

# PRACTICAS ACTUAIS DE CONTABILIDADE DE GESTAO NAS EMPRESAS PORTUGUESAS

*Ana Isabel Rodrigues*

*Elisabete Correia*

*Manuela Fantasia*

*Rosa Nunes*

*Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra*

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*

*(Valencia – Noviembre 2000)*

## **Resumo**

O conhecimento da situação relativo às práticas actuais de Contabilidade de Gestão torna-se necessário para diagnosticar as necessidades de mudança e detectar as oportunidades de melhoria.

A inexistência de estudos sobre estas práticas nas empresas portuguesas, pode constituir um entrave ao surgimento de propostas de medidas correctoras que permitam melhorar a gestão e a competitividade destas organizações.

Este estudo tem como objectivo genérico conhecer as práticas actuais de Contabilidade de Gestão nas pequenas e médias empresas portuguesa.

Para o efeito, estabelecemos três objectivos intermédios: Averiguar em que medida está ou não generalizada a prática de cálculo dos custos dos produtos ou serviços; conhecer os métodos de apuramento de custos bem como a finalidade da informação daí resultante, nas empresas em que se verifica a prática de cálculo dos custos dos produtos ou serviços; e avaliar se existe ou não correspondência entre o perfil económico-financeiro e de gestão que permitiu a estas empresas obter o estatuto de PME Excelência e o perfil da sua contabilidade interna.

De modo a alcançar os objectivos definidos foi elaborado e enviado um questionário às PME Excelência 98. Das 610 empresas inquiridas obtivemos 127 respostas válidas, correspondendo a 20,8% do total. As respostas obtidas permitiram a elaboração de uma base de dados que constitui o suporte do estudo realizado e o posterior tratamento mediante o recurso aos programas informáticos EXCEL e SPSS.

Apesar de o trabalho estar ainda em fase de elaboração, consideramos importante apresentar os resultados obtidos até ao momento e algumas conclusões ainda que preliminares.

## **1. Objectivos**

Este estudo tem como objectivo genérico conhecer as práticas actuais de Contabilidade de Gestão nas empresas portuguesas. Pretendemos contribuir assim, para formar um olhar crítico sobre a realidade das empresas nesta matéria porque consideramos que a contabilidade de gestão é uma fonte de informação preciosa para uma correcta tomada de decisões, tanto de curto como de médio e longo prazo

Atendendo a que o tecido empresarial português se caracteriza pela forte predominância de Pequenas e Médias Empresas, assim definidas pelos critérios do IAPMEI, considerámos que a nossa análise deveria centrar-se neste tipo de empresas. Sendo que, desde há alguns anos a esta parte, o IAPMEI tem vindo a atribuir o estatuto de PME Excelência<sup>1</sup>, distinguindo assim as PME portuguesas

---

<sup>1</sup> Designado PME Prestígio nos anos anteriores a 1997.

que evidenciam um perfil económico-financeiro e de gestão claramente superior à média nacional, e tendo em conta a actualidade e acessibilidade da base de dados, julgámos pertinente tomar estas empresas como universo do nosso estudo.

A falta de informação relacionada com as práticas de Contabilidade de Gestão nas pequenas e médias empresas portuguesas, torna oportuno o trabalho que nos propomos apresentar. Assim, estabelecemos três objectivos intermédios:

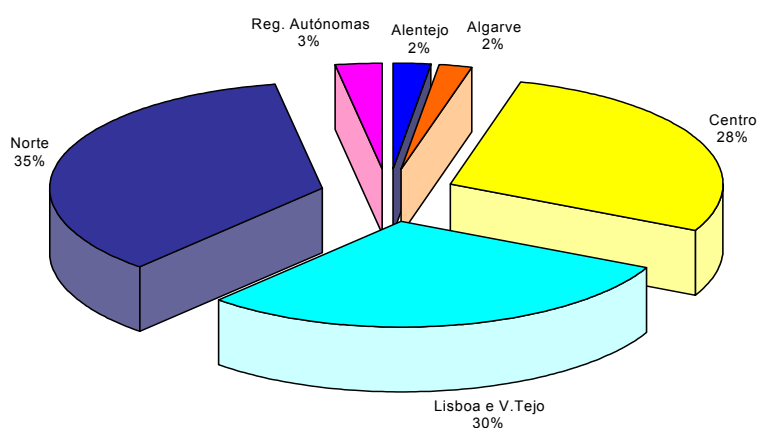
- Averiguar em que medida está ou não generalizada a prática de cálculo dos custos dos produtos ou serviços, bem como analisar a organização e atribuição das responsabilidades na área da Contabilidade de Gestão;
- Conhecer o modelo de apuramento de custos bem como a finalidade da informação daí resultante, nas empresas em que se verifica a prática de cálculo dos custos dos produtos ou serviços;
- Avaliar se existe ou não correspondência entre o perfil económico-financeiro e de gestão que permitiu a estas empresas obter o estatuto de PME Excelência e o perfil da sua contabilidade interna.

Pretendemos também com este trabalho reflectir sobre as dificuldades sentidas pelas empresas portuguesas quanto aos modelos de cálculo de custos, assim como averiguar quanto ao grau de divergência entre os conceitos teóricos e o modo como são aplicados pelas empresas.

## 2. Metodologia

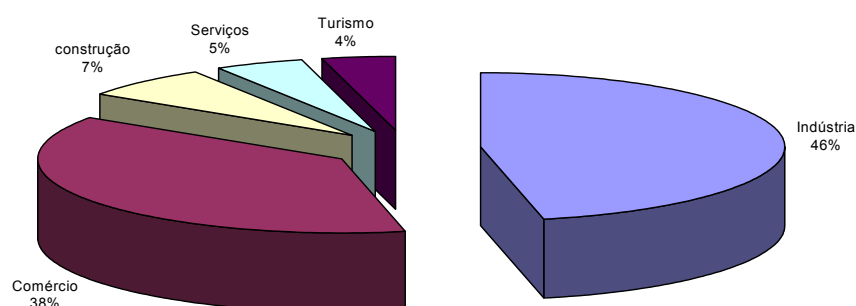
Começámos por definir a população alvo, tendo a escolha recaído sobre as 610 PME Excelência de 1998. Este universo é constituído por empresas nacionais, distribuídas pelo conjunto do território continental e insular, verificando-se que é nas regiões do Norte, Centro e Lisboa e Vale do Tejo que encontramos o maior número de PME Excelência, em números correspondente a mais de 90% do total das empresas a nível nacional.

**Figura 1 – Distribuição Geográfica das PME Excelência 98**



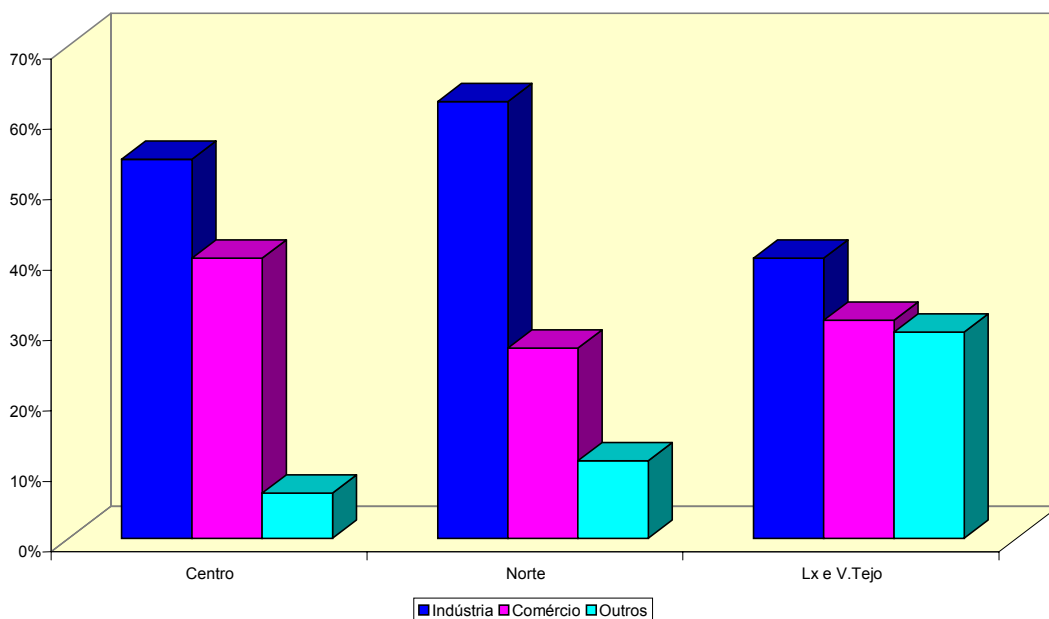
O universo PME Excelência 98 abrange os sectores da indústria, comércio, construção, serviços e turismo. Os sectores da indústria e comércio são os mais representativos, com 285 e 230 empresas respectivamente.

**Figura 2 – Distribuição por Sector de Actividade das PME Excelência 98**



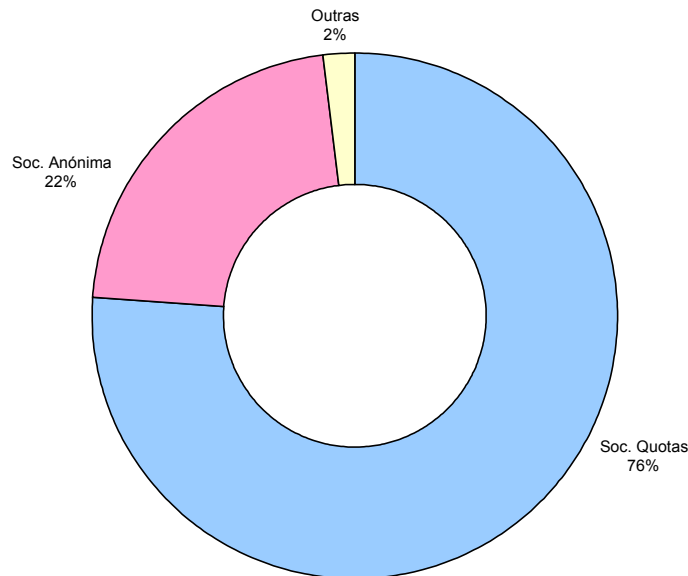
Da análise das regiões com maior peso de PME Excelência, sobressai que na região Norte o sector industrial representa 62% das empresas e o sector do comércio 27%; na região Centro 54% pertencem ao sector industrial e 40% ao sector do comércio e que na região de Lisboa e Vale do Tejo predomina o sector do comércio com 40% das empresas, seguido do sector industrial com 31%.

**Figura 3 - Distribuição Sectorial por Região**



O universo deste estudo é constituído por empresas de formas jurídicas diversas. A forma jurídica predominante no universo é a sociedade por quotas (76%); as sociedades anónimas representam 22%.

**Figura 4 - Forma Jurídica**



O passo seguinte foi a elaboração de um inquérito, mediante questionário, com as características que posteriormente se indicam, enviado por correio às 610 empresas, no início do mês de Julho de 1999. Obtivemos 127 respostas, correspondendo a 20,8% do total de empresas inquiridas. A taxa de resposta parece-nos bastante aceitável comparando com as taxas atingidas em estudos similares.

As respostas obtidas permitiram a elaboração de uma base de dados que constitui o suporte do estudo realizado e o posterior tratamento mediante o recurso aos programas informáticos EXCEL e SPSS.

Considerando que este trabalho está ainda em fase de elaboração, não foi possível ainda realizar os testes estatísticos considerados adequados. No entanto, consideramos importante apresentar os resultados obtidos até ao momento.

### **3. Estrutura do Questionário**

O questionário foi estruturado em duas partes. Uma parte incluía questões acerca das características específicas das empresas inquiridas, tais como a identificação da empresa, a sua dimensão (número de trabalhadores e volume de negócios), o sector de actividade, a forma jurídica e o ano de constituição.

A segunda parte do questionário destinava-se a obter informação quanto às características mais significativas da contabilidade de gestão nas empresas portuguesas e ao seu estado actual. Os blocos de perguntas foram definidos por forma a atingir os objectivos intermédios já enunciados. Assim organizaram-se as questões nos seguintes blocos:

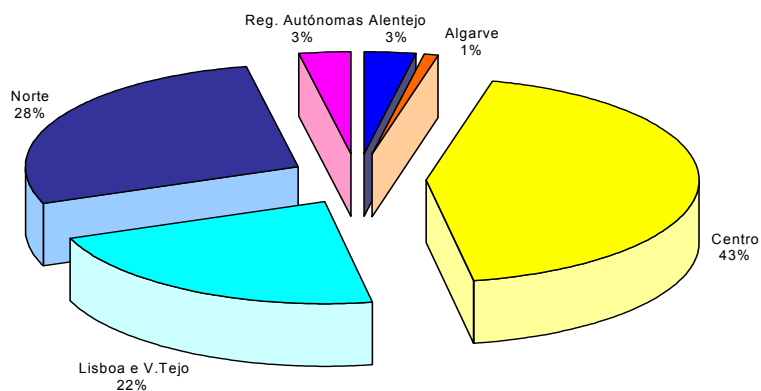
- Organização e atribuição das responsabilidades na área da contabilidade de gestão.
- Objectivos e periodicidade do cálculo de custos;
- Modelo de cálculo de custos;
- Articulação das contas da contabilidade financeira com as da contabilidade de gestão.

### **4. Caracterização da amostra**

Quanto à distribuição geográfica verificámos que o maior número de respostas pertence às empresas da região Centro (43%). Este facto poderá estar relacionado com o conhecimento da

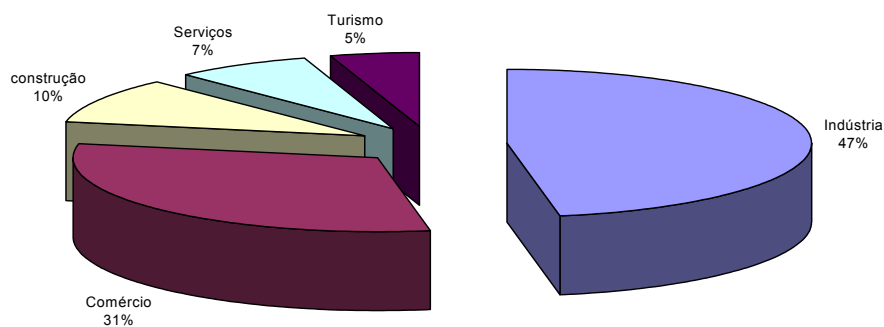
Instituição a que pertencem os docentes, e que colaborou no processo de envio do questionário.

**Figura 5 – Distribuição Geográfica da Amostra**



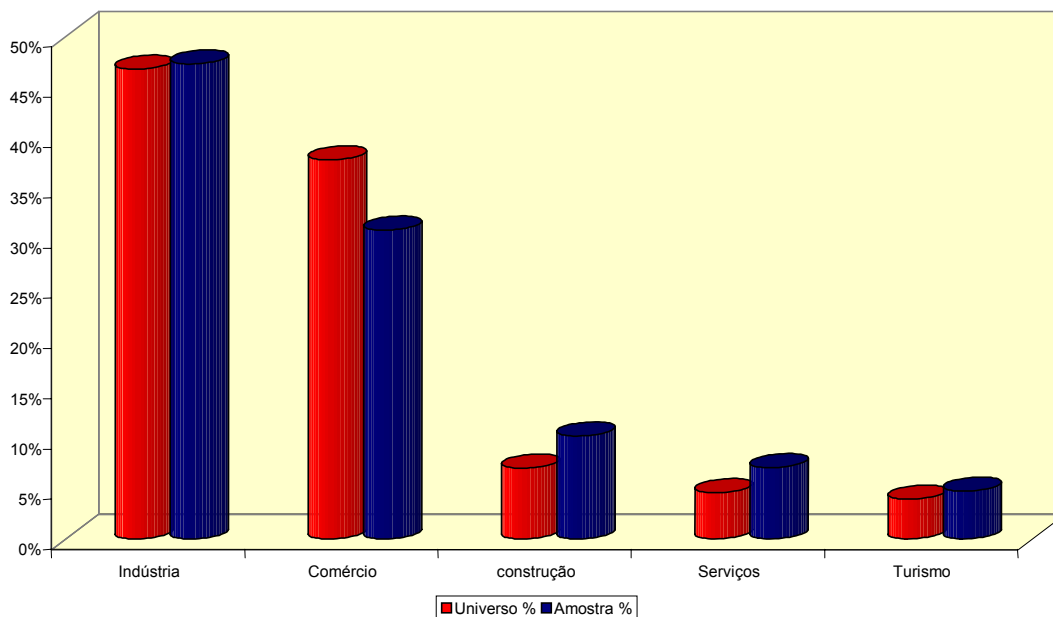
Relativamente à distribuição por sectores de actividade, das 127 empresas que responderam ao inquérito, 47% são do sector da indústria, 31% são do sector do comércio e 22% dos restantes sectores de actividade.

**Figura 6 – Distribuição por Sector de Actividade da Amostra**

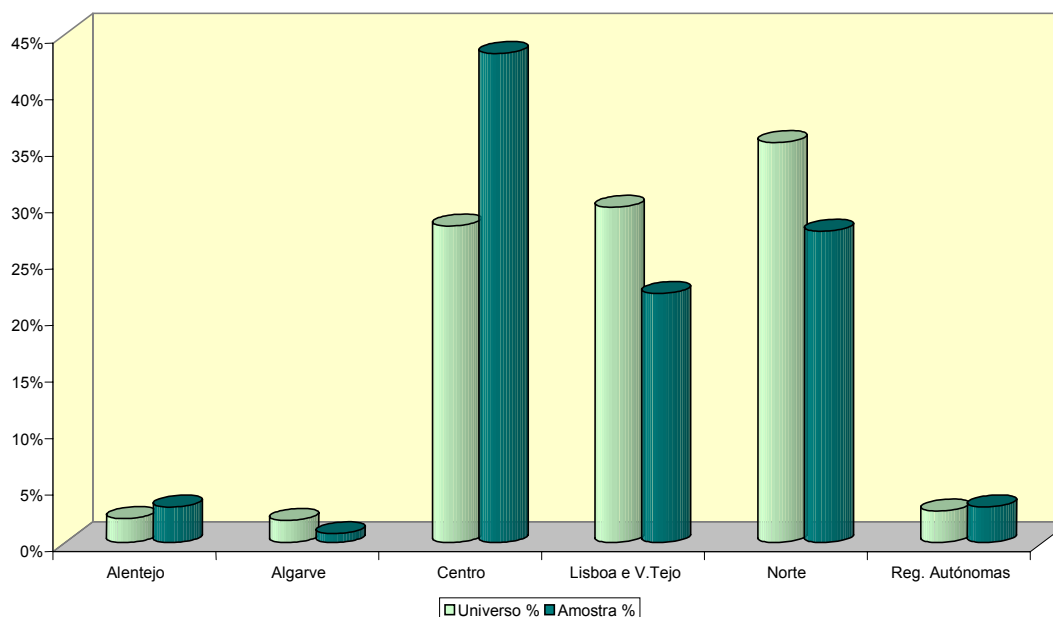


Verifica-se não existir desfasamento entre as distribuições sectoriais do universo e da amostra, isto é, o maior número de respostas obtidas são oriundas do sector industrial (47%), seguido pelo sector de comércio (31%), sector da construção (10%), serviços (7%) e turismo (5%).

**Figura 7 – Distribuição Sectorial Universo / Amostra**

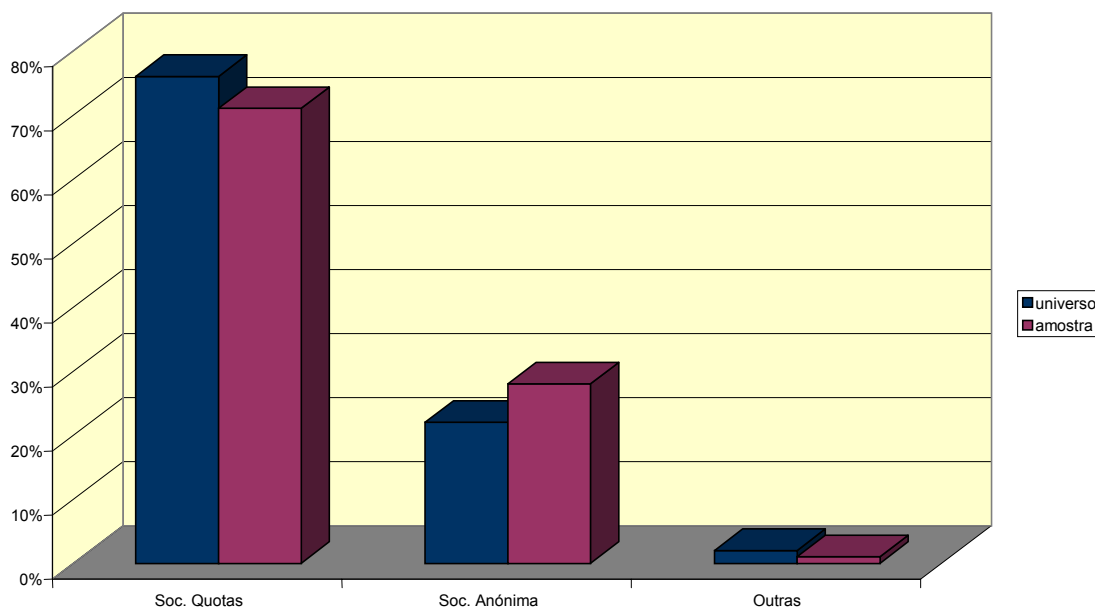


**Figura 8 - Distribuição por Região Universo/Amostra**



Quanto à forma jurídica, das 127 empresas da amostra, 28,3% revestem a forma de sociedade anónima, sendo 19 do sector industrial, 9 do sector do comércio, 3 do turismo, 3 serviços e 2 do sector de construção, as restantes (91 empresas) são sociedades por quotas, à excepção de uma que é cooperativa.

**Figura 9 - Forma Juridica (Universo/Amostra)**



## 5. Análise dos Resultados

Da análise das 127 respostas válidas, e com o intuito de averiguar em que medida está ou não generalizada a prática de cálculo de custos nas empresas portuguesas, verificámos que 93,7% das empresas calculam custos de produtos e/ou serviços, de secções ou das actividades. As 6,3% de empresas que não calculam qualquer tipo de custos pertencem quase exclusivamente ao sub-sector do comércio por grosso. A maior parte das empresas (85%) calcula custos de produtos e/ou serviços, 60% calcula custos de departamentos ou secções e 42% calcula custos de actividades.

De seguida procede-se à análise dos resultados pelos blocos de perguntas anteriormente referidos:

- ORGANIZAÇÃO E ATRIBUIÇÃO DAS RESPONSABILIDADES NA ÁREA DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

As respostas revelam que 74,5% das empresas se encontram divididas em centros de custos ou secções. Quanto aos objectivos desta divisão o mais referido é o de controlar a actividade do centro, seguido do objectivo imputar os custos indirectos aos produtos/serviços (Quadro 1). Sendo esta questão de resposta múltipla grande parte das empresas assinalam mais do que um objectivo. De referir que são sobretudo as empresas do sector de construção que mencionam também outros objectivos da divisão em centros, designadamente a obtenção de informações destinadas à orçamentação de obras.

**Quadro 1 – Objectivos da divisão da empresa em Centros de custos**

Objectivos	%
Controlar a actividade do centro	81%
Imputar os custos indirectos aos produtos/serviços	77%
Medir a performance do centro	71%
Outro	14%

A análise dos resultados permite-nos constatar, no que concerne à existência de um departamento específico destinado ao cálculo de custos, que apenas 34 % das empresas que calculam custos possuem uma secção própria para o efeito que, na maioria dos casos (70% das respostas a esta questão), depende de outro departamento. A observação do quadro 2 revela que esta relação de dependência se estabelece preferencialmente com o departamento administrativo. Note-se a diversidade dos outros departamentos apontados, tais como, financeiro, de compras e marketing.

**Quadro 2 – Relação entre Departamento de Cálculo de Custos e Outros Departamentos**

<b>Departamentos</b>	<b>%</b>
Administrativo	46,4%
Contabilidade	39,3%
Outro	14,3%

Em 110 empresas que responderam à questão relativa à formação académica do responsável pelo cálculo de custos, 76,4% possuem formação superior (Ver Quadro 3).

**Quadro 3 – Formação do Responsável pelo Cálculo de Custos**

<b>Nível de Formação</b>	<b>%</b>
Licenciatura	46,4%
Bacharelato	30,0%
Sem Formação Superior	23,6%

- OBJECTIVOS E PERIODICIDADE DO CÁLCULO CUSTOS

Quanto aos objectivos subjacentes ao cálculo de custos, verificámos que o número de respostas obtidas revela o cálculo de margens/resultados por produto e/ou serviço como objectivo predominante em detrimento dos restantes objectivos inquiridos (Quadro 4).

**Quadro 4 – Objectivos do cálculo de custos**

<b>Objectivos</b>	<b>%</b>
Cálculo de margens/resultados por produtos/serviços	87%
Informação para planeamento e controlo	55%
Valorização de existências	47%
Outra	2%

Relativamente à periodicidade do cálculo de custos a maioria das empresas calcula custos mensalmente, sendo de salientar o reduzido número de empresas que calculam custos por períodos superiores a um mês, 44 empresas (Quadro 5).



### Quadro 5 – Periodicidade do cálculo de custos

Período	%
Mês	63%
Trimestre	13%
Ano	8%
Semestre	7%
Outra	9%

- **MODELO DE CÁLCULO DE CUSTOS;**

Quanto ao modelo do cálculo de custos utilizado pelas empresas inquiridas podemos realçar os seguintes aspectos.

✓ No que se refere à classificação dos custos, pode afirmar-se que na prática os dois únicos tipos de classificação utilizados são em fixos/variáveis e directos/indirectos. Em 47,9% dos casos utiliza-se a classificação dos custos em fixos e variáveis. A percentagem relativa à classificação dos custos em directos e indirectos é bastante superior (85,7%), com ligeiro predomínio dos casos em que esta classificação se efectua atendendo ao produto/serviço.

✓ Quanto à forma de imputação dos custos indirectos aos produtos ou serviços, 40% das empresas utilizam o método dos centros de custos e 48% optam por imputá-los directamente aos produtos ou serviços através de coeficientes de imputação. A maior parte das empresas utiliza o custo da mão de obra como base de imputação dos seus custos indirectos (ver Quadro 6).

### Quadro 6 – Bases de Imputação

Bases de imputação	%
Custo de mão de obra	61,9 %
Área	11 %
Número de operários	22 %
Potência instalada	10 %
Custo do investimento	20,3 %
Outras	13,6 %

✓ Quanto ao método de custeio utilizado, 78% das empresas optam pelo método de custeio total enquanto o método de custeio variável é referido por 11,9% e o método ABC por 9 empresas (8,3%). Apenas 2 empresas utilizam o custeio racional, ambas pertencentes ao sector do comércio.

✓ Atendendo à perspectiva temporal adoptada, grande parte das empresas utiliza custos reais ou históricos (70%). Apenas 35 empresas recorrem à utilização de custos teóricos principalmente para determinação dos custos de mão de obra. O recurso a estes tipos de custos é feito essencialmente com o objectivo de calcular custos de forma célere (54,3%). Estes custos teóricos são determinados com base em informações de custos históricos e atendendo a estudos técnicos.

✓ Relativamente ao cálculo das componentes do custo dos produtos, quisemos saber como é que as empresas procedem á imputação dos custos de armazenagem das matérias primas, quais as componentes que consideram no cálculo do custo da mão de obra e qual o critério mais utilizado para o cálculo das amortizações. Relativamente à primeira questão, verificou-se que predomina o critério do valor das compras (Quadro 7). Quanto à segunda questão verificou-se que 59% das empresas que

responderam a esta questão consideram as remunerações anuais mais encargos obrigatórios e facultativos no cálculo do custo da mão de obra enquanto que as restantes consideram apenas as remunerações anuais mais encargos obrigatórios. No que diz respeito ao cálculo das amortizações, 50% das empresas que responderam a esta questão utilizam o critério fiscalmente aceite, método das quotas constantes, 32% consideram o custo de reposição do imobilizado corpóreo e 18% o seu desgaste efectivo.

#### **Quadro 7 – Critérios de Imputação de Custos de Armazenagem das Matérias Primas**

<b>Critérios de Imputação</b>	<b>%</b>
Valor das compras	40%
Quantidade consumida	21%
Quantidade comprada	18%
Valor dos consumos	14%
Outros	7%

- ARTICULAÇÃO DAS CONTAS DA CONTABILIDADE FINANCEIRA COM AS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO.

Somente 45,4% das empresas procede ao registo contabilístico dos movimentos da contabilidade de custos através do sistema digráfico. Destas a maioria (65,8%) utiliza um sistema dualista.

## **6. Conclusões Preliminares**

Nesta fase do estudo, não nos é possível obter conclusões definitivas, já que a análise dos resultados não inclui o tratamento estatístico desejável, o qual será efectuado numa fase posterior. De qualquer forma, a partir dos resultados apresentados, podemos retirar algumas conclusões.

Relativamente ao grau de generalização do cálculo dos custos dos produtos ou serviços, verificámos que 93,7% das empresas inquiridas calculam custos. As empresas que não calculam qualquer tipo de custos pertencem quase exclusivamente ao sub-sector do comércio por grosso. Por julgarmos pertinente averiguar se estatisticamente existe correlação entre o sector de actividade e o facto de calcular ou não custos, este será um dos aspectos a explorar no âmbito deste estudo.

Constatámos ainda que a maior parte das empresas calcula custos dos produtos e/ou serviços e das secções, tendo como objectivo prioritário a determinação de margens e resultados dos produtos e serviços bem como a obtenção de informação para o planeamento e controlo, sendo a periodicidade mensal a mais habitual no cálculo de custos. O estudo revelou também que cerca de três quartos das empresas se encontram divididas em centros de custos ou secções, fazendo-o com vários objectivos, com destaque para o objectivo de controlar a actividade do centro.

Quanto ao modelo de apuramento de custos, realce-se que o custeio total é largamente o método mais utilizado pelas empresas, que também preferem o uso de custos reais aos custos teóricos. Verifica-se ainda que existe um elevado número de empresas que imputa os custos indirectos através da utilização de simples coeficientes de imputação, sendo o custo da mão de obra a base de imputação mais utilizada. Este facto poderá estar relacionado com a importância desta componente nos custos de produção. Parece-nos assim que seria interessante relacionar a utilização desta variável (mão de obra como base de imputação) e o número de trabalhadores.

A análise dos resultados revelou também que grande parte das empresas utiliza o método das quotas constantes, critério fiscalmente aceite, para cálculo das amortizações. Este aspecto

provavelmente não será alheio ao facto de na maior parte das empresas a determinação de custos não ser efectuada em departamento próprio, mas em departamentos de carácter administrativo/contabilístico.

Dos aspectos referidos anteriormente, parece-nos que podemos concluir que as empresas que determinam custos fazem-no de forma algo superficial, não prestando grande atenção a esta área.

Uma apreciação global aos resultados obtidos, sugere que as pequenas e médias empresas, não estão suficientemente despertas para as novas exigências informativas e para a adopção de métodos e técnicas mais adequadas para a obtenção de informação mais precisa e oportuna no contexto da actual realidade económico-financeira, pelo que se revela necessário o reforço qualitativo das práticas de contabilidade de gestão.

## **BIBLIOGRAFIA**

- AECA, *“Estudio sobre la Implantación de la Contabilidad de Gestión en España”*, Madrid, 1994.
- Feliu, Vicente, Soler, Cristina e Aznar, M.º Carmen, *“Implantación de la Contabilidad de Gestión en las Empresas Industriales de la Comunidad Valenciana”*, Madrid, 1996.
- Drury, Colin e Dugdale, David, *“Surveys of Management Accounting Practice”*, in *“Management Accounting Handbook”*, CIMA, 1996.