

ANÁLISE DA COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS E DESPESAS EM DIFERENTES CONTINENTES

Thayse MORAES ELIAS
Grupo de Gestão de Custos
Universidade Federal
de Santa Catarina
(Brasil)

Eduardo Augusto BORGERT
Grupo de Gestão de Custos
Universidade Federal
de Santa Catarina
(Brasil)

Altair BORGERT
Grupo de Gestão de Custos
Universidade Federal
de Santa Catarina

(Brasil)

Rogério João LUNKES
Núcleo de Pesquisas
em Controladoria (NUPECON)
Universidade Federal
de Santa Catarina
(Brasil)

RESUMO:

O objetivo da presente pesquisa consiste em analisar a composição das contas de custos e despesas das empresas listadas no setor Indústria Básica da NYSE, a fim de verificar a viabilidade da comparação entre os custos e despesas de organizações de diferentes países e segmentos empresariais. O método consiste na verificação das notas explicativas referente ao exercício de 2015 das empresas quanto a composição dos estoques, custos e despesas mencionados e a frequência com que são apresentados. Os resultados fornecem evidência de divergência entre os elementos da composição de estoque e custo, o que pode indicar inconsistência na mensuração, classificação ou apresentação destas informações. Pode-se inferir que a comparabilidade de informações de custos entre empresas esteja afetada.

Palavras-chave: Composição dos custos e despesas. Classificação dos custos e despesas. Evidenciação dos custos e despesas.

1 INTRODUÇÃO

Pesquisadores estudam a maneira como os custos se comportam em diferentes países e segmentos empresariais, a fim de subsidiar o adequado processo de tomada de decisão. De acordo com Horngren, Datar e Foster (2004), os administradores querem saber quanto um item específico como um produto, uma máquina ou um processo custa, para tomar suas decisões. Além disso, com o aumento da competitividade os gestores precisam comparar seus custos a fim de manter suas estratégias eficientes.

No entanto, a composição das contas de custos e despesas em cada país ou setor de atuação não necessariamente são similares, devido às diferenças nas exigências relacionadas a mensuração, classificação e apresentação impostas nas

diversas regiões e setores, por partes legais, órgãos de fiscalização e regulamentação. Assim, ao comparar os custos e despesas, os resultados das pesquisas podem estar enviesados à medida que sejam derivados destas diferenças, e não provenientes dos montantes propriamente verificados. Desta forma, segundo Beuren e Klann (2008), pode ocorrer assimetria de informações fornecidas aos usuários, provocada por diferenças de normatização contábil entre os países, e que pode prejudicar as decisões de investidores e outros tomadores de decisões.

Para Horngren, Datar e Foster (2004, p. 38), “a mensuração de custos requer discernimento”. Os mesmos autores explicam que “isto se deve ao fato de existir maneiras alternativas em que os custos podem ser definidos e classificados. Empresas diferentes ou as vezes até subunidades diferentes dentro da mesma empresa podem definir e classificar os custos diferentemente”. Por este motivo, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 38) alertam para o cuidado que se deve ter ao definir e compreender a maneira como custos são medidos em uma empresa ou situação. Assim, pode-se inferir que as informações de custos podem divergir não apenas pelas diferentes normas de evidenciação utilizadas pelas empresas, mas também pela interpretação dos gestores responsáveis pelas informações de custo.

Trabalhos desenvolvidos sobre o comportamento de custos têm chamado atenção para a limitação quanto a comparabilidade dos resultados, em especial devido ao modo como as empresas classificam e estruturam suas demonstrações e informações gerenciais. Nesta perspectiva, Pamplona et al. (2016) afirmam que mesmo que não seja possível avaliar diretamente as influências nestas relações – entre a estrutura de custos das empresas de diferentes países – algumas questões no contexto econômico dos países podem influenciar nos resultados. Estas diferenças, conforme o autor, estão relacionadas ao critério de reconhecimento dos custos dos produtos vendidos e das despesas com vendas, gerais e administrativas, devido aos princípios contábeis aceitos em cada país, que podem influenciar nestas relações.

As divergências de interpretação e entendimento podem impactar diretamente numa área de pesquisa crescente no mundo que são os estudos de comportamento dos custos. No Brasil, assim como em vários outros lugares do mundo, a temática de comportamento dos custos tem aumentado o número de pesquisas inclusive em termos comparativos. Conforme Medeiros, Costa e Silva (2005), os resultados obtidos em sua pesquisa devem ser avaliados com cautela, devido as diferenças entre as empresas estrangeiras na qual o trabalho foi comparado e suas congêneres no Brasil, bem como as peculiaridades do ambiente econômico brasileiro.

Além das diferenças estruturais e econômicas, que conduzem a composição e classificação dos custos e despesas, as empresas também apresentam diferenças quanto ao método de avaliação dos estoques, isso devido às diferentes normas aplicadas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) – predominante nos Estados Unidos – e o *International Accounting Standards Board* (IASB) – onde os demais países, incluindo o Brasil, adotam suas práticas.

Com relação a normatização de classificação dos gastos operacionais, a IAS 2 que estabelece normas relacionadas aos estoques, orienta que “o custo dos estoques deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros

custos incorridos para colocar os inventários no seu local e condição atuais”. No entanto, ainda existe uma lacuna quanto a composição das contas de custos dos produtos vendidos, devido as diferentes classificações dos gastos incorridos em cada etapa do processo de produção.

A preocupação com o gerenciamento dos custos se dá principalmente na indústria, em que o processo de custeamento dos bens é mais complexo, devido a etapa de transformação que agrega valor ao produto por meio de critérios arbitrários. Conforme Guerreiro, Merschmann e Bio (2008) “o fenômeno da competição entre empresas em escala mundial e a consequente busca pela eficiência têm levado as empresas a uma maior preocupação com o gerenciamento dos custos de suas atividades. Ainda, conforme Guerreiro, Merschmann e Bio (2008), “no que diz respeito à mensuração de custos, as atividades de produção têm tido prioridade em relação às atividades comerciais e de logística”.

Além disso, ao considerar que empresas do mesmo segmento tendem a contar com estruturas de custos e economias de escala similares (BALAKRISHNAN; GRUCA, 2008; BALAKRISHNAN ET AL., 2004), ressalta-se a importância da investigação dos custos das indústrias.

Conforme Horngren, Datar e Foster (2004, p. 27), “vários fatores afetam a classificação de um custo como sendo direto ou indireto, como a materialidade do custo em questão, a tecnologia disponível para a coleta de informações e o desenho das operações”. Assim, empresas diferentes podem classificar de formas diferentes os custos, devido a estas peculiaridades inerentes aos aspectos que determinam à classificação.

Tendo em vista a problemática em questão e com base nos argumentos apresentados, a seguinte pergunta orienta a pesquisa: qual a composição das contas de custos e despesas das empresas listadas no setor Indústria Básica da NYSE?

O objetivo da presente pesquisa consiste em analisar a composição das contas de custos e despesas das empresas listadas no setor Indústria Básica da NYSE, a fim de verificar a viabilidade da comparação entre os custos e despesas das organizações dos diferentes países e segmentos empresariais. A análise da composição, portanto, serve como subsídio para a compreensão da classificação dos gastos, que permitem o entendimento das escolhas gerenciais.

A justificativa do estudo está relacionada a necessidade de entendimento da composição das contas de custos e despesas, para possibilitar a adequada comparação das contas em diferentes empresas, segmentos e regiões. Além disso, não foram encontrados estudos que analisaram os elementos de custos de forma a comparar entre empresas, principalmente no que concerne a busca por estas informações nas notas explicativas divulgadas. Embora se saiba que existem poucas informações gerenciais nas notas explicativas, evidências da representatividade dessas informações, quando comparado entre empresas, não foram encontradas.

De acordo com a NBC TG 26 “as Notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis”.

Então, ainda que o enfoque das notas explicativas não seja a apresentação de informações de composição de custos segundo a NBC TG 26, identifica-se uma lacuna sobre quais informações gerenciais e de estrutura operacional são existentes ou de que forma são apresentadas nas notas explicativas. Neste sentido, o presente trabalho busca, adicionalmente, contribuir para o esclarecimento da disponibilidade de informações aos usuários externos acerca do gerenciamento dos custos e despesas das empresas, ainda que não sejam informações solicitadas pelos órgãos reguladores.

Nesse contexto, Silva e Scarpin (2010) identificaram que “nas Notas Explicativas as empresas do Setor de Carnes e Derivados da Bovespa não evidenciam quais são os métodos de custeio utilizados gerencialmente para mensurar e gerir seus custos”. Ainda, Silva e Scarpin (2010) destacam que, de forma geral, as empresas apresentam as informações mínimas, que são as exigidas pela legislação e, das empresas analisadas, apenas uma empresa evidencia melhor informação para o usuário da informação contábil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção apresenta-se estudos sobre a composição e a evidenciação dos custos e despesas, no que se refere principalmente à regulamentação.

2.1 Composição dos custos e despesas

Contadores definem custos como um recurso sacrificado ou renunciado para conseguir um objetivo específico, e é normalmente medido como a quantia monetária que precisa ser paga para adquirir bens ou serviços (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 26). De modo específico aos custos dos estoques, enfoque da presente pesquisa, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 34) definem custos inventariáveis como “todos os custos de um produto considerados ativos quando incorridos e que depois se tornam o custo de mercadorias vendidas quando o produto é vendido.”

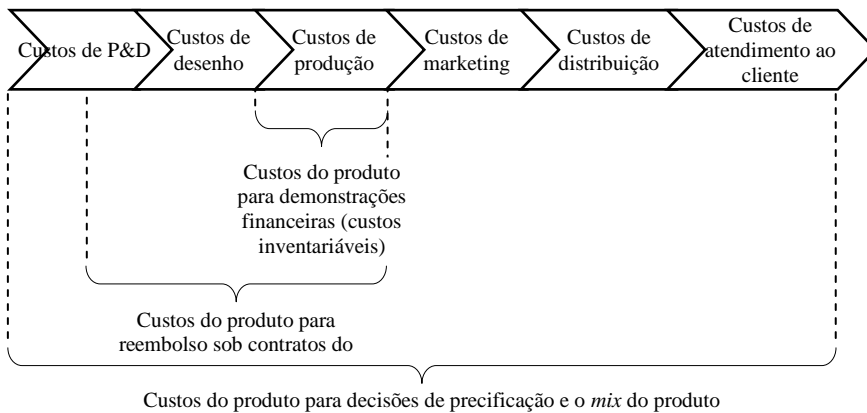
Ainda conforme Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26), com relação à classificação quanto à apropriação a um objeto de custo, custos diretos são relativos ao objeto de custos em particular, e podem ser rastreados para aquele objeto de custos de forma economicamente viável, enquanto que custos indiretos também são relativos ao objeto de custo em particular, mas não podem ser rastreados para aquele objeto de forma economicamente viável.

O custeio por absorção na visão de Martins (2010, p. 57) predominante no Brasil “segue três principais etapas: separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos ou serviços; e rateio dos custos indiretos. Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26) argumentam que “um sistema de custeio típico justifica custos em dois estágios básicos: acúmulo seguido por apropriação. O acúmulo de custos é a coleta de dados de custos, de alguma forma organizada, por meio de um sistema de contabilidade”. A apropriação de custos, conforme os autores, “é um termo geral que engloba (1) o rastreamento de custos acumulados que têm um relacionamento direto com um objeto de custo e (2) a apropriação de custos acumulados que têm um relacionamento indireto com um objeto de custo”.

É importante salientar que no Brasil enfatiza-se a separação entre custos e despesas que, conforme Azzolin e Antonovz (2008), “é imprescindível o perfeito entendimento da diferenciação do que é custo e do que são despesas, pois as despesas são contabilizadas diretamente no resultado”.

Horngrén, Datar e Foster (2004, p. 40) argumentam que muitos termos de custos encontrados na prática têm significados ambíguos e complementam que um custo do produto é a soma de custos distribuídos para um produto por uma razão específica, de modo que razões diferentes podem resultar em medidas diferentes do custo do produto.

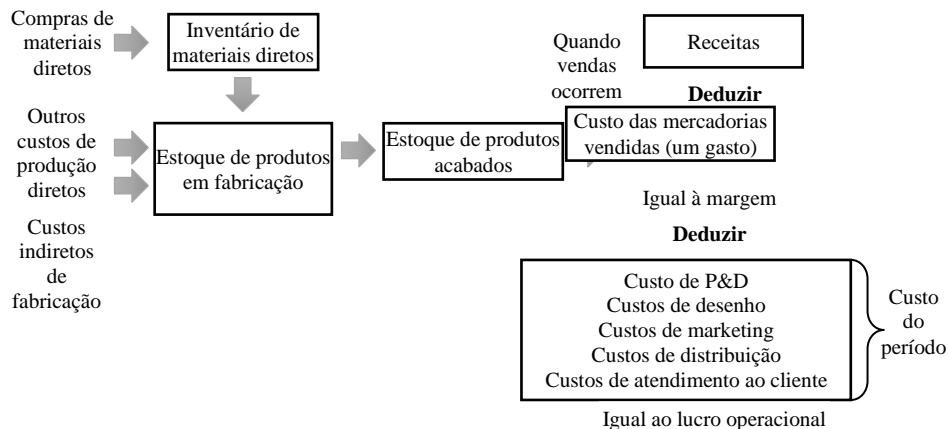
Figura 1 – Custos diferentes de produto para propósitos diferentes



Fonte: Horngren, Datar e Foster (2004, p. 40)

Conforme ilustrado na Figura 1, “medidas de custo do produto variam de um conjunto estreito de custos para relatórios financeiros, que incluem os custos inventariáveis, para um conjunto amplo de custos, para reembolso sob um contrato governamental, para um conjunto ainda mais amplo de custos, para decisões sobre precificação e para o mix de produtos” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 40).

Figura 2 – Classificação do custo durante o processo de produção



Fonte: Horngren, Datar e Foster (2004, p. 40)

A Figura 2 apresenta a dinâmica da classificação dos custos durante o processo de produção, em que os custos ocorrem com a aquisição de bens e serviços, são registrados no estoque e, por fim, são reconhecidos no resultado. No entanto, o reconhecimento no resultado pode ser apresentado de formas distintas de acordo com a classificação e, assim, ao comparar seus custos, pode haver incomparabilidade de classificação, à medida que as empresas classifiquem de formas distintas os dispêndios efetuados. Por exemplo, os custos de P&D podem ser classificados como custos, transitar pelo estoque e ser reconhecido como custo do produto vendido por uma empresa, enquanto pode ser atribuído diretamente ao resultado por outra empresa.

2.2 Evidenciação dos custos

No que tange a evidenciação, destaca-se entre os organismos internacionais o IASB (*International Accounting Standards Board*), que tem um firme propósito ao emitir as Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standard – IAS*), conhecidas como IFRS (*International Financial Reporting Standard*). Essas normas muitas vezes divergem das emitidas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), mundialmente conhecidas e que em épocas passadas quase se confundiam como sendo normas internacionais, quando de fato são princípios contábeis americanos geralmente aceitos (*Generally Accepted Accounting Principles in the United States - US GAAP*). (BEUREN; KLANN, 2008).

Nesse sentido, as normas não estão, ainda, unificadas, e, portanto, encontram-se divergências quanto a evidenciação em empresas de diferentes lugares. No caso dos estoques, por exemplo, as normas do IASB e do FASB tem interpretações diferentes quanto aos métodos de avaliação de estoque.

De qualquer maneira, as normas vigentes para a apresentação dos demonstrativos contábeis não tornam obrigatória a apresentação da composição do custo de produção e das despesas. Quanto as questões relacionadas aos custos dos estoques, o *International Accounting Standard Board – IASB* orienta, por

meio da IAS 2, que os estoques devem ser mensurados ao menor entre o custo e o valor realizável líquido.

No que tange aos padrões norte-americanos, o *Financial Accounting Standards Board* – FASB orienta, através do tópico 330 (ASC 330) que “o inventário medido utilizando qualquer método entre o PEPS (primeiro a entrar e primeiro a sair), o UEPS (último a entrar e primeiro a sair) ou o custo médio, e deve ser medido ao mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido. Quando existe evidência de que o valor realizável líquido do estoque é menor do que seu custo, a diferença deve ser reconhecida como uma perda no lucro no período em que ocorre. Essa perda pode ser necessária, por exemplo, devido a danos, deterioração física, obsolescência, mudanças nos níveis de preços ou outras causas. O valor realizável líquido, conforme o FASB, é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios, custos menos razoáveis previsíveis de conclusão, eliminação e transporte.

Nesse sentido, a única obrigatoriedade de divulgação por parte das companhias quanto aos custos de produção refere-se à mensuração dos estoques ao menor entre o custo e o valor realizável líquido.

Com relação a composição dos custos pelas normas do IASB, a norma IAS 2 orienta que “o custo dos estoques deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para levar os estoques para sua localização e condição atuais”. Quanto ao seu método de avaliação, deve ser utilizado qualquer método que não o UEPS, que é explicitamente proibido pelos padrões internacionais.

Desta forma, com as diferentes normas aplicadas aos padrões americanos geralmente aceitos (US GAAP) através do FASB e das normas internacionais praticadas no restante do mundo, torna os Estados Unidos como o único país onde é permitida a utilização do método UEPS, e que pode comprometer as comparações de estoques quando confrontados com empresas americanas.

Quadro 1 – Composição do custo conforme orientação da IAS 2

Custos de compra	Custos de conversão	Outros custos
Preço de compra, custos diretos de importação, outros impostos não recuperáveis e custos de transporte e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços.	Custos diretamente relacionados às unidades de produção e alocação sistemática de despesas fixas e variáveis gerais de produção que são incorridas na conversão de materiais em produtos acabados.	Outros custos são incluídos no custo dos estoques apenas na medida em que são incorridos ao levar os estoques para sua localização e condição atuais.

Fonte: International Accounting Standard Board – IASB

Conforme a IAS 2, os custos fixos de produção são os custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes, independentemente do volume de produção, enquanto que os custos variáveis são os custos que variam diretamente ou quase diretamente com o volume de produção.

Com base nas classificações de custos, a norma ainda menciona que “pode ser apropriado incluir despesas não relacionadas com a produção ou os

custos de concepção de produtos para clientes específicos no custo dos inventários”. Assim, mesmo de acordo com a norma, a embora exista uma classificação definida, as empresas podem classificar de diferentes formas os gastos oriundos da atividade, dependendo das suas operações.

Quadro 2 – Principais diferenças entre US GAAP e IFRS.

Tópico	U.S. GAAP	IFRSs
Mensuração do Valor Contábil	Menor entre custo ou mercado.	Menor entre custo ou o valor realizável líquido.
Forma de Custeio	A mesma fórmula usada para determinar o custo do estoque não precisa ser aplicada a todos os estoques que têm uma natureza e uso semelhantes para a entidade.	A mesma fórmula utilizada para determinar o custo do estoque deve ser aplicada a todos os estoques que tenham uma natureza e utilização similares à entidade.
Obrigações por desmobilização de Ativos	Uma obrigação que é criada durante a produção do estoque é adicionada ao valor contábil da propriedade, planta e equipamento usado para produzir o estoque.	Uma obrigação que é criada durante a produção do estoque é contabilizada como um custo do estoque de acordo com a IAS 2 e pode ser adicionado à quantia escriturada do estoque.
Métodos de contabilização	Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS); Último a Entrar, Último a Sair (UEPS); Custo Médio Ponderado; e identificação específica são todos métodos aceitos para determinar o custo do estoque.	PEPS e Custo Médio Ponderado são métodos de contabilização aceitos, o UEPS não é permitido. O método de identificação específica é requerido para itens de estoque que não são normalmente intercambiáveis e para bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos.
Reversão de Baixas	Baixas realizadas para reduzir os estoques para o menor entre custo e mercado não podem ser revertidas para aumentos subsequentes em seu valor.	As baixas para reduzir estoques ao mais baixo do custo ou valor realizável líquido são invertidos para subsequentes aumentos de valor.

Fonte: Adaptado de IASB

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa foi realizada por meio das notas explicativas referente ao exercício social de 2015 das empresas do setor Indústria Básica listadas na NYSE, com base na listagem disponibilizada no site da NASDAQ, em que foram verificadas 204 empresas em novembro de 2016. Neste setor, predominam empresas da América do Norte, em que se encontra 171 empresas, das quais 141

são dos Estados Unidos e 30 do Canadá. Com relação aos demais continentes, existem 11 empresas da Europa, 8 empresas da Ásia, 7 empresas da América do Sul, 5 empresas da África do Sul e 2 empresas da Oceania.

Nas notas explicativas destas empresas, acessadas no site da NYSE, observaram-se as notas específicas dos estoques, da composição dos custos dos produtos vendidos e das despesas com vendas, gerais e administrativas. Com relação à busca e classificação dos itens de custo, estoque e despesa pesquisados, foram considerados os itens que estivessem conforme os termos do Quadro 3:

Quadro 3 – Termos de busca

Estoque	Custo	Despesa
<i>Inventor*</i>	<i>Cost of products sold, Costs of products sold, Cost of goods sold, Costs of goods sold, Cost of sales, Costs of sales, Cost of revenue, Cost of revenue, Operating cost</i>	<i>Selling, general and administrative**</i>

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

*A opção de busca encontra o termos seja no plural ou singular (*inventory* ou *inventories*)

**Além da conta composta, foram pesquisados os termos separadamente

Para fins de comparação, os dados foram separados em estoques, custos e despesas, e para cada uma dessas classificações organizou-se uma tabela com base nos elementos encontrados para cada empresa. Após a organização por empresas, os dados foram agrupados por continentes para facilitar a comparação e visualização.

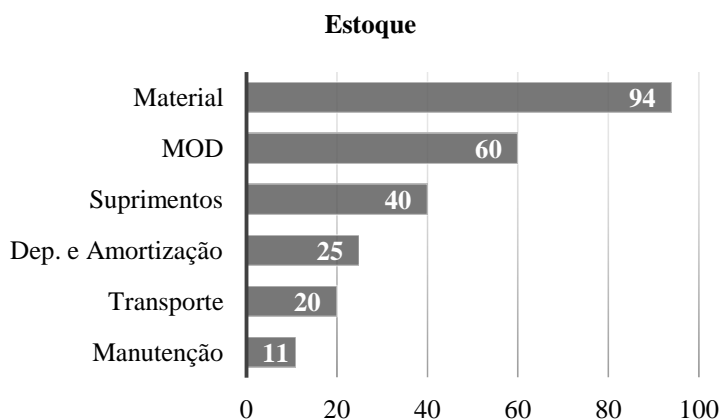
A partir do levantamento da composição dos estoques, custos e despesas apresentada pelas empresas verificou-se os componentes mais recorrentes. Os elementos considerados mais recorrentes são os mencionados por mais de 10% das empresas em cada uma das categorias. Os elementos só aparecem com menos de 10% caso estes mesmos elementos apareçam em outra classificação, para fins de comparação.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS DADOS

A primeira evidência da análise das notas explicativas das empresas refere-se à apresentação dos elementos mais recorrentes relacionados ao estoque, custo e despesas pela quantidade de vezes que foram mencionados nas notas explicativas das 204 empresas do setor Indústria Básica listadas na NYSE.

Com base nos procedimentos apresentados, os elementos mais evidenciados por todas as empresas são materiais, mão de obra direta – MOD, suprimentos, depreciação e amortização, transporte e manutenção, de modo que material é o componente mais evidenciado, conforme o Gráfico 1.

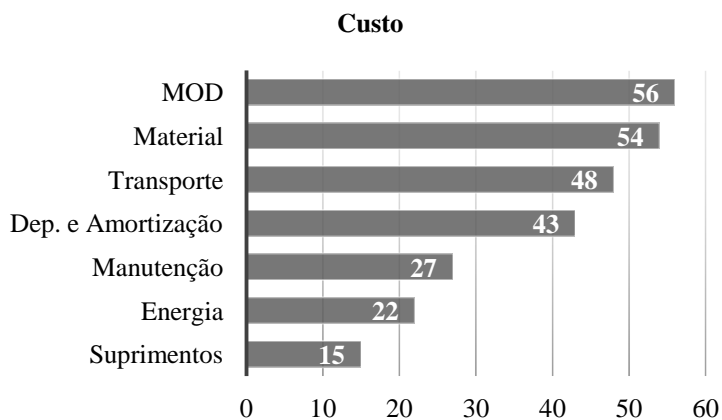
Gráfico 1 – Elementos mais evidenciados para o estoque



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Com base no Gráfico 2, sobre a apresentação de informações sobre a composição dos custos, os itens mais evidenciados são mão de obra direta, material, transporte, depreciação e amortização, manutenção, energia e suprimentos. Destes, o componente mais frequentemente apresentado é a mão de obra direta.

Gráfico 2 – Elementos mais evidenciados para o custo

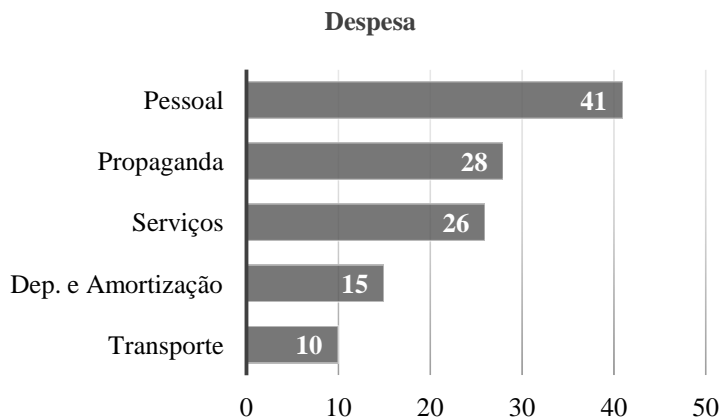


Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Verifica-se, porém, que há uma alteração na hierarquia dos itens de Estoque e Custo, o que pode ser devido às diferentes normas de contabilização e evidenciação de cada categoria, e não necessariamente altera a natureza dos custos. Apesar disso, são essas informações públicas evidenciadas pelas empresas que são utilizadas pelos trabalhos acadêmicos, portanto essas divergências podem impactar nos resultados das pesquisas.

Quanto a apresentação dos elementos que compõe a despesa, o Gráfico 3 apresenta que o elemento mais recorrente é o gasto com pessoal, seguido de propaganda, serviços, depreciação e amortização e transporte.

Gráfico 3 – Elementos mais evidenciados para a despesa



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Com base nos dados levantados, é possível perceber que material e mão de obra direta são os elementos mais divulgados, relacionados aos estoques e custos, pelas empresas do setor em geral. No entanto, material, que é o item mais evidenciado em estoque, é o segundo item mais evidenciado em custo, e MOD que é o item mais evidenciado em custo, é o segundo item mais evidenciado em estoque. Quanto à divulgação dos elementos da despesa, os gastos com pessoal, que são os mais frequentemente apresentados, compõe salários, encargos, benefícios, bem como pagamentos de viagens e estadias de empregados em serviço.

É importante observar a alternância de alguns elementos dentro das classificações apresentadas. Os gastos com suprimentos, por exemplo, é o componente que ocupa a terceira posição na classificação dos estoques, mas é o sétimo elemento mais apresentado na classificação do custo. Os gastos relacionados ao transporte de mercadorias é o quinto elemento mais evidenciado na classificação de estoque, terceiro na classificação de custos e quinto na classificação de despesa.

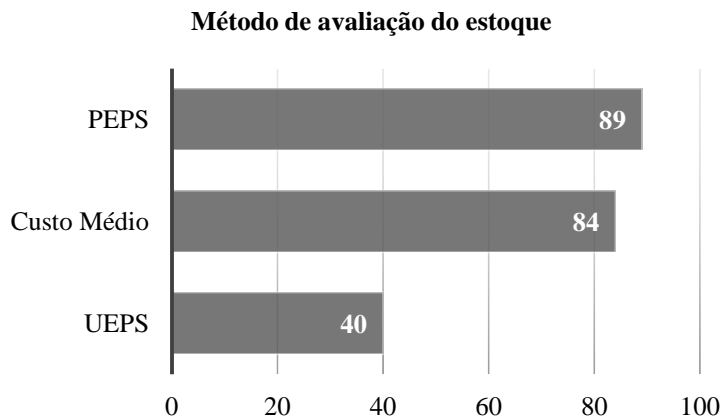
Manutenção é o sexto elemento mais evidenciado na classificação de estoque e o quinto elemento mais evidenciado na classificação de custo. Depreciação e amortização é o quarto elemento mais recorrente tanto na classificação de estoque e custo, mas são citados em diferentes quantidades. Os gastos com energia, um elemento recorrente na apresentação dos componentes do custo, não é evidenciado na classificação de estoque.

A diferença da classificação entre custos e despesas são tratadas como normais nos padrões brasileiros. No entanto, não deveriam haver diferenças entre estoque e custos, uma vez que estoques são transformados em custo do período vendido quanto da venda dos bens. Assim, espera-se que a proporção dos elementos dentro destas classificações seja similar, mas não é o observado nas evidências. Existem divergências entre a composição do estoque e dos custos,

devido a proporções distintas quando da apresentação dos elementos que os compõe.

A alternância de apresentação verificada contribui para o entendimento de que as empresas classificam e apresentam de formas distintas os componentes dos estoques, custos e despesas mensurados, uma vez que não aparecem com frequências similares de apresentação entre as diferentes classificações. As classificações de estoques e custos, por exemplo, que deveriam ser aproximadas em função do custo do produto ser proveniente dos estoques, confirmam que existem arbitrariedade nessas classificações.

Gráfico 4 – Frequência de apresentação dos métodos de avaliação dos estoques



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme o Gráfico 4, o método de avaliação dos estoques mais frequentemente utilizado é o PEPS. O segundo método mais utilizado é o Custo Médio. O UEPS é o método menos utilizado entre os países. Essas diferenças podem ser explicadas pelo fato das normas internacionais, emitidas pelo IASB, não permitirem a avaliação dos estoques pelo método UEPS, pois este diminuiria o valor do custo em situação inflacionária. Já nos Estados Unidos, onde se aplicam os US GAAP, é permitido utilizar tal método, portanto muitas empresas desta amostra que possuem estoques em território americano optam por avaliar seus estoques pelo UEPS, e em seus estoques em territórios em outros países, acabam adotando outro método de custeio.

Portanto, essa é uma evidência de que as diferentes normas aplicadas em diferentes países acabam afetando a maneira como são avaliados os estoques e, conseqüentemente, o custo das empresas, o que pode interferir nos resultados das pesquisas, prejudicando a comparação entre empresas desses países nas pesquisas acadêmicas.

Para uma melhor verificação da frequência dos elementos da composição das classificações de estoques, custos e despesas, bem como métodos de avaliação dos estoques, o Quadro 4 apresenta o detalhamento por continente dos gráficos de frequência dos elementos das classificações previamente apresentados.

Quadro 4 – Composição dos itens de gastos

Composição	África	América do Norte	América do Sul	Ásia	Europa	Oceania	Geral
Estoque							
Material	20%	43%	71%	75%	55%	100%	46%
MOD	0%	27%	57%	25%	55%	50%	29%
Suprimento	20%	20%	29%	13%	9%	50%	20%
Dep. e Am.	0%	12%	14%	13%	9%	50%	12%
Transporte	0%	10%	14%	0%	18%	0%	10%
Manutenção	0%	5%	14%	13%	0%	0%	5%
Custo							
Material	40%	25%	43%	0%	55%	0%	26%
MOD	40%	26%	57%	0%	55%	0%	27%
Transporte	0%	25%	57%	0%	9%	0%	23%
Dep. e Am.	40%	19%	57%	0%	45%	0%	21%
Manutenção	0%	11%	43%	0%	45%	0%	13%
Energia	20%	8%	43%	0%	36%	0%	11%
Suprimento	0%	8%	14%	0%	0%	0%	7%
Despesa							
Pessoal	20%	20%	29%	25%	9%	0%	20%
Propaganda	0%	15%	14%	13%	0%	0%	14%
Serviços	0%	13%	29%	13%	9%	0%	13%
Dep. e Am.	0%	7%	0%	25%	9%	0%	7%
Transporte	0%	4%	0%	25%	9%	0%	5%
Método							
PEPS	0%	49%	0%	0%	45%	0%	43%
Custo Méd.	40%	37%	71%	75%	55%	100%	41%
UEPS	0%	23%	0%	0%	9%	0%	20%

Fonte: Dados da pesquisa

Obs.: Quantidade de empresas por continente: África 05; América do Norte 171; América do Sul 07; Ásia 08; Europa 11; Oceania 02.

O Quadro 4, que apresenta a frequência dos elementos da composição dos itens de estoques, custos e despesas para as empresas de cada um dos continentes, fornece indícios da frequência de que cada elemento é apresentado por empresas dos continentes África, América do Norte, América do Sul, Ásia Europa e Oceania, bem como a frequência em porcentagem no geral.

Com base nos resultados apresentados, é possível perceber que material é um item predominantemente evidenciado na classificação de estoque e custo, com exceção da Ásia e Oceania que não apresentam este componente para o custo, mas apresentam para o estoque. Portanto, pode-se inferir que não há a correta evidenciação dos custos, uma vez que as empresas da Ásia e Oceania classificam materiais como componentes dos estoques.

De modo geral, as empresas dos demais continentes evidenciam os componentes dos estoques e dos custos de forma similar entre estas contas, ao

considerar a frequência aproximada de apresentação destes tanto para os estoques quanto para os custos.

O método de avaliação dos estoques PEPS é predominante nos países da América do Norte. O segundo método mais utilizado é o Custo Médio. Além disso, este é o método mais difundido entre todos os países analisados. O UEPS é o método menos utilizado entre os países de maneira geral, com exceção da América do Norte. Estes países, principalmente os EUA, frequentemente utilizam o UEPS como principal método de avaliação dos estoques locais, enquanto que para estoques em países estrangeiros utilizam outros métodos de avaliação.

Além dos elementos mais frequentemente apresentados, estipulados como os que aparecem numa frequência maior ou igual que 10% das empresas, outros elementos são apresentados na composição dos estoque, custo e despesa, os quais são apresentados no Quadro 3 a seguir.

Quadro 5 – Itens mais relevantes dentre os itens com frequência menor que 10%

Composição	Quantidade	Porcentagem
Estoque		
Compras	12	6%
Custos de remoção	6	3%
Outros	5	2%
Equipamentos	4	2%
Armazenagem	4	2%
Custo		
Armazenagem	19	9%
Compras	17	8%
Serviços e contratos	13	6%
Outros	13	6%
Instalações	11	5%
Despesa		
Vendas	19	9%
Compensação	18	9%
P&D	16	8%
Escritório	11	5%
Inovação e Tecnologia	10	5%

Fonte: Dados da pesquisa

Com base nos resultados apresentados no Quadro 5, os elementos menos frequentemente mencionados nas notas explicativas das empresas geralmente não são similares entre as classificações, com exceção dos gastos com compras e armazenagem que são mencionados para custo e estoque, embora com frequências distintas diferentes.

Além destes, outros gastos como custos de remoção, equipamentos e outros são apresentados nas notas explicativas relacionadas ao estoque. Quanto ao custo, gastos oriundos de serviços e contratos, instalações e outros são apresentados como elementos que compõe o custo. Quanto a despesa, gastos com vendas, compensação, P&D, escritório e inovação e tecnologia são mencionados nas notas explicativas.

Os gastos com P&D que podem ser classificados como custo, são frequentemente classificados como despesa nas empresas analisadas, o que representa uma forma peculiar de classificação que pode interferir na estrutura de custos da empresa e, conseqüentemente, na comparação dos resultados de custo dos produtos vendidos e despesas entre empresas.

Além destes, uma das empresas analisadas classificou comissão de vendas como custo dos produtos, prática incomum de ser encontrada, uma vez que comissão de vendas geralmente caracteriza-se como despesa e é registrada diretamente do resultado, sem transitar pelo estoque.

5 CONCLUSÃO

Com base na verificação das notas explicativas das empresas do setor Indústria Básica listadas na NYSE, encontrou-se que enquanto algumas empresas amplamente divulgam informações de cunho gerencial ao mencionar detalhadamente os componentes do estoque, custos e despesas, outras empresas pouco ou quase nada apresentam de dados relacionados a estas classificações. Então, a primeira conclusão da pesquisa está relacionada a divergência de quantidade e qualidade de informações desta natureza entre as empresas observadas.

As diferenças da classificação entre custos e despesas são tratadas como normais nos padrões brasileiros. No entanto, não deveriam haver diferenças entre estoque e custos, uma vez que estoques são transformados em custo do período vendido no momento da venda dos bens. Assim, espera-se que a proporção dos elementos dentro destas classificações seja similar, mas não é o observado nas evidências. Existem divergências entre a composição do estoque e dos custos, devido a proporções distintas quando da apresentação dos elementos que os compõe, bem como divergência de evidenciação.

A alternância de apresentação verificada contribui para o entendimento de que as empresas classificam e apresentam de formas distintas os componentes dos estoques, custos e despesas mensurados, uma vez que não aparecem com frequências similares de apresentação entre as diferentes classificações. As classificações de estoques e custos, por exemplo, que deveria ser aproximada em função do custo do produto ser proveniente dos estoques, confirmam que existem arbitrariedade nas classificações.

O intuito de analisar as empresas industriais devido a maior preocupação com o controle dos custos nesse setor é também uma limitação do estudo, uma vez não foram analisadas todas as empresas listadas na bolsa de valores NYSE que se caracterizam como indústria. Além disso, a verificação das informações necessárias nas notas explicativas compreende outra limitação do estudo, ao considerar que esse demonstrativo tem como enfoque informações financeiras aos usuários externos, que não suprem a necessidade que esta análise requer.

Além disso, é importante mencionar que a divergência entre a composição dos estoques e custos divulgada pelas empresas pode ser oriunda de diferenças apenas na apresentação das informações, e não possuem relação com inconsistências de mensuração e classificação. No entanto, conforme já destacado, a pesquisa apresenta a limitação metodológica ocasionada pela forma de verificação destas informações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZZOLIN, J. L.; ANTONOVZ, T. **Contabilidade e Análise de Custos**. Curitiba: IESDE Brasil AS, 2008.

BALAKRISHNAN, R.; GRUCA, T. S. Cost Stickiness and Core Competence: A Note. **Contemporary Accounting Research**, v. 25, n. 4, p. 993-1006, 2008.

BALAKRISHNAN, R.; PETERSEN, M. J.; SODERSTROM, N. S. Does capacity utilization affect the “stickiness” of cost?. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 19, n. 3, p. 283-300, 2004.

BEUREN, I. M.; KLANN, R. C. Análise dos reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidenciação contábil de empresas inglesas listadas na LSE. **8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 24 e 25 de julho de 2008.

GUERREIRO, R.; MERSCHMANN, E. V. V.; BIO, S. R. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. **Revista de Administração-eletrônica**, São Paulo, USP, v. 1, n. 2, 2008.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. Pearson Prentice Hall, 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, O. R. de; COSTA, P. de S.; SILVA, C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 47-56, 2005.

NASDAQ - NASDAQ Stock Market. **Company List**. Disponível em: <<http://www.nasdaq.com/screening/company-list.aspx>>. Acesso em: 01 de set. de 2016.

NYSE: The New York Stock Exchange. **Listings directory**. Disponível em: <https://www.nyse.com/listings_directory/stock>. Acesso em: 01 de set. 2016.

PAMPLONA, E.; FIIRST, C.; SILVA, T. B. J.; ZONATTO, V. C. S. Sticky costs in cost behavior of the largest companies in Brazil, Chile and Mexico. **Contaduría y Administración**, v. 61, n. 4, p. 682-704, 2016.

SILVA, M. G.; SCARPIN, J. E. Disclosure policy management costs by listed companies on the Bovespa: meat and meat products segment. **Custos e@gronegocio**, v. 6, n. 1, p. 18-38, 2010.