

Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas Por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais

Marcos Antônio De Souza

Resumo:

Este trabalho tem como objeto de estudo as práticas de Contabilidade Gerencial, no contexto da sua efetiva receptividade e aplicação por parte das empresas. Circunscrita a métodos de custeio, métodos de predeterminação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários e análise de relações custo-volume-lucro, desenvolve-se uma ampla pesquisa bibliográfica, que expõe argumentos quanto à contribuição de tais práticas no aumento da eficácia da gestão empresarial. Além das chamadas práticas tradicionais, abordam-se também aquelas mais recentemente desenvolvidas, particularmente a do custeio baseado em atividades (ABC) e a do custeio meta (target costing), tidas por alguns pesquisadores como mais adequadas ao atual ambiente operacional das empresas. A partir de tal abordagem é examinado o conteúdo básico dos conceitos e justificativas que envolvem as práticas de Contabilidade Gerencial, objeto do estudo. Críticas de pesquisadores nacionais e internacionais complementam a apreciação das práticas contábeis consideradas. Ampliando seu campo de investigação, este estudo é embasado em uma pesquisa efetuada junto a quarenta e nove subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, com o objetivo de identificar as práticas contábeis gerenciais atualmente usadas por tais empresas, bem como verificar o nível de reconhecimento que a gestão empresarial dedica à validade prática dos novos procedimentos recomendados. Comparação desta pesquisa com outras semelhantes realizadas no Brasil e no exterior possibilitará, no futuro, traçar um diagnóstico mais abrangente a respeito. A análise e interpretação, quantitativa e qualitativa, dos dados coletados, realizada com base tanto nas práticas tradicionais como nas recomendadas pela literatura atual, conforme a estrutura adotada na abordagem do tema objeto deste estudo, consubstancia-se num conjunto de conhecimentos que, espera-se, contribui objetiva e efetivamente para melhor entendimento da ciência contábil no campo da gestão empresarial.

Palavras-chave:

Área temática: Os Custos e a Tomada de Decisões

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS POR SUBSIDIÁRIAS BRASILEIRAS DE EMPRESAS MULTINACIONAIS

INTRODUÇÃO

Há uma vasta literatura abordando a globalização, os conceitos que a elucidam e as conseqüências dela para a economia dos países, empresas e demais agentes econômicos.

Franco (1999), ao fazer uma avaliação sobre os efeitos da globalização, afirma que com a maior competição, as empresas são forçadas a ficar mais inovadoras e criativas, não apenas em termos de produzir melhor e mais barato, mas também em termos de *marketing* e finanças; ou seja, a competitividade tem que estar presente em todas as áreas da empresa. Para Nakagawa (1994) a competitividade da empresa caracteriza-se pela capacidade que ela tem de desenvolver e sustentar vantagens competitivas, capacitando-se a enfrentar a concorrência.

Mais especificamente quanto aos fatores de natureza interna, Nakagawa destaca que as empresas, visando atingir a competitividade que as credencie a atuar neste novo ambiente em que os negócios são desenvolvidos, têm procurado, entre outros fatores: dinamizar suas operações, eliminar desperdícios, adotar um comprometimento com a qualidade total e incorporar tecnologias avançadas de manufatura.

Alguns fatos específicos têm alterado significativamente o ambiente operacional das empresas. Podem ser citados os seguintes: mudança da estratégia de grandes volumes e reduzido *mix* de produtos, para menores volumes e *mix* mais variado; alterações substanciais na estrutura de custos e despesas, representativos dos recursos consumidos nas atividades empresariais; redução no ciclo de vida dos produtos; e menor poder, das empresas, de impor seus preços ao mercado. É nesse sentido que se manifestam Jenson et al. (1996).

Obviamente, do cenário até aqui apresentado decorreu uma maior complexidade na gestão dos negócios. A informação passou a ter mais relevância que antes, sendo agora considerada, no aspecto gerencial, um fator crítico de sucesso.

No estudo promovido pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) e realizado pelo FMAC (*Financial and Management Accounting Committee*) (1994) junto a profissionais e acadêmicos de sete países (Austrália, Canadá, França, Itália, África do Sul, Reino Unido e Estados Unidos), a respeito da Contabilidade Gerencial para a década seguinte, nota-se uma manifestação unânime quanto à efetividade de suas informações para fins decisórios.

Shank & Govindarajan (1997) entendem que, sob o aspecto gerencial, a Contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial.

A Contabilidade Gerencial tem procurado, por meio do trabalho de vários pesquisadores, evoluir no sentido de apresentar práticas específicas e tidas como adequadas e necessárias à composição do conjunto de informações de que os tomadores de decisão necessitam na condução competitiva das empresas.

É dentro da realidade aqui apresentada — ambiente operacional e necessidades informacionais — que este trabalho aborda a Contabilidade Gerencial, no contexto da sua efetiva utilização pelas empresas.

1. CRÍTICAS À CONTABILIDADE GERENCIAL

Viu-se que a maior complexidade do ambiente empresarial traz maiores necessidades e exigências quanto ao gerenciamento, particularmente nos procedimentos

de planejamento, execução e controle operacional. Ou seja, o processo de geração de informações gerenciais precisa estar apto a atender as demandas informacionais que viabilizem, para a empresa, a manutenção da competitividade no novo ambiente.

A Contabilidade Gerencial, reconhecida como um destacado alimentador das informações utilizadas pelos gestores empresariais, e visando a contribuir para o alcance da eficácia na condução dos negócios, necessita desenvolver instrumentos que assegurem o cumprimento de sua missão informativa.

Mais recentemente, em particular nas últimas duas décadas, a Contabilidade Gerencial tem sido objeto de críticas acentuadas quanto à validade de suas práticas, quando analisadas em relação às características do atual ambiente operacional das empresas. Kaplan (1984), por exemplo, afirma que as mudanças no ambiente competitivo, nos anos 80, trazem como obrigação um reexame dos sistemas tradicionais de Contabilidade de Custos e dos sistemas de controles gerenciais.

Em geral, tais críticas destacam que, apesar do ambiente mais competitivo e exigente enfrentado pelas empresas, ao qual elas se adaptaram adotando o desenvolvimento e a aplicação de novas estratégias e tecnologias operacionais, a Contabilidade Gerencial não se atualizou, no sentido de adotar práticas mais capazes de suprir informações adequadas às novas exigências decisórias.

É neste sentido que se manifesta Peavey (1990) ao comentar que há claramente uma deficiência dos tradicionais modelos e informações contábeis, devido à revolução atual no ambiente de fabricação. Para o autor, tais modelos foram formulados para uma época que não mais existe; faz-se necessária a adoção de novas propostas e modelos.

Mais objetivamente as críticas resumem-se à afirmação de que as condições operacionais das empresas sofreram mudanças significativas, e de que a Contabilidade Gerencial, por sua vez, continua a utilizar práticas que eram úteis para um ambiente totalmente diferente do atual. Logo, não estariam elas dando sua contribuição aos tomadores de decisões.

Turney & Anderson (1989) destacam que em muitas companhias a função contábil tem falhado por não se adaptar a um novo ambiente competitivo.

Em resposta a tais críticas surgiu uma série de práticas e procedimentos, inovadores, ou ocorreu o aperfeiçoamento/adaptação de outras já existentes, objetivando suprir as lacunas identificadas pelos profissionais e teóricos da área de Contabilidade. Por exemplo: custeamento e orçamento baseados em atividades, custeamento por ciclo de vida dos produtos, custeio meta, análise de custos da cadeia de valores, indicadores não financeiros e custos de logística interna e de distribuição.

Tais práticas são defendidas como adequadas e consistentes à nova realidade dos sistemas produtivos das empresas, nos mercados competitivos e globalizados. Portanto, ajustadas às novas exigências informativas, visam à obtenção e/ou manutenção de vantagem competitiva.

Nota-se uma particular concentração nos trabalhos desenvolvidos para mensuração dos custos dos produtos e/ou serviços, pré-estabelecimento de tais custos, fornecimento de adequados parâmetros para formulação de planejamentos estratégicos e planos operacionais, controle e avaliação de desempenho, etc.

Assim, identificadas as deficiências da Contabilidade Gerencial, bem como a proposta de práticas que objetivam recolocá-la na condição de um efetivo integrante do processo gerencial empresarial, o tema ora apresentado se caracteriza pela investigação da aplicação de algumas de tais práticas (tradicionais e inovadoras) e de como elas vêm efetivamente sendo reconhecidas e utilizadas, pelas empresas, como instrumentos válidos, necessários e suficientes ao processo de gestão.

2. ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM DIAGNÓSTICO BRASILEIRO

Visando a melhor definir a amplitude e objetividade do estudo, a pesquisa concentrou-se nas seguintes práticas de Contabilidade Gerencial: métodos de custeio, análise das relações custo-volume-lucro, métodos de predeterminação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários.

A escolha de tais práticas, de forma alguma, as caracteriza como de maior importância entre aquelas que compõem o conjunto de instrumentos de que faz uso a Contabilidade Gerencial. Além da natural circunscrição de escopo que deve ser dada a um trabalho desta natureza, a opção por tais práticas é fruto de observações quanto à intensidade das discussões apresentadas na literatura pertinente sobre a adequação e efetividade com que as mesmas se alinham às necessidades informacionais da gestão empresarial.

Sendo assim, o que está implícito no estudo de cada uma das práticas objeto deste estudo é, na realidade, um contraponto de conceitos passíveis de serem aplicados, tendo em vista aqueles mais recentemente enfatizados pela literatura.

Na prática referente aos Métodos de Custeio, a pesquisa centra-se na forma de mensuração a ser adotada, frente aos objetivos de sua utilização gerencial. Tem-se então a possibilidade de utilizar o Método por Absorção, o Método Baseado em Atividades, ABC, e o Método Variável.

Quanto à prática Análise de Relações Custo-Volume-Lucro, é pesquisado seu uso pelos tomadores de decisão, inclusive considerando-se a técnica que melhor a representa, que é o estudo do Ponto de Equilíbrio.

Na prática Métodos de Predeterminação de Custos o enfoque da pesquisa é dado à aplicação dos métodos do Custo-Padrão ou Custo-Meta como instrumentos de determinação antecipada do melhor custo possível a ser incorrido, ou permitido.

Na prática Elaboração e Uso de Planos Orçamentários este estudo verifica, além do processo qualitativo, as possíveis formas de *Orçamento Fixo* ou *Orçamento Variável*, bem como o tratamento dado ao método de custeio. Dentro do contexto desta prática também são pesquisadas as metodologias utilizadas para a medição de retornos como base de análises e avaliação do desempenho divisional ou global da empresa.

2.1 O Perfil das Empresas Pesquisadas

Um dos aspectos que fundamentam a necessidade de informações úteis ao processo de gestão é a globalização de mercados e o decorrente acirramento da concorrência mundial entre as empresas.

Quanto à seleção das empresas, o critério básico foi o de elas serem subsidiárias brasileiras de empresa multinacional. Obviamente existem empresas de controle brasileiro, que também estão expostas às exigências de um mercado Global. A sua não inclusão é decorrente de um dos objetivos deste estudo, ou seja, o de identificar, dentro das limitações existentes, como as matrizes das empresas pesquisadas vê a necessidade de adoção das práticas de Contabilidade Gerencial atualmente recomendadas. Tal objetivo poderá ser materializado, visto ser prática rotineira as subsidiárias seguirem um padrão de procedimentos determinado pela matriz.

A amostra é composta por quarenta e nove empresas que foram pesquisadas no período que compreende o segundo semestre de 2000 e o primeiro trimestre de 2001.

Apesar de isto não ter sido premeditado, observou-se que, das quarenta e nove empresas pesquisadas, apenas três não desenvolvem atividades industriais. Delas, duas são empresas dedicadas à atividade comercial, e a outra, à de serviços.

Observou-se uma predominância de empresas de origem alemã e (sobretudo)

norte-americana. Tal fato é uma decorrência natural da maior existência no Brasil de empresas com estas origens. Consideram-se empresas subsidiárias aquelas classificadas, pela revista a seguir citada, como de controle acionário exclusivamente estrangeiro.

Utilizando-se como parâmetro os dados relativos ao exercício de 1999, publicados pela revista Melhores e Maiores, editada em junho/2000 pela Editora Abril, a amostra abrange 39 empresas (80% do total pesquisado) que se enquadram no critério básico de classificação da revista, ou seja, faturamento bruto.

2.2.1 Classificação das Empresas por País

A concentração das empresas em relação aos respectivos países é a seguinte:

Tabela 1: Classificação das Empresas por País.

País	Pesquisa		Revista	
	Empresas	%	Empresas	%
Estados Unidos	13	26,5	78	37,1
Alemanha	7	14,3	20	9,5
França	6	12,3	19	9,1
Inglaterra	5	10,2	14	6,7
Japão	4	8,2	7	3,3
Suécia	4	8,2	5	2,4
Suíça	4	8,2	7	3,3
Itália	3	6,1	12	5,7
Bélgica	1	2,0	2	1,0
Bermudas	1	2,0	7	3,3
Canadá	1	2,0	2	1,0
Outros	-	-	37	17,6
Total	49	100,0	210	100,0

A classificação “Outros” corresponde a dez países, cinco dos quais estão representados por uma ou duas empresas. Destaque-se que o trabalho efetuado pela revista citada envolve empresas de vinte e dois países, enquanto a amostra utilizada na pesquisa estuda onze deles. Há, portanto, uma representatividade de 50%.

2.1.2 Classificação das Empresas por Setor de Atividade

Tabela 2: Classificação das Empresas por Setor de Atividade.

Setor	Pesquisa		Revista		Pesq s / Rev
	Empresas	%	Empresas	%	
Automotivo	11	22,5	30	14,3	36,7
Químico e Petroquímico	11	22,5	26	12,4	42,3
Farmacêutico	8	16,3	11	5,2	72,7
Eletroeletrônico	5	10,2	17	8,1	29,4
Siderurgia e Metalurgia	3	6,1	12	5,7	25,0
Higiene, Limpeza e Cosmético	2	4,1	11	5,2	18,2
Comércio	2	4,1	24	11,4	8,3
Alimentos	1	2,0	19	9,1	5,3
Serviços	1	2,0	18	8,6	5,6
Telecomunicações	-	-	12	5,7	-
Outros	5	10,2	30	14,3	-
Total	49	100,0	210	100,0	-

2.1.3 Cargos Ocupados pelos Entrevistados

Os dados foram coletados por meio de entrevistas realizadas pessoalmente (com exceção de três, das quarenta e nove empresas) com profissionais ligados à área de controladoria, tendo em vista a finalidade de se obter informações mais objetivas e mais afeitas aos temas pesquisados. O perfil dos entrevistados é o seguinte (Tabela 3):

Tabela 3: Cargos Ocupados pelos Entrevistados.

Cargos	Quantidade	%
Vice-Presidente Financeiro e Administrativo	1	2,0
Diretor de Finanças e Controladoria	4	8,2
Controller	26	53,1
Gerente de Controladoria / Contabilidade	14	28,5
Coord / Supervisor de Controladoria e Contabilidade	4	8,2
Total	49	100,0

2.1.4 Estrutura dos Recursos Consumidos nas Atividades Operacionais

Conforme é tratado ao longo deste trabalho, informações que permitam entender como são aplicados os recursos demandados pelas atividades operacionais são elementos de fundamental importância para a eficácia da gestão das empresas.

Quando se faz referência à estrutura dos recursos consumidos pelas operações (custos de fabricação e despesas operacionais), e mais especificamente com relação aos custos de fabricação, um dos aspectos constantemente apresentados pela literatura refere-se ao crescimento dos custos indiretos. Nakagawa (1991) e Martins (1996) são alguns exemplos.

Outras obras pesquisadas, como, por exemplo, os trabalhos desenvolvidos por Cooper & Kaplan (1988), O'Guin (1990) e Sakurai (1995), corroboram com o pronunciamento de Nakagawa e Martins.

Visando identificar o perfil das empresas entrevistadas quanto ao aspecto destacado pelos autores acima, uma das questões pesquisadas foi a medição em termos percentuais, da participação individual de cada classe de recursos consumidos.

Para a obtenção de dados representativos do conjunto das empresas foi aplicada como medida estatística de tendência central a mediana, utilizando-se a função "MED" do software MS-Excel. Os dados foram coletados em resposta à seguinte pergunta:

“Qual a composição percentual dos recursos operacionais totais – custos de fabricação e despesas operacionais?”.

Tabela 4: Composição dos Recursos Operacionais Totais.

Elementos	%
Materiais Diretos	59,4
Mão-de-Obra Direta	5,1
Custo Indireto	14,0
Pesquisa & Desenvolvimento	1,3
Marketing: Venda e Distribuição	14,0
Administração Geral	6,2
Total	100,0

Nota-se que os custos diretos correspondem a 64,5% dos recursos totais, significando que 35,5% de tais recursos caracterizam-se como aqueles alocados

indiretamente aos produtos, com todas as deficiências que as tradicionais formas de rateio acarretam.

Uma outra constatação que pode ser derivada da Tabela 4 é a de que 78,5% dos recursos operacionais totais são consumidos na área de fabricação, e os 21,5% restantes, nas denominadas despesas operacionais.

2.1.5 Estrutura dos Recursos Operacionais Totais — Alguns Setores

Dado que a amostra das empresas pesquisadas abrange vários setores de atividade, optou-se por fazer uma apresentação específica para alguns de tais setores quanto à correspondente estrutura.

Tabela 5: Estrutura dos Recursos Operacionais Totais — Alguns Setores.

Elementos	Farmacêutico (7 empresas, 87,5% da amostra)	Automotivo (10 empresas, 90,9% da amostra)	Quim. & Petroq (9 empresas, 81,8% da amostra)	Eletroeletrôn. (4 empresas, 80% da amostra)
	%	%	%	%
Materiais Diretos	47,1	57,8	63,5	58,6
Mão-de-Obra Direta	4,3	4,6	5,2	4,9
Custo Indireto	5,9	20,1	10,4	16,3
Pesquisa & Desenvolvim	0,5	3,6	1,6	3,3
Marketing: Venda e Distrib.	37,4	7,7	13,6	12,0
Administração Geral	4,8	6,2	5,7	4,9
Total	100,0	100,0	100,0	100,0

Especificamente com relação ao setor farmacêutico, a estrutura apresentada na Tabela 5 evidencia a expressiva participação dos recursos consumidos pela atividade de marketing, bem como a inexpressividade daqueles direcionados a pesquisa e desenvolvimento. Tal inexpressividade é decorrente do fato de que esta atividade é fundamentalmente desenvolvida pelas matrizes das empresas. Apesar de os três setores apresentarem esta característica, no farmacêutico ela é mais flagrante.

Outras diferenças podem ser destacadas entre os setores pesquisados. Por exemplo, a maior participação dos custos indiretos no setor automotivo pode ser atribuída ao maior índice de automação empregado. Aliás, uma parte significativa da literatura que trata das avançadas tecnologias de fabricação e de suas consequências na estrutura de custos dá ênfase às mudanças ocorridas em empresas desse setor.

2.2 As Práticas de Contabilidade Gerencial Identificadas

Nesta parte do trabalho é apresentado o resultado da pesquisa efetuada quanto ao uso das práticas contábeis gerenciais, objeto deste estudo; ele possibilitará, no âmbito das empresas pesquisadas, um diagnóstico do nível de aplicação das mesmas.

Em virtude do não-fornecimento de determinados dados específicos por algumas empresas, por questões de confidencialidade alegadas pelas mesmas, a quantidade de algumas das práticas pesquisadas se apresenta inferior ao número total das empresas visitadas. Tal fato, entretanto, não ocorreu em número representativo.

É prática normal nas subsidiárias de empresas multinacionais seguir um padrão de procedimentos determinado pela matriz quanto à forma de elaboração de seus relatórios financeiros. Tal padronização é que permitirá à matriz manter consistência nos trabalhos de consolidação, bem como na avaliação e comparabilidade do desempenho alcançado por suas várias unidades, localizadas em diversos países.

Radebaugh & Gray (1997), a esse respeito, destacam, no contexto do controle gerencial de operações em nível global, a centralização da função contábil, dada a necessidade de a matriz consolidar os dados referentes às suas operações mundiais.

Iudícibus et al. (2000), também discorrerem sobre a necessidade de uniformidade de critérios contábeis entre as empresas consolidadas.

Portanto, a existência de tal padrão possibilita que neste estudo se identifique o entendimento da matriz sobre qual é a forma de tratamento mais adequada à mensuração dos dados a ela reportados.

2.2.1 Métodos de Custeio

Com referência ao método de custeio, visando a identificar qual o procedimento adotado pela empresa, foi formulada a seguinte pergunta:

“Qual o método de custeio utilizado?”.

Tabela 6: Método de Custeio Utilizado.

Métodos de Custeio	Empresas	%
Absorção	36	73,5
Variável	7	14,3
Absorção e Variável	3	6,1
ABC – Nos Custos de Produção e Desp. Operacionais	2	4,1
ABC – Nos Custos de Produção	1	2,0
Total	49	100,0

Verifica-se que as respostas a esta primeira pergunta evidenciam uma expressiva preferência para adoção do método de custeio por absorção.

Na sequência, visando a identificar a influência da matriz sobre a determinação do método de custeio, uma segunda pergunta foi formulada, a saber:

“O método de custeio indicado é o determinado pela matriz? Trata-se de um padrão mundial?”.

Novamente, verifica-se a predominância do método de custeio por absorção. A Tabela 7 demonstra o resultado da compilação das respostas obtidas. Vejamos.

Tabela 7: Método de Custeio Padronizado pela Matriz.

Padrão de Método de Custeio Determinado pela Matriz	Empresas	%
Absorção	39	79,6
Variável	6	12,3
ABC - Nos Custos de Produção e Desp. Operacionais	1	2,0
ABC - Nos Custos de Produção	1	2,0
Não Há Padrão Determinado	2	4,1
Total	49	100,0

Objetivando identificar a amplitude da aplicação do método de custeio informado em resposta à primeira pergunta deste tópico, fez-se uma terceira pergunta:

“O método indicado na primeira questão é utilizado somente para a tomada de decisões, ou também para relatórios enviados à matriz?”.

Constata-se a preferência pela utilização do mesmo método de custeio, tanto para tomada de decisões como para elaboração de relatórios oficiais enviados à matriz.

Tabela 8: Utilização do Método de Custeio.

Utilização do Método de Custeio	Empresas	%
Tomada de Decisão e Relatórios à Matriz	44	89,8
Tomada de Decisão	5	10,2
Total	49	100,0

Os dados da Tabela 8 confirmam aqueles da Tabela 7. Ou seja, das quarenta e nove empresas pesquisadas, somente cinco (10,2%) não utilizam o método determinado pela matriz, quando o objetivo é a tomada de decisões. Dessas cinco empresas, três são de origem norte-americana, uma é suíça, e a outra, sueca. Também fica evidenciada a predominância do custeio por absorção, tanto em decorrência de determinação da matriz como por opção local; em segundo lugar está o método de custeio variável, mas a preferência dada a ele é acentuadamente inferior.

Dentre aqueles adotados, o *ABC* é o que se apresenta com menor aplicação: em 4,0% dos casos, o método é determinado pela matriz, e em 6,1%, é adotado pela subsidiária brasileira. Das três empresas nas quais o *ABC* já é realidade, duas são de origem norte-americana, e a outra, de origem alemã.

Tais dados permitem concluir que o *ABC*, no contexto das quarenta e nove empresas pesquisadas, não é objeto da apreciação significativa das respectivas matrizes, dadas as determinações existentes.

A baixa preferência dada ao *ABC* motivou uma investigação mais específica, que direcionou a pesquisa para a indagação sobre avaliações de possíveis aplicações da metodologia. Assim, as informações coletadas permitem responder à seguinte pergunta:

“Qual o posicionamento da empresa com relação à adoção do método de custeio baseado em atividades?”.

A Tabela 9 apresenta o resultado dos pronunciamentos manifestados pelos entrevistados. Fica evidente que, para cerca de 80% das empresas pesquisadas a adoção do *ABC* não é uma prioridade.

Tabela 9: Posicionamento das Empresas Sobre a Adoção do *ABC*.

Aplicação	Empresas	%
Não há planos	39	79,6
Avaliou e Descartou	4	8,2
Em Processo de Avaliação	3	6,1
Adotou – Nos Custos de Produção e Despesas Operacionais	2	4,1
Adotou – Nos Custos de Produção	1	2,0
Total	49	100,0

Das quatro empresas que manifestaram ter analisado e descartado a idéia de adoção do *ABC*, uma não esclareceu o motivo de tal decisão. Das três restantes obteve-se justificativas diferentes, a saber:

- estudos e simulações demonstraram que não haveria diferenças significativas em relação às informações obtidas com o método já adotado (setor: siderurgia e metalurgia);

- dificuldades com a identificação dos direcionadores, aliadas ao fato de, naquele momento, a empresa estava passando por intensiva troca de equipamentos (setor: automotivo); e
- quando a avaliação estava em processo a empresa passou por uma forte reestruturação organizacional, que culminou em acentuada redução do quadro de pessoal. Após esse período, o processo não foi retomado, devido a outras prioridades (setor: automotivo).

Adicionalmente, esta pesquisa preocupou-se em identificar qual a visão que os entrevistados tinham a respeito da validade e da utilidade do ABC como instrumento de apoio ao processo de tomada de decisões. Com essa finalidade, a seguinte pergunta foi formulada:

“Resumidamente qual sua opinião sobre a nova ferramenta de gestão do custeio baseado em atividades — ABC?”.

Quadro 1: Argumentos Contrários à Utilização do Custeio Baseado em Atividades.

1. Complexidade na implantação e manutenção do sistema
2. Custo envolvido para sua adoção
3. Dificuldade em justificar objetivamente os benefícios
4. Baixa relação custo benefício
5. Excesso de informações
6. Útil para alguns estudos localizados e não para aplicação generalizada
7. Melhorias / refinamentos no sistema atual provoca os mesmos benefícios
8. Trata-se de um absorção tradicional aprimorado
9. Em nossa empresa, com 5.000 itens, é impraticável
10. Ainda mantém a subjetividade e arbitrariedade do absorção tradicional

Alguns outros pronunciamentos pontuais, agora de natureza estrutural, também contribuem para o entendimento dos motivos da reduzida iniciativa em relação à adoção da nova metodologia. O Quadro 2 apresenta alguns desses pronunciamentos.

Quadro 2: Algumas Restrições à Implantação do Custeio Baseado em Atividades.

1. Baixo nível de satisfação de empresas consultadas que o adotaram
2. Quadro de pessoal reduzido e não preparado para tal trabalho
3. Discordância da direção geral quanto a investir num novo sistema
4. Não aplicável aos negócios de sua empresa
5. Dificuldade em convencer gerentes divisionais. Perda de independência
6. Inconsistente com as determinações da matriz

Os entrevistados, sem exceção, informaram ter participado de cursos a respeito do ABC e reconhecem sua validade conceitual.

2.2.2 Bases de Rateio

A pesquisa objetivou identificar o tratamento que é dado àqueles gastos que não mantêm direta relação com os produtos e/ou serviços, sob duas classificações básicas: os custos indiretos e as despesas operacionais. A pergunta formulada foi a seguinte:

“Quais as principais bases utilizadas para o rateio dos custos indiretos e das despesas operacionais?”.

As duas tabelas a seguir apresentadas quantificam as respostas recebidas. As porcentagens indicadas foram calculadas com base no número de empresas que citaram o uso de determinada base de rateio em relação ao total (de quarenta e nove) de empresas que compõem a amostra utilizada na pesquisa.

Tabela 10: Bases de Rateio dos Custos Indiretos.

Bases	Empresas	%
Horas de Mão-de-Obra Direta	24	49,0
Horas de Máquinas	24	49,0
Volume de Produção	12	24,5
Materiais Diretos	4	8,2
Atividades	3	6,1
Outras	5	10,2
Não Rateia	4	8,2

Apesar das críticas quanto à subjetividade e à arbitrariedade dos critérios de rateios, a pesquisa identifica que, além de seu uso acentuado, algumas empresas têm instruções específicas da matriz quanto aos procedimentos que devem ser adotados.

Para as despesas operacionais, as respostas recebidas assim se resumem:

Tabela 11: Bases de Rateio das Despesas Operacionais.

Bases	Empresas	%
Medidas Específicas	11	22,4
Tempo Dedicado	14	28,6
Valor de Vendas	12	24,5
Custo de Fabricação (Total ou Direto)	6	12,2
Atividades	2	4,1
Outras	4	8,2
Não Rateia	13	26,5

Analisada em seu conjunto, a adoção do *ABC*, medição específica de trabalhos realizados ou estudo de tempo dedicado corresponde à prática verificada em vinte e sete das quarenta e nove empresas pesquisadas (o equivalente a 55,1%). Entretanto, a utilização de medida relacionada a volume (valor de venda e custo de fabricação) também mantém participação significativa, visto ser adotada por dezoito empresas (36,7%).

Pela análise dos dados coletados constata-se que, comparativamente às bases utilizadas no rateio dos custos indiretos, o tratamento dado às despesas operacionais apresenta menor grau de arbitrariedade e subjetividade sem, entretanto, significar que com isso estariam as empresas adotando o *ABC*. Afinal, os fundamentos que norteiam a metodologia do *ABC* não se resumem à simples escolha de melhores bases de rateio.

2.2.3 Análise de Relações Custo-Volume-Lucro.

O estudo de Relações Custo-Volume-Lucro, com expressivo destaque na literatura referente a Contabilidade de Custos e/ou Contabilidade Gerencial, tem sua fundamentação conceitual fortemente amparada no custeio variável e na utilização da margem de contribuição.

Objetivando identificar o nível de utilização pelas empresas do estudo de relações custo-volume-lucro, foi incluída na pesquisa realizada a seguinte questão a esse

respeito:

“Qual a utilização efetiva dos estudos de relações custo-volume-lucro – ponto de equilíbrio?”.

Os dados coletados demonstram que a aplicação rotineira de tal prática contábil gerencial não é expressiva. É o que retratam as Tabelas 12 e 13.

Tabela 12: Utilização do Ponto de Equilíbrio.

Utilização	Empresas	%
Utiliza Rotineiramente	6	12,2
Utiliza Eventualmente	24	49,0
Não Utiliza	19	38,8
Total	49	100,0

A expressão “utiliza eventualmente” refere-se ao posicionamento dos entrevistados quanto à aplicação exclusivamente em situações muito especiais, e não nas rotineiras. A visão extremada de tais expressões e pronunciamentos conduz a uma conclusão muito próxima daquela que tenta explicar a não utilização dessa prática pesquisada.

No contexto da pergunta sobre a utilização do ponto de equilíbrio, também é possível identificar a utilização da figura da margem de contribuição.

Tabela 13: Utilização da Margem de Contribuição.

Utilização	Empresas	%
Utiliza Rotineiramente	15	30,6
Utiliza Eventualmente	24	49,0
Não Utiliza	10	20,4
Total	49	100,0

Apesar de muito referenciada pelos respondentes como uma técnica utilizada de forma complementar as informações obtidas através do método de custeio por absorção, o uso da margem de contribuição se apresenta de forma bem mais acentuada que a do ponto de equilíbrio.

Considerando-se que dez empresas declaram utilizar o método de custeio variável, e quinze o da margem de contribuição, constata-se que cinco empresas, mesmo adotando o método de custeio por absorção, fazem algum uso da referida margem. De qualquer forma, deve ser salientado que trinta e quatro das empresas pesquisadas (o equivalente a aproximadamente 70% do total) não encontram na margem de contribuição o uso e utilidade tão destacados pela literatura.

2.2.4 Métodos de Predeterminação de Custos

Para os objetivos deste trabalho, questões específicas foram incluídas na pesquisa efetuada junto às empresas, com a finalidade de identificar qual a prática adotada na predeterminação e no controle dos custos. Neste sentido, a primeira pergunta formulada foi a seguinte:

“Qual o sistema de predeterminação de custos adotado?”.

A Tabela 14 mostra que a utilização do custo-padrão é absoluta. A simples

apreciação dos dados coletados, entretanto, pode conduzir a conclusões indevidas sobre os procedimentos adotados pelas empresas. Portanto, alguns esclarecimentos fazem-se necessários para facilitar a compreensão.

Tabela 14: Sistema de Predeterminação de Custos Adotado.

Sistemas	Empresas	%
Custo-Padrão	47	95,9
Custo-Meta	0	0,0
Não Utiliza	2	4,1
Total	49	100,0

Durante a coleta dos dados, em resposta à pergunta sobre o sistema de predeterminação de custos adotado, pode ser observado que a expressão custo-meta era desconhecida, enquanto terminologia, por parcela significativa dos profissionais entrevistados.

Com referência à formação do preço de venda, baseado em padrões, notou-se que as empresas não estão alheias às limitações impostas pelo mercado enquanto determinador do preço de venda a ser praticado. Na realidade, o preço de venda assim estabelecido é submetido à apreciação da área de marketing, para que ela opine sobre a sua viabilidade comercial. Constatada a não aderência do preço calculado em relação ao praticado no mercado, revisões de engenharia (no processo ou substituição de algum material aplicado) e custos são realizadas objetivando uma possível adequação comercial. Desta forma, o sistema atualmente em uso também direciona melhorias na determinação do custo do produto, apesar de limitadas em relação ao custo-meta.

A aplicação do custeio-meta no contexto do projeto do produto, como destacado pela literatura, é praticamente nulo em decorrência do fato de que, por tratar-se de empresas estrangeiras, a pesquisa e desenvolvimento é uma atividade desenvolvida quase que exclusivamente na matriz. Tem-se então que as empresas pesquisadas são unidades basicamente voltadas às atividades de produção e comercialização. Portanto, o procedimento adotado condiz com o entendimento dado por Sakurai (1997) sobre a utilidade do custo-padrão.

Uma vez identificado o sistema de custo-padrão como a prática principal nas empresas, os entrevistados foram perguntados sobre a influência da matriz quanto ao sistema em uso. Assim, foi apresentada a seguinte pergunta:

“O sistema de predeterminação de custos adotado é o determinado pela matriz? Trata-se de um padrão mundial?”.

Tabela 15: Custo-Padrão como Sistema Determinado pela Matriz.

Característica	Empresas	%
É o Padrão Determinado pela Matriz	45	91,8
Não é o Padrão Determinado, mas Utiliza	2	4,1
Não Há Padrão Determinado e Não Utiliza	2	4,1
Total	49	100,0

Constata-se que naquelas empresas onde o sistema de predeterminação de custos tem instruções específicas da matriz o custo-padrão é prática dominante.

Visando dar maior profundidade à identificação das práticas adotadas pelas empresas sobre o sistema de predeterminação de custos, este estudo também pesquisou

sobre o método de custeio aplicado em tal sistema. A pergunta apresentada foi:

“O sistema de predeterminação de custos adotado é elaborado de forma consistente com o método de custeio anteriormente indicado?”.

Tabela 16: Método de Custeio Utilizado no Sistema de Predeterminação de Custos.

Métodos	Empresas	%
Custeio por Absorção	39	79,6
Custeio Variável	5	10,2
Custeio ABC	3	6,1
Não Adota Custo Predeterminado	2	4,1
Total	49	100,0

Os dados da Tabela 16 confirmam a predominância do custeio por absorção. A respeito da utilização específica do sistema de padrões, constata-se por meio da pesquisa realizada que o seu uso não diverge daquilo que normalmente é destacado na literatura pertinente. Tal conclusão é fruto das respostas recebidas à seguinte pergunta, que foi formulada:

“O sistema de predeterminação de custos adotado tem aplicação gerencial?”.

As respostas recebidas são apresentadas na Tabela 17. A porcentagem indicada refere-se ao número de empresas que fizeram citação da aplicação referenciada, em relação ao total de quarenta e nove empresas pesquisadas.

Tabela 17: Aplicações Gerenciais do Custo-Padrão.

Aplicações	Empresas	%
Controle	41	83,7
Avaliação de Desempenho	40	81,6
Elaboração de Orçamentos	30	61,2
Formação Inicial do Preço de Venda	26	53,1
Promover Melhorias	22	44,9
Diversas Aplicações	2	4,1
Não Utiliza Sistema de Padrões	2	4,1

Nota-se a predominância das aplicações normalmente referidas pela literatura correspondente à Contabilidade de Custos.

2.2.5 Elaboração e Uso de Planos Orçamentários

A utilização desta técnica gerencial também tem sido objeto de críticas no contexto do atual ambiente operacional das empresas. Turney & Anderson (1989), tratam o controle orçamentário, assim como o custo-padrão, como sistemas obsoletos e criadores de barreiras ao alcance da referida melhoria contínua.

Em função das críticas existentes, decidiu-se neste estudo pesquisar qual a importância que as empresas têm dedicado a tal prática. Apesar das contestações relativas à validade do seu uso, constata-se que a elaboração de planos orçamentários é uma prática adotada por todas as quarenta e nove empresas pesquisadas, com acentuado acompanhamento pela matriz. A pergunta apresentada aos entrevistados foi a seguinte:

“Que período é abrangido pelos planos operacionais e qual o nível de cobrança exercido pela matriz?”.

Tabela 18: Período Abrangido nos Planos Orçamentários.

Períodos	Empresas	%
1 Ano Detalhado mensalmente	8	16,3
1 Ano Detalhado mensalmente + 1 Ano Total	2	4,1
1 Ano Detalhado mensalmente + 2 Anos Total	5	10,2
1 Ano Detalhado mensalmente + 3 Anos Total	8	16,3
1 Ano Detalhado mensalmente + 4 Anos Total	13	26,6
1 Ano Detalhado mensalmente + 5 Anos Total	8	16,3
Outros Períodos	5	10,2
Total	49	100,0

2.2.6 Medidas de Retorno

Ainda no contexto da elaboração e do uso de planos orçamentários, um outro procedimento gerencial foi objeto de pesquisa junto às empresas. Trata-se das medidas de retorno utilizadas como medição de desempenho, tanto nas projeções orçamentárias quanto no desempenho real.

Conforme destacado por obras clássicas da literatura pertinente (Solomons, 1965), e outras mais recentes (Atkinson et al, 2000), além da experiência do autor deste estudo, que atuou na área de Controladoria de empresa multinacional norte-americana, constata-se que as empresas estabelecem, na própria fase de planos orçamentários, as metas de retorno a serem atingidas por suas subsidiárias.

Assim, objetivando a identificar as medidas de retorno utilizadas pelas empresas, foi formulada a seguinte pergunta:

“Quais são as medidas de retorno utilizadas, por ordem de importância e uso?”.

Os dados apresentados na Tabela 19 evidenciam o resultado da pesquisa realizada. Como é comum as empresas adotarem mais de um indicador de retorno, solicitou-se que os entrevistados informassem quais são os dois principais utilizados.

Tabela 19: Principais Medidas de Retorno Utilizadas pelas Empresas.

Medidas de Retorno	Empresas	%
<i>RONA</i> – Retorno s/Ativo Operacional Líquido	25	51,0
<i>ROS</i> – Retorno s/Vendas	15	30,6
<i>ROA (ou ROI)</i> – Retorno s/Ativo Operacional Total	9	18,4
<i>EVA</i> – Valor Econômico Adicionado	9	18,4
<i>ROE</i> – Retorno s/Patrimônio Líquido	6	12,2
Lucro Líquido em Valor Monetário Absoluto	4	8,2
Lucro Operacional em Valor Monetário Absoluto	3	6,1
Margem de Contribuição em Valor Monetário Absoluto	2	4,1
Margem de Contrib. em Valor Monetário Absoluto por Empregado	1	2,0

Apesar das críticas apresentadas por Dearden (1969) e Sakurai (1997) as empresas dedicam expressiva preferência pelas medidas de Retorno sobre Investimento Líquido (*RONA*), ou Retorno sobre Ativos (*ROA*). Mesmo considerando-se alguns tratamentos diferenciados (ativo operacional bruto ou líquido das depreciações, ativo

operacional total ou deduzido de passivos operacionais), o conceito básico se mantém.

Finalizando este tópico, deve ser esclarecido que a existência de várias medidas não significa que elas sejam conflitantes. Na realidade elas se complementam e são inter-relacionadas. Assaf Neto (1998) e Atkinson et al (2000) fazem ampla abordagem a respeito.

3. CONCLUSÕES

Partindo-se da premissa de que uma das formas de evolução do conhecimento científico sobre determinada matéria é a investigação da utilidade e da aplicabilidade prática de seus desenvolvimentos teóricos, este estudo atingiu os propósitos a que se dispôs. Tal afirmativa deriva do fato de que, por meio dele, foi possível, no âmbito das empresas pesquisadas, constatar a realidade prática de tais empresas quanto aos instrumentos de que faz uso a Contabilidade Gerencial, analisando-os em relação ao que é apresentado pela literatura.

De forma objetiva, o que ficou constatado é que as empresas objeto da pesquisa não têm dado, em termos práticos, ressonância aos pronunciamentos de alguns pesquisadores em favor da necessidade de adoção de práticas de Contabilidade Gerencial que produzem informações mais apropriadas às mudanças ocorridas no ambiente empresarial. Portanto, no âmbito da pesquisa realizada, este estudo permite concluir que, no atual ambiente decisório dessas empresas, a Contabilidade Gerencial ainda é preponderantemente tradicional. O uso do termo “ainda” justifica-se pelo reconhecimento de que as contínuas evolução e parceria entre o conhecimento científico e a prática podem, no futuro, validar o que hoje é passível de contestações e resistências.

Quanto aos trabalhos acadêmicos direcionados a novos desenvolvimentos ou novos entendimentos conceituais, deve ser destacado que a academia, para bem cumprir sua missão, deve ter um comportamento de vanguarda e não apenas ficar “amarrada” àquilo que a prática tradicionalmente tem aceitado como válido. Acrescente-se a isso o fato de que mesmo que novas práticas não tenham uma ampla e efetiva aplicação, são importantes no direcionamento e/ou aperfeiçoamento de outras assim utilizadas.

Esse entendimento, portanto, justifica plenamente os esforços continuamente dedicados pelos pesquisadores na busca da melhoria contínua do atendimento aos usuários da informação contábil gerencial.

Nas conclusões deste estudo, dentro das limitações já comentadas, infere-se a possibilidade de que a não adoção de algumas das práticas pesquisadas também ocorra na matriz correspondente. Acredita-se que estudos especificamente direcionados ao esclarecimento de tal possibilidade darão maior amplitude e compreensão da prática contábil gerencial em nível global.

BIBLIOGRAFIA

- ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e análise de balanços. 4. ed. São Paulo, Atlas, 1998.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, Mark. Contabilidade gerencial. São Paulo, Atlas, 2000. (tradução de Management Accounting, 2 ed. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1997)
- BHIMANI, Alnoor. Management accounting – european perspectives. New York, Oxford University Press, 1996.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema “ABC – Activity Based Costing”. Brasília, Revista Brasileira de Contabilidade, n.91, jan./fev. p.16-23, 1995.

- COOPER, Robin & KAPLAN, Robert S. How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting*, apr. p.20-7, 1988.
- DEARDEN, John. The case against ROI control. *Harvard Business Review*, may/jun. p.124-35, 1969.
- FRANCO, Hilário. *A contabilidade na era da globalização*. São Paulo, Atlas, 1999.
- IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *A view of tomorrow: management accounting in the year 2004*. New York, 1994. (www.ifac.org / StandardsAndGuidance / C / View2004)
- IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 5. ed. São Paulo, Atlas, 2000.
- JENSON, Richard L., BRACKNER, James W., SKOUSEN, Clifford R. *Management accounting in support of manufacturing excellence*. Montvale, IMA Foundation for Applied Research, 1996.
- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. *A relevância da contabilidade de custos*. 2. ed. Rio de Janeiro, Campus, 1996. (tradução de Relevant Lost, HBS Press, 1987)
- KAPLAN, Robert S. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, jul., p.390-417, 1984.
- LEONE, George S.G. A contabilidade de custos no final do segundo milênio. Brasília, *Revista de Brasileira de Contabilidade*, n.120, nov./dez. p.8-15, 1999.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo, Atlas, 1996.
- MILLER, Jeffrey G. & VOLLMANN Thomas E. The hidden factory. *Harvard Business Review*, sep./oct. p.142-50, 1985.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo, Atlas, 1991.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – custeio baseado em atividades*. São Paulo, Atlas, 1994.
- O’GUIN, M. Focus the factory with activity-based costing. *Management Accounting*, Feb. p.36-41, 1990.
- PEAVEY, Dennis E. It’s time for a change. *Management Accounting*, feb. p.31-5, 1990.
- PELEIAS, Ivan R. Orçamento flexível na gestão das empresas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, mar./abr. 1993.
- RADEBAUGH, Lee H. & GRAY, Sidney J. *International accounting and multinational enterprises*. New York, John Wiley, 1997.
- RAMIRO, Wolney. *ABC – activity based costing: motivos e finalidades de sua adoção por empresas brasileiras*. São Paulo, Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Presbiteriana Mackenzie, ago. 2000.
- SAKURAI, Michiharu. Past and future of japanese management accounting. *Cost Management*, fall, p.19-28, 1995.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo, Atlas, 1997. (tradução de Integrated Cost Management, Productivity Press, 1996)
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos*. Rio de Janeiro, Campus, 1997. (tradução de Strategic Cost Management, New York, Free Press, 1993)
- SOLOMONS, David. *Divisional performance*. Homewood, Irwin, 1965.
- TURNERY, Peter B.B. & ANDERSON, Bruce. Accounting for continuous improvement. Massachusetts, *MIT Sloan Management Review*, v.30, n.2, p.37-47, 1989.