
Contabilidade gerencial e desenvolvimento de sistemas de informação: o caso das empresas espanholas com enfoque particular em empresas valencianas

Amparo Ayuso Moya
Mercedes Barrachina Palanca
Vicente M. Ripoll Feliu

O processo de mudança pelo qual o mundo dos negócios vem passando não deixou a contabilidade gerencial intacta. Sistemas de informação, novas ferramentas tecnológicas, nova filosofia de melhoria contínua, juntamente com novos métodos de análise, planejamento e controle, modificaram o modo como a contabilidade gerencial e o desenvolvimento cotidiano das organizações são realizados.

Na Espanha, o termo **contabilidade gerencial** não era amplamente utilizado nos meios acadêmico e profissional até os anos 1980. Anteriormente se falava em **contabilidade de custos** e, mais tarde, em **contabilidade analítica**, as quais foram agora integradas no termo **contabilidade gerencial**.

O trabalho da Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas (AECA), por meio da publicação e da distribuição de documentos, foi fundamental para o desenvolvimento, desde 1990, de um quadro teórico de referência para a contabilidade gerencial na Espanha, provocando então o interesse no estudo do assunto.

Uma nova linha de pesquisa surgiu dirigida ao estudo e à análise de situações reais no mundo dos negócios e não ao desenvolvimento de modelos teóricos, como os identificados por Ripoll Feliu (1994).

Na Espanha ainda são poucas as referências práticas ao desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas, embora nos últimos anos alguns trabalhos tenham sido realizados com o objetivo de preencher essa lacuna. Com este estudo se pretende contribuir para essa literatura. O desenvolvimento de estudos desse tipo geralmente requer a reunião de quantidade significativa de recursos humanos e materiais, o que nem sempre é fácil de conseguir.

O Departamento de Contabilidade da Universidade de Valência realizou, recentemente, duas pesquisas com o objetivo de buscar maior conhecimento sobre a contabilidade gerencial e de custos em uso nas empresas espanholas. Inicialmente foi elaborada a pesquisa “Um estudo sobre o desenvolvimento da contabilidade gerencial na Espanha”, o primeiro trabalho nessa linha de pesquisa financiado pela AECA, e mais tarde o estudo “Fatores estratégicos na gestão de empresas valencianas: implicações da redução de custos e de sistemas de informação para diretores”.

Pertencentes ao Grupo Valenciano de Pesquisa em Contabilidade Gerencial (IMACC-GV), os autores desenvolvem seu trabalho na linha de investigação “Contribuições do *Management Accounting* à Gestão Estratégica de Custos”, do Departamento de Contabilidade da Universidade de Valência (Espanha). A versão do idioma inglês para o português foi feita por Davi Noboru Nakano e Peter Greiner Junior.

Recebida em junho/1999

Amparo Ayuso Moya é Professora do Departamento de Contabilidade da *Universidad de Valencia*, Espanha.
E-mail: amparo.ayuso@uv.es

Mercedes Barrachina Palanca é Professora do Departamento de Contabilidade da *Universidad de Valencia*, Espanha.
E-mail: mercedes.barrachina@uv.es

Vicente M. Ripoll Feliu é Professor Titular do Departamento de Contabilidade da *Universidad de Valencia*, Espanha.
E-mail: vicente.ripoll@uv.es

Neste texto, realiza-se uma análise comparativa entre os resultados desses trabalhos, isto é, o estudo de empresas espanholas em geral e o de empresas valencianas em particular. Focaliza-se, especialmente, a possibilidade de desenhar um modelo que descreva um quadro geral das práticas de negócios. Esse quadro fornecerá, também, importante esquema de referência para o desenvolvimento de pesquisas mais específicas.

CARACTERÍSTICAS RELEVANTES DAS EMPRESAS ESPANHOLAS PARA A CONTABILIDADE GERENCIAL

Neste tópico são apresentados, resumidamente, alguns dos resultados obtidos no estudo comparativo.

Objetivos

O objetivo do estudo é a obtenção de conhecimento sobre as práticas das empresas espanholas na área de contabilidade gerencial e de custos.

Para concretizar esse objetivo, é necessário buscar informações sobre três elementos essenciais: por quem, como e para que a informação contábil é elaborada.

Metodologia e projeto da pesquisa

No quadro a seguir constam a metodologia, a população e a amostra das duas pesquisas citadas.

Metodologia, População e Amostra das Pesquisas

	Espanha (E)	Comunidade Valenciana (CV)
Metodologia	Survey	Survey
População	<ul style="list-style-type: none"> • 500 Maiores Empresas • Membros da AECA • Assinantes da <i>Revista Española de Financiación y Contabilidad</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • Base de dados do Instituto das Médias e Pequenas Empresas Valencianas (IMPIVA)
Total	1.000 Empresas	1.146 Empresas
Amostra	9,6% — 96 Empresas	12,65% — 145 Empresas

O método escolhido para a coleta de dados foi o envio de questionários, considerado o mais adequado para a obtenção de informações relativas a grande número de empresas, por ser impraticável o uso de métodos como observação direta ou entrevistas.

Quanto à proporção de respostas obtidas, acredita-se ser importante considerar a complexidade e a extensão da pesquisa, assim como o assunto abordado.

A escolha das empresas para o envio do questionário teve por base a maior probabilidade de elas estarem interessadas no assunto estudado.

As técnicas estatísticas utilizadas foram basicamente duas:

- técnicas de estatística descritiva;
- análise de variância (ANOVA).

O questionário enviado para as empresas continha uma série de perguntas que podem ser divididas em dois grandes grupos:

- o primeiro grupo tinha por objetivo possibilitar a análise das características gerais da amostra;
- o segundo visou à obtenção de informações referentes ao objetivo do estudo — por quem, como e para que a informação contábil é elaborada.

Análise dos resultados

Os resultados apresentados a seguir têm por base as informações obtidas no estudo geral; somente nos casos em que a informação do estudo particular foi discrepante é que se aponta para o caso da Comunidade Valenciana. Além disso, os resultados são relatados em dois tópicos “Características da amostra” e “Implantação de sistema gerencial e de custos nas empresas espanholas”.

Características da amostra

Na pesquisa geral sobre as empresas espanholas, a amostra foi composta principalmente por empresas industriais, mas contou também com empresas de serviços. No setor de serviços existiam dois grupos: o de empresas comerciais, correspondente a 9% da amostra, e o de instituições financeiras, que representou 16% da amostra. Quanto às empresas industriais, destacaram-se as do setor químico, 9% da amostra, e as do setor de produtos alimentícios, 10% da amostra.

No estudo sobre as empresas valencianas, a amostra foi constituída somente por empresas industriais. Os setores com maior representação foram: o moveleiro, 14% da amostra; o químico, 6% da amostra; e o têxtil, 13% da amostra.

A indústria moveleira é importante e tradicional nas províncias de Castellón e Valência. Em Castellón existe também grande número de empresas dedicadas à produção de cerâmica. Ambas as indústrias fazem uso de produtos químicos, como tintas, vernizes etc. Adicionalmente, em Alicante há longa tradição da indústria têxtil, mas é a indústria do turismo a principal atividade econômica na área.

Como a amostra analisada apresentou distribuição por setor, foi considerada como uma amostra aleatória da população, podendo seus dados ser acuradamente interpretados.

A distribuição por tamanho das empresas, conforme a classificação formal geralmente aceita pelo corpo de contadores da União Européia, em relação aos parâmetros total de ativos, número de empregados e *turnover*, é apresentada na tabela 1.

Tabela 1

Distribuição por Tamanho das Empresas

Tamanho	E (%)	CV (%)
Pequeno	20	46
Médio	10	28
Grande	70	19
Sem Resposta	—	7

Ressalta-se que no estudo geral, por causa das características da população, 70% das empresas respondentes eram de grande porte, enquanto no estudo da Comunidade Valenciana 74% da amostra eram de empresas de pequeno e médio portes, acompanhando também as características da população. Esse fator tem influência nos resultados obtidos.

Na tabela 2 consta o tipo de processo de produção envolvido.

Tabela 2

Tipo de Processo de Produção

Produção	E (%)	CV (%)
Contínua	39	20
Por Ordem de Serviço	31	36
Sistema Misto	30	30
Sem Resposta	—	14

As respostas fornecidas indicam que 29% das empresas produzem um único produto e 71% múltiplos produtos. Destes, 46% são de produção comum, em que a obtenção de diversos produtos é voluntária, e os restantes 25% são casos de produção conjunta, em que diferentes produtos são obtidos inevitavelmente no processo produtivo.

Implantação de sistema gerencial de custos nas empresas espanholas

Contabilidade gerencial

Visando atingir o objetivo deste trabalho, tentar-se-a responder à pergunta: “Quem elabora a informação fornecida para a contabilidade gerencial?”.

Das empresas pesquisadas, 97% calculam o custo de seus produtos ou serviços sem que haja qualquer ligação estatística entre o setor de atividade da companhia e como este calcula seus custos (nível de confiança associado de 89%).

Igualmente, assim como o cálculo dos custos, pode ser estatisticamente demonstrado que existe diferença muito pequena no que diz respeito às dimensões consideradas, ou seja, o tamanho da empresa não interfere na implantação ou não de um sistema de cálculo de custos, o qual é perceptível na maioria dos casos estudados.

Mais de três quartos das empresas (78%) têm um departamento específico dedicado ao cálculo de custos. Mais da metade (56%) dependem do departamento de contabilidade. Esse número é maior (65%) no caso da Comunidade Valenciana.

Em 70% dos casos, um diplomado em Administração ou Economia faz parte do quadro de funcionários da empresa. A maioria das companhias pesquisadas (75%) não recebe ajuda externa no que se refere à contabilidade gerencial e de custos. Quando essa ajuda é procurada, ela toma a seguinte forma:

- de empresas de auditoria — 32%;
- de empresas de consultoria — 28%;
- de consultores privados — 20%;
- de empresas de auditoria e consultoria, em conjunto — 16%;
- de empresas de auditoria e consultores privados, em conjunto — 4%.

Características fundamentais do sistema de contabilidade gerencial

Coleta de dados de custo

- Em quase todos os casos, as empresas obtêm os dados para o cálculo de custos nas contas financeiras, significando que custos externos são utilizados. Quando a porcentagem de um dos custos não atinge 50%, pode-se dizer que isso não é considerado no cálculo do custo do produto, ou se é, então ele é calculado internamente.

Valorização dos custos

- **Suprimentos e outros estoques** — os critérios utilizados pelas companhias pesquisadas para a valorização das entradas de materiais ou produtos no estoque são o preço de aquisição ou o custo de produção (74%) e o preço padrão (somente 26% das respostas).

Quanto à valorização das saídas de matérias-primas e produtos acabados do estoque, os critérios são o custo médio, o preço padrão e o FIFO (PEPS — primeiro que entra, primeiro que sai). Em nenhum dos casos estuda-

dos houve menção ao critério HIFO (UEPS — último que entra, primeiro que sai) para matérias ou produtos acabados, assim como em nenhum caso esse critério foi mencionado para matérias-primas.

- **Mão-de-obra** — dentro do conceito de custo de mão-de-obra, em todos os casos os salários e a previdência social são incluídos. Os benefícios, pensões e remunerações em espécie aparecem em cerca de dois quintos das empresas e outros custos sociais em cerca de dois terços.
- **Amortizações** — quando calculam os custos, 87% das empresas do estudo geral usam o preço de aquisição de seus ativos para o cálculo da amortização; em contraste, 13% das empresas utilizam o preço de reposição. Na Comunidade Valenciana, 46% das companhias pesquisadas calculam as amortizações com base no critério de impostos, 37% seguem critérios contábeis internos, 8% critérios contábeis externos e 9% não responderam. Quanto à amortização de ativos fixos intangíveis, somente 45% relataram a inclusão da amortização desse tipo de ativo no cálculo do preço do produto. Na tabela 3 constam os tipos de custos considerados e suas frequências relativas.

Tabela 3

Tipos de Custos Considerados

Tipos de Custos	Porcentagem
Aplicações em Informática	64
Custos com Pesquisa e Desenvolvimento	53
Pagamentos de <i>Leasing</i>	41
Propriedade Industrial	19
<i>Tenders</i>	8
<i>Goodwill</i>	3
Comissões de Transferência	3

Considerando as respostas recebidas, nota-se que em geral existe baixo nível de inclusão desses tipos de custos no cálculo do custo de produção. No mundo moderno dos negócios, com a crescente importância da Tecnologia de Informação, dos custos de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) e das despesas de direção, em comparação aos custos mais tradicionalmente ligados às atividades produtivas (matéria-prima, mão-de-obra etc.), os resultados sugerem a necessidade de maior consideração dos primeiros como custos de produção.

- **Custos de oportunidade** — nas empresas que calculam os custos de oportunidade (aproximadamente 48%), em 63% dos casos eles são utilizados quando existe uma decisão especial a ser tomada e em 47% no cálculo do custo do produto. O cálculo desse custo por qualquer outro motivo resulta insignificante.

Classificação e modelos de custos

- **Classificação** — pôde-se concluir que, na prática, somente dois tipos de classificação são utilizados: **custos fixos e variáveis**, usados por 72% das empresas, e **custos diretos e indiretos**, empregados por 78% das companhias.

Na consideração dos custos diretos, mais da metade das empresas (52%) fazem a incorporação por centros de custo, enquanto 48% o fazem diretamente no preço do produto ou do serviço. Na Comunidade Valenciana, o alto percentual do custo direto merece destaque, uma vez que esse custo representa 63% do custo total e 78% do custo final de produção. Por esse motivo, o custo direto é o mais controlado.

Na tabela 4 apresenta-se a atribuição de custos indiretos e na tabela 5 constam as bases de imputação^(*) relatadas pelas empresas pesquisadas e o respectivo percentual de distribuição. No estudo geral, em 65% dos casos os custos indiretos são previamente atribuídos aos centros de custo e em 35% a atribuição é feita diretamente aos serviços e produtos. Na Comunidade Valenciana ocorre praticamente o oposto, isto é, 60% das empresas fazem a imputação dos custos indiretos aos produtos e serviços. Isso talvez se deva ao maior número de pequenas e médias empresas, as quais tendem a possuir menos centros de custo.

Tabela 4

Atribuição de Custos Indiretos

Atribuição de Custos Indiretos	E (%)	CV (%)
Centros de Custo	65	29
Produtos e Serviços	35	60
Atividades	—	5
Sem Resposta	—	6

Como pode ser visto na tabela 5, existe ainda forte tendência (51%) de utilizar custos de mão-de-obra como

(*)As bases de imputação permitem designar os diferentes custos aos diversos centros de custo identificados.

Tabela 5
Bases de Imputação

Bases de Imputação	E (%)	CV (%)
Mão-de-Obra	51	35
Área Ocupada	38	12
Número de Empregados	34	13
Energia Contratada	22	15
Investimentos	10	11
Outros	30	28

base para a imputação em vez de outras categorias que poderiam ser mais específicas ou apropriadas a novos ambientes de produção. Na Comunidade Valenciana essa tendência é muito menos evidente 35%.

Em relação aos diferentes departamentos que usualmente formam uma empresa, a distribuição, muito elevada em todos, é a seguinte: Compras e Suprimentos = 72%; Transformação ou Produção = 77%; Comercial, Distribuição ou *Marketing* = 85%; e Administração = 89%. Das empresas estudadas, 80% estruturam sua contabilidade de custos em grandes centros de custo que coincidem exatamente com os departamentos mencionados. Essa coincidência é maior em empresas industriais (89%) do que em empresas de serviços (64%). Estatisticamente, com nível de confiança de 99%, pode ser observado que a estruturação de centros de custo em relação a departamentos difere significativamente dependendo do setor de atividade da empresa.

Quando acumula custos nesses centros, a maioria das empresas procura imputá-los ao produto ou ao serviço (72% dos casos), assim como acompanhar os custos dos centros principais e auxiliares (59% das empresas pesquisadas). Somente em 6% da amostra outro objetivo é almejado.

Uma vez acumulados os custos nos centros por meio das bases de imputação mencionadas, a empresa deve resolver duas questões básicas: distinção entre os centros principais e os auxiliares e escolha da unidade de trabalho.

Sessenta por cento das empresas fazem a distinção entre centros principais e auxiliares. Os custos dos centros auxiliares (distribuição de custos secundária) são imputados da seguinte forma: distribuição somente em centros principais = 37%; distribuição em centros principais e auxiliares = 47%; imputação direta no produto = 12%; imputação direta nos resultados = 2%; e outros = 2%.

A maioria das empresas tem unidades de trabalho ou unidades de atividade estabelecidas (homens-horas, horas de máquina, unidades de produção etc.) nos centros de pro-

dução com dois objetivos principais: primeiramente para controlar a atividade e o desempenho do centro (76%) e em segundo lugar para imputar os custos indiretos aos produtos e serviços (60%). A maior parte das empresas utiliza como unidade de trabalho a unidade operacional usada pelo centro (homens-horas, horas de máquina, outras unidades físicas etc.). Não há uso significativo de outros tipos de unidade, como pode ser visto na tabela 6.

Tabela 6
Unidades de Trabalho

Unidades de Trabalho	E (%)	CV (%)
Homem-Hora	82	73
Horas de Máquina		
Unidade de Produção	27	27
Matérias-Primas (kg)	—	18
Outros	1	7

Quando lida com custos indiretos, a empresa pode escolher entre trabalhar com dados reais ou trabalhar com estimativas. Como pode ser observado na tabela 7, no estudo geral a maioria das empresas não utiliza estimativas para os custos indiretos de produção (57%). Na Comunidade Valenciana, entretanto, o número de empresas que não utilizam estimativas é o mesmo que o de empresas que utilizam estimativa simples (31%).

Tabela 7
Uso de Dados Reais ou Estimativas

Item	E (%)	CV (%)
Não Utiliza Estimativas	57	31
Estimativa Simples	41	31
Estimativa Central	—	23
Estimativa Mensal	1	—
Sem Resposta	1	15

O nível de atividade utilizado para corrigir as estimativas de custos indiretos é, na maioria dos casos (59%), a atividade anual antecipada; 35% das empresas usam a atividade normal e as demais declararam utilizar sua capacidade prática.

As diferenças decorrentes da comparação dos custos indiretos de produção reais com aqueles tomados por estimativas são, em 53% dos casos, divididas *pro rata* entre o custo da produção vendida e o estoque final (produtos acabados e em produção). Em 33% das empresas

pesquisadas as diferenças são incorporadas no custo dos produtos vendidos e em 14% são utilizados outros métodos.

- **Modelos de custo** — observou-se o modo como as empresas calculam seus custos de produção e as formas encontradas estão descritas a seguir. A maioria das empresas utiliza **custos totais completos** (a soma de custos de materiais, mão-de-obra, custos indiretos de produção, custos comerciais e custos administrativos). O segundo método mais utilizado é o de **custos industriais completos** (a soma dos custos de materiais, mão-de-obra e custos indiretos de produção). O custeio direto é o terceiro método empregado. Nesse caso, dois terços das empresas incorporam os custos variáveis de produção e os custos fixos diretos de cada produto ou serviço. O restante emprega igualmente soluções que incorporam só os custos variáveis de produção ou aquelas que incorporam todos os custos variáveis da empresa. Quanto ao sistema de custos por atividade, o número de empresas que o utilizam é muito baixo por ser recente o surgimento desse modelo.

Quanto ao enfoque preferido para os dados de custos, os modelos identificados foram: cerca de 35% da amostra utilizam custos reais ou históricos; do restante, quase um quarto do número total trabalha com custos predefinidos ou padronizados e outro quarto com modelos de custo normalizados (custos reais para materiais e mão-de-obra e predeterminados para custos indiretos de produção); finalmente, pouco mais de 10% das empresas declararam utilizar modelos de custo com unidades físicas reais e estimativas preestabelecidas.

Pode ser demonstrado estatisticamente que a decisão de uso ou não de um sistema de custo padrão depende do porte da empresa. Tomando como referência cada um dos parâmetros utilizados para classificar o porte da empresa, as probabilidades associadas às análises efetuadas são: 96,5% — ativos totais; 99% — número de trabalhadores; e 98% — *turnover*. Isso indica que em todos os casos as respostas são significativamente diferentes, dependendo do porte da empresa.

Considerando os três parâmetros de porte, as grandes empresas são as que utilizam custos padrão em maior proporção (entre 65% e 72%). Em segundo lugar estão as empresas de médio porte (entre 45% e 50%), salvo se considerar-se os ativos totais, pois nesse caso maior número de pequenas empresas utiliza custo padrão comparativamente às empresas médias.

Tabela 8

Departamentos Responsáveis pelo Estabelecimento de Padrões

Departamento	Preço do Material %	Quantidade do Material %	Taxa Horária %	Tempo de Trabalho %	Custos Indiretos %
Contabilidade	6	2	33	10	45
Comitê de Custos/Orçamento	16	11	31	14	33
Técnico	4	39	20	43	8
Produção	4	37	16	33	12
Compras	70	11	—	—	2

Para o estabelecimento dos custos padrão, 18% das empresas utilizam o critério de baseá-los em registros históricos, 35% o de baseá-los em estudos técnicos e 47% combinam os dois métodos.

Na tabela 8 constam os departamentos responsáveis pelo estabelecimento de padrões e a frequência com que as empresas pesquisadas atribuem a responsabilidade a eles. Como era esperado, o estabelecimento do preço padrão de materiais é de responsabilidade do Departamento de Compras em 70% dos casos, o consumo padrão de materiais e mão-de-obra é estabelecido pelos departamentos de Produção e Técnico em 76% dos casos e o volume de custos indiretos é determinado pelo Departamento de Contabilidade e pelos Comitês específicos de Custos/Orçamento em 78% das empresas pesquisadas. No entanto, quando a taxa horária é estabelecida, parece incomum a observação de que na maioria dos casos a tarefa é atribuída a departamentos em que essa não é a principal atividade (Contabilidade, Custos/Orçamento).

Os objetivos das empresas pesquisadas quando implantam um sistema de custos padrão, em ordem decrescente e com as respectivas frequências, constam na tabela 9.

Pode-se perceber que a importância atribuída aos objetivos escolhidos difere nas pesquisas. Em ambos os estudos, o primeiro objetivo é “analisar as discrepâncias para que as causas possam ser identificadas e as responsabilidades atribuídas”, mas a partir do segundo a ordem é diferente. Provavelmente, as diferenças constatadas são devidas aos distintos portes das empresas.

Em 56% das empresas pesquisadas a revisão dos padrões é feita anualmente, em 31% isso é feito quando há mudanças de circunstâncias e em 13% são utilizados outros critérios.

As discrepâncias são examinadas de acordo com diferentes critérios, citados na tabela 10 com os respectivos percentuais.

Em grande número de casos pôde-se observar que o fato de examinar ou não as discrepâncias é **decisão da gerência**, o que não se considera a melhor solução por

Tabela 9

Objetivos das Empresas com a Implantação de Sistema de Custos Padrão

Objetivo	E (%)	CV (%)
Analisar as discrepâncias para que as causas possam ser identificadas e as responsabilidades atribuídas	76	70
Formular propostas	65	33
Estimar margens e resultados anuais	56	37
Calcular custos rapidamente	50	35
Estabelecer preços de venda	48	49
Analisar somente as discrepâncias significativas	46	—
Melhorar o processo produtivo	33	20
Referências para comparações	30	—
Simplificar a contabilidade	13	—
Outros	2	4

Tabela 10

Crítérios de Exame das Discrepâncias

Crítério	E (%)	CV (%)
Em todos os casos	25	22
Acima de determinada quantia	23	13
Acima de determinado porcentual	15	25
Por decisão da gerência	37	35
Uso de técnica estatística	—	5

causa da sua subjetividade. Como as empresas analisadas são, em sua maioria, de grande porte, deveria haver um plano mais rígido para essa investigação, a qual poderia ser melhor elaborada, além de conhecida não só pela gerência, mas também por todas as pessoas envolvidas.

Quanto à discussão dos relatórios de custo padrão, a situação mais comum é aquela em que eles são discutidos com a pessoa relevante (em 66% das empresas). Em 27% dos casos a discussão é mantida com uma pessoa intermediária e em 40% todo o corpo gerencial participa na forma de um comitê.

Das empresas que têm um sistema de custo padrão, 88% incluem uma análise de discrepâncias em seus relatórios periódicos. Do restante das empresas pesquisadas (as que não o fazem), três quartos apresentam um relatório com essa análise pelo menos uma vez por ano.

Em relação à frequência com que as empresas emitem relatório de análise das discrepâncias, a mais comum é a

mensal, como consta na tabela 11. A segunda frequência mais comum é a trimestral, mas ocorre em número muito menor de casos. As outras frequências são insignificantes, apesar de 9% das empresas da Comunidade Valenciana terem declarado preparar relatórios quando as discrepâncias ficam fora de controle.

Tabela 11

Periodicidade de Relatório de Análise de Discrepâncias

Periodicidade	E (%)	CV (%)
Mensal	80	55
Trimestral	10	13
Fora de Controle	—	9
Diário	—	7
Semanal	4	6
Semestral	—	5
Anual	2	5
Quinzenal	2	—
Nunca	2	—

Objetivos e utilidade do sistema de contabilidade gerencial

Sob esse título, procura-se completar o objetivo de responder à questão de “para que a informação fornecida pela contabilidade gerencial é elaborada”. Tentar-se-á, principalmente, estabelecer quão útil é esse material nas empresas pesquisadas.

Autonomia departamental

Quanto à autonomia para a tomada de decisão, constatou-se estar ela localizada principalmente no departamento administrativo no que diz respeito a investimentos, controle de custos e contratação de pessoal, refletindo a centralização administrativa no topo da hierarquia da empresa (gerência geral), em geral no Departamento de Administração Geral.

Existe mais autonomia no Departamento Comercial no referente à fixação de preços e ao marketing de produtos, considerada essa a situação mais lógica.

Outra prova da existência de uma estrutura organizacional centralizada é o fato de dois terços das empresas estabelecerem uma classificação de custos em controláveis e não-controláveis tendo em vista a delegação ou o controle de responsabilidades.

Periodicidade

Em relação à periodicidade de cálculo e controle dos custos e resultados (tabela 12), os dados obtidos refletem falta de flexibilidade no fluxo de informações, pois grande número de empresas realiza essa operação só anualmente. Somente pequena parte das empresas realizam a operação com periodicidade menor do que a mensal, situação essa considerada a mais adequada, tendo em vista as condições socioeconômicas.

Tabela 12

Periodicidade de Cálculo e Controle dos Custos e Resultados

Periodicidade	E (%)	CV (%)
Anual	30	31
Semestral	3	17
Trimestral	9	16
Mensal	54	25
Menos de Um Mês	4	10
Sem Resposta	—	1

Orçamentos

Das empresas pesquisadas, 90% têm um sistema de controle orçamentário em operação, usando a maioria delas (54%) orçamentos flexíveis. Das 10% restantes, somente uma empresa possuía um sistema de controle orçamentário implantado nos últimos dez anos.

Em todos os casos analisados, é de um ano o período padrão de duração do orçamento. Normalmente esse orçamento é revisto durante o período em 72% das empresas. A frequência dessa revisão é: trimestral = 50%; mensal = 32%; semestral = 10%; anual, quinzenal, semanal e diária = 2% em cada caso.

Planejamento, controle e tomada de decisão

Dois terços das empresas pesquisadas (65%) planejam sua produção a curto prazo e, portanto, somente 35% o fazem a longo prazo.

O ponto de equilíbrio é calculado por 62% das empresas pesquisadas e cerca de três quartos delas (73%) fazem esse cálculo *a priori*.

Existe controle de qualidade dos materiais adquiridos e produtos produzidos em 83% das empresas. No entanto, em relação a custos indiretos o nível de controle continua muito baixo.

A classificação dos objetivos do cálculo de custos consta na tabela 13, assim como o percentual de respostas positivas.

Tabela 13

Classificação dos Objetivos do Cálculo de Custos

Objetivos	E (%)	CV (%)
Informação para a tomada de decisão	71	71
Cálculo de custos e resultados	68	77
Informação para controle	60	51
Informação para planejamento	57	42
Estabelecimento das contas anuais	44	38

A ordem de importância é similar nos dois estudos, apesar de os percentuais serem em geral mais baixos na Comunidade Valenciana. No caso da pesquisa realizada na Comunidade Valenciana, o principal objetivo é o “Cálculo de custos e resultados”, seguido do objetivo “Informação para a tomada de decisão”. Essa diferença pode ser atribuída aos distintos portes das empresas envolvidas nos dois estudos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No trabalho aqui relatado, procurou-se adquirir um conhecimento geral das práticas de contabilidade gerencial e de custos nas empresas espanholas e em particular nas pertencentes à Comunidade Valenciana. Os resultados demonstram que em quase todas as empresas pesquisadas existe não apenas interesse nessa área da contabilidade, mas também alto grau de implantação de sistemas de contabilidade gerencial e de custos, os quais tendem a ser orientados de forma bastante tradicional. Os dados obtidos nas duas pesquisas permitem algumas conclusões que merecem destaque e são apresentadas a seguir.

- A vasta maioria das empresas pesquisadas calcula o custo de seus produtos ou serviços sem que haja qualquer correlação estatística entre o setor de atividade da empresa e a questão de como ele calcula ou não seus custos (nível de confiança associado de 89%).
- Da mesma forma, o porte da empresa não é um fator de influência na implantação de um sistema de custos.
- Existe um departamento dedicado especificamente ao cálculo de custos em 78% das empresas; diplomados em

Economia ou Administração ocupam grande número de posições de responsabilidade nos sistemas de custos.

- Em relação a captura, valorização e classificação de custos, as empresas empregam estruturas e critérios que poderiam ser classificados de **prudentes e tradicionais**.
- Quanto à escolha do modelo de custos a ser aplicado pelas empresas, o de custos totais completos é o mais popular, ocorrendo em 47% dos casos; o custeio direto é, por sua vez, empregado por 33% das empresas. A consideração de novas tendências no cálculo e na gestão é bastante limitada: por exemplo, o sistema ABC recebeu somente 15% de respostas afirmativas.
- Custos padrão são empregados por 65% das empresas com o objetivo de, na maioria dos casos, analisar as discrepâncias e corrigir os custos padrão, ao mesmo tempo em que permitem a elaboração de orçamentos.

- Quanto aos objetivos, à utilidade e ao uso dos sistemas de contabilidade gerencial pelas empresas espanholas pesquisadas, podem ser feitas as seguintes observações: a designação de responsabilidades e a autonomia de decisão refletem organizações que ainda são rígidas e paternalistas; o cálculo dos custos de produção é realizado por métodos elaborados para situações bastante diversas da realidade atual das empresas; existe pouca flexibilidade no fluxo e na frequência das informações providas; existe pouco planejamento a longo prazo.

Este estudo permitiu apresentar, de forma geral, uma situação que, apesar de imaginada nos centros de pesquisa das universidades, ainda não havia sido exposta em detalhes. Conseguiu-se, portanto, preencher uma lacuna, embora esteja claro que mais estudos são necessários para analisar as necessidades de cada situação de negócios, procurando reduzir a distância existente entre a teoria administrativa e a realidade. ♦

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA). *Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España*. Madrid, España: AECA, 1994.

GRESPO SOLER, C.; RIPOLL FELIU, V.; TAMARIT AZNAR, C. Implantación de la contabilidad de gestión en las empresas industriales de la Comunidad Valenciana. In: JORNADA DE CONTABILIDAD DE COSTES Y DE GESTIÓN, 3. Madrid, España: Centro de Estudios Financieros, nov. 1996. p.133-156.

MONTESINOS JULVE, V.; RIPOLL FELIU, V. Practicas actuales y modelos de contabilidad de gestión en la empresa Española: estudio sobre la investigación de la contabilidad de gestión en España. In: *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: implantación en la empresa española*. Madrid, España: Editorial AECA, 1993. Capítulo 17, p.393-420.

RIPOLL FELIU, V. Aspectos estructurales de la contabilidad de gestión y principales líneas de investigación. In: *Elementos de contabilidad de gestión*. Madrid, España: Editorial AECA, 1994. Capítulo 1, p.15-54.

_____. *La contabilidad de gestión en España*. Madrid, España: Asociación Interamericana de Contabilidad/Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1996. p.151-210. (Incorporado em *La contabilidad de gestión en latinoamérica*, 13 países, 308 páginas.)

UNIVERSIDAD DE VALENCIA. Vicerrectorado de Investigación. *Factores estratégicos determinantes en la gestión de la empresa Valenciana: implicaciones en la reducción de costes y en los sistemas de información a la dirección*. Valencia, España: Universidad de Valencia, 1996.

PROGRAMA DE ESTUDOS EM GESTÃO DE PESSOAS



PROGEP

Informações:

tel/fax: (11) 3818-5836 ou 3031-6526

e-mail: progep@fia.fea.usp.br

site: www.fea.usp.br/fia/progop