

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

Bacharel em Ciências Contábeis pela UFSC,
Mestre em Administração pela ESAG/UEDESC

Ilse Maria Beuren

Contadora, Professora da Universidade Regional de Blumenau,
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
e-mail: ilse@furb.br

RESUMO

O artigo analisa 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 realizada em 17 grandes empresas de Santa Catarina, de diversos ramos de atividade. Foram levantados os sistemas de custos utilizados, o tempo de utilização do atual sistema, a extensão de implantação, a integração entre este sistema e outros sistemas operacionais. Também buscou-se informações sobre os fatores determinantes na escolha do sistema de custos implementado nas empresas pesquisadas, as dúvidas e como estas foram superadas, bem como o papel do sistema de custos na gestão empresarial. A pesquisa realizada é do tipo exploratória, a partir de entrevistas semi-estruturadas e de análise documental. Os resultados da pesquisa permitiram identificar, como fatores determinantes para escolha de um sistema de

- - - { Fatores determinantes na escolha do sistema de custos para dar suporte ao processo de gestão: um estudo nas grandes empresas de Santa Catarina

custos, o auxílio à tomada de decisões e a gestão estratégica de custos. O custo de implantação foi considerado pelas empresas pesquisadas como um fator de pouca relevância. Observou-se que as grandes empresas usam 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 não oferecerem projeções e estudos de cenários.

ABSTRACT

This article analyses the determining factors when choosing cost management systems to support business management processes for large companies in Santa Catarina. The research was conducted in 17 large companies from Santa Catarina operating in diverse areas of activity. The cost management systems used by each company were studied along with the time each current system has been operational, the extent of its implementation and its integration with other operational systems. Information was also sought out concerning the determining factors in the choice of cost management systems in the companies researched, their doubts and how those doubts were overcome as well as the role of cost management systems within the business management of those companies. The research conducted is of an exploratory type, carried out through semi-structured interviews and documentary analysis. The results of this research allows the identification, as determining factors in the choice of a cost management system, of how it helps with decision taking and the management strategy for costs. The companies researched considered the cost of implementing these systems to be of little relevance. It was noted that large companies used at minimum three costing methods; one for each type of information required. Yet, all the companies researched were unanimous in responding that the major deficiency of such systems to be an inability to make projections and study scenarios.

1 INTRODUÇÃO

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.

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.

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 optantes 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 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 a lógica inflacionária anterior, fazendo com que as indústrias nacionais não mais pudessem recuperar os custos incorridos através de preços altos.

Diante do exposto, observa-se que todas as empresas, independentemente do tipo de estratégia que estejam ou que pretendam adotar, 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 escolhido forneça o conhecimento do custo de seu produto.

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.

A partir das colocações expostas, pode-se perceber a relevância que tem a escolha do sistema de custos para uma empresa. Assim, a pesquisa realizada buscou 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.

2 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, arramá-los e produzir informações gerenciais para outros setores da administração. O tipo de sistema de custos a ser adotado, conforme Padoveze (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 lhes oferecer.

Crepaldi (1999, p.145) define método de custeio como o "método usado para apropriação de custos". Santos (1998, p.66) é mais con-

tudente 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.

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

Sistema ou Método de Custeio	Definição
Custeio por absorção Custeio variável MARTINS (1987:199)	Consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período, sendo que os gastos não fabris são excluídos. 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. Tal parâmetro é simultaneamente físico e monetário.
Custeio Baseado em Atividades - ABC (Activity Based Costing) 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 - GLCON GUERRIJO (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.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente estudo consiste de uma pesquisa exploratória. No que concerne ao universo da pesquisa, geralmente não é feita com todos os elementos que compõem uma população. Costuma-se selecionar uma parte dela, denominada amostra. Desse modo, o estudo tem como amostra as 20 empresas que foram consideradas "Empresas do Século de Santa Catarina" pela Editora Empreendedor, sob a coordenação técnica da Eloy Simões Consultores Associados, que convidou as representativas entidades associativas, federativas e sindicais catarinenses para fazer uma avaliação que observasse o comportamento das melhores organizações nos últimos cem anos.

Os fatores levados em consideração para que as empresas fossem consideradas como as "Empresas do Século de Santa Catarina" foram o desempenho na gestão do conjunto dos seguintes itens: marketing, meio ambiente/ecologia, tecnologia voltada para a qualidade, administração de Recursos Humanos e responsabilidade social.

No que concerne às empresas selecionadas para comporem a amostra da pesquisa, 17 das 20 selecionadas participaram, fornecendo dados para a pesquisa, sendo elas: Aurora, Cecrisa, Celesc, Ceval, Dígito, Döhler, Embraco, Hering, Karsten, Macedo, Malwee, Marisol, Perdigão, Portobello, Sadia, Tupy e Weg. As 3 empresas que não forneceram dados para a pesquisa alegaram que as perguntas da entrevista semi-estruturada eram muito específicas, podendo interferir na privacidade das informações e no sigilo de seus sistemas de custos. As empresas que não participaram foram a Datasul, Eliane e Tigre.

Naquelas empresas procurou-se coletar os dados centrais de interesse da pesquisa num dado momento. Os dados primários referem-se às entrevistas semi-estruturadas, com um roteiro composto de questões abertas, realiza-

das com os diretores e/ou gerentes das empresas, em que se buscou informações sobre a escolha do sistema de custos e a sua utilização. O período base de análise foi o mês de outubro de 2001. Por outro lado, nos dados secundários, foi utilizada a análise documental. Esta investigação ocorreu através de consulta a documentos das empresas pesquisadas, com o intuito de verificar a abrangência do sistema de custos implantado e dos relatórios gerados.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

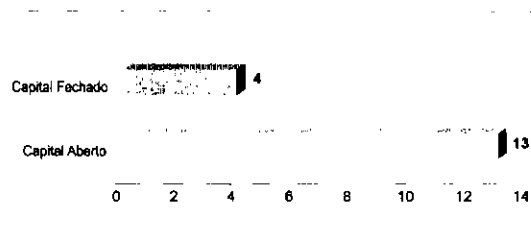
4.1 Perfil das empresas

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 de constituição do capital das empresas pesquisadas.

Figura 1: Constituição das empresas por tipo de capital



Das 17 empresas pesquisadas, 13 são constituídas como sociedade de capital aberto e 4 como sociedade de capital fechado. Isso de-

monstra que a maioria das empresas pesquisadas são 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, independentemente do ramo de atividade exercido, 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%

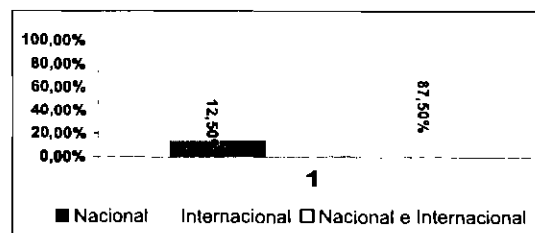
Observa-se que o ramo de atividade que mais se destaca é o de alimentos e vestuário, seguido pelo ramo cerâmico. As outras empresas listadas ajudam a formar o mix dos ramos de atividade existentes no Estado de Santa Catarina.

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



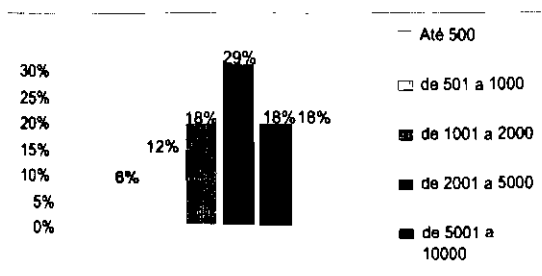
Observa-se que 87,50% das empresas atuam no mercado nacional e internacional e ape-

nas 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 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 os cargos e sua formação acadêmica.

4.2 Perfil dos entrevistados

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

a) Cargos dos entrevistados

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

Tabela 2: Cargos dos entrevistados

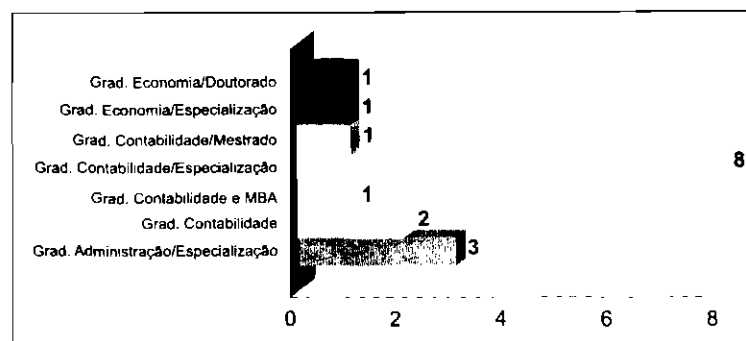
Cargos dos Entrevistados	Qt	%
Analista de Controladoria	3	28%
Analista de Custos	1	6%
Assistente de Custos	1	6%
Chefe de Custos e Orçamentos	1	6%
Contador	2	12%
Coordenador de Controladoria	2	12%
Economista	1	6%
Gerente de Controladoria	1	6%
Gerente de Custos	2	12%
Gerente de Custos e Orçamentos	1	6%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

Observa-se que quase todos os entrevistados possuem cargos relacionados à 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 simultânea 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 se percebe a existência de 2 economistas, 1 com especialização e 1 com doutorado, atuando junto àquela área. Administradores, com especialização relacionada a custos, foram constatados 3. Além disso, foram entrevistados 1 Contador com MBA e 1 Contador com Mestra-

do em Engenharia de Produção.

O *controller* tem que dominar conhecimentos de administração geral, finanças, marketing, 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 de formação relacionada à contabilidade. Os que não possuem graduação em contabilidade possuem algum tipo de pós-graduação relacionado à área de custos.

Na seqüência 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.

4.3 Sistemas de custos utilizados nas empresas pesquisadas

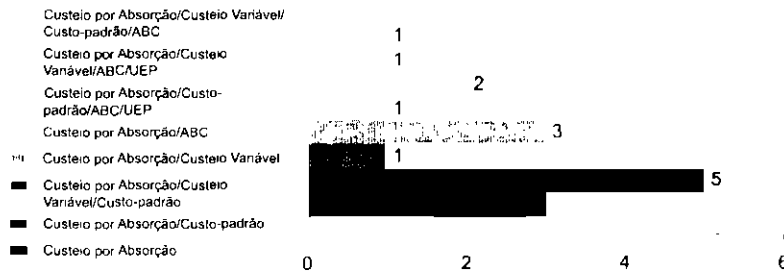
Na verificação dos sistemas de custos utilizados nas empresas foram analisados os métodos de custeio, tempo de utilização do atual método, extensão de implantação do atual sistema de custos nas empresas, bem como a integração do sistema de custos aos demais sistemas.

a) Método de custeio utilizado

Com relação ao método de custeio, buscou-se identificar que sistema ou método as empresas pesquisadas estão utilizando-se, o custeio por absorção, custeio variável, custopadrão, 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 aceito pelo Fisco no Brasil. Entre as empresas pesquisadas nenhuma foi encontrada que utilizasse o Sistema GECON.

Observa-se que a maioria das empresas pesquisadas está utilizando mais de um sistema de custos. Isto decorre da necessidade que têm em manter um sistema formal de contabilização dos custos dos produtos fabricados, para atender às 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, em que não exista a preocupação de aten-

der às regulamentações legais e fiscais, apenas às 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 apenas gerencial por não levar em conta

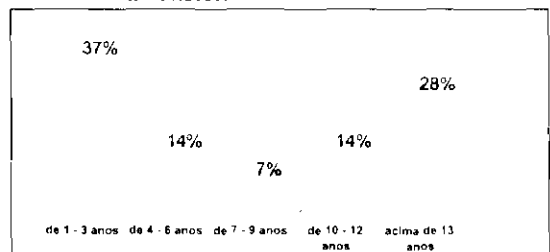
os custos fixos, o custeio ABC nas atividades. Portanto, de acordo com o tipo de decisão a ser tomada, um sistema pode fornecer melhores informações em relação a outro. Isso levou algumas das empresas pesquisadas a adotar mais de três métodos de custeio, cada um atendendo a áreas e decisões específicas.

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



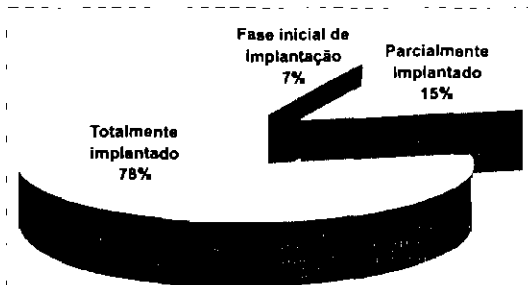
Em 37% das empresas pesquisadas o tempo de utilização do atual método de custeio está na faixa de 1 a 3 anos, 14% na faixa de 4 a 6 anos; 7% na faixa de 7 a 9 anos; 14% na faixa de 10 a 12 anos e, finalmente, 28% acima de 13 anos de utilização.

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 há muito tempo estão 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, parcial 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% 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 existem melhorias a serem feitas, que surgem com a evolução da

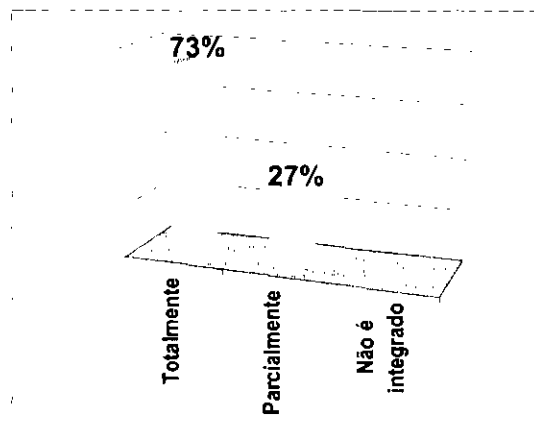
empresa e novas tecnologias.

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, a reduzir os custos e, de outro, a alcançar o objetivo do sistema de custos, que é o 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 empresa, 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% apenas parcialmente integrado.

Verifica-se a tendência de 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 demandam 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 utiliza, 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 a áreas e decisões específicas. Também se observou que a maioria dos sistemas de custos estão implantados há mais de 4 anos e estão totalmente integrados a outros sistemas operacionais da empresa.

4.4 Fatores determinantes na escolha do sistema de custos implementado nas empresas pesquisadas

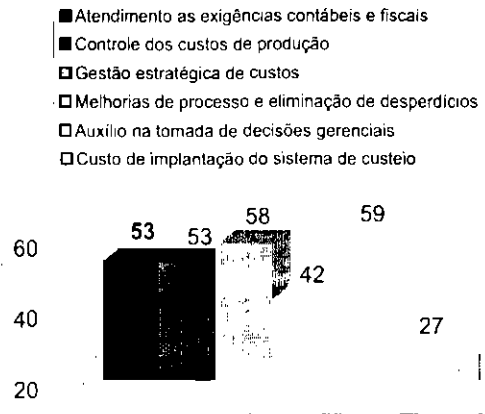
No que concerne à verificação dos fatores que determinaram a escolha do sistema de custos implementado nas empresas pesquisadas, foram analisados os seguintes itens: fatores determinantes na escolha do sistema de custos, dúvidas quanto aos fundamentos dos sistemas de custos no momento da escolha, o modo 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 estão 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 custo como auxílio à tomada de decisões gerenciais, bem como na gestão estratégica e no controle dos custos de produção. Ainda, as empresas esperam ter atendido as exigências contábeis e fiscais por meio de seu sistema de custos.

b) Dúvidas quanto aos fundamentos do sistema de custos no momento da escolha

Na escolha do sistema de custos a ser implantado na empresa, é necessária a compreensão dos fundamentos do mesmo para ana-

lisar qual é o mais indicado. As dúvidas apontadas como existentes quanto aos fundamentos do sistema de custos no momento desta análise, nas empresas pesquisadas, são as apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3: Dúvidas quanto aos fundamentos do sistema de custo no momento da escolha

Dúvidas quanto aos fundamentos do sistema 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 custos, não apenas as referentes aos fun-

damentos dos métodos, mas também, na forma de analisar as informações geradas.

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

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

Tabela 4: Superação das 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 à consultoria e à leitura especializada paralelamente. Algumas alegaram não possuir 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%
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 à 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 à legislação e que seja flexível para análises gerenciais, o que será difícil de ser encontrado. Isso porque um sistema que atende às 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. As dúvidas existentes quanto aos sistemas de custo são superadas freqüentemente pó meio 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.

4.5 Informações geradas pelos sistemas de custos

Com relação às informações geradas pelos sistemas de custos foram analisados os seguintes dados: relatórios e informações geradas 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) Relatórios gerados pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas

Até alguns anos atrás, a administração baseava-se, quase que exclusivamente, em relatórios financeiros. No atual ambiente, fazem-se necessários relatórios adicionais, com enfoques diferenciados. Assim, os relatórios gerados pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2: Relatórios gerados pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas

Relatórios gerados pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas
O sistema é um banco de dados que está disponível para os usuários interagirem e montarem seus relatórios conforme suas necessidades
Custo por produto
Custos por atividade
Custos por Centro de custo/Departamento
Custos por unidade industrial
Análise por item de consumo
Análise da rentabilidade do produto
Comparativo: custo padrão X custo do produto vendido
Comparativo com outros períodos
Comparativo entre filiais
Comparativo com o orçamento
Relatórios de inventários
Relatórios de apropriação de custos com base para a legislação societária
Composição dos custos de produção
Margem de contribuição por região de venda, consolidado da empresa, com detalhamento de produto, mercado interno e externo
Controle das horas trabalhadas dos funcionários (desempenho da mão-de-obra)

Controle de desempenho para formação do preço de venda dos produtos acabados
Variações de preços das matérias-primas
Trabalho efetivo e padrão (disponibilidade e ocupação de unidade, segmentado por postos operativos)
Produção de produtos acabados e em processo
Necessidades de compras
Produtos Ativos/ Inativos
Preço Médio de itens

As empresas pesquisadas apontaram vários tipos de relatórios gerados por seus sistemas de custos. Isso se deve ao fato de muitas delas possuírem dois ou três sistemas de custo e cada um deles com um enfoque diferente.

Observa-se, também, a preocupação dos profissionais da área de custos em emitir, para os diversos níveis das empresas, um conjun-

to de relatórios informativos e esclarecedores sobre as atividades da organização, filiais e diversos departamentos.

b) Informações geradas pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas

Com relação às informações geradas pelos sistemas de custos nas empresas pesquisadas, o Quadro 3 apresenta as repostas dos entrevistados.

Quadro 3: 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

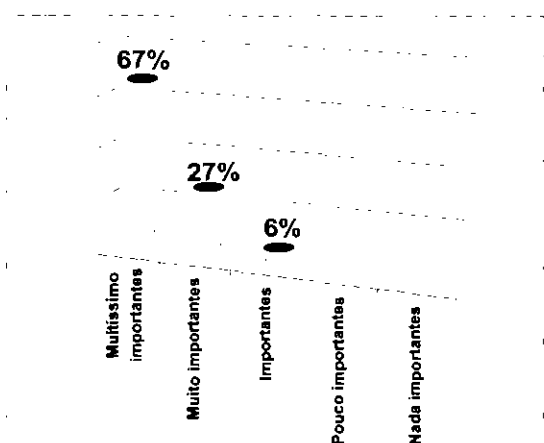
tomada de decisão.

c) Avaliação das informações disponibilizadas pelo sistema de custos

Quanto à avaliação das informações disponibilizadas pelos sistemas de custos, ten-

do em vista os objetivos que 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 custos como muitíssimo importantes; 27% como muito importantes e 6% como importantes. Nenhuma delas considera as informações geradas pouco 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.

d) 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%

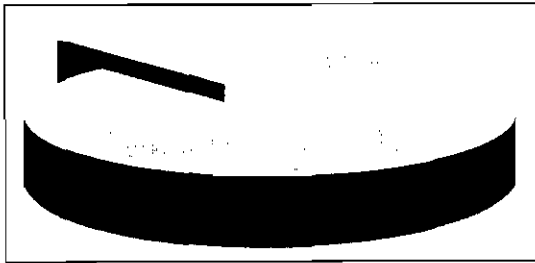
Verifica-se que a maior dificuldade está na projeção de cenários futuros para os custos das empresas. Na maioria das empresas pesquisadas os entrevistados citaram este fato como dificultador na tomada de decisões.

e) 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 entrevistados manifestou-se como satisfeita 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*, assegu-

rando um alto grau satisfação.

4.6 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, ao planejamento operacional, à execução das atividades da empresa, à avaliação de desempenho da empresa, controle da organização, 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 têm relação com a estratégia da empresa, mensurando-as	1	6%
Compara processos	1	6%
Proporciona precificações de novos produtos	2	12%
Permite projetar ganhos de escala em processos futuros	1	6%

- - [Fatores determinantes na escolha do sistema de custos para dar suporte ao processo de gestão: um estudo nas grandes empresas de Santa Catarina

Na elaboração do orçamento global da empresa, inclusive o plano de longo prazo em que estão inseridos todos os planos e metas	2	12%
Gera informações para definição do planejamento estratégico, acompanhando as metas estabelecidas	1	6%
O sistema encontra dificuldades em dar suporte ao planejamento estratégico da empresa devido às 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, contudo, observou-se que os sistemas de custos auxiliam nas escolhas estruturais que moldam a posição competitiva das empresas, por meio da composição do *mix* dos produtos, projetando ganhos de escala futuros, entre outros

aspectos.

b) O sistema de custos como suporte ao planejamento operacional da empresa

Com relação ao sistema de custos como suporte ao planejamento operacional, as respostas das empresas pesquisadas são apresentadas na Tabela 8

Tabela 8: O sistema de custos como suporte ao planejamento operacional

O sistema de custos como suporte ao planejamento operacional da empresa	Qt	%
Disponibiliza as informações de forma confiável e ágil a todos os níveis, de acordo com a responsabilidade pela tomada de decisões	1	6%
Colabora no cumprimento das metas estabelecidas e na verificação dos motivos pelos quais as metas não são alcançadas	9	52%
Auxilia no acompanhamento dos gastos operacionais por conta e centro de custos	1	6%
Identifica os produtos e serviços com melhor rentabilidade	1	6%
Serve como ferramenta para elaboração do orçamento de custos e investimentos nas unidades industriais	1	6%
Através da análise analítica dos fatos do cotidiano, refletidos mensuráveis em quantidades monetárias	1	6%
Serve como medida de performance operacional	1	6%
Reestruturação de linhas de produção e centros de custos	1	6%
Permite identificar necessidades e avaliar conformidades e não conformidades, com a realidade operacional. Estas informações incluem a pronta detecção dos pontos de estrangulamento nos processos produtivos	1	6%
Total	17	100%

Nota-se que, em 52% das empresas pesquisadas, o sistema de custos colabora no cumprimento das metas estabelecidas e na verificação dos motivos pelos quais as metas não são alcançadas.

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

Com relação ao sistema de custos como suporte à execução das atividades, as respostas das empresas pesquisadas estão registradas na Tabela 9.

Tabela 9: 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 atualizados 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.

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

Com relação ao sistema de custos como suporte à avaliação de desempenho, as respostas das empresas pesquisadas estão registradas na Tabela 10.

Tabela 10: 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%

Fatores determinantes na escolha do sistema de custos para dar suporte ao processo de gestão: um estudo nas grandes empresas de Santa Catarina

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 qualquer das alternativas apontadas, verifica-se em vários itens a contribuição do sistema de custos na avaliação de desempenho da estratégia estabelecida.

e) O sistema de custos como suporte ao

controle da organização

Uma das principais utilidades de um bom sistema de custos é servir como ferramenta de controle da organização. Nas empresas pesquisadas, nesta questão, os entrevistados apresentaram as repostas registradas na Tabela 11.

Tabela 11: O sistema de custos como suporte ao controle da organização

O sistema de custos como suporte ao controle da organização	Qt	%
Disponibiliza e mantém atualizadas as informações pertinentes aos gastos e despesas geradas por Centro de Custos, produção - eficiência, classificação dos produtos - vendas, estoques - físico e financeiro	1	6%
Auxilia com informações de custeamento dos produtos e suas variações sinalizando os pontos relevantes de desvio para tomada de ações corretivas	5	28%
Compromete toda a organização com medidas de custos	1	6%
Identifica onde estão localizados os custos das atividades e o que as áreas estão fazendo para melhorá-las	1	6%
Auxilia na medição do desempenho das filiais	1	6%
Através de um acompanhamento mensal entre o orçado e o realizado, em todos os níveis da organização	1	6%
Pela valorização das quantidades físicas em circulação	1	6%
Fornecer informações para acompanhamento de custos e despesas em diversos níveis da organização	1	6%
O sistema de custos é o instrumento que administra a maior conta do nosso ativo	4	24%
Garante que as informações imputadas no sistema refletem a realidade	1	6%
Total	17	100%

Nas empresas pesquisadas o sistema de custos serve de suporte ao controle das organizações. A ênfase recaiu no seu auxílio com informações de custeamento dos produtos e suas variações sinalizando os pontos relevantes de desvio para tomada de ações corretivas, assinalados por 28% dos pesquisados, seguin-

do-se a indicação do sistema de custos como o instrumento que administra a maior conta do ativo, indicado por 24% dos entrevistados.

f) O papel do sistema de custos na empresa

Quanto ao papel do sistema de custos nas empresas pesquisadas, as repostas estão registradas na Tabela 12.

Tabela 12: O papel do sistema de custos na empresa

O papel do sistema de custos na empresa	Qt	%
Muito importante, além de atender aos aspectos fiscais/legais, dá suporte com informações gerenciais, as quais são a base para a tomada de decisões dos administradores	5	28%
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 preponderante nas empresas pesquisadas. Diversas são as razões apresentadas, mas a que mereceu destaque, indicada por 28% dos respondentes, é a de que ele é muito importante porque, além de atender aos aspectos fiscais/legais, dá suporte na administração da empresa com informações gerenciais, as quais são a base para a tomada de decisões.

5 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 às grandes empresas de Santa Catarina. A partir da análise dos dados coletados nestas empresas fez-se algumas constatações, que são apresentadas na seqüência.

Observou-se que a maioria das empresas pesquisadas utiliza pelo menos dois métodos de custeio em conjunto, sendo um fiscal e outro gerencial. O conjunto de métodos mais utilizado é o do custeio por absorção com o custo-padrão. Constatou-se uma tendência, principalmente nas empresas de capital aberto, de utilizarem três ou quatro métodos ao mesmo

tempo, cada um para um fim específico. Nas empresas de capital fechado e com menor número de empregados, 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 consigam gerar também informações gerenciais que as satisfaçam.

Quanto ao tempo de utilização do atual método nas empresas, a maioria delas possui seu sistema de custos implantado há mais de 4 anos e totalmente integrado a outros sistemas operacionais existentes.

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. Esperam que o sistema de custos auxilie na busca de uma vantagem competitiva sustentável para seus produtos.

Existe também receio quanto ao fato dos sistemas realmente proporcionarem 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

- { Fatores determinantes na escolha do sistema de custos para dar suporte ao processo de gestão: um estudo nas grandes empresas de Santa Catarina

em torno de cada modelo e todos são colocados como sendo a solução para os problemas da empresa.

Na maioria das empresas pesquisadas, existe um banco de dados que fica disponível para os usuários interagirem com o sistema de custos, montarem seus relatórios e obterem as informações *on-line*, conforme suas necessidades. As informações são utilizadas por quase todos os níveis hierárquicos das empresas como suporte à tomada de decisão, desde a aquisição de matéria-prima no setor de compras, ou a contratação de funcionários pela área de recursos humanos, até na análise de linhas mais produtivas e rentáveis e no planejamento estratégico.

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.

Todas as empresas pesquisadas reconhecem o sistema de custos como fundamental para o processo de gestão, tendo um dos entrevistados respondido que uma empresa sem sistema de custos não existe. O mérito reconhecido por essas empresas vem corroborar com diversos autores pesquisados que escrevem sobre a importância da gestão de custos, considerando-a 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 às 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 BIBLIOGRÁFICAS

- 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.
- EDITORA EMPREENDEDOR. Com a coordenação técnica da Eloy Simões Consultores Associados. **Empresas do Século de Santa Catarina**. Florianópolis, 2000.
- GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistério**. São Paulo: Atlas, 1996.
- JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, Robert S; 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.
- 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 Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. São Paulo, n.4, p.62-74, mar./1998.