consideráveis forem criteriosamente analisados, e se for estudada a possibilidade de identificá-los com processos ou produtos da forma mais objetiva possível, em todas as fases de seu ciclo de vida.

A estrutura de gastos da empresa, por sua vez, varia em diferentes negócios e em diferentes fases do ciclo de vida de produtos e processos.

Tomando-se como exemplo a empresa X, na qual as despesas com vendas, quer variáveis, quer fixas, sejam mais expressivas até mesmo que os custos de produção (HUIDOBRO, PEREA; 1997), pode-se inferir que a relevância do método de custeio que apenas foque a atribuição de custos aos produtos será menor. Neste exemplo, o uso do custeio ABC, conforme apresentado no item 3.3, se aplicado de forma a facilitar o entendimento dos gastos com vendas, poderá gerar informações de maior valor.

Tratando-se de empresas em que os gastos com a produção, principalmente os custos diretos e variáveis, são mais expressivos, e cujo processo produtivo se encontra suficientemente otimizado, as informações fornecidas pelo método de custeio variável com a identificação das margens de contribuição dos produtos poderão ser de relevância igual ou superior às informações provindas do método de custeio baseado em atividades. No entanto, este julgamento deverá ser precedido pela análise das necessidades informacionais dos processos de gestão discutida no item (a) do tópico 3.

3. Os Métodos de Custeio como Instrumentos de Mensuração e sua Confiabilidade

Quanto mais os usuários puderem confiar no fato de que uma informação representa as condições e eventos econômicos que ela se propõe a representar, mais confiável será esta informação contábil. Três são os itens que tornam uma informação **confiável**: ser verificável, ser neutra, e possuir fidedignidade na representação. Ser verificável implica que há um consenso a respeito das métricas utilizadas na mensuração. A fim de ser neutra, a

informação contábil deve reportar a atividade econômica do modo mais fiel possível, sem colorir a imagem que ela comunica a fim de influenciar atitudes em uma direção particular (nem para mais, nem para menos). A informação de custos aumenta a fidedignidade de sua representação à medida que busca *proxis* que melhor traduzam o sacrifício econômico na produção de bens ou de serviços.

3.1. Custeio por absorção

O custeio por absorção tinha como objetivo a avaliação dos estoques e fornecimentos de informações para fins de legislação, geralmente não se importando com informações relevantes para a vantagem competitiva, e, como abordado por Martins (2003), era desenhado para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.

A abordagem tradicional destes sistemas vê a administração de uma empresa em unidades especializadas com uma divisão rígida de responsabilidade. Os gerentes de cada área funcional estimam os recursos por categoria de custos (incluindo salários, viagens, instalações etc.) necessários para cumprir suas tarefas funcionais e são responsáveis por cumprir suas tarefas com os recursos designados.

A estrutura organizacional funcional (organização unitária e centralizada), a qual decompõe as operações globais da firma em departamentos separados, cada qual com atividades altamente especializadas (por exemplo, distribuição, fabricação, transporte, finanças e compras), é suficiente para a geração de informações por esses sistemas, porém seu emprego nestas estruturas já se faz insuficiente.

Segundo Martins (2003),

[...] estes sistemas pressupõem que os produtos e seu correspondente volume de produção causam custos. Desta forma, fizeram dos produtos individualmente o centro do sistema de custos, sendo os custos classificados em diretos e indiretos, fixos e variáveis em relação ao produto e alocados aos produtos com bases de rateio baseadas no volume.

Formas alternativas de utilização do custeio por absorção alocam custos indiretos e fixos aos produtos com bases de rateio baseadas no consumo de mão-de-obra direta, de horas máquinas, no volume produzido ou em combinações desses fatores. O fato é que a falta de relacionamento entre as bases de rateio e o consumo de recursos responsável pelos custos indiretos e fixos rateados acarreta as arbitrariedades da aplicação neste método. Tratando-se de custos de produto, estes serão indubitavelmente distorcidos.

Difícilmente custos de produção conjunta serão passíveis de identificação com os diferentes produtos. No custeio por absorção, “a maior parte das apropriações é feita em função de fatores de influência que, na verdade, não vinculam efetivamente cada custo a cada produto” (MARTINS, 2003). Por se alterar um procedimento de distribuição de custos fixos, pode-se fazer um produto rentável ou não-rentável (aparentemente), ou transformar um superavitário em deficitário e vice-versa.

Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade no seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores

de lucro não muito úteis para fins decisoriais, a mensuração proveniente deste método de custeio, em geral, proporciona o mais baixo nível de fidedignidade representacional.

3.2. Custeio Variável

Usando-se o **Custeio Variável**, somente são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado.

Os custos variáveis são, em geral, característicos dos produtos, ou passíveis de identificação na unidade produzida ou vendida, correspondendo também, quase sempre, aos custos diretos destes produtos.

O conceito de custo do produto é rigorosamente expresso nesse sistema, sendo que os demais custos que não sejam característicos do produto, ou específicos e constantes para a unidade produzida e vendida, são tratados, coerentemente, como custos gerais do conjunto das atividades da empresa, e portanto não são atribuídos às unidades produzidas ou vendidas. A margem de contribuição representa uma estimativa do excedente unitário medido pela diferença entre o preço unitário de venda efetivo e o custo unitário específico do produto.

O método de custeio variável tem como principal objetivo a determinação dos custos característicos dos produtos, permitindo, por isso, a administração da margem de contribuição. Essa margem, em algumas situações, pode ser calculada levando-se em consideração fatores limitantes, a fim de propiciar informações mais úteis à tomada de decisão (MARTINS, 2003, p. 190).

A mensuração de custos variáveis relacionados aos produtos, sem dúvida alguma, é a mensuração de maior neutralidade e comparabilidade.

3.3. Custeio Baseado em Atividades

Em um artigo intitulado “The Hidden Factory”, Miller e Vollmann (1985) trataram da pergunta “O que causa os custos indiretos?” Eles chegaram a um significativo entendimento das causas dos custos indiretos; em duas frases, os autores criaram uma visão a respeito de como os gerentes e contadores poderiam ver os custos indiretos:

As unidades de produtos determinam a mão-de-obra direta e os insumos materiais no real chão de fábrica. Mas na ‘fábrica oculta’, onde se acumula o grosso dos custos indiretos de fabricação, a verdadeira força motriz provém de transações e não de produtos físicos.

Num refinamento da aplicação do ABC (segunda geração) foi constatado que o foco no custo do produto não produz informações suficientes para se avaliar a lucratividade de uma empresa no longo prazo. Essa deficiência levou à análise dos processos da empresa. Foram identificados processos e as atividades associadas a estes processos. Os processos incluem produção, distribuição, vendas, administração e outras funções.

A segunda geração vem prover informações não só para o melhoramento contínuo, como também para a evolução do desempenho. As informações sobre os custos dos produtos também são geradas, mas a ênfase não recai sobre elas.

A terceira geração ABC foca-se em unidades de negócios e seus relacionamentos com outros negócios internos e externos à empresa. Ela liga atividades aos processos e, então, processos às unidades de negócios. Desta forma, um segundo estágio ligando procedimentos é necessário para implantar tal sistema. O foco agora está nas unidades de negócios, e não nas atividades ou processos. Apesar de se direcionarem para a mesma base de dados da primeira e da segunda gerações, agora os direcionadores de custos são usados para melhorar a estratégia competitiva através da análise da cadeia de valor.

A primeira e a segunda gerações aplicaram os conceitos de valor adicionado *versus* valor não-adicionado dentro das atividades internas da empresa para eliminar custos, desperdícios, e conseguir eficiência e redução de custos. A terceira geração procura analisar que atividades estão ou não gerando vantagem competitiva para a organização. Além dessas atividades, a companhia também possui numerosas atividades-suportes que podem adicionar valor ao produto ou serviço. A primeira e a segunda gerações do sistema ABC não integraram as atividades-suportes explicitamente, mas consideraram métodos para que estas atividades-suportes pudessem ser realizadas ou eliminadas se não possuíssem valor adicionado. A terceira geração ABC considera as atividades-suportes e o quanto elas podem ser usadas para um ganho de vantagem competitiva.

3.4. A Estrutura Geral do Modelo ABC

O custeio baseado em atividades ocorre em duas fases principais. Na primeira determinam-se os custos das atividades e na segunda a alocação dos custos das atividades aos produtos ou a outros “objetos” de interesse, tais como clientes e serviços. A primeira fase pode ser chamada de custeio do processo baseado em atividades, e a segunda custeio de produtos baseado em atividades.

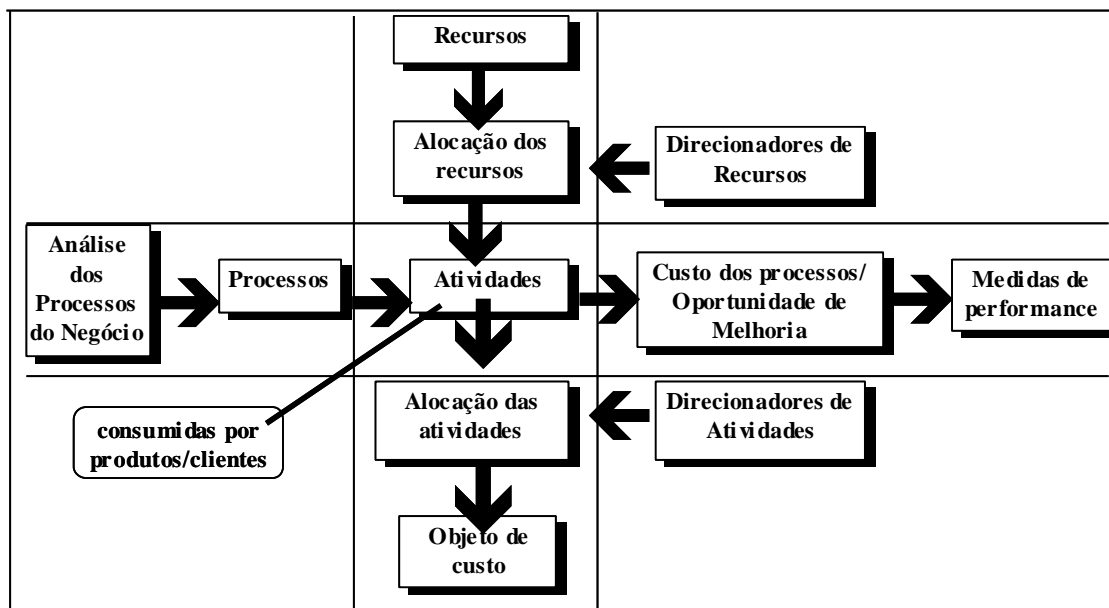


Figura 1 – Relação entre o custeio baseado em atividades e a análise do processo de negócio.

Na análise do processo de negócio definem-se os processos e concomitantemente as atividades relacionadas aos processos.

Atividades – São as unidades de trabalho que identificam, com um nível de detalhamento adequado, como a empresa emprega o tempo e os recursos disponíveis.

Recursos – Os recursos são os fatores de produção como trabalho, tecnologia, viagens, suprimentos e outros. Dessa forma, os recursos são considerados a fonte dos custos. O custo de uma atividade é, portanto, a soma dos custos de todos os recursos utilizados para realizá-la.

Objetos de custo – Processos, unidades de produtos, serviços ou clientes que recebem os custos das atividades etc.

O processo de identificação dos recursos às atividades pode ser decomposto, conforme sugerido por Nakagawa (1993), em três modalidades: recursos direta e naturalmente identificáveis com as atividades, recursos com identificação direta pesquisada e recursos de difícil identificação.

Os custos direta e naturalmente identificáveis referem-se aos materiais e mão-de-obra direta. Os que requerem identificação pesquisada são os custos indiretamente relacionados com unidades, lotes, departamentos etc. Outros custos indiretos de fabricação podem requerer alocação por meio de rateios, se a empresa desejar uma alocação total dos custos.

O processo de identificação pode ocorrer em duas modalidades: os custos que podem ser alocados diretamente aos processos ou atividades e os custos que podem ser alocados diretamente aos produtos ou famílias de produtos (OSTRENGA *et al*, 1994).

Talvez o principal problema relacionado com a identificação de recursos às atividades seja a utilização deles em diferentes períodos de tempo, o que exige análises do ciclo de vida dos recursos e produtos. Em suma, para o custeio das atividades é necessário o conhecimento do potencial de uso do recurso ao longo de sua vida útil, e das atividades realizadas nesse período.

Há que considerar a estrutura produtiva atual e sua utilização presente e futura para calcular o custo unitário de uma atividade. O ABC, portanto, é um sistema de custeio que adota um enfoque de longo prazo em vez de um enfoque de curto prazo no comportamento dos custos.

O segundo passo para o custeio de objetos é especificar os direcionadores de custos. Um direcionador de custos é a base usada para a alocação de custos dos grupos de custos e de atividades para objetos de custos. O modelo ABC apresenta dois tipos de direcionadores: o direcionador de custos de recursos e o de atividades.

Direcionadores de Custos de Recursos: aloca os custos e as despesas às atividades conforme o consumo de recursos com o objetivo de calcular os custos de cada atividade. O direcionador de recursos mede a quantidade de recursos consumidos pela atividade.

Direcionadores de Custos das Atividades: aloca os custos das atividades para os objetos de custos, que podem ser processos, produtos, serviços, clientes etc. Os direcionadores de atividade medem a frequência e a intensidade demandada de uma atividade por um objeto de custo.

Usando-se o ABC, imputar custos aos processos, em geral, pode ser feito de forma bastante neutra, confiável e fiel, pois são os processos que consomem recursos. No entanto, a confiabilidade de levar os custos do processo para os diferentes objetos (produtos, serviços clientes etc.) dependerá muito das características de cada empresa e até mesmo da sensibilidade do analista de custo. Muitos pesquisadores e consultores que se utilizam do

ABC não imputam todos os custos dos processos aos produtos, e tratam diferentemente este *overhead* de custo excedente. Para obter informações sobre lucratividade, pode-se calcular a diferença entre o preço do produto e seus custos imputados, usando a soma de tais diferenças diminuída dos gastos de *overhead*. Outras abordagens no uso do ABC podem cometer arbitrariedades ao levar os custos dos processos para os diferentes objetos, diminuindo bastante a confiabilidade do método de custeio.

4. Capacidade de *feedback* da informação gerada

Em consonância com o ciclo de controle, as informações de custo, desde que estejam fora das expectativas previstas (através de comparações com custo padrão ou de *benchmarking* com a concorrência), deverão ser analisadas como uma retroação para a regulação do processo. Essas informações deverão auxiliar na proposição de ações corretivas que deverão implicar a redução dos custos (desde que a redução de custos esteja de acordo com os objetivos propostos pela organização), e que a redução de custos não impacte negativamente nos outros objetivos da entidade.

As intervenções para as reduções de custos serão eficazes à medida que aumentem a racionalidade econômica dos processos, e isso só será mais facilmente obtido se os processos e os custos dos processos forem mais bem compreendidos. Portanto, a visão processual, a visão baseada em atividades, na maior parte das vezes, propicia informações com maior utilidade para o *feedback*.

Informações que não auxiliem a proposição de medidas corretivas em consonância com os objetivos sistêmicos podem gerar decisões equivocadas.

Informações que não tenham o poder de *feedback* para auxiliar as ações corretivas levam os gerentes, diante de custos muito altos, a geralmente adotar cortes generalizados de despesas indiretas para controlar os gastos. As decisões mais comuns incluem, como mencionado por Martins (2003):

- redução geral no orçamento de todos os departamentos;
- congelamento de salários;
- corte ou congelamento de atividades indiretas;
- congelamento de investimentos.

Instala-se com isso um ciclo vicioso degenerativo que piora as condições. Quando os problemas de curto prazo são resolvidos, os custos retornam na pior das hipóteses a seus níveis anteriores e normalmente mais altos, porque muitas decisões importantes foram adiadas. A deterioração na qualidade do serviço e pressões sobre os empregados conduzem a uma renovação dos custos e à volta do crescimento das despesas indiretas.

Os controles de custos propensos a contribuir para a tomada de decisões equivocadas, em geral, não consideram como os recursos são consumidos pelos processos. Há somente uma preocupação da divisão da empresa em centros de custos com o controle através de relatórios de acompanhamento de despesas (atual *versus* orçado).

É freqüente a análise do que se gastou este mês, este trimestre, contra o que foi orçado no mesmo período do ano anterior. Frente a despesas altas, a maioria das ações tomadas pelos gerentes é de curto prazo, tanto relativamente à visão, quanto às

consequências. Isso significa que, quando as despesas reais são superiores em relação aos valores orçados, as medidas corretivas dissociadas do fato gerador podem ser desastrosas. É muito enganosa a análise de custos que se concentra nos valores e não nos fatores que originam os custos. “Os custos não são meramente incorridos (espontâneos), eles são causados. Nos fatores geradores de custos que os administradores devem concentrar suas atenções” (CHING, 1995).

5. Conclusão

O objetivo deste trabalho foi considerar três horizontes de análise por meio dos quais os métodos de custeio podem ser comparados. É duvidosa a ubiqüidade de um método de custeio. Numa abordagem contingencial, cada organização deverá analisar as informações geradas pelos métodos de custeio, segundo sua utilidade, confiabilidade e valor de *feedback*. Esta análise fundamentará a escolha de um método de custeio e de um sistema de custos que está sujeita à análise de muitos outros fatores: restrições orçamentárias, sistemas de apontamentos vigentes e a ser implantados, existência ou desenvolvimento de pacotes de *softwares* compatíveis, impacto na estrutura organizacional etc.

O custeio baseado em atividades conjugado à análise da empresa segundo a visão processual dirigida às necessidades dos clientes tem papel fundamental na redução de custos, em consonância com as dimensões estratégicas priorizadas. Não obstante, cada entidade tem sua formação organizacional e identidade própria que definirão os melhores sistemas de registros e análises. Diferenças como estrutura organizacional da entidade, estratégias de penetração no mercado potencial, volume de recursos etc. impactam na determinação de diferentes necessidades informacionais de custo.

A intenção deste estudo foi sugerir a análise dos métodos de custeio segundo a utilidade, confiabilidade e valor de *feedback* das informações por eles geradas. Espera-se com isso abrir linhas de discussões e contribuir para que a contabilidade como ciência seja aplicada na prática de maneira inteligível para o auxílio do processo de tomada de decisões.

Bibliografia

- AUZAIR, S. Md.; LANGFIELD-SMITH, K. “The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations”. *Management Accounting Research*, v. 16, i. 4, pp. 399-421, 2005.
- BRUMMER, Wilson N. citado em [Pl 97] PLAYER, Steve et. alli. - *ABM - Lições do Campo de Batalha*. São Paulo, Makron Books, 1997.
- CALLEJA, K.; STELIAROS, M.; THOMAS, D. C. “A note on cost stickiness: Some international comparisons”. *Management Accounting Research*, v. 17, i. 2, pp. 127-140, 2006.
- CHING, Hong Y. - *Gestão Baseada em Custeio por Atividades* - São Paulo, Atlas, 1995.
- CLIFTON, M. B. et al. *Target Costing*. Marcel Dekker, 2003.
- 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, i. 4, pp. 401-414, 2004.

- FASB (Financial Accounting Standard Board). "Statement of financial accounting concepts n. 2". *Qualitative Characteristics of Accounting Information*. USA, May, 1980.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. "The design and use of management control systems: an extended framework for Analysis". SSRN. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=682984> . Acesso em 20/08/2006.
- HENDRIKSEN, E. S.; Van BREDA, M. *Accounting Theory*. 5. ed. Boston: Richard D. Irwin, 1992.
- HUIDOBRO, C.P. y PEREA, I. Jorge - "Costeo basado en actividad". In: *Anais do V Congresso Internacional de Custos*. México, 1997.
- INNES, J; MITCHELL, F. "A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies". *Management Accounting Research*, v. 6, pp. 137-153, 1995.
- INNES, J; MITCHELL, F.; SINCLAIR, D. "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results". *Management Accounting Research*, v. 11, i. 3, pp. 349-362, 2000.
- LIN, Z. J.; YU, Z. "Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application". *Management Accounting Research*, v. 13, i. 4, pp. 447-467, 2002.
- LOVE, P.; IRANI, Z. "A project management quality cost information system for the construction industry". *Information & Management*, v. 40, i. 7, pp. 649-661, 2003.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MILLER, Jeffrey & Vollmann Thomas - "The Hidden Factory" . In: *Harvard Business Review*, setembro/outubro, 1985.
- MURTHY, D. N. P.; BLISCHKE, W. R. "Strategic warranty management: a life-cycle approach". *IEEE Transactions on Engineering Management*, v. 40, n. 1, pp. 40-54, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas. 1993.
- OSTRENGA, Michael & et al. *Guia Ernst & Young para gestão total dos custos*. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- PIZZINI, M. J. "The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals". *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, i. 2, pp. 179-210, 2006.
- SHIELDS, M. D.; YOUNG, S. M. "Managing product life cycle costs: an organizational model". *Journal of Cost Management*, fall, pp. 39-51, 1991.
- SULAIMAN, S.; MITCHELL, F. "Utilising a typology of management accounting change: an empirical analysis". *Management Accounting Research*, v. 16, i. 4, pp. 422-437, 2005.
- TANI, T. *et al.* "Target cost management in Japanese companies: current state of the art". *Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 67-81, 1994.
- VEEN-DIRKS, P. V. "Complementary choices and management control: field research in a flexible production environment". *Management Accounting Research*, v. 17, i. 1, pp. 72-105, 2006.
- WARD, K. *Strategic management accounting*. Oxford: Butterworth Heinemann, 1992.