

Fatores Determinantes Na Escolha do Sistema de Custos Para Dar Suporte Ao Processo de Gestão: Um Estudo Nas Grandes Empresas de Santa Catarina

CLÁUDIA CATARINA PEREIRA

Resumo:

A presente artigo tem por objetivo analisar os fatores determinantes na escolha do sistema de custos nas grandes empresas de Santa Catarina, para dar suporte ao processo de gestão empresarial. A pesquisa foi desenvolvida junto a 17 grandes empresas de Santa Catarina, de diversos ramos de atividade. Neste trabalho, foram levantados os sistemas de custos utilizados pelas empresas, tempo de utilização do atual sistema, extensão de implantação, integração entre este sistema e outros sistemas operacionais. Também buscou-se informações sobre os fatores determinantes na escolha do sistema de custos implementados nas empresas pesquisadas, as dúvidas e como estas foram superadas pelas empresas, bem como o papel do sistema de custos na gestão empresarial destas empresas. Ao término da pesquisa, foi possível identificar como fatores determinantes para escolha de um sistema de custo: primeiro o auxílio a tomada de decisões e segundo a gestão estratégica de custos. O custo de implantação, considerado por muitos um fator importante, na presente pesquisa foi considerado pelas empresas pesquisadas um fator de pouca relevância. O que se revelou foi a preocupação das empresas com a qualidade das informações, ou seja, as empresas estão dispostas a pagar mais por informações mais precisas e tempestivas. Ainda ressalta-se o fato das grandes empresas estarem usando no mínimo três métodos de custeio, um para cada tipo de informação desejada. Ainda, as empresas pesquisadas foram unânimes em responder que a maior deficiência dos sistemas de custos é que os mesmos não oferecem projeções e estudos de cenários.

Área temática: Os Custos e a Tomada de Decisões

RESUMO DO ARTIGO

A presente artigo tem por objetivo analisar os fatores determinantes na escolha do sistema de custos nas grandes empresas de Santa Catarina, para dar suporte ao processo de gestão empresarial.

A pesquisa foi desenvolvida junto a 17 grandes empresas de Santa Catarina, de diversos ramos de atividade. Neste trabalho, foram levantados os sistemas de custos utilizados pelas empresas, tempo de utilização do atual sistema, extensão de implantação, integração entre este sistema e outros sistemas operacionais. Também buscou-se informações sobre os fatores determinantes na escolha do sistema de custos implementados nas empresas pesquisadas, as dúvidas e como estas foram superadas pelas empresas, bem como o papel do sistema de custos na gestão empresarial destas empresas.

Ao término da pesquisa, foi possível identificar como fatores determinantes para escolha de um sistema de custo: primeiro o auxílio a tomada de decisões e segundo a gestão estratégica de custos. O custo de implantação, considerado por muitos um fator importante, na presente pesquisa foi considerado pelas empresas pesquisadas um fator de pouca relevância. O que se revelou foi a preocupação das empresas com a qualidade das informações, ou seja, as empresas estão dispostas a pagar mais por informações mais precisas e tempestivas. Ainda ressalta-se o fato das grandes empresas estarem usando no mínimo três métodos de custeio, um para cada tipo de informação desejada. Ainda, as empresas pesquisadas foram unânimes em responder que a maior deficiência dos sistemas de custos é que os mesmos não oferecem projeções e estudos de cenários.

PALAVRA-CHAVES

Tomada de Decisão
Sistema de Custos
Competitividade

ÁREA TEMÁTICA: Os Custos e a Tomada de Decisões

FATORES DETERMINANTES NA ESCOLHA DO SISTEMA DE CUSTOS PARA DAR SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO: UM ESTUDO NAS GRANDES EMPRESAS DE SANTA CATARINA

TRABALHO:011

Com a globalização mundial, a temática prioritária no campo empresarial passou a ser a competitividade. Nesta nova ordem, a vida organizacional ocorre num mundo crescentemente integrado, que cria tanto oportunidades quanto ameaças, para organizações e pessoas.

De acordo com HATAKEYAMA (2001, p.1-10), quatro fatores surgem como principais causas do processo de globalização. A primeira é a expansão das empresas multinacionais que se instalam em vários países diferentes, formam blocos comerciais e introduzem formas diferentes de produzir novos produtos. A segunda é a integração das economias, que tem por objetivo criar zonas de livre comércio, de circulação de mercadorias, de trabalhadores, de ciência, tecnologia e cultura, como a União Européia, o Nafta e o Mercosul. A terceira é a desregulamentação, em que o Estado deixa de estabelecer regras e leis para os mercados, como a flexibilização da Previdência Pública e das Leis Trabalhistas. Por último, o surgimento de novas tecnologias, as quais atingiram um avanço que permite que as informações estejam disponíveis com rapidez, redução de barreiras e obstáculos, através de poderosas redes de computadores.

A combinação destes quatro fatores contribui, de forma determinante, para o sucesso de um mundo global, que trouxe como consequência, no que concerne a vida organizacional, um acirramento da competitividade. Este novo cenário exige das organizações novas capacidades para assegurar o sucesso competitivo. De acordo com DRUCKER (1999, p.57), nenhuma empresa pode esperar sobreviver e menos ainda ter sucesso, a menos que esteja à altura dos padrões fixados pelos líderes em seu campo, em qualquer parte do mundo.

Para PORTER (1986, p.49), existem três abordagens estratégicas genéricas potencialmente bem sucedidas para uma empresa superar as outras: a) liderança no custo total: neste caso o custo baixo em relação aos concorrentes torna -se o tema central de toda a estratégia, embora a qualidade, a assistência e outras áreas não sejam ignoradas; b) diferenciação: nesta estratégia a empresa deve diferenciar o produto ou serviço oferecido, criando algo que seja considerado único no âmbito de todo o segmento em que ela atua; c) enfoque: esta última estratégia prevê que seja focado um determinado grupo de compradores, um segmento de linha de produtos, ou um mercado geográfico. A empresa deve ser capaz de atender os clientes mais efetiva ou eficientemente do que os concorrentes que estão competindo de forma mais ampla.

Contudo, JOHNSON e KAPLAN (1993, p.190) advertem que, nem toda empresa pretende competir como produtor de baixo custo. Por outro lado, mesmo as empresas optando por uma estratégia diferenciada, através de serviços ou itens especiais valorizados por seus clientes, precisam ter certeza de que o adicional de preços dos serviços e itens especiais mais do que cobriu o custo adicional para proporcionar tais itens.

Neste contexto, as organizações, para competir globalmente, tiveram que buscar adequada apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de toda a cadeia de valor dos bens e serviços produzidos. O conhecimento dos custos dos produtos e a medição do desempenho se tornaram mais importantes do que no passado.

No Brasil, a partir dos anos 90, o ambiente globalizado e bem mais competitivo, mudou o cenário econômico. A significativa diminuição da inflação reverteu à lógica inflacionária anterior, fazendo com que as indústrias nacionais não mais pudessem

recuperar os custos incorridos através de preços mais altos. Além disso, houve a redução das práticas protecionistas. Em relação ao protecionismo, DRUCKER (1999, p.58) afirma que a primeira reação a um período de turbulência é procurar construir um muro que proteja o próprio jardim dos ventos frios de fora. Isto não mais protege instituições – e, sobretudo empresas – que não tenham desempenho à altura dos padrões mundiais. Somente as torna mais vulneráveis. As empresas nacionais se viram impelidas a correr atrás do prejuízo causado por anos de protecionismo.

Diante do exposto, observa-se que todas as empresas, independente do tipo de estratégia que estejam adotando ou que pretendem, precisam compreender minuciosamente os custos de seus bens e serviços. Nesta perspectiva, as indústrias têm que decidir, de antemão, que sistema de custeio adotar, de tal modo que o sistema escolhido forneça o conhecimento do custo de seu produto.

Vale lembrar que um bom sistema de custos precisa oferecer mais do que o completo conhecimento dos componentes do custo de produção. Segundo KAPLAN e COOPER (1998, p.12), as principais empresas estão utilizando sistemas de custos aperfeiçoados para:

- projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;
- sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos e descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez;
- auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo;
- orientar o *mix* de produtos e decidir sobre investimentos;
- escolher fornecedores;
- negociar preços, características de produtos, qualidade, entrega e serviços com clientes; e
- estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e público-alvo.

Assim, o sistema de custos, atualmente, possui importância crucial como suporte ao processo de gestão empresarial. Através do controle e gerenciamento dos custos, as empresas podem buscar um melhor posicionamento competitivo diante da atual evolução e complexidade do ambiente empresarial. Mudanças no ambiente macroeconômico provocaram revoluções nas organizações e nas tecnologias de informação. Todo esse novo contexto trouxe profundas implicações sobre os sistemas de gerência de custos.

A literatura especializada em contabilidade de custos muito tem discutido sobre as vantagens e desvantagens dos sistemas de custos existentes. Mas fica uma indagação sobre quais são os fatores determinantes na escolha do modelo de sistema de custos a ser implantado em uma empresa. Um sistema de custos deve ser considerado como uma fonte de grande valor de informações para a gestão, haja vista sua importância como instrumento de planejamento e controle na empresa. Para SANTOS (2000, p.22), o controle dos custos representa o cérebro ou pulmão ou coração ou o espírito sem o qual uma firma não sobreviveria.

A partir das colocações expostas, pode-se perceber a relevância que tem a escolha do sistema de custos para uma empresa. Assim, o objetivo deste estudo é verificar os fatores determinantes na escolha do sistema de custos, para dar suporte ao processo de gestão empresarial, implantado nas grandes empresas de Santa Catarina.

Existem diferentes abordagens teóricas de mensuração, apuração e análise dos custos. Portanto, é de se supor, que no ambiente empresarial, os gestores manipulem diversos conceitos simultaneamente ou separadamente em seu sistema de custos. Por

outro lado, pode existir ou não coerência entre a teoria e a prática das organizações. Desse modo, este estudo procura sistematizar as abordagens dos sistemas e métodos de custeio, apuração e controle dos custos, utilizados nas empresas, fornecendo um quadro referencial teórico para concepção, implantação e compreensão de um sistema de custos.

Além disso, que fatores são determinantes na escolha de um sistema de custos? Como acontece esse processo de decisão dentro da empresa? Entende-se existir questões desconhecidas sobre o assunto e, desta forma, pretende-se contribuir com o esclarecimento de tais questões, pesquisando como ocorreu esse processo de decisão nas grandes empresas de Santa Catarina.

SISTEMAS DE CUSTOS

LEONE (1981, p. 32) menciona que sistemas de custos são os meios que a empresa utilizará para colher os dados de que precisa, arrumá-los e produzir informações gerenciais para outros setores da administração. O tipo de sistema de custos a ser adotado, conforme PAZOVEZE (1994, p.206), depende muito da visão conceitual que a empresa tem sobre o método ideal de custeamento dos produtos. Pode-se acrescentar, ainda, os objetivos e tipos de informações que os gestores esperam que a contabilidade de custos possa oferecer a eles.

CREPALDI (1999, p.145) define método de custeio como o “método usado para apropriação de custos”. SANTOS (1998, p.66) é mais contundente ao afirmar que método de custeio “é o critério utilizado, por uma unidade, para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades objeto de acumulação de custos, definidas pelo método de acumulação de custos”.

No Quadro 1 apresenta-se uma definição de cada sistema ou método de custeio considerado no presente estudo: o custeio por absorção, o custeio variável, o custo-padrão, o método das Unidades de Esforço de Produção - UEPs, o sistema de Custeio Baseado em Atividades - ABC (*Activity Based Costing*), bem como o sistema de informação de gestão econômica - GECON.

Quadro 1 - Definição dos sistemas e métodos de custeio considerados na pesquisa

Sistema ou Método de Custeio	Definição
Custeio por absorção CREPALDI (1998:83)	Consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período, sendo que os gastos não fabris são excluídos.
Custeio variável MARTINS (1987:199)	Neste método só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.
Custos-padrão LEONE (1991:264)	São custos calculados antes da realização da atividade, isto é, são custos predeterminados. São estabelecidos pela adoção de métodos racionais que utilizam a projeção e a experimentação. O estabelecimento dos padrões vai sempre implicar uma cuidadosa seleção dos materiais a serem utilizados, no estudo de tempos e movimentos para determinação da quantidade de mão-de-obra e no estudo do equipamento e de outras instalações que permitam a determinação da capacidade prática ou norma da fábrica.
Método das Unidades de Esforço de Produção - UEPs KLIEMANN NETO (1995:21)	Define uma unidade de medida comum para o conjunto de atividades desenvolvidas pela estrutura produtiva da empresa. Esse método simplifica a medição da produção, pois produtos diferentes serão contabilizados por um parâmetro, permitindo que se tenha um valor global e sintético da atividade da fábrica. Sendo que tal parâmetro é simultaneamente físico e monetário.

Custeio Baseado em Atividades - ABC (<i>Activity Based Costin</i>) KAPLAN e COOPER (1998:16)	Uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercado e clientes.
Sistema de Informação de Gestão Econômica - GECON GUERREIRO (1996:77-78)	É um modelo de sistema gerencial utilizado para a administração por resultados econômicos, incorporando um conjunto de conhecimentos integrados que visa a eficácia empresarial. Cita que trata-se de um sistema estruturado dentro de uma concepção holística.

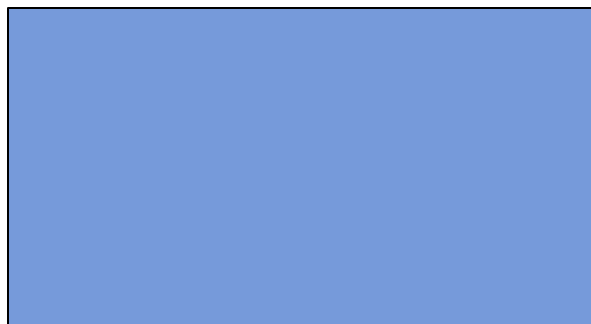
PERFIL DAS EMPRESAS

Para caracterizar o perfil das empresas pesquisadas foram analisados o tipo de constituição do capital, ramo de atividade, mercado de atuação e porte por número de empregados.

a) Constituição das empresas por tipo de capital

É importante identificar o tipo de constituição da sociedade, se é de capital aberto, caracterizada pela abertura do capital com negociação de ações em Bolsa de Valores, ou se é de capital fechado. Assim, tem-se um referencial da forma de captação de recursos e do porte das empresas pesquisadas. Na Figura 1 é apresentado o tipo constituição do capital das empresas pesquisadas.

Figura 1: Constituição das empresas por tipo de capital



Nas 17 empresas pesquisadas, 13 são constituídas como sociedade de capital aberto e 4 como sociedade de capital fechado, isso demonstra que a maioria das empresas pesquisadas são empresas de grande porte, cumprindo, assim, o objetivo do estudo que foi pesquisar as grandes empresas de Santa Catarina.

b) Ramo de atividade das empresas pesquisadas

As empresas pesquisadas possuem ramos de atividade diversos. No estudo não se buscou trabalhar com apenas um ramo de atividade, o que se pretendeu foi pesquisar as grandes empresas do Estado de Santa Catarina, independente do ramo de atividade exercido pelas empresas, conforme evidenciado na Tabela 1.

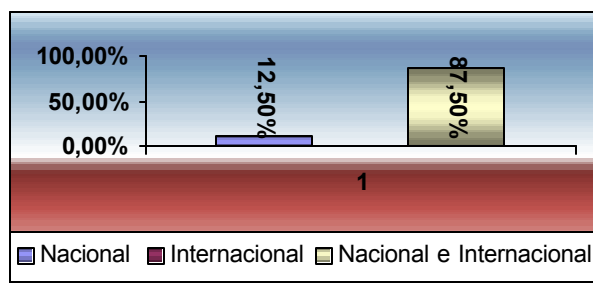
Tabela 1: Ramo de atividades das empresas

Ramo de Atividade das Empresas	Qt	%
Metalúrgico, que produz peças em ferro fundido para a construção civil, indústria mecânica e automobilística.	1	6%
Criação, produção e abates de aves (frangos, chester, perus e outros) e suínos; Industrialização de produtos de origem animal, massas congeladas, soja e seus derivados e comercialização de vegetais congelados e sucos.	5	29%
Produção e comercialização de revestimento cerâmico.	2	12%
Vestuário, têxtil.	5	29%
Produção e distribuição de energia elétrica.	1	6%
Fabricação de compressores herméticos para refrigeração.	1	6%
Desenvolvimento e fabricação de soluções tecnológicas na área de telecomunicações.	1	6%
Eletroeletrônicos, componentes elétricos, transformadores, geradores, automação, tintas e vernizes industriais.	1	6%
Total	17	100%

Observa-se que o ramo de atividade que mais se destaca é o de alimentos e vestuário, seguido pelo ramo cerâmico. As outras empresas listadas ajudam a formar o mix dos ramos de atividade existentes no Estado de Santa Catarina.

c) Mercado de atuação das empresas pesquisadas

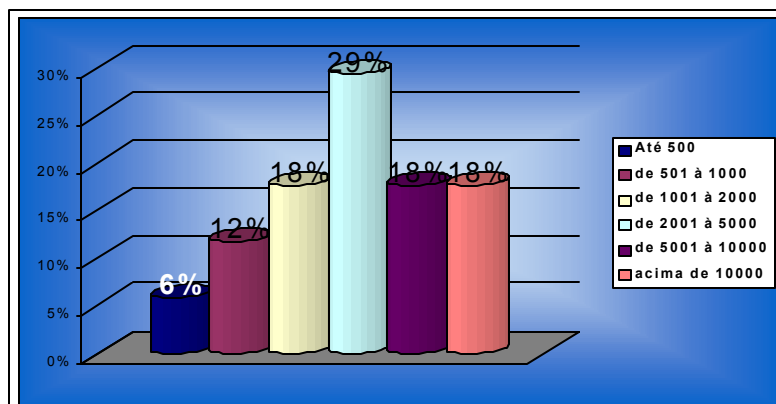
Com relação ao mercado de atuação das empresas pesquisadas, buscou-se identificar o mercado de atuação, se nacional, internacional, ou ambos. A Figura 2 mostra o mercado de atuação das empresas pesquisadas.

Figura 2: Mercado de atuação das empresas

Observa-se que 87,50% das empresas atuam no mercado nacional e internacional e apenas 12,50% atuam somente no mercado nacional, sendo que nenhuma das empresas pesquisadas atua apenas no mercado internacional.

d) Porte das empresas por número de empregados

Quanto ao número de empregados, buscou-se caracterizar o tamanho das empresas pesquisadas em função deste item. A Figura 3 evidencia tal situação.

Figura 3: Número de empregados das empresas pesquisadas

Das empresas pesquisadas, dos dois limites de intervalos estabelecidos, respectivamente o inferior e o superior, observa-se que 6% situam-se na faixa de até 500 empregados, 12% na faixa de 501 a 1000 empregados, 18% na faixa de 1001 a 2000 empregados, 18% na faixa de 5001 a 10000 em empregados, 18% na faixa acima de 10000 empregados e 29% na faixa de 2001 a 5000 empregados.

O perfil das empresas pesquisadas compreende em sua maioria, empresas de capital aberto, com atuação no mercado nacional e internacional e com mais de 2000 empregados. Quanto ao ramo de atividade, a amostra da pesquisa conseguiu reunir os principais setores existentes no estado de Santa Catarina.

A seguir será apresentado o perfil dos entrevistados, revelando o cargo dos entrevistado e sua formação acadêmica.

PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Para caracterizar o perfil dos entrevistados foram analisados os seguintes dados: o cargo que ocupava dentro da empresa e sua formação acadêmica.

a) Cargos dos entrevistados

A listagem dos cargos do entrevistados verificou os responsáveis pelos sistemas de custos dentro das empresas pesquisas, para posterior relacionamento com a formação acadêmica. Os entrevistados ocupam os cargos que são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2: Cargos dos entrevistados

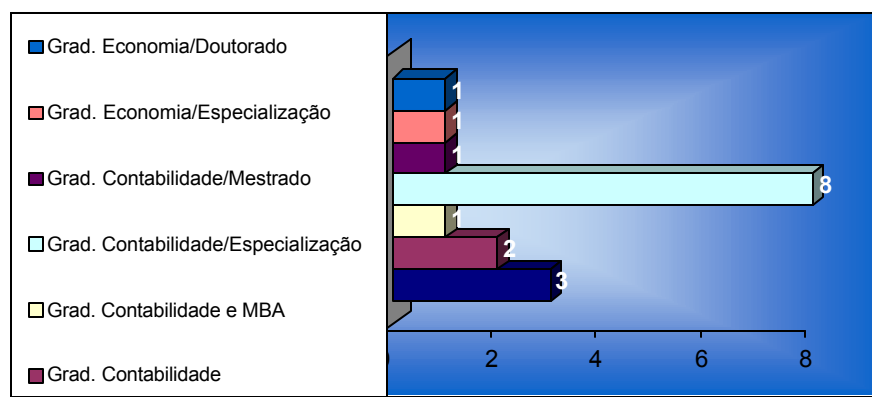
Cargos dos Entrevistados	Qt	%
Analista de Controladoria	3	28%
Analista de Custos	1	6%
Assistente de Custos	1	6%
Chefe de Custos e Orçamentos	1	6%
Contador	2	12%
Coordenador de Controladoria	2	12%
Economista	1	6%
Gerente de Controladoria	1	6%
Gerente de Custos	2	12%
Gerente de Custos e Orçamentos	1	6%
Gerente Jurídico e Controller	1	6%
Supervisor de Contabilidade	1	6%
Total	17	100%

Observa-se que quase todos os entrevistados possuem cargos relacionados a área de contabilidade ou controladoria, exceto o economista e o gerente jurídico, que acumula a função de controller.

b) Formação acadêmica dos entrevistados

Com relação à formação acadêmica dos entrevistados, buscou-se verificar o grau de escolaridade e formação específica relacionada à área de custos. Este aspecto é importante, pois essas pessoas manipulam diversos conceitos simultaneamente ou separadamente em seus sistemas de custos, e esta é uma forma de saber o referencial teórico dos entrevistados sobre o tema. Outro aspecto que pode ser analisado é o grau de especialização das pessoas envolvidas com a área de custos dentro das empresas. A Figura 4 demonstra a formação acadêmica dos entrevistados.

Figura 4: Formação acadêmica dos entrevistados



Verifica-se que 8 entrevistados possuem graduação em contabilidade com especialização relacionada à área de custos. Também, percebe-se a existência de 2 economistas, 1 com especialização e 1 com doutorado, atuando junto à área de custos. Administradores com especialização relacionada a custos, foram constatados 3. Também foram entrevistados 1 Contador com MBA e 1 Contador com mestrado em Engenharia de Produção com ênfase em Gestão.

O moderno profissional da controladoria tem que dominar conhecimentos de administração geral, finanças, marketing etc., além, evidentemente, de contabilidade, custos e tributos. Trata-se de um profissional generalista, por ter que reunir experiência nas áreas financeira, contábil e administrativa, sendo por isso aproveitados profissionais de áreas afins como demonstra o resultado da pesquisa. Contudo, a maioria dos entrevistados possui algum tipo formação relacionada à contabilidade, os que não possuem graduação em contabilidade possuem algum tipo de Pós-Graduação relacionado à área de custos.

Na sequência são analisados os sistemas de custos utilizados nas empresas pesquisadas, bem como, o tempo de utilização, a extensão de implantação do atual sistema e a integração com outros sistemas da empresa.

SISTEMAS DE CUSTOS UTILIZADOS NAS EMPRESAS

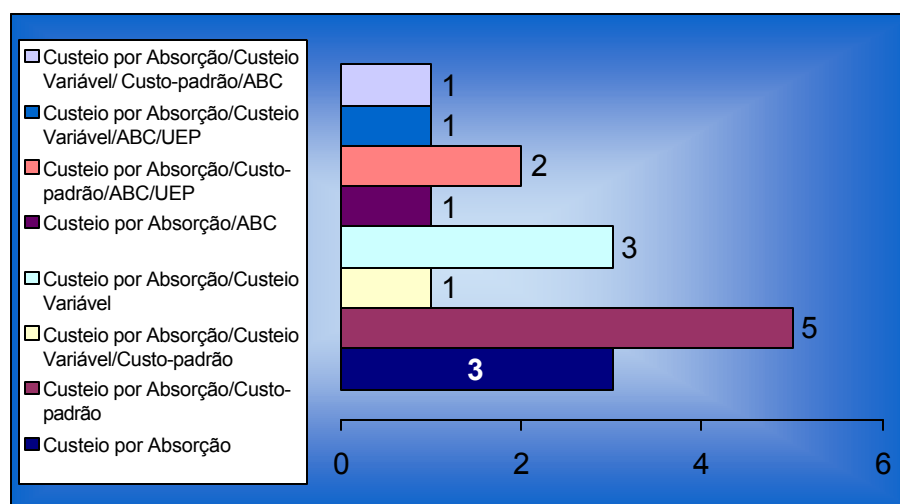
Na verificação dos sistemas de custos utilizados nas empresas foram analisados os métodos de custeio utilizados, tempo de utilização do atual método, extensão de implantação do atual sistema de custos nas empresas, bem como a integração do sistema de custos aos demais sistemas da empresa.

a) Método de custeio utilizado

Com relação ao método de custeio utilizado nas empresas pesquisadas, buscou-se identificar que sistema ou método de custeio a empresa está utilizando, o custeio por absorção, custeio variável, custo-padrão, custeio ABC, GECON.

Quanto ao método de custeio utilizado nas empresas pesquisadas tem-se a situação que é apresentada na Figura 5.

Figura 5: Método de custeio utilizado nas empresas pesquisadas



Entre as empresas pesquisadas, quanto ao sistema ou método de custeio, 3 utilizam apenas o Custeio por Absorção; 5 utilizam o Custeio por Absorção junto com o Custo-Padrão; 1 utiliza o Custeio por Absorção junto com o Custeio Variável e o Custo-padrão; 3 utilizam o Custeio por Absorção com o Custeio Variável; 1 utiliza o Custeio por Absorção e ABC; 2 utilizam o Custeio por Absorção com o Custo-Padrão, ABC e UEP; 1 utiliza o Custeio por Absorção com o Custeio Variável e ABC e a Unidade de Esforço Padrão; e, por último, 1 utiliza quase todos os métodos, ou seja, Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custo-Padrão e o ABC. É importante ressaltar que todas as empresas utilizam o Custeio por Absorção, por ser o único que é aceito pelo Fisco no Brasil. Outro fato é que entre as empresas pesquisadas não foi encontrada nenhuma que utilizasse o Sistema GECON.

Observa-se, que a maioria das empresas pesquisadas estão utilizando mais de um sistema de custos. Isto decorre da necessidade que as empresas tem em manter um sistema formal de contabilização dos custos dos produtos fabricados, para atender as exigências feitas pelas autoridades fiscais e pela Legislação Comercial e Societária, assim todas possuem como base o custeio por absorção. Por outro lado, no ambiente empresarial altamente competitivo, apenas o custeio por absorção parece não ser o suficiente. As empresas necessitam de controles gerenciais, onde não exista a preocupação de atender as regulamentações legais e fiscais, apenas as necessidades informativas dos gestores.

Esses sistemas gerenciais possuem, cada um deles, um enfoque diferente. O custo-padrão possui enfoque no controle da produção, o custeio variável possui enfoque gerencial por não levar em conta os custos fixos, o custeio ABC nas atividades. Portanto, de acordo com o tipo de decisão a ser tomada, um sistema pode fornecer melhores

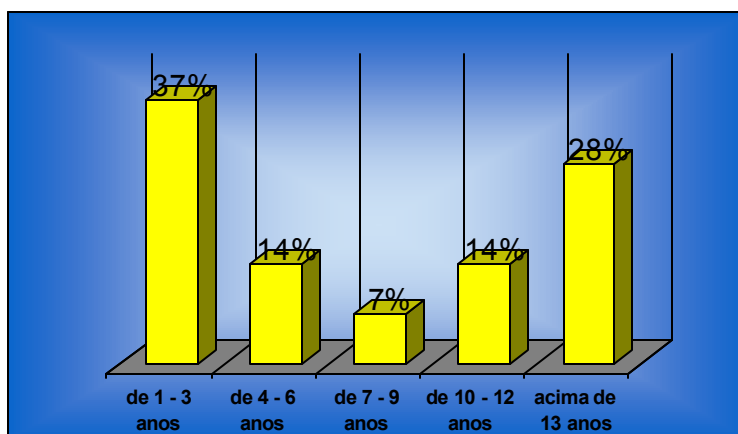
informações em relação a outro. Isso levou algumas das empresas pesquisadas a adotar mais de três métodos de custeio, cada um atendendo a áreas e decisões específicas.

A Cecrisa Revestimentos Cerâmicos S/A possui a seguinte composição de métodos de custeios: para os custos industriais utiliza o custeio por absorção, para a formação do preço de venda o custo-padrão e para despesas o custeio ABC. Na WEG Indústrias S/A a composição é a seguinte: para alocação das despesas variáveis o custeio variável e para alocação das despesas fixas o custeio ABC.

b) Tempo de utilização do atual método de custeio

Com relação ao tempo de utilização do atual método de custeio usado nas empresas pesquisadas, tem-se a seguinte situação conforme a Figura 6.

Figura 6: Tempo de utilização do atual método de custeio



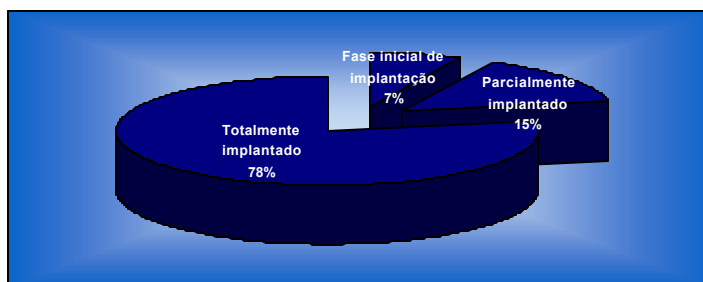
Em 37% das empresas pesquisadas o tempo de utilização do atual método de custeio está na faixa de 1 a 3 anos, 14% na faixa de 4 a 6 anos, 7% na faixa de 7 a 9 anos, 14% na faixa de 10 a 12 anos e, finalmente, 28% acima de 13 anos de utilização.

Observa-se que na maioria das empresas pesquisadas o tempo de utilização do atual método de custeio é superior a quatro anos. Isso mostra que os métodos estão há muito tempo sendo aperfeiçoados pelas empresas, principalmente nas bases de informações.

c) Extensão de implantação do atual sistema de custos nas empresas

Com relação à extensão de implantação do atual sistema de custos nas empresas, buscou-se verificar a fase de implantação, se inicial, parcialmente implantado ou totalmente implantado. A Figura 7 demonstra a extensão de implantação do atual sistema de custos nas empresas pesquisadas.

Figura 7: Extensão de implantação do atual sistema de custos nas empresas



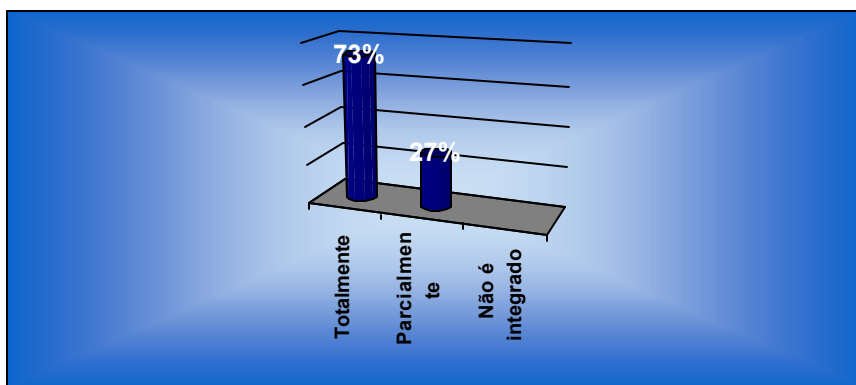
Quanto à extensão de implantação do atual sistema de custos nas empresas pesquisadas, 78% das empresas estão com seus sistemas de custos totalmente implantados, 15% estão com seus sistemas de custos parcialmente implantados e 7% em fase inicial de implantação. Contudo, um dos entrevistados defende que um sistema de custos nunca poderá estar totalmente implantado, pois sempre tem melhorias a serem feitas que surgem com a evolução da empresa e de novas tecnologias.

d) A integração do sistema de custos com outros sistemas da empresa

O sucesso de um sistema de custos depende fundamentalmente da definição de seu projeto dentro do sistema de informações da empresa. A definição do sistema, na amplitude dos subsistemas, sistemas operacionais, permite a interligação dos vários sistemas. Uma interface possibilita a execução do sistema de custos, com acesso automático a dados do sistema de contabilidade e de outras áreas operacionais. O propósito da integração do sistema de custos a outros sistemas operacionais tende, de um lado, reduzir os custos, e, de outro, alcançar o objetivo do sistema de custos de gerar informações precisas e *on-line* para seus usuários no processo decisório.

Quanto à integração do sistema de custos a outros sistemas operacionais da empresas, as respostas registradas são apresentadas na Figura 8.

Figura 8: Integração entre sistema de custos e sistemas operacionais



Nas empresas pesquisadas, 73% possuem seu sistema de custos totalmente integrado a outros sistemas operacionais e 27% possuem seus sistemas de custos apenas parcialmente integrados.

Verifica-se a tendência integração do sistema de custos aos outros sistemas operacionais existentes na empresa. A integração agiliza o fluxo de informações dentro da empresa, bem como a sua disponibilização. Por outro lado, as empresas que não possuem o sistema de custos integrado alegaram dificuldades financeiras, haja vista, que sistemas integrados demanda um certo investimento, mas todas reconheceram os benefícios da integração de sistemas.

Com relação aos sistemas de custos utilizados, verifica-se que a maioria das empresas pesquisadas utilizam, no mínimo, dois métodos de custeio, um para fins legais e fiscais e outro para fins gerenciais. Algumas empresas chegam a utilizar quatro métodos de custeio, cada qual atendendo à áreas e decisões específicas. Também observou-se que a maioria dos sistemas de custos estão implantados há mais de 4 anos e estão totalmente integrados a outros sistemas operacionais da empresa.

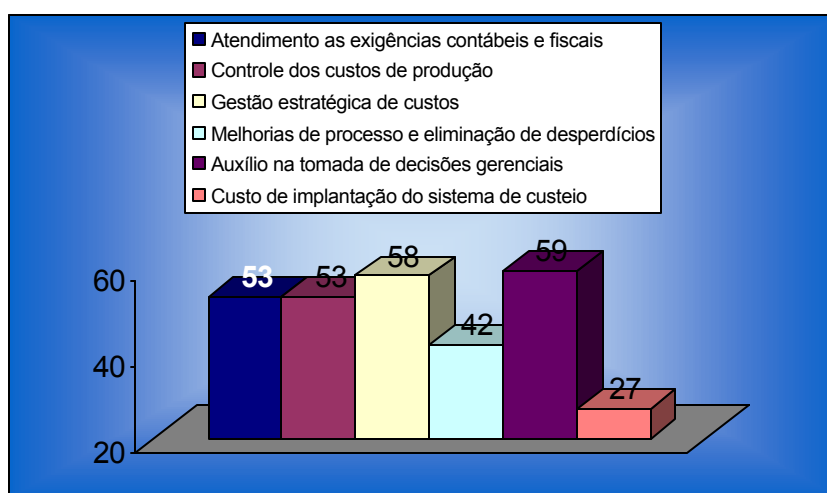
FATORES DETERMINANTES NA ESCOLHA DO SISTEMA DE CUSTOS IMPLEMENTADO NAS EMPRESAS

No que concerne a verificação dos fatores que determinaram a escolha do sistema de custos implementado nas empresas pesquisadas foram analisados os seguintes itens: fatores determinantes na escolha do sistema de custos, dúvidas quanto aos fundamentos dos sistemas de custos no momento da escolha, o modo como ocorreram as superações das dúvidas provenientes da escolha e dificuldades encontradas no momento da escolha do sistema de custos.

a) Fatores determinantes na escolha do sistema de custos

Quanto aos fatores determinantes na escolha do sistema de custos, atribuindo 6 para o fator mais importante e 1 para o menos importante, interpolando os demais fatores, tem-se o resultado que está representado na Figura 9.

Figura 9: Fatores determinantes na escolha do sistema de custos



Entre as empresas pesquisadas, o fator mais importante na escolha de um sistema de custos é o auxílio na tomada de decisões gerenciais; em segundo lugar está a gestão estratégica de custos; em terceiro lugar, empatados, tem-se o atendimento às exigências contábeis e fiscais e o controle dos custos de produção; em quarto lugar está melhorias de processo e eliminação de desperdícios; em último lugar está o custo de implantação do sistema de custeio. Ainda, alguns entrevistados indicaram, como fatores importantes na escolha de um sistema de custos, a redução do prazo de apuração do resultado e que o sistema ofereça a verificação da participação representativa dos custos diretos.

Portanto, pode-se inferir que as empresas não estão preocupadas com o custo de implantação do sistema de custos. A preocupação reside no retorno do sistema de custos como auxílio à tomada de decisões gerenciais, bem como, na gestão estratégica de custos e controle dos custos de produção. Ainda, as empresas esperam ter atendidas as exigências contábeis e fiscais por seus sistemas de custos.

b) Dúvidas quanto aos fundamentos dos sistemas de custos no momento da escolha

Na escolha do sistema de custos a ser implantado na empresa, é necessária a compreensão dos fundamentos dos mesmos para analisar qual é o mais indicado. As dúvidas que apontaram como existentes quanto aos fundamentos dos sistemas de custos no momento desta análise, nas empresas pesquisadas, são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3: Dúvidas quanto aos fundamentos dos sistemas de custos no momento da escolha

Dúvidas quanto aos fundamentos dos sistemas de custos no momento da escolha	Qt	%
Qual a participação dos custos diretos e indiretos no custo total?	1	6%
Como agir quando o processo produtivo possui várias fases, aumentando a complexidade?	1	6%
Qual o nível de detalhamento ideal?	1	6%
Como obter e estruturar as informações necessárias?	1	6%
Qual o melhor modelo de planejamento e controle empresarial a ser adotado para os processos da empresa?	1	6%
Como fazer a apropriação dos custos correspondente a cada centro de custo e posteriormente aos produtos?	1	6%
É possível estabelecer padrões segmentados por processos/atividades relacionadas? Estes vão atender o tipo de produção que acontece nesta empresa: a) produção contínua; b) produção por encomenda?	1	6%
É conveniente somente para a tomada decisões gerenciais ou é também aceito legalmente?	1	6%
Qual o melhor método de rateio?	1	6%
Qual a forma e complexidade de implantação do ABC?	1	6%
No caso do Custeio Variável – Qual a interpretação das informações e critérios? Classificação dos custos fixos e variáveis? Como analisar a margem de contribuição unitária e total? Como analisar a contribuição marginal?	1	6%
Quais informações poderiam ser geradas pelos sistemas?	1	6%
Não possui histórico sobre as dúvidas	3	16%
Não houveram dúvidas	2	12%
Total	17	100%

Alguns dos entrevistados afirmaram desconhecer as dúvidas que existiram, pois o sistema já estava implantado há muito tempo. Outros entrevistados alegaram não ter havido dúvidas quanto aos fundamentos.

Observa-se que realmente existem muitas dúvidas no momento de escolha do sistema de custo, não apenas as referentes aos fundamentos dos métodos, mas também, na forma de analisar as informações geradas pelos sistemas.

c) Superação das dúvidas em relação à escolha do sistema de custos

Com relação à superação das dúvidas em relação à escolha do sistema de custos, a Tabela 4 apresenta as respostas apontadas.

Tabela 4: Superação da dúvidas de escolha do sistema de custos

Superação das dúvidas de escolha do sistema de custos	Qt	%
Literatura especializada	6	26%
Legislação do Imposto de Renda	1	4%
Investimento em cursos, bolsas de estudo para graduação e pós-graduação	1	4%
Consultoria	9	41%
Grupos de discussão	1	4%
Grupos de estudo	1	4%
Benchmarking com outras empresas	1	4%
Conhecimento profundo dos processos em toda a cadeia produtiva	1	4%
Não possuem histórico	2	9%
Total	23	100%

Neste item, as empresas tiveram mais de uma resposta, haja vista que muitas recorreram a consultoria e leitura especializada paralelamente. Algumas alegaram não possuírem histórico deste fato, pois seus sistemas estão implantados há muito tempo.

c) Dificuldades encontradas no momento da escolha do sistema de custos

Quanto às dificuldades encontradas no momento da escolha do sistema de custos usado pelas empresas pesquisadas, a Tabela 5 apresenta as respostas registradas.

Tabela 5: Dificuldades encontradas no momento da escolha do sistema de custos

Dificuldades encontradas no momento da escolha do sistema de custos	Qt	%
Mudança de cultura	1	6%
Custos de implantação	1	6%
Informações ágeis e confiáveis	1	6%
Organização da base de dados	1	6%
Definição de solução Informatizada (software)	1	6%
Adaptação das pessoas a uma nova ferramenta extremamente informatizada	1	6%
A maior dificuldade é que existem muitas dificuldades	1	6%
Complexidade de implantação	1	6%
Receio quanto ao sistema realmente trazer uma melhoria das informações para a tomada de decisões	1	6%
Escolher entre as opções existentes: ABC, Custo-padrão, custeio variável, custeio por absorção. Devido ao forte trabalho de divulgação em torno de cada modelo. Todos são vendidos como sendo a solução dos problemas da empresa	1	6%
Encontrar um sistema que atenda a legislação e que seja flexível para análises gerenciais	3	16%
Não possuem histórico	4	24%
Total	17	100%

Observa-se que existem diversas dificuldades no momento da escolha do sistema de custos, desde a mudança de cultura até a busca por um sistema que atenda a legislação e que seja flexível para análises gerenciais, o que será difícil de ser encontrado. Isso porque, um sistema que atende as regulamentações legais e fiscais dificilmente se enquadrará num enfoque gerencial.

Com relação aos fatores determinantes na escolha do sistema de custos implementado nas empresas pesquisadas, observou-se que existe grande preocupação quanto aos aspectos gerenciais dos sistemas, bem como, com a gestão estratégica dos custos. Sendo que as dúvidas existentes quanto aos sistemas de custos, são superadas frequentemente através de consultorias, não se revelando como dificultador na escolha do sistema a ser implantado. Ainda, pode-se inferir que custos de implantação não são levados em consideração, principalmente nas empresas de capital aberto o que talvez não ocorra com empresas menores.

INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMAS DE CUSTOS

Com relação às informações geradas pelos sistemas de custos foram analisados os seguintes dados: informações gerados pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas, avaliação das informações disponibilizadas pelo sistema de custos, informações para a tomada de decisão que o sistema de custos não oferece e a satisfação quanto às informações disponibilizadas.

a) Informações geradas pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas

Com relação às informações geradas pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas, o Quadro 2 apresenta as repostas dos entrevistados.

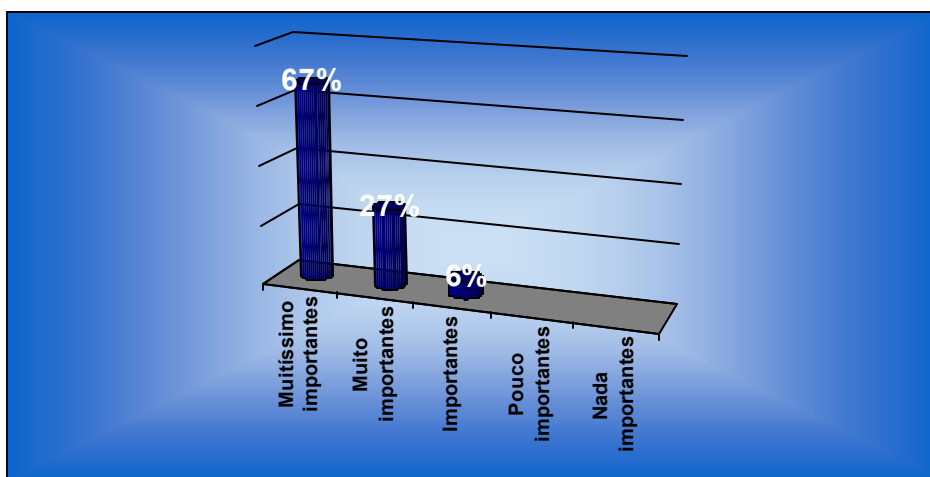
Quadro 2: Informações geradas pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas

Informações geradas pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas
Todas as informações necessárias para acompanhamento de custos de produção on-line
Informações para suporte à tomada de decisão
Posicionamento dos estoques de produtos primários, acabados e em elaboração on-line
Informações analíticas ou sintéticas por período de seleção conforme a necessidade do usuário
Informações de verificação das OP's abertas, quais devem ser fechadas
Oscilações de itens para o setor de vendas
Roteiros completos do processo de fabricação
Preço de vendas
Comparativo padrão X realizado
Informações para acompanhamento de metas
Margem de contribuição e lucratividade
Custo X Mercado
Informações para o acompanhamento de programas de redução de custos
Informações de rendimento industrial

Na maioria das empresas pesquisadas estas informações ficam à disposição, *on-line*, sendo que os novos fatos são registrados no momento de sua ocorrência, gerando, assim, informações tempestivas de grande auxílio na tomada de decisão.

b) Avaliação das informações disponibilizadas pelo sistema de custos

Quanto à avaliação das informações disponibilizadas pelos sistemas de custos, tendo em vista os objetivos que os mesmos devem atingir, os entrevistados se manifestaram conforme apresentado na Figura 10.

Figura 10: Avaliação das informações disponibilizadas pelo sistema de custos

Entre as empresas pesquisadas, 67% delas consideram as informações geradas por seu sistema de custo como muitíssimo importantes, 27% como muito importantes e 6% como importantes. Entre as empresas pesquisadas nenhuma delas considera as informações geradas pouco importantes ou nada importantes.

Denota-se que, na maioria das empresas pesquisadas, os gestores têm consciência da importância das informações disponibilizadas pelos sistemas de custos. Todos os entrevistados consideram que o sistema de custos é uma ferramenta de competitividade no mundo globalizado.

c) Informações para a tomada de decisão que o sistema de custos não oferece

Com relação às informações para a tomada de decisão que o sistema de custos implantado não oferece, as respostas dos entrevistados estão registradas na Tabela 6.

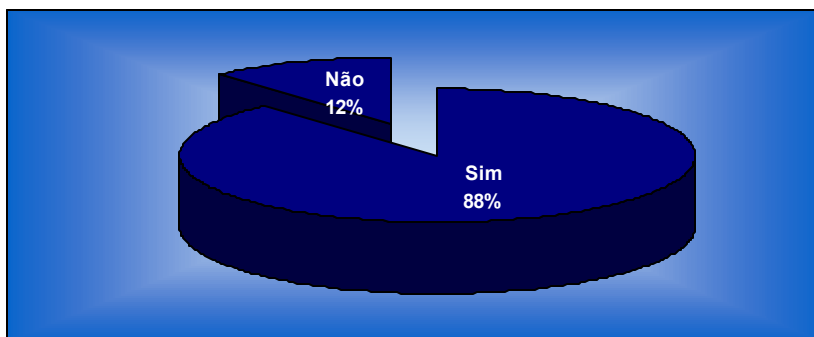
Tabela 6: Informações para a tomada de decisão que o sistema de custos não oferece

Informações para a tomada de decisão que o sistema de custos não oferece	Qt	%
Projeções/ Estudo de cenários	4	23%
O custo da matéria-prima no Long Short quando esta não é fixada	1	6%
O método mais apurado para distribuição dos custos indiretos	1	6%
Comparações com valores projetados	1	6%
Segregação das perdas e quebras no processo, perdas por ociosidade, custo por linha de produção	1	6%
Abertura total dos custos diretos variáveis por produto,	1	6%
Rentabilidade por cliente	1	6%
Quando os lotes de produção são muito pequenos, ou muito grandes, não conseguimos identificar exatamente as perdas por conta das mudanças de Set up.	1	6%
O sistema atende adequadamente	6	35%
Total	17	100%

Verifica-se que a maior dificuldade está na projeção de cenários futuros para os custos das empresas. Na maioria das empresas pesquisadas os respondentes apresentaram este fator como dificultador na tomada de decisões.

d) Satisfação dos gestores quanto às informações disponibilizadas pelo sistema de custos adotado na empresa

Com relação à satisfação dos gestores com as informações disponibilizadas pelo sistema de custos adotado na empresa, as respostas estão registradas na Figura 11.

Figura 11: Satisfação dos gestores com as informações disponibilizadas pelo sistema de custos adotado na empresa

Nas empresas pesquisadas, 88% dos entrevistados responderam que estão satisfeitos com as informações disponibilizadas. Enquanto, 12 % não estão satisfeitos.

A maioria dos respondentes manifestou-se como satisfeito com as informações disponibilizadas por seus sistemas de custos. Desta forma, pode-se inferir que os sistemas de custos têm atingido seus objetivos, de auxiliar à tomada de decisão dos gestores.

Diante do exposto, infere-se que as informações geradas pelos sistemas de custos foram consideradas pelas empresas pesquisadas como importantes. Além disso, as informações são geradas de acordo com as necessidades dos seus usuários e *on-line*, assegurando um alto grau de satisfação.

O SISTEMA DE CUSTOS PARA SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO DA EMPRESA

No que se refere ao sistema de custos como suporte ao processo de gestão para a empresa, foram analisados os seguintes dados: o sistema de custos como suporte ao planejamento estratégico, à execução das atividades da empresa, à avaliação de desempenho da empresa, bem como o papel do sistema de custos na empresa.

Em todo o processo de gestão, independente do nível de cada fase, há necessidade de se fazer um levantamento e a análise de uma série de alternativas que se põem diante do gestor. O sistema de custos somente estará voltado para o auxílio das atividades dos gestores se tiver uma estrutura que esteja de acordo com as suas necessidades, sejam elas, operacionais táticas ou estratégicas.

a) O sistema de custos como suporte ao planejamento estratégico da empresa

Um dos objetivos do sistema de custos nas empresas é dar suporte aos administradores no desenvolvimento e implementação da estratégia empresarial. Nas empresas pesquisadas, o suporte ao planejamento estratégico está acontecendo da forma apresentada na Tabela 7.

Tabela 7: O sistema de custos como suporte ao planejamento estratégico

O sistema de custos como suporte ao planejamento estratégico da empresa	Qt	%
Fornecer informações estatísticas, armazenadas de forma organizada (informações históricas), relacionadas a produtos e serviços	1	6%
Composição do mix dos produtos	2	12%
Simulações de custos com base nos planos futuros	4	22%
Identifica as atividades que tem relação com a estratégia da empresa e mensurando as mesmas	1	6%
Compara processos	1	6%
Proporciona precificações de novos produtos	2	12%
Permite projetar ganhos de escala em processos futuros	1	6%
Na elaboração do orçamento global da empresa, inclusive o plano de longo prazo onde estão inseridos todos os planos e metas da empresa	2	12%
Gera informações para definição do planejamento estratégico e acompanhando as metas estabelecidas no mesmo	1	6%
O sistema encontra dificuldades em dar suporte ao planejamento estratégico da empresa devido as dificuldades de projeções	1	6%
Através de análises de rentabilidade por país, representante, linha de produtos, cliente, produto	1	6%
Total	17	100%

Apesar dos entrevistados não terem revelado a posição estratégica das empresas. Contudo, observou-se que os sistemas de custos auxiliam nas escolhas estruturais que moldam a posição competitiva das empresas. Através da composição do *mix* dos produtos, projetando ganhos de escala futuros, entre outros aspectos.

b) O sistema de custos como suporte à execução das atividades na empresa

Com relação ao sistema de custos como suporte à execução das atividades na empresa, as respostas das empresas pesquisadas estão registradas na Tabela 8.

Tabela 8: O sistema de custos como suporte à execução das atividades

O sistema de custos como suporte à execução das atividades na empresa	Qt	%
Simulação de preços de venda, acompanhamento do orçamento, análise de compras, aproveitamento da capacidade instalada	1	6%
O sistema de custos mantém atualizado os cadastros considerados essenciais, acompanha, assiste e dá indicações de procedimentos, visando a boa execução das atividades	1	6%

Fornecer informações para gerenciamento dos processos, redução de custos, avaliação das atividades envolvidas	5	29%
Permite o uso de benchmarking entre áreas da empresa	1	6%
Orienta quais atividades devem ser melhoradas e como devem ser gerenciadas de forma matricial	1	6%
Auxilia no processo de melhoria de desempenho das atividades	3	17%
Fornecer as informações necessárias para a tomada de decisão	1	6%
Nos processos de terceirizações	1	6%
Nos processos de expansão	1	6%
Disponibiliza informações necessárias para cada área da empresa	2	12%
Total	17	100%

Observa-se que o sistema de custos é considerado como ferramenta importante na fase de execução da estratégia empresarial, pois 29% indicaram que ele fornece informações para o gerenciamento dos processos, redução de custos e avaliação das atividades envolvidas.

c) O sistema de custos como suporte à avaliação de desempenho da empresa

Com relação ao sistema de custos como suporte à avaliação de desempenho da empresa, as respostas das empresas pesquisadas estão registradas na Tabela 9.

Tabela 9: O sistema de custos como suporte à avaliação de desempenho

O sistema de custos como suporte à avaliação de desempenho da empresa	Qt	%
Através de relatórios que avaliam o desempenho do faturamento, níveis de preço praticado e rentabilidade, níveis de estoque, uso da capacidade produtiva instalada e controle de orçamento	2	12%
Fornecer informações para o Balancete Gerencial que é utilizado na avaliação de desempenho	1	6%
Através do custeamento correto dos produtos que é a base da informação para avaliar o desempenho da empresa	1	6%
Serve de base, para elaboração de todos os resultados	1	6%
Caracteriza todos os movimentos ocorridos no processo, ou seja, do custo da logística da matéria-prima até o produto final	1	6%
Auxilia na medição do desempenho das filiais	3	22%
Com informações em diversos níveis, sobre rentabilidade, ganhos obtidos com projetos de redução de custos, análise da composição de custos	2	12%
Relatório de rentabilidade por mercado/canal de distribuição	1	6%
Compromete toda a organização com medidas de custos	1	6%
Fornecer informações reais das transações executadas pela empresa no período em análise possibilitando efetuar críticas entre o previsto e o realizado	2	12%
Através da estrutura de custos, elaborada para obter informações consistentes sobre as atividades desempenhadas, é gerado o resultado da atividade industrial mensal, apoiado sempre pelos dados contábeis	1	6%
Total	17	100%

Apesar das respostas não terem sido muito contundentes em nenhuma das alternativas apontadas, verifica-se em vários itens a sua contribuição na avaliação de desempenho da estratégia estabelecida.

d) O papel do sistema de custos na empresa

Quanto ao papel do sistema de custos nas empresas pesquisadas, as respostas estão registradas na Tabela 10.

Tabela 10: O papel do sistema de custos na empresa

O papel do sistema de custos na empresa	Qt	%
Muito importante, além de atender os aspectos fiscais/legais dá suporte com informações	5	28%

gerenciais as quais são a base para a tomada de decisões dos administradores		
Tem o papel de fornecer informações e participar das tomadas de decisões através de estudos, controles e projeções	2	12%
Fundamental, pois orienta toda a política comercial da empresa	3	18%
Fundamental, erros em sua elaboração podem levar a empresa a tomar decisões erradas, vindo a comprometer sua evolução e continuidade	1	6%
Fundamental, uma das premissas da missão da empresa é ter excelência em custos	1	6%
Fundamental, não existe empresa sem sistema de custos	2	12%
Fundamental, para a boa execução das atividades fabris, manter o sistema de custos integrado com os demais sistemas para uma empresa moderna	3	18%
Total	17	100%

Infere-se do exposto que o sistema de custos desempenha papel importante nas empresas pesquisadas. Diversas são as razões apresentadas, mas a que mereceu destaque, indicada por 28% dos respondentes, que ele é muito importante porque, além de atender os aspectos fiscais/legais, dá suporte na administração da empresa com informações gerenciais, as quais são a base para a tomada de decisões dos gestores.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo verificar os fatores determinantes na escolha do sistema de custo para dar suporte ao processo de gestão, partindo-se de uma investigação feita junto as grandes empresas de Santa Catarina. A partir da análise dos dados coletados nestas empresas, constatou-se o seguinte:

- Observou-se que a maioria das empresas pesquisadas utiliza pelo menos dois métodos de custeio em conjuntos, sendo um fiscal e outro gerencial. O conjunto de métodos mais utilizado é o custeio por absorção junto com o custo-padrão. Constatou-se uma tendência, principalmente nas empresas de capital aberto, em utilizarem três ou quatro métodos ao mesmo tempo, sendo cada um utilizado para um fim específico dentro da empresa. Nas empresas de capital fechado e com menor número de empregados, ainda é utilizado apenas o custeio por absorção que, a princípio, teria como finalidade atender as exigências fiscais e societárias. Contudo, estas empresas fazem algumas adaptações nestes sistemas de custos para que estes consigam gerar também informações gerenciais que as satisfaçam.
- Quanto ao tempo de utilização do atual método utilizado nas empresas, a maioria delas possuem seu sistema de custos implantado a mais de 4 anos e totalmente integrado a outros sistemas operacionais existentes na empresa.
- As empresas pesquisadas apontaram o auxílio às decisões gerenciais e à gestão estratégica de custos como os fatores mais importantes no momento da escolha do método de custeio. As empresas pesquisadas esperam que o sistema de custos auxilie na busca de uma vantagem competitiva sustentável para seus produtos.
- Existe também o receio quanto ao fato dos sistemas realmente proporcionar uma melhoria das informações geradas para a tomada de decisões, especialmente devido às várias opções disponíveis: ABC, UEP, custo-padrão, custeio variável, custeio por absorção. Acreditam que há um forte trabalho de divulgação em torno de cada modelo e todos são colocados como sendo a solução para os problemas da empresa.
- A escolha de um sistema de custos para uma empresa envolve muitas variáveis e, neste caso, o gestor precisa ter o enfoque sistêmico, sob pena de tomar uma decisão equivocada para a empresa. A escolha de um sistema de custos para uma empresa não pode acontecer de forma fragmentada ou polarizada.
- Na maioria das empresas pesquisadas, existe um banco de dados que fica disponível para os usuários interagirem com o sistema de custos da empresa e

montarem seus relatórios e obterem as informações *on-line* conforme suas necessidades. As informações são utilizadas por quase todos os níveis hierárquicos das empresas para suporte à tomada de decisão. Desde, a aquisição de matéria-prima no setor de compras, ou contratação de funcionários pela área de recursos humanos, até na análise de linhas mais produtivas e rentáveis e no planejamento estratégico.

- g) As principais informações geradas para os usuários das empresas pesquisadas, dizem respeito à margem de lucro e contribuição por produto, avaliações sobre o preço de venda, decisões sobre o *mix* de produtos, eficiência, produtividade e planejamento de produção, decisões de investimentos, informações para o planejamento econômico e financeiro da empresa.
- h) Na fase do planejamento estratégico da empresa, o sistema de custos fornece informações estatísticas relacionadas a produtos e serviços, composição do *mix* dos produtos, proporciona precificações de novos produtos, permite projetar ganhos de escala em processos futuros, bem como, no acompanhamento das metas estabelecidas pelo planejamento estratégico.
- i) Na fase de execução das atividades da empresa, auxilia nos processos de terceirizações, verificação da viabilidade de produtos e do negócio, no benchmarking entre áreas e também nos processos de expansão.
- j) Na avaliação de desempenho o sistema de custos dá suporte, principalmente na busca do comprometimento de toda a organização com as medidas de custos estabelecidas pela direção da empresa e oferecendo informações reais das transações executadas no período, possibilitando efetuar críticas entre o previsto e o realizado.
- k) Todas as empresas pesquisadas reconhecem o sistema de custos como fundamental para a o processo de gestão, tendo um dos entrevistados, respondido que uma empresa sem sistema de custo não existe. A importância reconhecida por essas empresas vem corroborar com muitos autores pesquisados que escrevem sobre a importância da gestão de custos, considerando-o como a alma da organização.

Assim, a partir das respostas dos entrevistados, pode-se concluir que na escolha e definição de um sistema de custos, existem fatores de fundamental importância a serem avaliados, e que o sistema escolhido precisa atender satisfatoriamente as necessidades de seus futuros usuários e da empresa onde será implantado. Os fatores mais considerados pelas empresas pesquisadas dizem respeito à necessidade de informações para dar suporte ao processo de gestão.

REFERÊNCIAS

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

DRUCKER, Peter. **Desafios gerências para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

EDITORA EMPREENDEDOR, com a coordenação técnica da Eloy Simões Consultores Associados. **Empresas do Século de Santa Catarina**. Florianópolis, 2000.

HATAKEYAMA, Suely Midori, **Rumo ao Século XXI**. Disponível em: <http://www.ime.usp.br/~bianconi/mono/rumo.htm>. Acessado em 27 março 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa**: seu alcance sem mistério. São Paulo: Atlas, 1996.

JOHNSON, Thomas H. e KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial**: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

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

KLIEMANN NETO, Francisco José. **Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidade de esforço de produção**. In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos (1.: 1994: São Leopoldo). Anais. São Leopoldo: UNISINOS, 1995.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 1981.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: um enfoque administrativo. 10 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus: 1986.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil.. São Paulo: Atlas, 1994.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. **Revista de Contabilidade do CRC – SP**. São Paulo, n..4, p.62-74, mar./1998.

SANTOS, Roberto Vatan dos e NININ, Alessandra Cardoso da Silva. Realidade dos sistemas de custos em empresas de grande porte. **Revista de Contabilidade do CRC – SP**. São Paulo, n.14, p.22-35, dez./2000.