

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

**UFRGS**  
**Escola de Administração**  
**BIBLIOTECA**  
R. Washington Luiz, 855  
Fone: (51) 316-3340 - Fax: (51) 316-3991  
CEP 90010-400 - Porto Alegre - RS - Brasil

A ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL  
DAS EMPRESAS COMERCIAIS

AUTOR: Antônio Ricardo Monteiro Marinho

ORIENTADOR: Prof. Dr. Rudolf Ornstein

**UFRGS**  
**Faculdade de Ciências Econômicas**  
**Biblioteca Gladis W. do Amaral**  
**Av. João Pessoa, 52**  
**90040-000 - Porto Alegre - RS - Brasil**

Dissertação apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em  
Administração da UFRGS como  
requisito parcial para obtenção  
do título de Mestre em  
Administração.

Porto Alegre, maio de 1994

## AGRADECIMENTOS

Ao ser concluída uma dissertação e um conseqüente Mestrado, chega-se a uma satisfação pessoal muito grande. No entanto, o trabalho também é decorrente do esforço direto ou indireto de muitas outras pessoas, às quais desejo externar meus sinceros agradecimentos.

Ao Prof. RUDOLF ORNSTEIN, pela orientação sábia, dedicação e estímulo despendidos, que representaram ações imprescindíveis para a consecução deste estudo.

Aos Professores do Programa de Pós-Graduação em Administração pelas ações e transmissão de conhecimentos necessários para a execução do curso.

A Diretoria do CDL - Clube dos Diretores Lojistas, do Sindilojas e aos Executivos das empresas comerciais examinadas pela atenciosidade e pelas informações fornecidas, necessárias para a realização da pesquisa.

A Srta. Lourdes Odete dos Santos, que contribuiu diretamente com a análise e tratamento estatístico dos dados da pesquisa e com sugestões necessárias para a execução do trabalho.

### III

A todos aqueles que, mesmo não sendo citados nominalmente, contribuíram das mais variadas formas para que eu realizasse meus objetivos nesta etapa de minha formação intelectual.

## SUMARIO

	Pág.
LISTA DE TABELAS.....	VI
LISTA DE GRÁFICOS.....	XI
RESUMO.....	XII
ABSTRACT.....	XIV
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Importância e justificativas do estudo.....	2
1.2. Objetivos do estudo.....	3
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	5
2.1. Considerações preliminares.....	5
2.2. Procedimentos para alocação dos custos da administração central.....	7
2.2.1. Método de alocação global.....	10
2.2.2. Método de alocação específica.....	12
2.3. Motivos para alocação dos custos centrais.....	15
2.4. Tratamento dado, nos centros de lucro, aos custos da administração central.....	17
3. MÉTODO DA PESQUISA.....	20
3.1. Universo e amostra da pesquisa.....	20
3.2. Instrumento de pesquisa.....	21

3.3. Coleta de dados.....	22
3.4. Tratamento estatístico.....	22
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	24
4.1. Características das empresas.....	25
4.2. Procedimentos específicos adotados pelas empresas..	44
4.3. Métodos de alocação dos custos da administração central.....	52
4.4. Motivos da escolha de um método de alocação.....	68
4.5. Aceitação de um método de alocação.....	79
4.6. Não utilização de um método de alocação dos custos da administração central.....	82
4.7. Relação entre o tamanho da empresa e os procedimentos inerentes à existência de alocação dos custos da administração central.....	86
5. CONCLUSÕES.....	111
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	125
ANEXO I.....	127

## LISTA DE TABELAS

Pág.

TABELA 1	- Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à sua natureza jurídica.....	28
TABELA 2	- Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao ano de constituição.....	29
TABELA 3	- Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à participação em algum grupo empresarial.....	30
TABELA 4	- Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à existência de membros da família em cargos de direção.....	31
TABELA 5	- Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número de familiares que trabalham na empresa.....	32
TABELA 6	- Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à área de atuação.....	33
TABELA 7	- Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número de lojas ou subunidades.....	34

VII

TABELA 8 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao Patrimônio Líquido.....	36
TABELA 9 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao Faturamento Total.....	37
TABELA 10 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao Resultado Líquido (Lucro ou Prejuízo).....	38
TABELA 11 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação aos custos e despesas da administração central.....	39
TABELA 12 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao valor das depreciações eventualmente incluídas nos custos centrais.....	41
TABELA 13 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número total de funcionários.....	42
TABELA 14 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número de funcionários da administração central.....	43
TABELA 15 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à contabilização em separado do faturamento por loja.....	44
TABELA 16 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao controle contábil do resultado líquido de cada loja.....	45

VIII

TABELA 17 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao recebimento ou não de gratificação pelos dirigentes (gerentes) das lojas.....	46
TABELA 18 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à interferência dos custos da administração central no resultado das lojas.....	48
TABELA 19 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à interferência dos custos da administração central no preço de venda dos produtos comercializados pelas lojas...	49
TABELA 20 - Distribuição de freqüência das empresas que não alocam os custos da administração central em relação ao procedimento utilizado para imputar os custos centrais às mercadorias comercializadas.....	51
TABELA 21 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central.....	52
TABELA 22 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação às bases de alocação utilizadas na alocação global dos custos centrais.....	54
TABELA 23 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos centrais em relação aos tipos de atividades desenvolvidas na administração central.....	57
TABELA 24 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à distribuição em separado (Alocação Específica) do custo de algumas atividades desenvolvidas na administração central.....	60



TABELA 25 - Distribuição de freqüência das atividades desenvolvidas na administração central em relação às bases de alocação específica utilizadas.....	63
TABELA 26 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação ao ano de adoção do método.....	65
TABELA 27 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à utilização anterior de algum outro método de alocação.....	67
TABELA 28 - Distribuição de freqüência, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à importância dos motivos para a decisão da empresa em adotar um método de alocação dos custos centrais.....	69
TABELA 29 - Teste de comparação de médias - ANOVA - em relação aos motivos da escolha de um método de alocação dos custos da administração central.....	73
TABELA 30 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação à participação dos dirigentes no processo de decisão para adoção de um método de alocação de custos.....	79
TABELA 31 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação à solicitação dos dirigentes das lojas para a mudança do método de alocação dos custos..	80
TABELA 32 - Distribuição de freqüência das atitudes tomadas pelas empresas em relação à solicitação dos dirigentes das lojas para a mudança do método de alocação dos custos da administração central.....	81
TABELA 33 - Distribuição de freqüência da ordem crescente de importância das afirmações que contribuíram para a não utilização de um método de alocação dos custos da administração central.....	83

TABELA 34 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao tamanho da empresa.....	89
TABELA 35 - Distribuição de freqüência do tamanho das empresas em relação ao ano de adoção do método de alocação dos custos da administração central..	90
TABELA 36 - Distribuição de freqüência do tamanho da empresa em relação à utilização anterior de algum outro método de alocação dos custos da administração central.....	91
TABELA 37 - Distribuição de freqüência dos procedimentos adotados pelas empresas que não alocam os custos, para imputar os custos da administração central às mercadorias comercializadas em relação ao tamanho da empresa.....	92
TABELA 38 - Distribuição de freqüência do grau de importância dos motivos para a decisão das empresas que alocam os custos centrais em adotar um método de alocação dos custos da administração central em relação ao tamanho da empresa.....	94
TABELA 39 - Teste de comparação de médias - ANOVA - das empresas que alocam ou não os custos centrais, segundo o motivo da escolha do método em relação ao tamanho da empresa.....	98
TABELA 40 - Distribuição de freqüência do grau de importância dos motivos na decisão das empresas que não alocam os custos centrais em adotar um método de alocação dos custos da administração central em relação ao tamanho da empresa.....	103
TABELA 41 - Teste de comparação de médias - ANOVA - das empresas que não alocam os custos da administração central, segundo o grau de importância das afirmações que contribuíram para a não utilização de um método de alocação dos custos centrais em relação ao tamanho da empresa.....	107

## LISTA DE GRÁFICOS

	Pág.
GRÁFICO 1 - Existência de alocação dos custos da administração central.....	27
GRÁFICO 2 - Distribuição do tamanho das empresas.....	88

## RESUMO

O presente estudo versa sobre a alocação dos custos da administração central das empresas comerciais. A pesquisa abrangeu 30 empresas comerciais com administração central, localizada em Porto Alegre e grande Porto Alegre, possuindo cada empresa uma rede de lojas.

O trabalho se desenvolve apresentando as características das empresas, os procedimentos adotados para alocação dos custos centrais, os motivos da escolha de um método de alocação, a aceitação do método e as afirmações relativas à não utilização de um método de alocação dos custos da administração central.

De posse das informações obtidas foi possível proceder uma análise, à luz da teoria existente, e destacar alguns pontos considerados de grande relevância para o conhecimento dos procedimentos adotados pelas empresas sobre alocação dos custos da administração central.

Considerando o total das empresas examinadas, foi constatado que mais da metade, 53,3%, alocam os custos da administração central para as lojas. A maioria das empresas que alocam os custos centrais utilizam o método de alocação global,

sendo que a base de alocação mais utilizada é a Receita Bruta da Loja.

Os resultados do estudo evidenciam informações úteis e necessárias para a execução do controle gerencial de uma organização, atendendo a um dos principais objetivos da Contabilidade, que é o de fornecer subsídios para a tomada de decisões sobre a gestão do patrimônio da entidade.

## ABSTRACT

This study addresses the process employed by retail organizations for allocating their indirect corporate costs to their various outlets. Thirty retail firms localized in the Porto Alegre metropolitan area and having central management, form the subject of this analysis. The text will show the characteristics of these firms, the methods used for allocating the costs of their central administration, the reasons for adopting a certain method and, finally, present the reasons given by those enterprises which opted for not allocating at all their expenses of central management.

Based on information obtained from the firms which participated in our inquiry, and, taking in account the existing theories, certain aspects deemed of special relevance will be analyzed. From a total of 30 firms, only a little more than half, or exactly 53,3%, do allocate the costs of their central management. The majority of these firms prefer the simple method of global allocation, selecting the value of total sales as their criterion.

The results of this study should provide important and useful information to the managers who control such

organizations, keeping in mind one of the principal objectives of accounting which is supplying elements for decision making and asset control.

## 1. INTRODUÇÃO

Este estudo apresenta a análise dos resultados e conclusões da pesquisa realizada pelo autor sobre alocação dos custos da administração central em empresas de varejo. O trabalho tem como objetivo verificar os procedimentos adotados pelas empresas que possuem administração central, para distribuir os custos desta administração para as lojas ou subunidades.

A pesquisa foi realizada em Porto Alegre, atingindo empresas comerciais que possuem administração central e uma rede de lojas.

No desenvolvimento do trabalho são abordados, sob o aspecto contábil, alguns pontos como: os custos da administração central estão sendo debitados para as lojas ou subunidades, critérios que a empresa utiliza para orientar os débitos dos custos da administração central para as lojas e o nível de percepção das empresas em relação aos motivos de escolha ou não de um método de alocação dos custos da administração central.

O trabalho se apresenta subdividido em 5 capítulos, a saber: Capítulo 1 - Introdução, Capítulo 2 - Referencial Teórico, Capítulo 3 - Método da Pesquisa, Capítulo 4 - Análise e



## Interpretação dos dados e Capítulo 5 - Conclusões.

### 1.1. Importância e justificativas do estudo

Sabe-se que, no mundo de hoje, para o desenvolvimento de qualquer setor, tanto em países em desenvolvimento como em países desenvolvidos, é preciso que se tenha uma base sólida de conhecimentos passados, atuais e das disponibilidades futuras. Tais conhecimentos só serão adquiridos através do estudo e da pesquisa.

Sendo a contabilidade a ciência que estuda o patrimônio, o que é, sem dúvida, indispensável como fonte de informação para a execução das atividades necessárias à geração e otimização dos recursos de uma entidade e, sendo que um dos maiores obstáculos que os executivos enfrentam nas tomadas de decisões no Brasil é representado pelo volume relativamente pequeno de informações gerenciais necessárias ao planejamento macro e micro econômico das atividades da entidade, justifica-se a opção pelo presente estudo.

Isto posto, pode-se dizer que esta é uma pesquisa na qual se buscou, através da utilização de um método aplicado a um conjunto de dados e com base numa teoria, identificar os procedimentos contábeis utilizados pelas empresas para distribuição dos custos da administração central para as lojas.

Justifica-se, ainda, a importância da execução deste estudo pela carência de conhecimentos sobre o tratamento dado

pelas empresas comerciais aos custos da administração central, como é enfatizado no artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS", em que Ornstein se refere a uma pesquisa desenvolvida pela National Association of Accountants (EUA) sobre alocação de custos indiretos da empresa, onde cita: "No Brasil, ainda não existe estudo algum sobre o assunto." (1987, p.18).

### 1.2. Objetivos do estudo

O presente estudo tem como objetivo averiguar quais os procedimentos adotados pelas empresas que possuem administração central em relação à distribuição dos custos desta administração para as lojas ou subunidades.

#### OBJETIVOS ESPECIFICOS:

1. Verificar se as empresas comerciais utilizam algum método para alocação dos custos de sua administração central.
2. Identificar quais os procedimentos mais utilizados para alocação dos custos da administração central.
3. Identificar a existência de relações entre as características das empresas e os métodos de alocação dos custos da administração central utilizados.
4. Identificar a importância dos motivos que originaram a adoção de determinado método de alocação dos custos da

administração central.

5. Identificar o grau de importância de afirmações que influenciam no processo de decisão da empresa para a não utilização de um método de alocação dos custos da administração central.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Considerações preliminares

O desenvolvimento das organizações, verificado através dos anos, ocasionou a adoção de vários procedimentos. Tais procedimentos envolvem a utilização de tecnologias avançadas, além de mudanças na própria estrutura das organizações, como a criação de divisões específicas para produção de determinados produtos, no caso das indústrias, e a criação de lojas (filiais) no caso de empresas comerciais.

Esta mudança na estrutura das empresas, com a criação de divisões ou lojas, foi ocasionada por vários motivos, entre os quais a necessidade de manter o controle do desempenho destes centros de lucro.

De acordo com Ornstein, no seu artigo "PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA": "Entende-se por centro de lucros um segmento (divisão, setor, departamento, etc.) de uma empresa descentralizada, possuindo certa autonomia operacional e tendo administração própria, tanto gerencial como comercial." (1983, p.04).

Os centros de lucro possuem uma determinada autonomia

para o desenvolvimento das atividades relacionadas com a sua área de atuação e se utilizam, juntamente com os outros centros de lucro, de várias atividades desenvolvidas pela administração central.

Entende-se por administração central o setor central de uma organização que possui divisões/lojas ou centros de lucro, onde se localiza o controle da organização, além de várias atividades-meio destinadas a manter o funcionamento dos centros de lucro, isto é, da organização como um todo.

Para o desenvolvimento de suas atividades a administração central realiza vários gastos que são computados no resultado da mesma. Estes gastos se relacionam direta ou indiretamente com os benefícios (serviços) recebidos pelos centros de lucro, já que os mesmos necessitam das atividades da administração central para o seu próprio funcionamento.

Os gastos da administração central, que em algumas organizações são chamados de despesas e em outras são denominados de custos, serão tratados neste estudo como custos da administração central ou custos centrais.

Conforme Ornstein, em seu artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS": "Custos Centrais" são todos os custos e despesas relacionadas com as atividades exercidas pela administração central de uma corporação, particularmente nas áreas da gestão, do marketing e finanças, jurídica ou qualquer outra atividade de controle ou de suporte das divisões da organização. Esta

definição inclui centros de PED, de P & D, programas de treinamento de executivos, relações públicas etc." (1987, p.02).

Os custos centrais, gerados pelo desenvolvimento das atividades da administração central e que servem de suporte para o funcionamento dos centros de lucro, devem ser considerados na formação do resultado dos mesmos de acordo com critérios relacionados com o uso da atividade pelo centro de lucro ou com o resultado do mesmo, tendo como principais objetivos a determinação dos preços de venda das mercadorias comercializadas e a avaliação do desempenho do centro de lucros.

Considerando que os custos da administração central são custos indiretos, já que normalmente não possuem uma relação direta com o centro de lucro beneficiado, os mesmos devem ser distribuídos para as lojas ou subunidades através de determinados procedimentos de rateio (alocação), no sentido de que possa ser efetuado um controle gerencial do resultado de cada loja, divisão ou centro de lucro.

Estes procedimentos, adotados para distribuição dos custos centrais, compõem o tema deste estudo e serão objeto de análise nos itens seguintes.

## 2.2. Procedimentos para alocação dos custos da administração central

Considerando que o objetivo principal da contabilidade é o fornecimento de subsídios para tomada de decisões relativas à

gestão do patrimônio da entidade, tem-se, a partir daí, que é de extrema importância a utilização de procedimentos gerenciais para avaliar e quantificar o desempenho dos centros de lucro e da empresa como um todo.

Desta forma, a utilização de procedimentos para distribuição dos custos da administração central para as lojas e/ou divisões, nada mais é do que a utilização da contabilidade gerencial para apurar o resultado real obtido por cada centro de lucro da organização.

Os custos centrais decorrem de várias atividades desenvolvidas pela administração central. Esta tem como principais objetivos fornecer suporte aos centros de lucro e a toda organização.

De acordo com Ornstein, no seu artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS", os principais grupos de custos centrais são: pesquisa e desenvolvimento, funções da administração de recursos humanos, funções contábeis, relações públicas e promoção em nível da corporação, função de aquisição (compras), vencimentos dos executivos de cúpula, função financeira (tesouraria), função jurídica e fiscal, imposto de renda, imposto predial (e outros custos de espaço) e centro de processamento de dados.

Poderiam, ainda, ser citados outros custos de atividades desenvolvidas e utilizadas pela administração central, tais como: publicidade e propaganda, distribuição (entrega) de mercadorias e auditoria interna e externa.

É importante salientar que existem as funções básicas exercidas na administração central que são comuns a todas as empresas, além da situação daquelas atividades cuja existência está relacionada diretamente com o tipo de atividade desenvolvida pela organização.

A distribuição dos custos das atividades da administração central para os centros de lucro é uma questão bastante complexa, já que envolve custos indiretos a serem distribuídos para as divisões através de um critério mais justo possível.

Considerando a posição de Ornstein, no artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS": "O problema básico da alocação dos Custos Centrais aos segmentos da entidade é ligado a escolha de um critério satisfatório para o procedimento do cálculo. O termo "satisfatório" neste contexto significa que as chaves de rateio aplicadas convencem os administradores de cúpula que as finalidades estabelecidas serão alcançadas, mas, também, do outro lado, que os critérios selecionados são aceitáveis pelos gerentes divisionais." (1987, p.03-04).

Nos procedimentos destinados à distribuição dos custos centrais para os centros de lucro, as empresas podem adotar três critérios básicos que produzem efeitos distintos no resultado dos segmentos (centros de lucro) das mesmas.

No primeiro procedimento a empresa soma todos os custos da administração central e distribui os mesmos para as lojas (divisões, centros de lucro), de acordo com uma base de alocação



global. Entende-se, neste estudo, que base de alocação é um parâmetro utilizado para distribuição dos custos da administração central, relacionado com valores contábeis e dados relativos a um centro de lucro de uma organização.

O outro procedimento que pode ser utilizado pelas empresas é aquele em que os custos das atividades desenvolvidas pela administração central são distribuídos para as lojas de acordo com a característica dos mesmos. Este processo é chamado de método de alocação específica e utiliza bases de alocação específicas para distribuição de cada espécie de custos centrais.

O terceiro procedimento que pode ser adotado pelas empresas é o de distribuir alguns custos da administração central através do método de alocação global e os outros custos através de um método de alocação específica.

No ítem seguinte serão examinados os procedimentos inerentes a cada um dos métodos de alocação dos custos da administração central.

#### 2.2.1. Método de alocação global

A distribuição dos custos da administração central, através do método de alocação global, consiste em somar todos os custos das atividades desenvolvidas na administração central e distribuir para os centros de lucro através de uma única base de alocação global.

Conforme a posição de Ornstein, as mais importantes bases de alocação a serem utilizadas no método de alocação global são as seguintes:

- Receita das divisões
- Ativo total das divisões
- Ativo líquido das divisões (ou investimento líquido)
- Ativo permanente das divisões
- Contribuição divisional (também denominada "margem")
- Custos fixos das divisões
- Capacidade das divisões de suportar os custos centrais

Existem, ainda, algumas outras bases de alocação que podem ser utilizadas, tais como: custos totais das divisões, custos variáveis das divisões e equitativamente pelo número de lojas (divisão dos custos em partes iguais pelo número de lojas).

A escolha de uma determinada base de alocação está relacionada com alguns itens básicos, tais como: as características da empresa, a adoção de uma base de alocação mais justa para distribuir os custos indiretos da administração central e o nível de interesse e disposição da empresa em apurar um resultado mais preciso dos centros de lucro.

De acordo com Ornstein, no artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS" "Na prática, as empresas que utilizam o método global para alocação escolhem, de preferência, a primeira base de alocação, acima citada, ou seja um rateio dos custos centrais como percentual da receita." (1987, p.05).

Como pode-se verificar existem diversas bases de alocação, sendo que existem aquelas mais ou menos utilizadas e as consideradas mais ou menos justas. Uma base de alocação global é considerada menos justa na medida em que ocorrer uma distribuição desigual dos custos da administração central para os centros de lucro, de forma a discriminar um centro de lucro em prol de outro. Isto significa que a distribuição dos custos não é proporcional ao desempenho e ao nível de utilização das atividades da administração central por cada um dos centros de lucro.

Uma base de alocação será mais justa na medida em que permitir distribuir os custos da administração central para os vários centros de lucro de acordo com a posição de cada um dos mesmos ou, ainda, através do nível de utilização dos vários tipos de atividades da administração central pelas divisões.

É importante salientar que, quando se busca uma distribuição mais justa de acordo com os tipos de atividades desenvolvidas pela administração central, tem-se que o método de alocação global passa a ser inadequado para a distribuição dos custos, tornando-se necessária a adoção do método de alocação específica, o que é tratado no item seguinte.

#### 2.2.2. Método de alocação específica

O método de alocação específica, utilizado para distribuição dos custos da administração central para os centros

de lucro, consiste em separar as atividades desenvolvidas pela administração central de acordo com as características das mesmas e distribuir os custos destas atividades através de bases de alocação individuais relacionadas com as características de cada uma das atividades.

De acordo com Ornstein, no artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS", o método de alocação específica funciona em duas etapas: "No primeiro passo os custos centrais são analisados de acordo com as espécies de custo que os compõem e agrupam-se todas as espécies idênticas ou iguais em subtotais. Segundo, procede-se a escolha de uma base de alocação específica e individual para cada um destes grupos, que será usada como quociente de rateio mais apropriado para as características das espécies." (1987, p.06).

Através do método de alocação específica os custos de cada atividade da administração central são distribuídos através de uma base de alocação específica, relacionada diretamente com a característica da atividade que produziu o custo.

É importante salientar que, enquanto no método de alocação global o problema consiste em encontrar uma base de alocação mais justa para distribuição de todos os custos centrais, no método de alocação específica a problemática se situa na utilização de uma base de alocação específica mais justa para distribuir o custo de cada tipo de atividade da administração central.

As bases de alocação específica "aceitáveis" para distribuição dos "grupos de custos centrais" (custo de cada atividade desenvolvida na administração central), estão expressas na relação apresentada a seguir, considerando o artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS", escrito por Ornstein:

GRUPOS DE CUSTOS CENTRAIS	BASES DE ALOCAÇÃO
Pesquisa e desenvolvimento	Tempo estimado da utilização, Receita, Ativo Total, Número de novos produtos desenvolvidos
Funções da Administração de Recursos Humanos	Número de empregados, folha de pagamento, número de admissões
Funções Contábeis	Tempo estimado ou utilização, Receita, Ativos, dados sobre ocupações
Relações Públicas e promoção em nível da corporação	Receitas
Função de Aquisição (Compras)	Valor das compras, número de pedidos, tempo utilizado (estimativa), custo das compras
Vencimentos dos Executivos da cúpula	Receitas, Ativo Total, Contribuição das divisões
Função Financeira (Tesouraria)	Receitas, tempo estimado, Ativos ou Passivos (Exigível)
Função Jurídica e Fiscal	Tempos estimados, utilização, Ativos Totais
Imposto de Renda	Lucro tributável das divisões
Imposto Predial (e outros custos de espaço)	Área ocupada, valor dos imóveis

Os custos referentes a um centro de processamento de dados, (CPD), existente na administração central, podem ser distribuídos através de bases de alocação que se enquadrem diretamente com as características de funcionamento do CPD.

As principais bases de alocação específica para distribuição dos custos do CPD para as divisões são o tempo estimado de processamento da U.C.P., tempo de impressão, número de folhas impressas, horas de digitação, número de atendimentos fornecidos às divisões, além daquelas mais abrangentes como receita e resultado dos centros de lucro.

É importante salientar que as bases de alocação específica que melhor se adaptam e podem ser utilizadas para distribuição de um maior grupo de custos centrais são: o tempo estimado de utilização da atividade para cada loja (divisão), a receita bruta da loja e o resultado líquido (contribuição divisional) da loja.

### **2.3. Motivos para alocação dos custos centrais**

A distribuição dos custos da administração central para os centros de lucro em uma empresa ocorre em decorrência de vários motivos, todos relacionados com o fornecimento de informações mais precisas para o controle gerencial das divisões e da organização como um todo.

Os principais motivos para alocação dos custos centrais citados por Ornstein no seu trabalho "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS

CENTRAIS" são os seguintes:

- Determinação da rentabilidade das divisões.
- Determinação de preços de venda dos portadores de custos produzidos pelos centros de lucro.
- Avaliação e controle do performance das divisões e mensurar o desempenho dos seus dirigentes.
- Análises para fins de planejamento e decisões sobre investimentos futuros nos centros de lucro.
- Lembrar os dirigentes dos centros de lucro que custos indiretos existem e que os ganhos dos centros de lucro devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos.

Além das finalidades acima mencionadas, pode-se, ainda, considerar algumas outras de determinada importância para a adoção de um método de alocação dos custos da administração central, dentre as quais: o valor que os custos da administração central representam em relação à receita, solicitação da direção da empresa e solicitação dos dirigentes das divisões. Sendo estes dois últimos motivos originados pelo interesse de determinados setores da empresa no controle e avaliação do desempenho do centro de lucro.

É importante salientar que a utilização de um processo de alocação proporcionará à empresa instrumentos de controle e

avaliação dos seus centros de lucro, sendo que na implantação e manutenção deste processo de alocação existe a questão do custo-benefício destas atividades, não previsto teoricamente, mas constatado na prática, que pode tolir os dirigentes da empresa de informações gerenciais necessárias ao processo de tomada de decisões relativas à otimização do patrimônio da organização.

#### 2.4. Tratamento dado, nos centros de lucro, aos custos da administração central

A administração central de uma empresa, pode ser considerada como um centro onde são desenvolvidas atividades destinadas à servir a organização como um todo e, principalmente, aos centros de lucro. Quando a empresa adota algum procedimento para alocar os custos centrais, ocorre uma distribuição dos custos da administração central, que não possui receita própria, para os centros de lucro ou lojas, por onde ingressa a principal receita da organização.

Os centros de lucro, possuindo receita própria e utilizando as atividades da administração central, devem ter apropriados em seu resultado os custos das respectivas atividades utilizadas pelo mesmo.

A apuração do resultado dos centros de lucro ocorre através de um processo no qual são considerados inicialmente os gastos do próprio centro de lucro e depois os custos apropriados da administração central.



A apresentação do resultado da Divisão (loja, centro de lucro), pode ocorrer através da demonstração apresentada abaixo:

### DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DA DIVISÃO

Receita Bruta da Divisão

(-) Impostos Sobre Vendas

(-) C M V

(=) Margem Bruta da Divisão

(-) Custos da Divisão

Salários  
Comissões  
Encargos  
Aluguel  
Imposto Predial  
Energia Elétrica  
Água  
Outros

(=) Contribuição Divisional

(-) Custos Centrais

(=) Rédito Divisional

Partindo da contribuição divisional (margem de contribuição) e deduzindo os custos da administração central, obtidos através do uso de um método de alocação global ou específica, chega-se ao valor do rédito divisional ou resultado líquido (lucro ou prejuízo) do centro de lucro.

É importante salientar que, se foram deduzidos da contribuição divisional do centro de lucro os custos da administração central, e se estes custos forem obtidos através de uma base de alocação bastante justa, será possível dimensionar o

resultado real gerado pela divisão (CL) através das suas próprias atividades.

O resultado líquido (rédito divisional) gerado por cada centro de lucro é uma informação gerencial que permite à direção da empresa dimensionar o desempenho dos mesmos e dos seus dirigentes, podendo, desta forma, tomar decisões mais seguras sobre os procedimentos a serem adotados em relação a cada uma das lojas, divisões, centros de lucro.

### 3. MÉTODO DA PESQUISA

O presente estudo tem como objetivo conhecer os procedimentos adotados pelas empresas para distribuir os custos da administração central para as lojas ou subunidades.

Para tanto, optou-se por um estudo, segundo TRIPODI et alii, quantitativo-descritivo; basicamente, um estudo de descrição de população.

#### 3.1. Universo e amostra da pesquisa

O universo alvo da presente pesquisa está constituído pelas empresas comerciais que possuem uma administração central e uma rede de lojas, segundo dados fornecidos pelo Sindilojas e Clube de Diretores Lojistas - CDL.

A partir destas informações foi composta uma amostra de 30 empresas, com administração central e uma rede de lojas com sede administrativa localizada em Porto Alegre e grande Porto Alegre.

### 3.2. Instrumento de pesquisa

Foi utilizado, como instrumento de coleta de dados, um questionário estruturado (ANEXO I), composto por 73 questões, com questões fechadas de escolha simples, questões de ordenamento e questões abertas.

As questões apresentadas no instrumento se subdividem em:

#### - Características das empresas

Contém questões que permitem traçar o perfil das empresas em estudo, como natureza jurídica da empresa, ano de constituição, área de atividade, questões que identificam o tamanho da empresa e questões que apresentam informações contábeis das empresas.

#### - Métodos de alocação dos custos da administração central

Onde se identifica a existência ou não da adoção de um método de alocação dos custos da administração central e os procedimentos adotados pelas empresas para distribuição dos custos centrais.

#### - Motivos da escolha de um método

Consta de afirmações teóricas e considerações a respeito da teoria. É solicitado ao entrevistado que atribua grau de importância aos motivos que influem na decisão da empresa em adotar um método de alocação dos custos da administração central.

- Aceitação de um método

Contém questões relacionadas com os procedimentos adotados pelas empresas quanto à avaliação do desempenho dos centros de lucro e aceitação do método de alocação pelos dirigentes das lojas.

- Não utilização de um método de alocação dos custos da administração central

Refere-se a questões que medem, em ordem de importância, afirmações que podem influenciar no processo decisório pela não adoção de um método de alocação dos custos da administração central.

### 3.3. Coleta de dados

Os questionários foram pré-testados pelo próprio pesquisador e aplicados por entrevistadores, treinados para o estudo em questão, aos responsáveis pelas atividades contábeis e financeiras das empresas.

### 3.4. Tratamento estatístico

Os dados colhidos das respostas às questões componentes do instrumento de pesquisa aplicado foram, inicialmente, codificados e tabulados.

Foram adotadas no tratamento estatístico técnicas de estatísticas descritivas e nos itens que se relacionam a opiniões

foi usado teste de comparação de médias - ANOVA.

#### 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste capítulo apresenta-se a análise dos dados colhidos junto às empresas através de uma pesquisa destinada a verificar os procedimentos utilizados pelas mesmas na distribuição dos custos da administração central, o que é o objetivo deste estudo.

Os dados foram criticados e transferidos para um banco de dados, a fim de permitir a computação. Inicialmente construíram-se tabelas de distribuição de frequência; a seguir, para verificar a tendência das amostras, usou-se a variável de controle que identifica os critérios de alocação. Em algumas variáveis aplicou-se testes de médias para proporcionar melhores condições de interpretação dos dados, tanto a nível de grau quanto de ordem de importância atribuída pelas empresas.

A análise é descritiva, apresentando-se em sete itens, a saber: (4.1) características das empresas; (4.2) procedimentos específicos adotados pelas empresas; (4.3) métodos de alocação dos custos da administração central; (4.4) motivos da escolha de um método; (4.5) aceitação de um método de alocação; (4.6) não utilização de um método de alocação dos custos centrais e (4.7) relação entre o tamanho da empresa e os procedimentos inerentes à existência de alocação dos custos da administração central.

No primeiro item, (4.1), são apresentadas as características das empresas, considerando a existência ou não de alocação dos custos da administração central; no segundo item, (4.2), apresenta-se alguns procedimentos específicos adotados pelas empresas, considerando a existência ou não de alocação dos custos da administração central; o terceiro item (4.3) versa sobre métodos e procedimentos utilizados pelas empresas para distribuição dos custos da administração central para as lojas; no quarto item, (4.4), é examinada a importância de determinados motivos, constantes na teoria existente, sobre a decisão da empresa de adotar um método de alocação dos custos centrais; no item (4.5) são apontadas as reações dos dirigentes das lojas frente à adoção de um determinado método de alocação; no item (4.6) são avaliados em ordem de importância os principais motivos da não utilização de um método de alocação dos custos da administração central; por último, o item (4.7) demonstra a relação entre o tamanho da empresa e os procedimentos inerentes à existência de alocação dos custos da administração central.

#### 4.1. Características das empresas

Com a finalidade de verificar as relações existentes entre as particularidades das empresas e o método de alocação utilizado, são apresentadas as distribuições de frequência das empresas segundo a existência ou não de alocação dos custos da administração central em relação às características das mesmas.

Os procedimentos adotados pelas empresas quanto à



distribuição dos custos das atividades desenvolvidas pela administração central foram evidenciados através de informações fornecidas pelas mesmas, por intermédio de um instrumento de coleta de dados (questionário).

Considerando as informações prestadas pelas 30 empresas examinadas, verifica-se que 53,3% das empresas alocam os custos da administração central para as lojas ou subunidades e 46,7% não distribuem estes custos, conforme consta no Gráfico Número 1- "EXISTÊNCIA DE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL", apresentado a seguir.

É importante salientar que mais da metade das empresas, 16, do total examinado, distribui os custos da administração central através do critério de "Alocação Global", isto é, estas empresas somam os custos da administração central e distribuem para as lojas de acordo com uma determinada base de alocação.

Todos os valores referentes à contabilidade das empresas foram colhidos tomando como referência o encerramento do exercício de 31.12.1990 e, para ser possível manter um referencial relativo a estes dados, os valores obtidos foram convertidos em dólar (US\$) considerando a cotação do dólar comercial para compra (Cr\$ 170,06) na data das demonstrações contábeis.

# EXISTÊNCIA DE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL

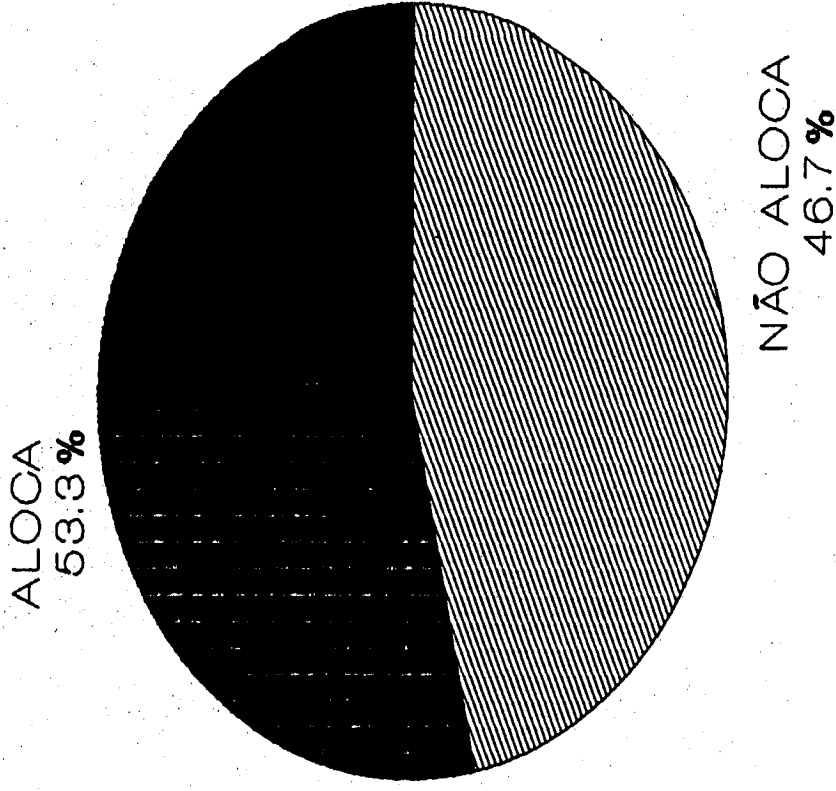


GRÁFICO Nº1

TABELA 1 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à sua natureza jurídica.

NATUREZA JURÍDICA	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
	L T D A	10	33,3	4	13,3	14
S.A. CAPITAL FECHADO	4	13,3	7	23,3	11	36,7
S.A. CAPITAL ABERTO	2	6,7	3	10,0	5	16,7
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Conforme a distribuição de freqüência da Tabela acima, observa-se que, das 30 empresas pesquisadas, 16 empresas alocam os custos da administração central para as lojas (subunidades). Das 16 empresas que alocam, 10 são empresas Limitadas, 4 são Sociedades Anônimas de Capital Fechado e 2 são Sociedades Anônimas de Capital Aberto. Considerando as empresas que não alocam os custos centrais, verifica-se que 7 empresas são do tipo Sociedade Anônima de Capital Fechado, 4 são do tipo limitada e 3 são do tipo Sociedade Anônima de Capital Aberto.

TABELA 2 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao ano de constituição.

ANO DE CONSTITUIÇÃO	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
	DE 1883 A 1927	5	16,7	2	6,7	7
DE 1935 A 1959	5	16,7	5	16,7	10	33,3
DE 1960 A 1986	6	20,0	7	23,3	13	43,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Verifica-se que 43,3% das empresas pesquisadas foram constituídas no período de 1960 a 1986, sendo que 20,0% alocam os custos da administração central e 23,3% não alocam. Nas empresas mais antigas (ano de constituição de 1883 a 1927) constata-se que 6,7% das empresas não alocam os custos centrais e 16,7% alocam. Das 10 empresas constituídas no período de 1935 a 1959, 5 empresas alocam os custos centrais e 5 não executam a referida alocação.

TABELA 3 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à participação em algum grupo empresarial.

PERTENCE A ALGUM GRUPO EMPRESARIAL	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
S I M	4	13,3	4	13,3	8	26,7
N Ã O	12	40,0	10	33,3	22	73,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Observa-se que 22 empresas não pertencem a grupo empresarial, sendo que, destas, 12 alocam os custos da administração central e 10 não alocam. Constata-se, ainda, que 8 empresas pertencem a algum grupo empresarial, sendo o mesmo de origem nacional, conforme respondido, em questão específica pelas referidas empresas.

Com a formulação da questão que originou a Tabela a seguir, teve-se por objetivo verificar quais as empresas, dentro do universo pesquisado, podem ser consideradas como familiares. Neste estudo, considerou-se como empresa familiar aquela que possuía em cargos de direção mais de um membro da família dos proprietários.

TABELA 4 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à existência de membros da família em cargos de direção.

EMPRESA DO TIPO FAMILIAR	ALOCACÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
	S I M	15	50,0	12	40,0	27
N Ã O	1	3,3	2	6,7	3	10,0
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Constata-se que 90,0% das empresas examinadas são do tipo familiar, 50,0% alocam os custos centrais para as lojas ou subunidades e 40,0% não adotam o critério de alocação. Em contrapartida, 10,0% das empresas não caracterizam empresas familiares, isto é, não possuem em cargos de direção mais de um membro da família do proprietário.

TABELA 5 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número de familiares que trabalham na empresa.

NÚMERO DE FAMILIARES	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
	DE 2 A 4	12	44,4	11	40,7	23
DE 5 A 13	3	11,1	1	3,7	4	14,8
T O T A L	15	55,6	12	44,4	27	100,0

Na Tabela 4 observa-se a existência de empresas do tipo familiar. Na Tabela acima, apresenta-se o número de familiares que atuam nestas empresas. Comprova-se, aqui, que 85,2% das empresas familiares possuem de 2 a 4 membros da família em atividade, sendo 44,4% empresas que alocam os custos da administração central e 40,7% não alocam. Verifica-se, ainda, que 14,8% das empresas possuem de 5 a 13 membros da família atuando em cargos de direção, e, dessas, somente 1 empresa (3,7%) não aloca os custos da administração central.

A fim de classificar as empresas segundo suas áreas de atuação, foram solicitados os principais tipos de produtos

comercializados. De acordo com esses produtos foram montadas, para efeito de análise deste estudo, cinco áreas de atuação, a seguir apresentadas.

TABELA 6 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à área de atuação.

ÁREAS DE ATUAÇÃO	ALOCACÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
MÓVEIS, DECORAÇÕES, ELETRODOMÉSTICOS E OUTROS MATERIAIS	3	10,0	6	20,0	9	30,0
VESTUÁRIO E TECIDOS	4	13,3	4	13,3	8	26,7
CALÇADOS E MATERIAIS ESPORTIVOS	4	13,3	3	10,0	7	23,7
LIVROS E MATERIAL DE EXPEDIENTE	1	3,3	1	3,3	2	6,7
EQUIPAMENTOS DE CINE, FOTO E SOM	2	6,7	-	-	2	6,7
REMÉDIOS, ARTIGOS DE HIGIENE E COSMÉTICOS	2	6,7	-	-	2	6,7
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0



Em relação à área de atuação da empresa, verifica-se que 9 empresas atuam na área de móveis, decorações, eletrodomésticos e outros materiais, sendo que, destas, 3 empresas alocam os custos da administração central e 6 não alocam. Constata-se que 8 empresas atuam na área de vestuário e tecidos e 7 atuam na área de calçados e materiais esportivos. Percebe-se que na área de equipamentos de cine, foto e som e na área de remédios, artigos de higiene e cosméticos as 2 empresas que pertencem a cada uma das áreas, respectivamente, alocam os custos da administração central para as lojas (subunidades).

TABELA 7 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número de lojas ou subunidades.

NÚMERO DE LOJAS	ALOCACÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
DE 3 A 9	6	20,0	6	20,0	12	40,0
DE 12 A 27	5	16,7	6	10,0	11	36,7
DE 31 A 44	3	10,0	1	3,3	4	13,3
DE 54 A 101	2	6,7	1	3,3	3	10,0
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Quanto ao número de lojas por empresa, vê-se que 40,0% das 30 empresas pesquisadas possuem de 3 a 9 lojas (subunidades), sendo que 20,0% destas alocam os custos da administração central e os outros 20,0% não alocam. Representando 36,7% das empresas, estão as que possuem de 12 a 27 lojas, sendo que 16,7% adotam o processo de alocação e 10,0% não utilizam esse critério; enquanto 10,0% das empresas possuem de 54 a 101 lojas, destas, 6,7% alocam os custos centrais e 3,3% não alocam.

Para a identificação do capital próprio das empresas pesquisadas, elaborou-se uma questão no instrumento de coleta de dados, com o intuito de enquadrar as empresas dentro de determinadas faixas de valores que possibilitassem a classificação do tamanho das empresas. Conforme já exposto anteriormente, a cotação do dólar usado na conversão do valor do Patrimônio Líquido em 31.12.90 foi de Cr\$ 170,06.

TABELA 8 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao Patrimônio Líquido.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO (em US\$)	ALOCACÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
DE 35.734,00 A 556.027,00	7	23,3	3	10,0	10	33,3
DE 619.415,00 A 2.500.199,00	5	16,7	5	16,7	10	33,3
DE 2.551.656,00 A 15.313.753,00	4	13,3	6	20,0	10	33,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Das empresas em estudo, 10 possuem um Patrimônio Líquido que se enquadra na faixa de US\$ 35.734,00 a US\$ 556.027,00, sendo que, destas, 7 empresas alocam os custos da administração central e 3 não alocam. No intervalo de US\$ 619.415,00 a US\$ 2.500.199,00 de Capital Próprio tem-se 10 empresas, dentre as quais a metade aloca os custos centrais e a outra metade não aloca os referidos custos.

TABELA 9 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao Faturamento Total.

FATURAMENTO  TOTAL  (em US\$)	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
DE 1.085.860,00 A 3.547.726,00	6	20,0	4	13,3	10	33,3
DE 4.249.334,00 A 10.259.562,00	7	23,3	3	10,0	10	33,3
DE 10.697.974,00 A 40.576.115,00	3	10,0	7	23,3	10	33,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Analisando as empresas quanto ao faturamento total, temos que 10 empresas possuem um faturamento que se enquadra no intervalo de US\$ 1.085.860,00 a US\$ 3.547.726,00, das quais 6 empresas alocam os custos da administração central e 4 empresas não alocam. As 10 empresas que possuem um faturamento de US\$ 4.249.334,00 a US\$ 10.259.562,00 distribuem-se em 7 empresas que alocam os custos da administração central e 3 empresas que não alocam. Entre as empresas situadas na faixa de faturamento entre US\$ 10.697.974,00 a US\$ 40.576.115,00, 3 empresas adotam método de alocação de custos e 7 não alocam.

TABELA 10 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao Resultado Líquido (Lucro ou Prejuízo).

RESULTADO LÍQUIDO (em US\$)	ALOCACÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
DE -4.628.679,00 A -404.688,00	3	10,0	5	16,7	8	26,7
DE -254.817,00 A -884,00	4	13,3	3	10,0	7	23,3
DE 2.448,00 A 131.450,00	5	16,7	2	6,7	7	23,3
DE 144.054,00 A 4.982.151,00	4	13,3	4	13,3	8	26,7
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Verifica-se, segundo o resultado líquido, que 50% das empresas pesquisadas apresentaram lucro e os outros 50% apresentaram prejuízo no período examinado (exercício de 1990). Considerando as empresas com prejuízo, constata-se que 8 empresas apresentaram um prejuízo na faixa de US\$ -4.628.679,00 a US\$ -404.688,00, sendo que 3 empresas alocam os custos centrais e 5 empresas não alocam. Das empresas que apresentaram lucro, 7

empresas apresentaram um resultado positivo de US\$ 2.448,00 a US\$ 131.450,00; destas, 5 empresas alocam os custos da administração central e 2 empresas não alocam.

Nas informações expressas na Tabela 11, a seguir, são demonstrados os valores dos custos e despesas das atividades desenvolvidas pela administração central de 26 empresas pesquisadas, já que 4 empresas não informaram os valores dos gastos da administração central.

TABELA 11 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação aos custos e despesas da administração central.

CUSTOS E DESPESAS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL (em US\$)	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
DE 27.100,00 A 463.618,00	6	23,1	3	11,5	9	34,6
DE 510.699,00 A 994.943,00	5	19,2	3	11,5	8	30,8
DE 1.115.770,00 A 4.942.572,00	3	11,5	6	23,1	9	34,6
T O T A L	14	53,8	12	46,2	26	100,0

Verifica-se, na Tabela anterior, que 9 empresas possuem custos da administração central na faixa de US\$ 27.100,00 a US\$ 463.618,00, sendo que, destas, 6 empresas alocam os custos centrais e 3 empresas não alocam. Na faixa de US\$ 510.699,00 a US\$ 994.943,00 encontram-se 8 empresas, 19,2% que utilizam método de alocação e 11,5% que não usam tal procedimento. Repetindo o percentual da primeira faixa, temos 9 empresas que possuem custos centrais de US\$ 1.115.770,00 a US\$ 4.942.572,00, distribuído em 3 empresas que alocam os custos centrais e 6 empresas que não os distribuem.

Considerando as informações obtidas quanto aos custos e despesas da administração central, pode-se constatar que a média destes gastos representa 11,64% da média do Faturamento das 30 empresas pesquisadas, o que nos leva a inferir que a partir desta informação é possível dimensionar a importância da alocação dos custos da administração central para as lojas ou subunidades.

A seguir, na Tabela 12, são dados os valores das depreciações eventualmente incluídas nos custos e despesas da administração central fornecidos por 17 empresas do total de 30 empresas consultadas.

TABELA 12 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao valor das depreciações eventualmente incluídas nos custos centrais.

VALOR DAS DEPRECIACÕES  (em US\$)	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
DE 13.618,00 A 41.357,00	4	23,5	2	11,0	6	35,3
DE 52.818,00 A 81.716,00	3	17,6	3	17,6	6	35,3
DE 133.583,00 A 764.437,00	3	17,6	2	11,8	5	29,4
T O T A L	10	58,8	7	41,2	17	100,0

Nesta Tabela vê-se que 6 empresas possuem depreciações com valores de US\$ 13.618,00 a US\$ 41.357,00, sendo que 4 empresas alocam os custos da administração central e 2 empresas não alocam. Na faixa de valores de depreciações entre US\$ 52.818,00 e US\$ 81.716,00 aparece o mesmo percentual de 17,6%, tanto de empresas que alocam os custos da administração central quanto de empresas que não alocam. Vê-se, ainda, que 5 empresas possuem os valores das depreciações na faixa de US\$ 133.583,00 a US\$ 764.437,00, e, destas empresas, 3 alocam os custos da administração central e 2 não alocam.



TABELA 13 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número total de funcionários.

NÚMERO TOTAL DE FUNCIONARIOS	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
	DE 55 A 80	3	10,0	-	-	3
DE 100 A 450	8	26,7	8	26,7	16	53,3
DE 500 A 1456	5	16,7	6	20,0	11	36,7
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Percebe-se que, do total das empresas examinadas, 53,3% possuem de 100 a 450 funcionários, sendo que 50,0% alocam os custos da administração central e os outros 50,0% não alocam. Em referência às empresas que possuem de 55 a 80 funcionários em sua totalidade 10,0% alocam os custos da administração central. Entre as empresas que possuem um número de funcionários na faixa de 500 a 1456, representando 36,7% da amostra em estudo, 16,7% declararam alocar os custos da administração central e 20,0% não alocam.

Considerando a importância de verificar o número de

funcionários que atuam na administração central, foi elaborada no questionário uma questão através da qual são obtidas estas informações.

TABELA 14 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao número de funcionários da administração central.

NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
DE 5 A 30	8	26,7	4	13,3	12	40,0
DE 35 A 70	4	13,3	5	16,7	9	30,0
DE 80 A 340	4	13,3	5	16,7	9	30,0
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Constata-se que 12 empresas possuem, na administração central, de 5 a 30 funcionários, sendo que 8 empresas alocam os custos da administração central e 4 não alocam. Verifica-se, ainda, que 9 empresas possuem de 35 a 70 funcionários na administração central e um igual número de empresas possui de 80 a 340 funcionários, sendo que nos dois grupos 4 empresas alocam os custos da administração central e 5 empresas não alocam os referidos custos.

## 4.2. Procedimentos específicos adotados pelas empresas

Neste item, serão apresentados alguns procedimentos específicos utilizados pelas empresas na determinação dos resultados e desempenho das lojas, considerando a condição da empresa como utilizadora ou não de algum método de alocação dos custos da administração central.

TABELA 15 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à contabilização em separado do faturamento por loja.

CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO DO FATURAMENTO POR LOJA	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
S I M	14	46,7	12	40,0	26	86,7
N Ã O	2	6,7	2	6,7	4	13,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Tem-se, aqui, que, do total das empresas pesquisadas, 26 contabilizam em separado o faturamento por loja e destas, 14 alocam os custos da administração central e 12 empresas não alocam. Das 4 empresas, 13,3% que declararam não contabilizar em

separado o faturamento, 6,7% alocam os custos da administração central e os outros 6,7% não utilizam tal procedimento.

Na Tabela abaixo é apresentado o quantitativo de empresas que mantém na contabilidade um controle sobre o resultado líquido de cada loja, considerando os procedimentos adotados pelas mesmas para distribuir os custos da administração central para as subunidades.

TABELA 16 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao controle contábil do resultado líquido de cada loja.

CONTROLE CONTABIL DO RESULTADO LIQUIDO DE CADA LOJA	ALOCACÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
S I M	10	33,3	7	23,3	17	56,7
N Ã O	6	20,0	7	23,3	13	43,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Das 56,7% das empresas que mantêm um controle contábil do resultado líquido de cada loja, 33,3% alocam os custos centrais e 23,3% não alocam. Constata-se, ainda, que 43,3% das empresas não

mantêm na contabilidade um controle do lucro ou prejuízo líquido de cada loja, sendo que 20,0% destas alocam os custos da administração central e 23,3% não alocam.

Pode-se salientar que a maioria das empresas que mantêm um controle contábil do resultado líquido de cada loja alocam os custos da administração central, isto é, existe o interesse da organização em manter um controle gerencial sobre o resultado das lojas ou subunidades. De acordo com Ornstein, no seu artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS": "...as alocações tem finalidades precipuamente gerenciais,..." (1987, p.19).

TABELA 17 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao recebimento ou não de gratificação pelos dirigentes (gerentes) das lojas.

RECEBIMENTO DE GRATIFICAÇÃO PELOS GERENTES	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
S I M	5	16,7	7	23,3	12	40,0
N Ã O	11	36,7	7	23,3	18	60,0
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Quanto ao recebimento de gratificação pelos gerentes das

30 empresas pesquisadas, 12 fornecem gratificação aos gerentes (dirigentes) das lojas, sendo que deste total 5 empresas alocam os custos da administração central e 7 empresas não alocam. Verifica-se, ainda, que 18 empresas não concedem gratificação aos gerentes das lojas e, destas, 11 empresas alocam os custos centrais e 7 empresas não alocam.

Constata-se que a maior parte das empresas que alocam os custos da administração central não fornecem gratificação aos gerentes das lojas, o que contrapõe a afirmação do artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS", de Ornstein, de que "..., o rédito demonstrado por cada divisão serve como elemento principal para a avaliação do performance e do desempenho dos dirigentes das mesmas...e serve inclusive para a fixação da remuneração dos responsáveis pelos segmentos." (1987, p.01).

TABELA 18 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação a interferência dos custos da administração central no resultado das lojas.

OS CUSTOS CENTRAIS AFETAM O RESULTADO DAS LOJAS	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
S I M	16	53,3	4	13,3	20	66,7
N Ã O	-	-	10	33,3	10	33,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Percebe-se na Tabela que 66,7% das empresas declaram que os custos da administração central afetam o resultado das lojas, isto é, todas as empresas que alocam, (53,3%), possuem os resultados das lojas afetados pelos custos centrais e os restantes 13,3% das empresas, que têm o resultado das lojas alterados pelos custos centrais, não alocam os referidos custos. E 33,3% das empresas as quais declararam que os custos da administração central não interferem no resultado das lojas, não utilizam alocação dos custos centrais.

Observa-se que na totalidade das empresas que alocam os custos da administração central o resultado das lojas é afetado pelos custos centrais. No item "Tratamento dado aos custos

centrais nos centros de lucro", apresentado no referencial teórico, tem-se que através da apuração do resultado dos centros de lucro é obtida a contribuição divisional e desta são deduzidos os custos centrais para chegar-se ao rédito divisional.

Com o objetivo de verificar qual o tratamento dado pelas empresas aos custos da administração central em relação aos preços dos produtos comercializados pelas lojas, foram formuladas as 2 Tabelas a seguir (19 e 20).

TABELA 19 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à interferência dos custos da administração central no preço de venda dos produtos comercializados pelas lojas.

OS CUSTOS CENTRAIS AFETAM O PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
S I M	5	16,7	6	20,0	11	36,7
N Ã O	11	36,7	8	26,7	19	63,3
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Em relação aos custos centrais afetarem o preço de venda dos produtos, 36,7% das empresas declararam ter o preço de venda



dos produtos comercializados pelas lojas afetados pelos custos da administração central, sendo que, destas, 16,7% alocam os custos centrais e 20,0% não alocam. Das 63,3% das empresas que desconsideram a interferência dos custos centrais no preço de venda dos produtos comercializados pelas lojas, 36,7% alocam os custos centrais e 26,7% não alocam os referidos custos.

A maioria das empresas que alocam os custos da administração central citam que o preço de venda dos produtos comercializados pelas lojas não são afetados pelos custos centrais. Esta afirmação tem coerência na medida em que as empresas pesquisadas não possuem os preços de venda de cada loja diferenciados de acordo com a parcela dos custos centrais distribuídos às mesmas.

Contudo, se forem considerados os preços de venda dos produtos comercializados por toda a organização, pode-se constatar que os mesmos são afetados pelos custos da administração central.

É importante salientar que o preço dos produtos comercializados pelas lojas são tabelados para toda a organização, não existindo nas empresas examinadas a possibilidade dos mesmos serem diferenciados em cada loja de acordo com os custos centrais distribuídos à mesma.

TABELA 20 - Distribuição de freqüência das empresas que não alocam os custos da administração central em relação ao procedimento utilizado para imputar os custos centrais às mercadorias comercializadas.

PROCEDIMENTO ADOTADO PELAS EMPRESAS	NÃO ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	
	fr	%
CRIA UMA DETERMINADA MARGEM SOBRE O CUSTO DO PRODUTO, PARA COBRIR OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	10	83,3
NÃO INCLUI OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL NAS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS	2	16,7
T O T A L	12	100,0

UFRGS  
Escola de Administração - Biblioteca

Considerando as empresas que não alocam os custos da administração central para as lojas, constata-se que das 12 empresas que responderam quais os procedimentos utilizados para imputar os custos centrais às mercadorias comercializadas pelas lojas 83,3% criam uma determinada margem sobre o custo do produto vendido, para cobrir os custos da administração central e 16,7% das empresas não incluem os custos centrais na formação do preço das mercadorias comercializadas pelas lojas.

#### 4.3. Método de Alocação dos Custos da Administração Central

Neste tópico são apresentados os procedimentos utilizados pelas empresas para distribuir os custos da administração central para as lojas e subunidades. São também evidenciadas as bases de alocação inerentes à utilização do método de alocação global e do método de alocação específica, além de características relativas à adoção e utilização dos métodos de alocação.

TABELA 21 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central

ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS	fr	%
S I M	16	53,3
N Ã O	14	46,7
T O T A L	30	100,0

Conforme já apresentado no decorrer deste estudo e salientado com o Gráfico número 1, evidencia-se na Tabela que 53,3% das empresas pesquisadas distribuem os custos da administração central para as lojas e 46,7% não distribuem os referidos custos para as subunidades. É importante salientar que os procedimentos adotados pelas 16 empresas as quais distribuem

os custos da administração central para as lojas se constituem em somar os gastos da administração central e distribuir para as lojas, de acordo com uma determinada "Base de Alocação".

A utilização do método de alocação global, como procedimento utilizado por 53,3% das empresas para distribuírem os custos centrais para os centros de lucro, pode ser explicado na medida em que este método é o de mais simples implementação, comparando com os outros procedimentos existentes.

Esta questão deve ser considerada na medida em que existe por parte das empresas um interesse bastante grande em reduzir custos e a manutenção do método de alocação global não exige a utilização de setores ou técnicos específicos.

Na Tabela a seguir serão apresentadas as bases de alocação utilizadas pelas empresas através do método de alocação global.

TABELA 22 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação às bases de alocação utilizadas na alocação global dos custos centrais.

BASES DE ALOCAÇÃO UTILIZADAS	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	
	fr	%
RECEITA BRUTA DA LOJA	15	93,8
RESULTADO LÍQUIDO DA LOJA	-	-
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DA LOJA	-	-
ATIVO PERMANENTE DA LOJA	-	-
ATIVO TOTAL DA LOJA	-	-
PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA LOJA	-	-
CUSTOS FIXOS DA LOJA	-	-
CUSTOS VARIÁVEIS DA LOJA	-	-
CUSTOS TOTAIS DA LOJA	-	-
CAPACIDADE DA LOJA DE SUPORTAR OS CUSTOS CENTRAIS	-	-
EQUITATIVAMENTE PELO Nº DE LOJAS	-	-
NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS DA LOJA	1	6,3
T O T A L	16	100,0

Verifica-se que, do total das empresas que utilizam método de alocação dos custos da administração central, 93,8%

utilizam como base de alocação global a Receita Bruta da Loja.

Desta forma, evidencia-se a posição apresentada por Ornstein no artigo "A ALOCAÇÃO DE CUSTOS CENTRAIS", em que: "Na prática as empresas que utilizam o método global para alocação escolhem, de preferência, a primeira base de alocação, acima citada, ou seja um rateio dos custos centrais como percentual da receita." (1987, p.05).

É importante salientar que a utilização da base de alocação "Receita Bruta da Loja" pode ser considerada um procedimento bastante justo para a distribuição dos custos da administração central para as lojas, na medida em que o centro de lucro que mais vende recebe mais custos centrais e o que vende menos recebe uma parcela de custos menor, considerando que a loja que mais vende utiliza uma maior quantidade de atividades desenvolvidas pela administração central.

Salienta-se que 6,3% das empresas que distribuem os custos centrais se utilizam de uma outra base de alocação, não citada na teoria, como parâmetro para distribuição dos custos na alocação global, que é o número de funcionários existentes nas lojas. Conforme esclarecimentos fornecidos pela empresa que utilizam como base de alocação o número de funcionários, este parâmetro foi adotado na medida em que o número de funcionários de cada loja é proporcional ao tamanho e ao faturamento da mesma.

A teoria existente descreve tipos de atividades desenvolvidas na administração central. Algumas dessas atividades

foram selecionadas pelo pesquisador e inseridas no instrumento de coleta de dados com a intenção de verificar as características das empresas segundo suas atividades e constatar se algumas destas atividades são alocadas separadamente para as lojas ou subunidades.

Na Tabela 23 tem-se a distribuição de freqüência da existência das atividades desenvolvidas na administração central em relação às empresas que alocam ou não os custos centrais.





Na análise da Tabela 23, vê-se que das 30 empresas examinadas 25 possuem um centro de processamento de dados e 5 não utilizam serviços de informática, sendo que dessas empresas 13 alocam os custos da administração central e 12 não alocam.

Constata-se, ainda, que do total das empresas pesquisadas 8 possuem atividades de pesquisa e desenvolvimento e destas empresas 3 alocam os custos centrais e 5 não alocam estes custos. O reduzido número de empresas que possuem atividades de pesquisa e desenvolvimento pode ser explicado pela natureza das empresas examinadas, isto é, empresas comerciais que possuem uma forma de atuação distinta das empresas industriais, onde é mais provável a existência de atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Tem-se que 90,0% das empresas possuem, na administração central, funções de administração de recursos humanos, sendo que, deste total, 46,7% alocam os custos centrais e 43,3% não alocam.

Percebe-se que a quase totalidade (96,7%) das empresas possuem funções contábeis na administração central, sendo que 50,0% destas alocam os custos da administração central e 46,7% não alocam.

Observa-se que as atividades de relações públicas são desenvolvidas somente por 7 empresas das 30 pesquisadas, sendo que, destas, 3 alocam os custos da administração central e 4 não alocam.

Verifica-se que 80,0% das empresas possuem as atividades

de publicidade e propaganda, funções jurídica e fiscal e auditoria externa e/ou interna, respectivamente, salienta-se que nessas atividades os 20,0% restantes das empresas não alocam os custos da administração central.

Entre os 90,0% das empresas que possuem na administração central atividades de aquisição de mercadorias (setor de compras), o custo destas atividades são distribuídos para as lojas por 50,0% das 30 empresas pesquisadas.

Em relação às atividades de distribuição de mercadorias, das 30 empresas examinadas 19 possuem na administração central estas atividades, sendo que, deste total, 9 empresas alocam os custos destas atividades para as lojas e 10 empresas não alocam.

Por fim, são analisadas as funções financeiras, onde se vê que em 96,7% das empresas pesquisadas existe o desenvolvimento destas atividades na administração central, sendo o custos destas atividades distribuídos para as lojas através da alocação global por 50,0% das empresas e todas as empresas que não possuem funções financeiras não alocam nenhum dos custos da administração central para as lojas ou subunidades.

TABELA 24 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à distribuição em separado (Alocação Específica) do custo de algumas atividades desenvolvidas na administração central.

ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NA ADMIN. CENTRAL, DISTRIBUIDAS SEPARADAMENTE PARA AS LOJAS	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
PUBLICIDADE E PROPAG.	1	25,0	3	75,0	4	100,0
AQUISIÇÃO DE MERCAD.	2	100,0	-	-	2	100,0
DISTRIBUIÇÃO MERCAD.	4	44,4	5	55,6	9	100,0

Quanto à distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos centrais, em relação à distribuição em separado do custo das atividades da administração central, salienta-se, inicialmente, que tanto as empresas que se utilizam da alocação global para distribuição dos custos centrais quanto as empresa que não utilizam a alocação global para distribuição dos custos distribuem separadamente os custos de algumas atividades para as lojas ou subunidades de acordo com critérios específicos (Alocação Específica).

Considerando a coluna "TOTAL" da Tabela 24, constata-se que 15 empresas distribuem separadamente o custo das atividades

desenvolvidas na administração central para as lojas. Em uma análise mais detalhada entre as empresas respondentes, constatou-se a existência de empresas que distribuem mais de uma atividade especificada na Tabela. Assim, o total de empresas que distribuem separadamente o custo de algumas atividades desenvolvidas na administração central para as lojas, na realidade é 10.

Verifica-se na Tabela 24 que das 30 empresas pesquisadas 4 empresas distribuem separadamente para as lojas os custos das atividades de publicidade e propaganda, sendo que, destas, 3 empresas distribuem separadamente estes custos para as lojas e não utilizam o método de alocação global, isto é, não distribuem todos os custos centrais e 1 empresa utiliza o método de alocação global, distribuindo separadamente os custos de publicidade e propaganda para as lojas ou subunidades.

Constata-se, ainda, que 2 empresas distribuem separadamente os custos das atividades de aquisição de mercadorias desenvolvidos na administração central para as lojas, utilizando o método de alocação global para distribuir os custos das outras atividades da administração central.

Percebe-se que 9 empresas, de todas as pesquisadas, distribuem separadamente para as lojas os custos das atividades de distribuição de mercadorias, sendo que, destas, 4 empresas distribuem separadamente estes custos, além de distribuírem todos os outros custos da administração central através do método de

alocação global; as outras 5 empresas distribuem os custos da atividades de distribuição de mercadorias e não alocam o restante dos custos centrais para as lojas.

Considerando a análise da Tabela 24 constata-se que, conforme apresentado no Referencial Teórico, existem três procedimentos que podem ser adotados pelas empresas para distribuição dos custos da administração central. As empresas podem utilizar apenas o método de alocação global, apenas o método de alocação específica ou, ainda, distribuir parte dos custos através do método de alocação global e alguns custos de determinadas atividades através do método de alocação específica.

TABELA 25 - Distribuição de freqüência das atividades desenvolvidas na administração central em relação às bases de alocação específica utilizadas.

BASES DE ALOCACÃO	ATIVIDADES DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL					
	PUBLICIDADE E PROPAGANDA		AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS		DISTRIBUIÇÃO DE MERCADORIAS	
	fr	%	fr	%	fr	%
RECEITA BRUTA DA LOJA	3	75,0	-	-	1	11,1
CUSTO COMPRAS POR LOJA	-	-	1	50,0	-	-
VALOR COMPRAS POR LOJA	-	-	1	50,0	-	-
NÚMERO PEDIDOS P/LOJA	-	-	-	-	6	66,6
DISTANCIA PERCORRIDA PARA ENTREGA	-	-	-	-	1	11,1
EQUITATIVAMENTE PELO NÚMERO DE LOJAS	1	25,0	-	-	-	-
CUSTO DAS MERCADORIAS ENTREGUES P/CADA LOJA	-	-	-	-	1	11,1
TOTAL	4	100,0	2	100,0	9	100,0

Nesta Tabela temos a distribuição de freqüência das atividades desenvolvidas na administração central em relação às bases de alocação específica utilizadas, isto é, das 30 empresas

examinadas 10 utilizam algum critério para a distribuição em separado de determinados custos de atividades desenvolvidas na administração central.

As atividades desenvolvidas pela administração central que tiveram seus custos distribuídos para as lojas através de uma determinada base de alocação (Alocação Específica) foram as seguintes: atividades de publicidade e propaganda, atividades de aquisição de mercadorias e atividades de distribuição de mercadorias.

Os custos das atividades de publicidade e propaganda foram distribuídos por 3 empresas que utilizaram como base de alocação a receita bruta da loja e por 1 empresa que distribuiu os referidos custos eqüitativamente pelo número de lojas. É importante salientar que das 4 empresas que utilizam a alocação específica para distribuição em separado dos custos de publicidade e propaganda somente uma delas utiliza a alocação global para distribuir os custos centrais: a mesma empresa que distribuiu os custos eqüitativamente pelo número de lojas. As outras 3 empresas que utilizam a receita bruta da loja para distribuição dos custos de publicidade e propaganda não utilizam o método de alocação global para distribuir o restante dos custos da administração central.

Evidencia-se que o custo das atividades de publicidade e propaganda são distribuídos através de 2 bases de alocação específica, isto é, algumas empresas utilizam a receita bruta da

loja e uma empresa os distribui eqüitativamente pelo número de lojas.

Quanto às 2 empresas que distribuem os custos de aquisição de mercadorias, verifica-se que as mesmas utilizam como base de alocação o custo das compras por loja e o valor das compras por loja.

Considerando as 9 empresas que alocam os custos de distribuição de mercadorias, constata-se que 6 empresas utilizam como base de alocação o número de pedidos por loja e as outras 3 utilizam como base de alocação a receita bruta da loja, a distância percorrida para a entrega das mercadorias e o custo das mercadorias entregues para cada loja, respectivamente.

TABELA 26 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação ao ano de adoção do método.

ANO DE ADOÇÃO DO MÉTODO	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS	
	fr	%
1 9 6 0 A 1 9 6 9	3	18,8
1 9 7 0 A 1 9 7 9	6	37,5
1 9 8 0 A 1 9 9 0	7	43,8
T O T A L	16	100,0



Na Tabela 26 verifica-se que, das 16 empresas que distribuem os custos da administração central para as lojas, 3 empresas adotaram a sistemática de distribuição dos custos da administração central na década de 60. Já no período de 1970 a 1979, observa-se que 6 empresas passaram a adotar algum método de alocação dos custos centrais, e no período de 1980 a 1990 7 empresas passaram a adotar a sistemática de alocação de custos.

Assim, tem-se que a década de 80 alcançou o maior percentual (43,8%) de empresas que passaram a utilizar a alocação dos custos da administração central como instrumento de controle gerencial da organização.

Na Tabela a seguir são apresentadas as informações referentes à utilização, pelas empresas pesquisadas, de algum outro método de alocação dos custos da administração central. São apresentados, ainda, os métodos anteriormente utilizados e os motivos que originaram a mudança do método de alocação dos custos da administração central.

TABELA 27 - Distribuição de frequência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à utilização anterior de algum outro método de alocação.

A EMPRESA UTILIZOU ANTERIORMENTE ALGUM OUTRO MÉTODO	ALOCÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS					
	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
	S I M	1	3,3	2	6,7	3
N Ã O	15	50,0	12	40,0	27	90,0
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Verifica-se que 90,0% das empresas não utilizaram anteriormente algum outro método de alocação dos custos centrais, sendo que, destas, 50,0% alocam atualmente os custos da administração central e 40,0% não alocam.

Constata-se, também, que 3 empresas já utilizaram anteriormente algum outro método de alocação dos custos da administração central, sendo que 1 empresa aloca atualmente os custos centrais e as outras 2 empresas abandonaram o processo de alocação dos referidos custos. O respondente da empresa que já utilizou um outro método e atualmente aloca os custos centrais informou desconhecer o método utilizado anteriormente pela empresa, mas afirmou que houve uma mudança de método de alocação

em virtude de determinações da diretoria da empresa.

Considerando as 2 empresas que adotavam anteriormente algum método de alocação e atualmente não alocam os custos centrais, tem-se que uma delas utilizava um método de rateio pela receita bruta e rateio pelo número de funcionários. Deixou de utilizar a alocação dos custos centrais por considerar que as lojas são auto-suficientes para cobrir os seus custos próprios e que os custos centrais vão existir sempre e independentemente, citando que na época em que utilizavam o método de alocação existiam problemas na medida em que algumas lojas davam prejuízo.

A outra loja que utilizava um método de alocação anteriormente e atualmente não aloca os custos centrais informou que o método anteriormente utilizado consistia na soma geral dos custos da administração central dividido pelo número de lojas e que deixou de utilizar o referido método por causar problemas no momento de repassar os custos centrais para as lojas.

#### 4.4. Motivos da escolha de um método de alocação

Para a avaliação do grau de importância dos motivos que possam ter influência na decisão da empresa em adotar um método de alocação dos custos centrais foram consideradas algumas afirmações com pressupostos teóricos e solicitado que as empresas se posicionassem em relação às mesmas. Para tanto, foi utilizada uma escala com três níveis de importância, conforme apresentado na Tabela 28, em que as empresas classificaram as afirmações como importantes, indiferentes e sem importância.

TABELA 28 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação à importância dos motivos na decisão da empresa em adotar um método de alocação dos custos centrais.

( Grau de Importância: Sem Importância = 1, Importante = 3 )

M O T I V O S	SEM IMPORTANCIA						GRAU DE IMPORTANCIA DO MOTIVO						TOTAL			
	ALOCA		NÃO ALOCA		INDIFERENTE		ALOCA		NÃO ALOCA		IMPORTANTE		ALOCA		NÃO ALOCA	
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%
UTILIZAÇÃO DA TEORIA EXISTENTE SOBRE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADM. CENTRAL	1	3,3	-	-	6	20,0	4	13,3	9	30,0	10	33,3	16	53,3	14	46,7
DETERMINAÇÃO DA RENTABILIDADE DAS LOJAS OU DIVISÕES	-	-	1	3,3	1	3,3	1	3,3	15	50,0	12	40,0	16	53,3	14	46,7
AVALIÇÃO DO DESEMPENHO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	2	6,7	2	6,7	1	3,3	1	3,3	13	43,3	11	36,7	16	53,3	14	46,7
DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS	10	33,3	3	10,0	2	6,7	3	10,0	4	13,3	8	26,7	16	53,3	14	46,7
VALOR QUE OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL REPRESENTAM EM RELAÇÃO À RECEITA	-	-	-	-	3	10,0	1	3,3	13	43,3	13	43,3	16	53,3	14	46,7
SOLICITAÇÃO DA DIREÇÃO DA EMPRESA	2	6,7	2	6,7	5	16,7	3	10,0	9	30,0	9	30,0	16	53,3	14	46,7
SOLICITAÇÃO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	7	23,3	6	20,0	3	10,0	4	13,3	6	20,0	4	13,3	16	53,3	14	46,7
CONSCIENTIZAR OS DIRIGENTES DAS LOJAS QUE OS CUSTOS INDIRETOS EXISTEM E QUE OS GANHOS DAS LOJAS DEVEM SER ADEQUADOS PARA COBRIR UMA PARCELA DESTES CUSTOS	1	3,3	1	3,3	-	-	-	-	15	50,0	13	43,3	16	53,3	14	46,7

Das empresas pesquisadas, 30,0% acreditam ser importante na decisão da escolha de um método de alocação dos custos da administração central a possibilidade de utilização da teoria existente sobre alocação dos custos. Entre as empresas que não alocam 33,3% acham importante a utilização dessa teoria.

Como se vê, a "determinação da rentabilidade das lojas ou divisões" como motivo para a decisão da adoção de um método de alocação é vista como importante por 50,0% das empresas que alocam os custos da administração central e por 40,0% das empresas que não alocam. O conceito indiferente é apresentado por 2 empresas, 1 que aloca e 1 que não aloca os custos.

A avaliação do desempenho dos gerentes das lojas é considerado como motivo importante por 80,0% das empresas entrevistadas. Sendo 43,3% das empresas que alocam os custos e 36,7% das que não alocam. Considerada indiferente por 1 empresa que aloca e 1 que não aloca os custos. O conceito sem importância é atribuído por 4 empresas, 2 que usam o processo de alocação e 2 que não utilizam esse processo.

Quanto à "determinação do preço de venda dos produtos" como motivo na decisão de escolha de método de alocação, é considerado "sem importância" na opinião de 43,3% das empresas, sendo 33,3% das empresas que alocam os custos e 10,0% das empresas que não alocam. As outras empresas concentraram suas opiniões em "importante": 13,3% das empresas que alocam e 26,7% das empresas que não alocam os custos. Como "indiferente" é visto

por 6,7% das empresas que alocam e 10,0% das empresas que não utilizam o processo de alocação.

O item "valor que os custos da administração central representam em relação à receita", é apresentado como importante por 86,7% das empresas, sendo que, deste total, a metade aloca os custos centrais e a outra metade não. Nenhuma das empresas pesquisadas atribuiu o grau sem importância a este item.

Em relação ao motivo "solicitação da direção da empresa", é considerado importante, tanto pelas empresas que alocam, 30,0%, como pelas que não alocam, 30,0%. É percebido como indiferente por 16,7% das empresas que alocam e por 10,0% das que não alocam. Com grau "sem importância" é vista com o mesmo percentual de 6,7% pelas 2 amostras em estudo.

A "solicitação dos dirigentes das lojas" é vista como sem importância por 20,0% das empresas que não alocam e por 23,3% das empresas que alocam os custos da administração central. Tem-se, ainda, que 23,3% do total das empresas consideram esta afirmação como indiferente na decisão da empresa em adotar um método de alocação.

Já o motivo "conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos existem e que os ganhos das lojas devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos" foi considerado como importante por 93,3% das empresas, sendo que, destas, 50,0% são empresas que alocam e 43,3% são empresas que não distribuem os custos da administração central para as lojas.

Para verificar a existência de diferenças de opiniões entre as empresas que declararam utilizar algum método de alocação dos custos da administração central e as empresas que não utilizam tal procedimento, usou-se o teste de ANOVA - teste de comparação de médias. Com o uso destas médias, expressas na Tabela 29, foi possível ordenar e comparar os motivos que dão origem à adoção de um método de alocação dos custos centrais, considerando a importância dada pelas empresas, a estes motivos. Na ordenação da média geral, usou-se o desvio padrão para a classificação das variáveis que apresentaram a mesma média.

TABELA 29 - Teste de comparação de médias - ANOVA - em relação aos motivos da escolha de um método de alocação dos custos da administração central.

M O T I V O S	MÉDIA DO GRAU DE IMPORTÂNCIA		
	ALOCA (16)	NÃO ALOCA (14)	GERAL (30)
UTILIZAÇÃO DA TEORIA EXISTENTE SOBRE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	2,50	2,71	2,60
DETERMINAÇÃO DA RENTABILIDADE DAS LOJAS OU DIVISÕES	2,93	2,78	2,86
AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	2,68	2,64	2,66
DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS	1,62	2,35	1,96
VALOR QUE OS CUSTOS DA ADMIN. CENTRAL REPRESENTAM EM RELAÇÃO A RECEITA	2,81	2,92	2,86
SOLICITAÇÃO DA DIREÇÃO DA EMPRESA	2,43	2,50	2,46
SOLICITAÇÃO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	1,93	1,85	1,90
CONSCIENTIZAR OS DIRIGENTES DAS LOJAS QUE OS CUSTOS INDIRETOS EXISTEM E QUE OS GANHOS DAS LOJAS DEVEM SER ADEQUADOS PARA COBRIR UMA PARCELA DESTES CUSTOS	2,87	2,85	2,86



Verifica-se na Tabela 29 que no processo de comparação das médias a variável "utilização da teoria existente sobre alocação dos custos da administração central" nas empresas que não alocam os custos centrais apresenta uma média superior, 2,71, às empresas que alocam os referidos custos, 2,50. Entre os motivos apresentados, para que os entrevistados se posicionassem, este item ficou no 5º lugar entre as empresas que adotam algum método de alocação, em 4º lugar entre as empresas que não utilizam nenhum método de alocação e em 5º lugar no "ranking" geral das empresas.

Comparadas as médias atribuídas à "determinação da rentabilidade das lojas", percebe-se que as empresas que alocam os custos da administração central têm esta variável num conceito de 2,93 de média, considerando-a como 1º motivo da escolha de um método de alocação. Já as empresas que não usam o processo de alocação a consideram em 3º lugar no processo de decisão de escolha de um método de alocação, com uma média de 2,78. No total das empresas esta variável se destaca em 2º lugar na ordem de importância na decisão, com uma média de 2,86 e um desvio padrão de 0,43. Nesse caso utilizou-se o desvio padrão por ter outras variáveis com o mesmo valor de média.

O item "avaliação do desempenho dos dirigentes das lojas" apresenta um baixo grau de diferenciação. As empresas que alocam atribuem uma média de 2,68, enquanto as empresas que não alocam atribuem média de 2,64. No geral esta variável atinge uma média de 2,66. Quanto à ordem de importância, as empresas que

distribuem os custos da administração central a consideram em 4º lugar como motivo que poderia interferir no processo de escolha do método a ser adotado. Entre as empresas que não usam um processo de alocação, este item se classifica em 5º lugar na ordem de importância. De forma geral está classificado em 4º lugar com uma média de 2,66.

A "determinação do preço de venda dos produtos", como se vê na Tabela, é uma variável considerada pelos respondentes das empresas que usam um método de alocação, com um grau irrelevante de importância na escolha de um método de alocação, apresentando uma média de 1,62, enquanto as empresas que não alocam atribuem uma média de 2,35. Comparando as médias, vê-se que o grau de importância desta variável difere no conceito das duas populações. Se considerada a ordem de importância, vê-se que este item assume o 8º lugar na opinião dos respondentes das empresas que alocam os custos e o 7º lugar entre as empresas que não alocam os custos.

Para a variável "valor que os custos da administração central representam em relação à receita", as empresas que alocam atribuem uma média de 2,81 e a consideram como 3º item na ordem de motivos que poderiam influenciar na escolha do método de alocação. Já para as empresas que não utilizam um método de alocação essa variável é elevada, com uma média de 2,92 ao grau de maior importância no processo decisório da empresa na adoção de um método de alocação. No "ranking" geral, posiciona-se no 1º lugar com uma média de 2,86 e um desvio padrão de 0,34.

O motivo da escolha do método "solicitação da direção da empresa" é considerado pelas empresas que adotam um método de alocação com uma média de 2,43; para as empresas que não alocam a média é de 2,50. Comparando as duas médias, verifica-se que as empresas que não alocam apresentam um grau de consideração maior a esta variável, o que não impede a sua classificação no 6º lugar no "ranking" analisado.

Em relação ao motivo "solicitação dos dirigentes da lojas ou divisões", na opinião dos respondentes das empresas examinadas neste estudo é uma variável com baixo grau de significância na escolha de um método. As empresas que alocam atribuem uma média de 1,93, enquanto que as empresas que não alocam atribuem média de 1,85. Na ordem de importância, na interferência de adoção ou não de um método, as empresas que já adotam método de alocação a consideram em 7º lugar; para as empresas que não utilizam nenhum método a classificam em 8º lugar. Na opinião geral das empresas, está classificada em 8º lugar.

Quanto ao item "conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos existem e que os ganhos das lojas devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos" é uma variável que se destaca por sua relevância e característica. Se comparadas as médias tanto das empresas que alocam como das empresas que não usam métodos de alocação, percebe-se que a diferença é insignificante 2,87 e 2,85. É relevante por ter sido apontada em 2º lugar, entre os motivos apresentados, pelas 2 amostras em estudo. É importante salientar a característica dessa variável,

escolhida como 2º motivo de influência na decisão de adoção de um método de alocação, por se perceber aí a necessidade de conscientizar os gerentes das lojas da necessidade e importância da existência de uma administração central que forneça suporte e oriente as ações desenvolvidas pelas lojas.

Na análise geral dos motivos da escolha de um método de alocação dos custos da administração central, percebe-se que os conceitos diferem segundo a característica da amostra. Quanto aos 3 primeiros motivos, considerados de maior importância na classificação geral, tem-se a característica de que as empresas que alocam possuem uma média, atribuída aos respectivos motivos, superior à média dos motivos atribuídos pelas empresas que não alocam, enquanto entre os motivos classificados do 4º ao 8º lugar a média mais alta é atribuída pelas empresas que não adotam nenhum processo de alocação. O que chama a atenção, ainda, é a inversão de valores vista nas variáveis que ocupam o 1º e 3º lugar em grau de importância, na opinião dos respondentes das empresas consultadas; a variável considerada como 1º motivo, isto é, o motivo mais importante no processo decisório de escolha do método, é vista como 3º motivo pelas empresas que não alocam. Em contrapartida, o 3º motivo na ordem de importância para as empresas que alocam é considerado pelas empresas que não alocam como o 1º motivo a ser avaliado no processo decisório de adoção de um método.

Após a análise da classificação dos motivos da escolha de um método de alocação dos custos da administração central, é de

extrema importância inferir algumas observações sobre determinadas informações apresentadas.

O motivo considerado de maior importância pelas empresas que alocam os custos é a "determinação da rentabilidade das lojas", isto é, esta é a posição de quem usa e conhece as características e benefícios do processo de alocação dos custos da administração central. Já as empresas que não alocam os custos centrais apresentam como motivo de maior importância "valor que os custos da administração central representam em relação à receita". Este fato justifica-se na medida em que as empresas que não alocam os custos centrais desconhecem o valor destes custos, além de não conhecerem os benefícios trazidos pela utilização de um método de alocação, como, por exemplo, "determinação da rentabilidade das lojas".

Quanto ao motivo "conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos existem e que os ganhos das lojas devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos", pode-se constatar que tanto as empresas que alocam quanto as empresas que não alocam os custos da administração central consideram este motivo como segundo na ordem de importância, isto é, existindo a alocação dos custos da administração central os dirigentes das lojas terão contato com os valores destes custos e terão consciência da importância e necessidade da administração central, já que a preocupação principal dos gerentes das lojas está mais relacionada com a área de vendas.

#### 4.5. Aceitação de um método de alocação

Neste item, são examinadas questões relativas à aceitação de um método de alocação dos custos da administração central pelos dirigentes das lojas. Desta forma pode ser quantificado o processo de envolvimento dos gerentes das lojas nas decisões da administração central.

TABELA 30 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação à participação dos dirigentes no processo de decisão na adoção de um método de alocação de custos.

PARTICIPAÇÃO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS NO PROCESSO DECISÓRIO	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS	
	fr	%
S I M	1	6,3
N Ã O	15	93,8
T O T A L	16	100,0

Como se pode constatar na Tabela 30, não houve participação representativa por parte dos dirigentes das lojas no processo de decisão para adoção do método de alocação dos custos da administração central. Das 16 empresas que adotam um método de distribuição dos custos, 93,8% declaram que o gerente da loja não

participou da decisão, enquanto que 1 empresa, representando 6,3% da amostra, respondeu que o dirigente da loja participou do processo de decisão na adoção de um método de alocação dos custos centrais.

TABELA 31 - Distribuição de freqüência das empresas que alocam os custos da administração central em relação à solicitação dos dirigentes das lojas para a mudança do método de alocação dos custos.

SOLICITAÇÃO DO GERENTE PARA A MUDANÇA DO MÉTODO DE ALOCAÇÃO	ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS	
	fr	%
S I M	1	6,3
N Ã O	15	93,8
T O T A L	16	100,0

A distribuição de freqüência dessa variável demonstra que ou os dirigentes das lojas aceitam o método de alocação implantado, ou não manifestam interesse em discutí-lo, uma vez que somente em uma empresa a diretoria já recebeu solicitação do gerente para mudança do método de alocação utilizado.

Considerando que a alocação dos custos centrais altera o resultado das lojas, 11 das 16 empresas (Tabela 17) que alocam os

custos da administração central não fornecem alguma gratificação aos dirigentes de acordo com o resultado da loja, o que pode justificar a pouca expressividade da solicitação do gerente da loja para a mudança do método de alocação dos custos centrais.

TABELA 32 - Distribuição de frequência das atitudes tomadas pelas empresas em relação à solicitação dos dirigentes das lojas para a mudança do método de alocação dos custos da administração central.

ATITUDES DA DIRETORIA DA EMPRESA FRENTE A SOLICITAÇÃO DO GERENTE	SIM		NÃO		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%
	ESTUDOU A SOLICITAÇÃO	1	6,3	15	93,8	16
REESTUDOU A SOLICIT.	-	-	16	100,0	16	100,0
ALTEROU A SOLICITAÇÃO	-	-	16	100,0	16	100,0
DESCONSIDEROU A SOLIC.	-	-	16	100,0	16	100,0
ATENDEU A SOLICITAÇÃO	1	6,3	15	93,8	16	100,0

UFRGS  
Escola de Administração - Biblioteca

Observa-se, na Tabela acima, que, entre as alternativas apresentadas, a empresa que recebeu a solicitação do gerente da loja para mudança do método de alocação, foi receptiva, considerando que estudou e atendeu a solicitação.



#### 4.6. Não utilização de um método de alocação dos custos da administração central

Para as empresas que não utilizam nenhum processo de alocação dos custos da administração central, foram aplicadas algumas proposições relacionadas com a não utilização de métodos de alocação, com a intenção de verificar quais as principais afirmações que levaram a empresa a não utilizar um método de alocação dos custos da administração central.

A essas proposições, foi solicitado às empresas que indicassem, em ordem de importância, as variáveis que contribuíram para a não utilização de um método de alocação dos custos da administração central, como se vê a seguir na Tabela 33.

TABELA 33 - Distribuição de freqüência da ordem crescente de importância das afirmações que contribuíram para a não utilização de um método de alocação dos custos da administração central.

( Ordem de Importância: 1 = menos importante, 5 = mais importante )

A F I R M A Ç Õ E S	O R D E M D E I M P O R T A N C I A D A S A F I R M A Ç Õ E S										M E D I A	D E S V I O P A D R ã O		
	1		2		3		4		5				T O T A L	
	f r	%	f r	%	f r	%	f r	%	f r	%			f r	%
A EMPRESA NÃO ACHA INTERESSANTE A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS CONTÁBEIS PARA CONTROLE DO DESEMPENHO DAS LOJAS	7	50,0	2	14,3	1	7,1	2	14,3	2	14,3	14	100,0	2,28	1,59
A EMPRESA NÃO CONSIDERA OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL NA AVALIAÇÃO E CONTROLE DO DESEMPENHO DAS LOJAS	1	7,1	1	7,1	2	14,3	7	50,0	3	21,4	14	100,0	3,71	1,13
A EMPRESA ACHA DESNECESSÁRIO IMPUTAR OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL AOS PREÇOS DE VENDA DAS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS PELAS LOJAS	3	21,4	7	50,0	2	14,3	1	7,1	1	7,1	14	100,0	2,28	1,13
O CUSTO OPERACIONAL NÃO COMPENSA A IMPLANTAÇÃO DE UM MÉTODO DE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL P/ AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DAS LOJAS	2	14,3	3	21,4	2	14,3	1	7,1	6	42,9	14	100,0	3,42	1,60
A EMPRESA NÃO UTILIZA UM MÉTODO PARA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL POIS CONSIDERA DESNECESSÁRIO ESTE PROCEDIMENTO PARA OTIMIZAR O DESEMPENHO DA EMPRESA	1	7,1	1	7,1	7	50,0	3	21,4	2	14,3	14	100,0	3,28	1,06

Quanto à afirmação "a empresa não acha interessante a utilização de métodos contábeis para controle do desempenho das lojas", 50,0% das empresas respondentes declaram ser o item de "menor importância" na decisão em não adotar nenhum método de alocação, enquanto os outros 50,0% restantes se distribuem, em igual percentual de 14,3%, entre as ordens de importância 2, 4 e 5 (mais importante), respectivamente, e 7,1% no grau 3. Entre os itens apresentados, este é o que apresenta o menor grau de influência com uma média de 2,29 e uma dispersão de 1,15.

Em relação ao item "a empresa não considera os custos da administração central na avaliação e controle do desempenho das lojas" as respostas das empresas se posicionam na escala, 4 e 5 - mais importante - 71,4% das empresas, no grau 3 - 14,3%. As escalas de 2 a 1 - menos importante - contém o mesmo percentual - 7,1%. Essa afirmação é acusada como o principal fator, com uma média de 3,71 para a não utilização de um método de alocação dos custos centrais.

Já a afirmação "a empresa acha desnecessário imputar os custos da administração central aos preços de venda das mercadorias comercializadas pelas lojas" está na ordem de importância, no processo de decisão da não utilização de um método de alocação dos custos centrais, em 4º lugar, com uma média de 2,29 e uma dispersão de 1,14. Ficando suas preferências assim distribuídas: 21,4% das empresas consideram como tendo grau 1 - menos importante, 50,0% lhe atribuem a ordem de importância 2 e 14,3% a ordem 3. Na ordem de importância 4 e 5 são vistas por

apenas 2 empresas.

Em segundo lugar, como motivo de influência para não utilização de um método de alocação dos custos centrais, está a afirmação "o custo operacional não compensa a implantação de um método de alocação dos custos da administração central para avaliação do desempenho das lojas". Atribuem o grau de importância 5 - mais importante - 42,9% das empresas entrevistadas, o grau 4 - 7,1% das empresas; no grau 3 se localizam 14,3% das empresas, no grau 2 21,4% e no grau 1 - menos importante - 14,3%. Esse item fica, no conceito geral, com uma média de 3,42 e um desvio padrão de 1,60.

A opinião sobre a afirmação "a empresa não utiliza um método para a alocação dos custos da administração central, pois considera desnecessário este procedimento para otimizar o desempenho da empresa" é um dos motivos considerados em terceiro lugar na ordem de importância, para justificar a não utilização de um método de alocação dos custos centrais. A maior parte das empresas, 50,0%, atribuem o grau 3 para essa afirmação, no grau 4 se localizam 21,4% das empresas e no grau máximo, 5 - mais importante - é considerado por 14,3% das empresas em estudo. Com a opinião na ordem 2 a 1 - menos importante - encontram-se somente 2 empresas.

#### 4.7. Relação entre o tamanho da empresa e os procedimentos inerentes à existência de alocação dos custos da administração central

Verificado o comportamento das empresas quanto à distribuição dos custos da administração central, examina-se neste item seu posicionamento, considerando o tamanho da empresa. As empresas foram classificadas, neste estudo, como pequenas, médias e grandes, considerando alguns critérios relacionados com as características das mesmas.

O critério que norteou o enquadramento das empresas, de acordo com o seu tamanho, baseou-se em atribuir um determinado peso a três dados relativos às características da própria empresa, ou seja: o faturamento total, o número de funcionários e o patrimônio líquido.

A estes dados foram atribuídos pesos distribuídos da seguinte forma: faturamento total, com um peso 5, número de funcionários da empresa, com um peso 3, e patrimônio líquido da empresa, com um peso 2. Os pesos atribuídos aos itens citados foram determinados considerando a importância que cada um dos mesmos representa na definição do tamanho de uma empresa. O item número de funcionários foi ajustado para manter-se na mesma grandeza do faturamento e patrimônio líquido; este ajuste foi obtido multiplicando-se o número de funcionários por 10.000.

Para obter a relação das empresas, e ordená-las de acordo com o seu tamanho, foram somados os valores dos três itens

considerados, já multiplicados pelos seus respectivos pesos. Foram obtidos, assim, determinados valores para cada empresa, as quais foram ordenadas em forma de intervalos e enquadradas em faixas de grandeza, qualificando o tamanho de empresa (pequena, média e grande), conforme apresentado no Gráfico número 2.

A partir dos intervalos, acima especificados, foi possível efetuar o cruzamentos dos dados relativos à existência de alocação dos custos da administração central com os tamanhos das empresas, conforme apresentado nas tabelas de distribuição de frequência e considerações inferidas sobre as mesmas.

Graficamente, estão representados os tamanhos das empresas, segundo o seu percentual, sobre o total das 30 empresas pesquisadas. As empresas consideradas de tamanho pequeno representam 33,3% do total examinado, as empresas médias são compostas por 36,7% e as empresas de tamanho grande representam 30,0% do total.

# DISTRIBUIÇÃO DO TAMANHO DAS EMPRESAS

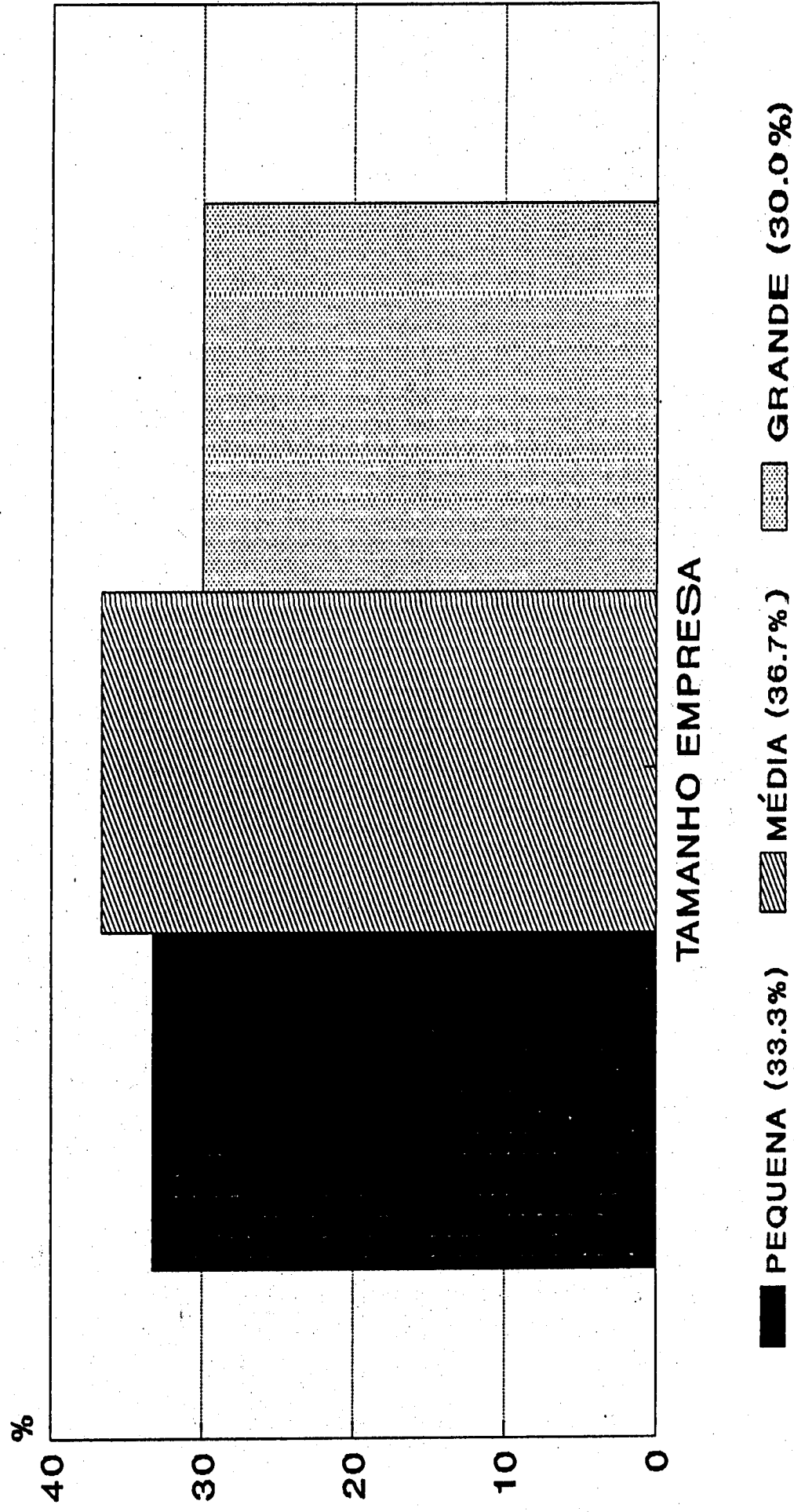


GRÁFICO Nº2

TABELA 34 - Distribuição de freqüência das empresas, segundo a existência de alocação dos custos da administração central em relação ao tamanho da empresa.

T A M A N H O D A E M P R E S A	A L O C A Ç Ã O D O S C U S T O S C E N T R A I S					
	S I M		N Ã O		T O T A L	
	fr	%	fr	%	fr	%
	P E Q U E N A	6	20,0	4	13,3	10
M É D I A	7	23,3	4	13,3	11	36,7
G R A N D E	3	10,0	6	20,0	9	30,0
T O T A L	16	53,3	14	46,7	30	100,0

Verifica-se, na Tabela, que a maioria das 16 empresas que alocam os custos da administração central se enquadram como pequenas (6) e médias (7) empresas. Considerando as empresas de tamanho grande (9), constata-se que 66,7% deste tipo de empresa não aloca os custos da administração central.

Tem-se, ainda, nas empresas pequenas e médias que não alocam os custos da administração central, uma representatividade de 13,3%, respectivamente, do total das empresas pesquisadas.



TABELA 35 - Distribuição de freqüência do tamanho das empresas em relação ao ano de adoção do método de alocação dos custos da administração central.

ANO DE ADOÇÃO DO MÉTODO DE ALOCAÇÃO	TAMANHO DA EMPRESA							
	PEQUENA		MÉDIA		GRANDE		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%
1960 A 1969	2	12,5	-	-	1	6,3	3	18,8
1970 A 1979	3	18,8	1	6,3	2	12,5	6	37,5
1980 A 1990	1	6,3	6	37,5	-	-	7	43,8
T O T A L	6	37,5	7	43,8	3	18,8	16	100,0

A distribuição das empresas em relação ao ano de adoção do método de alocação dos custos da administração central, segundo o tamanho da empresa, é bem distinto, considerando que há uma diferenciação entre o período no qual as empresas pequenas, médias e grandes adotaram um método de alocação.

Entre as pequenas empresas, 12,5% implantaram o processo de alocação dos custos de 1960 a 1969; nos anos 70, 18,8% passaram a utilizar o método e de 1980 a 1990 1 empresa adotou método de alocação.

As médias empresas que alocam adotaram método de

alocação uma década depois das empresas pequenas. Essas empresas iniciaram no período de 1970 a 1979 a adoção do método, com 1 empresa. Na década de 80, as 6 empresas médias restantes adotaram algum método de alocação.

As empresas classificadas de tamanho grande foram as primeiras empresas que iniciaram e concluíram a implantação do método de alocação, sendo que entre as décadas de 60 e 70 todas as empresas em estudo já tinham implantado método de alocação dos custos da administração central.

TABELA 36 - Distribuição de freqüência do tamanho da empresa em relação à utilização anterior de algum outro método de alocação dos custos da administração central.

A EMPRESA UTILIZOU ANTERIORMENTE ALGUM OUTRO MÉTODO	T A M A N H O D A E M P R E S A							
	PEQUENA		MÉDIA		GRANDE		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%
S I M	2	6,7	-	-	1	3,3	3	10,0
N Ã O	8	26,7	11	36,7	8	26,7	27	90,0
T O T A L	10	33,3	11	36,7	9	30,0	30	100,0

Das 3 empresas que afirmaram ter utilizado algum outro

método de alocação anteriormente, 2 estão classificadas como empresas de tamanho pequeno e 1 empresa enquadrada como de tamanho grande. Esta informação está relacionada com a situação da maioria das empresas que alocam os custos centrais serem de tamanho pequeno e médio (Tabela 34).

TABELA 37 - Distribuição de freqüência dos procedimentos adotados pelas empresas que não alocam os custos, para imputar os custos da administração central às mercadorias comercializadas em relação ao tamanho da empresa.

PROCEDIMENTOS PARA IMPUTAR OS CUSTOS AS MERCAD. COMERCIALIZ.	T A M A N H O   D A   E M P R E S A							
	PEQUENA		MÉDIA		GRANDE		TOTAL	
	fr	%	fr	%	fr	%	fr	%
CRIA UMA DETERMINADA MARGEM SOBRE O CUSTO DO PRODUTO PARA COBRIR OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	2	16,7	3	25,0	5	41,7	10	83,3
NÃO INCLUI OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	2	16,7	-	-	-	-	2	16,7
T O T A L	4	33,3	3	25,0	5	41,7	12	100,0

Das empresas que não adotam método de alocação dos custos da administração central e apontaram procedimentos que a empresa

adota para imputar os custos centrais às mercadorias comercializadas, somente as pequenas empresas apresentam procedimentos diferentes. Estas empresas se dividem entre os 2 procedimentos adotados: 16,7% declara que "cria uma determinada margem sobre o custo do produto para cobrir os custos da administração central" e as outras, 16,7% "não inclui os custos da administração central". As empresas médias e grandes em sua totalidade adotam o primeiro procedimento apontado como o critério para imputar os custos da administração central às mercadorias comercializadas pelas lojas.

TABELA 38 - Distribuição de freqüência do grau de importância dos motivos na decisão das empresas que alocam os custos centrais em adotar um método de alocação dos custos da administração central em relação ao tamanho da empresa.

( Grau de Importância: Sem Importância = 1, Indiferente = 2, Importante = 3 )

M O T I V O S	G R A U D E I M P O R T A N C I A D O M O T I V O												
	P E Q U E N A			M E D I A			G R A N D E			T O T A L			
	1	2	3	1	2	3	1	2	3	1	2	3	
UTILIZAÇÃO DA TEORIA EXISTENTE SOBRE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADM. CENTRAL	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	fr %	
DETERMINAÇÃO DA RENTABILIDADE DAS LOJAS OU DIVISÕES	6,3	12,5	18,8	-	3	4	-	1	2	3	6,3	12,5	18,8
AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	-	-	37,5	-	1	6	-	-	3	-	1	15	
DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS	1	5	31,3	1	1	5	-	-	3	2	1	13	
VALOR QUE OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL REPRESENTAM EM RELAÇÃO À RECEITA	6,3	-	31,3	6,3	6,3	31,3	-	-	18,8	12,5	6,3	81,3	
SOLICITAÇÃO DA DIREÇÃO DA EMPRESA	4	2	12,5	3	2	2	3	-	-	10	2	4	
SOLICITAÇÃO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	25,0	-	12,5	18,8	12,5	12,5	18,8	-	-	62,5	12,5	25,0	
CONSCIENTIZAR OS DIRIGENTES DAS LOJAS QUE OS CUSTOS INDIRETOS EXISTEM E QUE OS GANHOS DAS LOJAS DEVEM SER ADEQUADOS PARA COBRIR UMA PARCELA DESTES CUSTOS	-	-	37,5	-	1	6	-	2	1	-	3	13	
	6,3	6,3	25,0	-	3	4	6,3	6,3	6,3	-	18,8	81,3	
	18,8	6,3	12,5	12,5	12,5	18,8	12,5	-	-	2	5	9	
	1	2	5	-	-	7	-	-	3	1	-	15	
	6,3	-	31,3	-	-	49,8	-	-	18,8	6,3	-	93,8	

As empresas de tamanho pequeno que adotam o processo de alocação dos custos da administração central consideram a "utilização da teoria existente sobre alocação dos custos da administração central" sem importância em 6,3% das empresas, como indiferente em 12,5% e importante em 18,8% das empresas. As empresas de tamanho médio são de opinião que é indiferente 18,8%, e para 25,0% é importante a utilização da teoria existente. Nas grandes empresas 12,5% consideram importante e 6,3% consideram indiferente.

Como instrumento no auxílio da "determinação da rentabilidade das lojas ou divisões" este motivo é considerado importante por todas as empresas pequenas e grandes. Nas empresas de porte médio, 6,3% a consideram indiferente, enquanto as outras 6 empresas consideram importante. As 3 empresas grandes consideram o motivo como importante para adoção de um método de alocação dos custos da administração central.

Na "avaliação do desempenho dos dirigentes das lojas" as pequenas empresas, 31,3%, são de opinião que é importante e 6,3% sem importância. Para as médias empresas, 5 delas (31,3%) avaliam como importante, as 2 outras empresas se dividem em 6,3% como sem importância e 6,3% como indiferente.

Em relação à "determinação do preço de venda dos produtos" as pequenas e grandes empresas desconsideram esta variável como motivo de escolha de um método, enquanto que nas médias empresas 12,5% consideram importante e 12,5% consideram

indiferente, prevalecendo o conceito de sem importância em 18,8% delas, referindo-se estes percentuais ao total das empresas que alocam os custos da administração central.

No motivo "valor que os custos da administração central representam em relação à receita", as pequenas empresas, 37,5%, consideram importante. Entre as médias empresas 37,5% são de opinião que é importante e 6,3% acham indiferente. Entre as grandes empresas, 12,5%, consideram esta variável como indiferente e 6,3% como importante.

Em referência ao motivo "solicitação da direção da empresa", 25,0% das pequenas empresas são de opinião que é importante no processo de adoção de um método de alocação. Entre as médias empresas 18,8% consideram este motivo indiferente e 25,5% importante. Nas empresas de grande porte a solicitação da direção da empresa é insignificante, uma vez que das 3 empresas grandes que responderam cada uma se posiciona em uma escala: sem importância, indiferente e importante.

Quanto ao motivo de escolha de um método de alocação "solicitação dos dirigentes das lojas" as pequenas empresas declaram ser sem importância, 18,8%; 6,3% vêem como indiferente e 12,5% como importante. Na opinião das médias empresas o grau sem importância e indiferente correspondem, juntos, a 25,0% das empresas e 18,8% representam o grau importante.

O motivo "conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos existem e que os ganhos das lojas devem ser

adequados para cobrir uma parcela destes custos" assume o grau importante para todas as empresas indiferentemente do tamanho.



TABELA 39 - Teste de comparação de médias - ANDVA - das empresa que alocam ou não os custos centrais, segundo o motivo da escolha do método em relação ao tamanho da empresa.

( 1 = grau sem importância, 2 = grau indiferente, 3 = grau importante )

M O T I V O S	M É D I A D O G R A U D E I M P O R T A N C I A									
	P E Q U E N A		M É D I A		G R A N D E		T O T A L			
	ALOCA ( 6 )	INÃO ALOCA ( 4 )	ALOCA ( 7 )	INÃO ALOCA ( 4 )	ALOCA ( 3 )	INÃO ALOCA ( 6 )	ALOCA ( 16 )	INÃO ALOCA ( 14 )	GERAL ( 30 )	
UTILIZAÇÃO DA TEORIA EXISTENTE SOBRE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADM. CENTRAL	2,33	2,50	2,57	3,00	2,67	2,67	2,50	2,71	2,60	
DETERMINAÇÃO DA RENTABILIDADE DAS LOJAS OU DIVISÕES	3,00	3,00	2,86	2,75	3,00	2,67	2,94	2,79	2,87	
AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	2,67	3,00	2,57	2,50	3,00	2,50	2,69	2,64	2,67	
DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS	1,67	2,50	1,86	2,50	1,00	2,17	1,63	2,36	1,97	
VALOR QUE OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL REPRESENTAM EM RELAÇÃO À RECEITA	3,00	3,00	2,86	3,00	2,33	2,83	2,81	2,93	2,87	
SOLICITAÇÃO DA DIREÇÃO DA EMPRESA	2,50	2,75	2,57	2,75	2,00	2,17	2,44	2,50	2,47	
SOLICITAÇÃO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	1,83	1,75	2,14	2,25	1,67	1,67	1,94	1,86	1,90	
CONSCIENTIZAR OS DIRIGENTES DAS LOJAS QUE OS CUSTOS INDIRETOS EXISTEM E QUE OS GANHOS DAS LOJAS DEVEM SER ADEQUADOS PARA COBRIR UMA PARCELA DESTES CUSTOS	2,67	3,00	3,00	3,00	3,00	2,67	2,88	2,86	2,87	

Aplicado o teste de comparação de médias - ANOVA - verificam-se as diferenças entre as médias atribuídas pelas empresas que adotam algum método de alocação e as que não aplicam método de alocação dos custos da administração central em relação ao tamanho da empresa, como se vê na Tabela 39.

Comparando-se as médias atribuídas pelas pequenas empresas em relação à "utilização da teoria existente sobre alocação dos custos da administração central", vê-se que as médias diferem quanto à adoção ou não de um método de alocação. As empresas pequenas que alocam atribuem o grau importante com uma média de 2,33, enquanto que as pequenas empresas que não alocam atribuem o mesmo grau de importância com uma média maior, 2,50. As médias empresas apresentam a mesma percepção das pequenas empresas, isto é, as empresas que alocam têm uma média de 2,57 e as empresas que não alocam vêem esta variável com uma média superior, 3,00. O mesmo não acontece com as empresas classificadas como grandes, que apresentam o mesmo grau de importância e não diferem quanto à média - 2,67.

No motivo apresentado "determinação da rentabilidade das lojas ou divisões", as pequenas empresas que usam método de alocação e as que não adotam nenhum método não diferem em suas opiniões, as 2 amostras creditam o grau "importante", apresentando a mesma média 3,00. As empresas médias e grandes apresentam diferenças, sendo que as empresas que alocam atribuem médias mais altas. As empresas médias que alocam atribuem média 2,86 e as grandes atribuem média 3,00. Enquanto que as empresas

médias que não alocam atribuem média 2,75 e as grandes uma média 2,67.

"avaliação do desempenho dos dirigentes das lojas" como um motivo a ser considerado na decisão da escolha de um método, é visto de forma diferente segundo o tamanho da empresa. Nas pequenas empresas diferem quanto ao tipo de procedimento usado na alocação dos custos: pequenas empresas que alocam possuem média 2,67, empresas que não alocam possuem média 3,00. As empresas médias que alocam apresentam uma média superior, 2,57, às empresas que não alocam, 2,50. Nas grandes empresas a diferença é mais forte: as empresas que alocam apresentam uma média de 3,00; as empresas que não alocam atribuem média de 2,50.

Dentre as opiniões sobre "determinação do preço de venda dos produtos" percebe-se uma diferença bem acentuada entre o tamanho das empresas, salientando-se que, com exceção das grandes empresas, prevalece a mais alta média entre as empresas que não utilizam método de alocação de custos da administração central. Entre as pequenas empresas que alocam o motivo da escolha de um método "determinação do preço de venda dos produtos" é considerado como sendo sem importância a indiferente, média 1,67. Para as empresas que não alocam esta variável tem um conceito, na decisão de escolha de um método, de indiferente a importante com uma média de 2,50. Nas empresas classificadas como tamanho médio, as que alocam os custos da administração central apresentam média 1,86 e as empresas que não alocam os custos uma média de 2,50. As grandes empresas apresentam uma diferença tanto no grau de

importância atribuído ao motivo quanto na média. Para as empresas grandes que alocam este motivo é sem importância, e sua média é 1,00, para as grandes empresas que não alocam o grau é de indiferente a importante, apresentando uma média de 2,17.

As médias do "valor que os custos da administração central representam em relação à receita" não diferem na opinião das empresas classificadas como pequenas, apresentando média 3,00 nas duas amostras em estudo. Entre as empresas de porte médio a média das empresas que alocam é de 2,86, enquanto que as empresas que não alocam atribuem média 3,00. Entre as grandes empresas, mantém-se a diferença nas médias: as grandes empresas que alocam atribuem média de 2,33 e nas grandes empresas que não alocam vê-se uma média de 2,83.

Com referência ao motivo "solicitação da direção da empresa", as pequenas empresas diferem em suas médias quanto à característica da empresa em adotar ou não um método de alocação dos custos. As empresas que alocam os custos apontam uma média de 2,50, enquanto as empresas que não alocam apontam uma média de 2,75 (média igual à apresentada pelas empresas de tamanho médio que não alocam). As empresas médias que alocam atribuem uma média de 2,57 a esta variável.

A "solicitação dos dirigentes das lojas" como um motivo a ser considerado na decisão de adoção de um método de alocação dos custos da administração central é visto pelas pequenas empresas que alocam os custos com uma média de 1,83, com uma leve

diferença das empresas que não alocam, que apresentam uma média de 1,75. Nas empresas de porte médio a diferença é de 0,11, sendo que as empresas que alocam apresentam média de 2,14 enquanto que as empresas que não alocam atribuem uma média de 2,25. Já as empresas de grande porte não apresentam diferenças em suas opiniões; tanto as empresas que alocam como as que não alocam inferem uma média de 1,67.

Quanto ao motivo "conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos existem e que os ganhos das lojas devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos", suas médias diferem nas pequenas e grandes empresas, não se diferenciando nas empresas médias. É importante salientar que as diferenças entre as empresas que alocam os custos da administração central e as que não alocam apresentam médias inversas, segundo o porte da empresa. As pequenas empresas que alocam e as grandes empresas que não alocam apresentam médias iguais, 2,67, enquanto que as pequenas empresas que não alocam e as grandes que alocam apresentam o mesmo comportamento, ambas com média 3,00.

TABELA 40 - Distribuição de freqüência do grau de importância dos motivos na decisão das empresas que alocam os custos centrais em adotar um método de alocação dos custos da administração central em relação ao tamanho da empresa.

( Grau de Importância: Sem Importância = 1, Indiferente = 2, Importante = 3 )

M O T I V O S	G R A U D E I M P O R T A N C I A D O M O T I V O											
	P E Q U E N A			M E D I A			G R A N D E			T O T A L		
	1	2	3	1	2	3	1	2	3	1	2	3
	fr	fr	fr	fr	fr	fr	fr	fr	fr	fr	fr	fr
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
UTILIZAÇÃO DA TEORIA EXISTENTE SOBRE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADM. CENTRAL	-	2	2	-	-	4	-	2	4	-	4	10
	-	14,3	14,3	-	-	28,6	-	14,3	28,6	-	28,6	71,4
DETERMINAÇÃO DA RENTABILIDADE DAS LOJAS OU DIVISÕES	-	-	4	-	1	3	1	-	5	1	1	12
	-	-	28,6	-	7,1	21,4	7,1	-	35,7	7,1	7,1	85,7
AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	-	-	4	1	-	3	1	1	4	2	1	11
	-	-	28,6	7,1	-	21,4	7,1	7,1	28,6	14,3	7,1	78,6
DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS	1	-	3	-	2	2	2	1	3	3	3	8
	7,1	-	21,4	-	14,3	14,3	14,3	7,1	21,4	21,4	21,4	57,1
VALOR QUE OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL REPRESENTAM EM RELAÇÃO À RECEITA	-	-	4	-	-	4	-	1	5	1	-	13
	-	-	28,6	-	-	28,6	-	7,1	35,7	7,1	-	92,9
SOLICITAÇÃO DA DIREÇÃO DA EMPRESA	-	1	3	-	1	3	2	1	3	2	3	9
	-	7,1	21,4	-	7,1	21,4	14,3	7,1	21,4	14,3	21,4	64,3
SOLICITAÇÃO DOS DIRIGENTES DAS LOJAS	2	1	1	-	3	1	4	-	2	6	4	4
	14,3	7,1	7,1	-	21,4	7,1	28,6	-	14,3	42,9	28,6	28,6
CONSCIENTIZAR OS DIRIGENTES DAS LOJAS QUE OS CUSTOS INDIRETOS EXISTEM E QUE OS GANHOS DAS LOJAS DEVEM SER ADEQUADOS PARA COBRIR UMA PARCELA DESTES CUSTOS	-	-	4	-	-	4	1	-	5	1	-	13
	-	-	28,6	-	-	28,6	7,1	-	35,7	7,1	-	92,9

Verifica-se, nesta Tabela, o grau de importância atribuído pelas empresas que não adotam nenhum método de alocação dos custos da administração central aos motivos que contribuem para a utilização de um método de alocação dos custos centrais, de acordo com o tamanho da empresa.

O motivo "utilização da teoria existente sobre alocação dos custos da administração central" é considerado por 50,0% das empresas pequenas como indiferente e 50,0% como importante do total deste tipo de empresa que respondeu este item. Para as empresas de médio porte este motivo é visto como importante. Nas grandes empresas, 28,6% - a maioria - consideram importante e 14,3% indiferente.

A "determinação da rentabilidade das lojas ou divisões" é vista por todas as empresas pequenas como importante. Nas médias empresas, 21,4% consideram importante e 7,1% a classificam com peso 2, isto é, consideram indiferente, enquanto que as empresas grandes, em sua maioria, 35,7% atribuem o grau importante.

Como motivo de escolha "avaliação do desempenho dos dirigentes das lojas" as pequenas empresas acreditam ser importante, 28,6%. Nas médias empresas, 3 empresas, ou seja, 21,4%, vêm como importante e 1 empresa considera sem importância. Na opinião das grandes empresas, 28,6% consideram importante, 7,1% indiferente e 7,1% sem importância.

A "determinação do preço de venda dos produtos", como motivo na decisão da empresa em adotar um método de alocação

apresentou graus bem variados. Para as pequenas empresas, 7,1% acham sem importância e 21,4% a consideram importante. Nas empresas médias, 14,3% consideram indiferente e 14,3% importante. Nas empresas grandes, a opinião é ainda mais diversificada, ficando 14,3% com o grau sem importância, 7,1% indiferente e 21,4% importante.

Quanto ao motivo "valor que os custos da administração central representam em relação à receita" é vista pelas empresas, independente de seu porte, como importante.

A decisão de adoção de um método de alocação via "solicitação da direção da empresa", tanto para as pequenas como para as médias empresas é importante. Nas grandes empresas esta variável assume todos os graus de importância estabelecidos pelo pesquisador: 14,3% consideram sem importância, 7,1% indiferente e 21,4% importante.

A adoção de um método de alocação dos custos da administração central por "solicitação dos dirigentes das lojas" é vista em linhas gerais como sem importância. Nas pequenas empresas, 14,3% consideram sem importância, 7,1% indiferente e 7,1% importante. Para médias empresas, 21,4% são indiferentes à solicitação dos gerentes e 7,1% acham importante. Nas grandes empresas 28,6% desconsideram este motivo num processo de decisão de adoção de um método de alocação e 14,3% atribuem grau importante.

O motivo "conscientizar os dirigentes das lojas que os



custos indiretos existem e que os ganhos das lojas devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos" é considerado pelas pequenas, médias e grandes empresas como motivo importante no processo de decisão de escolha de um método.

TABELA 41 - Teste de comparação de médias - ANOVA - das empresas que não alocam os custos da administração central, segundo o grau de importância das afirmações que contribuíram para a não utilização de um método de alocação dos custos centrais em relação ao tamanho da empresa.

( Ordem de Importância: 1 = menos importante, 5 = mais importante )

A F I R M A Ç Õ E S	M É D I A D O G R A U D E I M P O R T A N C I A			T O T A L
	P E Q U E N A	M É D I A	G R A N D E	
	( 4 )	( 4 )	( 6 )	( 1 4 )
A EMPRESA NÃO ACHA INTERESSANTE A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS CONTÁBEIS PARA CONTROLE DO DESEMPENHO DAS LOJAS	2, 5 0	2, 2 5	2, 1 7	2, 2 9
A EMPRESA NÃO CONSIDERA OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL NA AVALIAÇÃO E CONTROLE DO DESEMPENHO DAS LOJAS	4, 2 5	3, 7 5	3, 3 3	3, 7 1
A EMPRESA ACHA DESNECESSÁRIO IMPUTAR OS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL AOS PREÇOS DE VENDA DAS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS PELAS LOJAS	3, 0 0	1, 5 0	2, 3 3	2, 2 9
O CUSTO OPERACIONAL NÃO COMPENSA A IMPLANTACÃO DE UM MÉTODO DE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL P/ AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DAS LOJAS	3, 0 0	4, 2 5	3, 1 7	3, 4 3
A EMPRESA NÃO UTILIZA UM MÉTODO PARA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL POIS CONSIDERA DESNECESSÁRIO ESTE PROCEDIMENTO PARA OTIMIZAR O DESEMPENHO DA EMPRESA	2, 2 5	3, 2 5	4, 0 0	3, 2 9

Em relação à não utilização de um método de alocação de custos centrais, observou-se somente as opiniões das empresas que não fazem uso de nenhum método de alocação dos custos da administração central, isto é, não usam nenhum procedimento para distribuição dos custos, buscando-se, assim, verificar o comportamento das empresas segundo o seu tamanho.

Como já se havia constatado na Tabela 33, a afirmação "a empresa não acha interessante a utilização de métodos contábeis para controle do desempenho das lojas" se qualificou em quinto lugar na ordem de importância para a decisão de não adoção de um método de alocação. Esta afirmação é indicada pelas empresas consideradas de tamanho pequeno com uma média de importância de 2,50, baixando para média de 2,25 no conceito das empresas consideradas de tamanho médio; as empresas grandes atribuem a menor importância, 2,17, a esta afirmação no processo decisório.

Quanto ao item "a empresa não considera os custos da administração central na avaliação e controle do desempenho das lojas", considerado como motivo que mais contribuiu para a não utilização de um método, atinge o conceito mais alto na opinião das pequenas empresas, 4,25, seguido das empresas médias, 3,75, e nas empresas grandes consideradas com uma média de 3,33. Fato este que se justifica pelas empresas pequenas atingirem a maior média, está relacionado com a situação da maioria das empresas pequenas alocarem os custos da administração central.

Em quarto lugar na ordem de importância está "a empresa

acha desnecessário imputar os custos da administração central aos preços de venda das mercadorias comercializadas pelas lojas". Esta afirmação, como as anteriores, mantém diferenças nas médias entre os tamanhos de empresas. As pequenas empresas manifestam seu grau de importância com uma média de 3,00, já para as médias empresas esta variável representa um baixo grau de importância 1,50 e as grandes empresas consideram-na a um nível de média 2,33.

"O custo operacional não compensa a implantação de um método de alocação dos custos da administração central para avaliação do desempenho das lojas", segundo lugar no grau de importância na contribuição da decisão da não adoção de um método, apresenta uma média alta e bem diferenciada entre as empresas. Esta afirmação aparece com maior grau de importância, média 4,25, entre as empresas de porte médio, seguido pelas empresas grandes, média de 3,17, e nas empresas pequenas aparece com uma média de 3,00.

A afirmação "a empresa não utiliza um método para alocação dos custos da administração central, pois considera desnecessário este procedimento para otimizar seu desempenho apresenta uma característica diferente das outras. De todos os motivos anteriormente apresentados, predomina a atribuição das mais altas médias pelas empresas classificadas como pequenas, seguidas das empresas médias e grandes. Nesta variável, percebe-se o inverso: as pequenas empresas a consideram com uma média de 2,25, subindo no conceito das empresas médias com uma média de

3,25, enquanto é vista pelas grandes empresas com uma importância de média 4,00.

## 5. CONCLUSÕES

Com base na análise e interpretação dos dados da pesquisa sobre alocação dos custos da administração central em empresas comerciais com administração central sediada em Porto Alegre e na grande Porto Alegre, o que foi objeto deste estudo, é importante destacar alguns pontos considerados de grande relevância pelo autor para o conhecimento das características e procedimentos adotados em relação à alocação dos custos da administração central.

Nas 30 empresas comerciais examinadas, cada uma com uma administração central, localizada em Porto Alegre e grande Porto Alegre, possuindo uma rede de lojas, constatou-se que mais da metade, 53,30%, utilizam procedimentos para distribuição dos custos da administração central para as lojas (subunidades, centros de lucro).

Considerando as características das empresas examinadas e a existência de alocação dos custos da administração central, será apresentado um perfil das empresas que utilizam um método de alocação dos custos da administração central.

Estas empresas comerciais em estudo que alocam os custos

da administração central para as lojas ou subunidades são, na sua maioria, empresas de forma jurídica do tipo Limitada, constituídas no período entre 1935 e 1986 (empresas mais novas frente ao total examinado), pertencentes a algum grupo empresarial de origem nacional, consideradas como empresas do tipo familiar com um quantitativo de 2 a 4 membros da família que trabalham na empresa, com uma área de atuação variada predominantemente nos ramos de móveis, decorações, eletrodomésticos, vestuário, tecidos, calçados e materiais esportivos, com um número de lojas (subunidades) variando de 3 a 27 (empresas com um número de lojas reduzidos, considerando que a empresa maior possui 101 lojas), um número de funcionários total na faixa de 100 a 450 e com um número de funcionários da administração central na faixa de 5 a 30 (empresas com menor número frente ao total examinado).

De acordo com os dados contábeis, a maioria das empresas que alocam os custos centrais possuem o seguinte perfil: patrimônio líquido na faixa de US\$ 35.734,00 a US\$ 556.027,00 (empresas de menor patrimônio líquido frente ao total examinado), faturamento na faixa de US\$ 4.249.334,00 a US\$ 10.259.562,00 (empresas na faixa média de faturamento), resultado líquido positivo com alguma concentração na faixa de US\$ 2.448,00 a US\$ 131.450,00, custos e despesas da administração central na faixa de US\$ 27.100,00 a US\$ 463.618,00, valor das depreciações incluídas nos custos centrais na faixa de US\$ 13.618,00 a US\$ 41.357,00 (custo das depreciações).

Os custos da administração central representam, em todas as empresas pesquisadas, uma média linear de 11,64% em relação ao faturamento, sendo que o menor percentual de custos em relação ao faturamento é de 2,50% e o maior 31,47%. Nas empresas que alocam os custos da administração central, esses representam uma média de 10,29% sobre o faturamento e nas empresas que não alocam os custos centrais esta média é de 13,21%. Esta constatação representa uma contradição, uma vez que as empresas que apresentam maiores custos da administração central deveriam manifestar maior interesse por uma análise de custos (alocação dos custos da administração central).

Os procedimentos utilizados pelas empresas pesquisadas que alocam os custos da administração central para as lojas são os seguintes:

- 1) Distribuição de todos os custos através do método de alocação global.
- 2) Distribuição da maioria dos custos através do método de alocação global e distribuição de alguns através do método de alocação específica.
- 3) Distribuição de apenas alguns custos da administração central através do método de alocação específica, sendo que o restante dos custos não são alocados.

Considerando as 30 empresas examinadas, 16 alocam os custos da administração central através do método de alocação



global, sendo que, destas, 15 (93,75%) utilizam como base de alocação global a receita bruta da loja e uma (6,25%) utiliza como base de alocação global o número de funcionários de cada loja.

Das 16 empresas que utilizam o método de alocação global, 5 distribuem em separado o custo das atividades de publicidade e propaganda, aquisição de mercadorias e distribuição de mercadorias. As bases de alocação específica utilizadas estão distribuídas da seguinte forma: os custos das atividades de publicidade e propaganda são distribuídos eqüitativamente pelo número de lojas; os custos das atividades de aquisição de mercadorias são distribuídos pelo valor das compras por loja e pelo custo das compras por loja; o custo das atividades de distribuição de mercadorias são distribuídos pelo número de pedidos por loja ou pelo custo das mercadorias entregues para cada loja.

Do total das 14 empresas que não alocam os custos da administração central, através do método de alocação global, 5 utilizam o método de alocação específica para distribuir os custos das atividades de publicidade e propaganda e os custos das atividades de distribuição de mercadorias para as lojas. O custo das atividades de publicidade e propaganda são distribuídos para as lojas pelo valor da receita bruta das mesmas e o custo das atividades de distribuição de mercadorias são distribuídos para as lojas através das seguintes bases de alocação específicas: distância percorrida para entrega, número de pedidos de cada loja

e receita bruta da loja.

Quanto à aceitação de um método de alocação pelos gerentes das lojas, foi constatado que nas 16 empresas que alocam os custos da administração central, os gerentes das lojas participaram do processo decisório para implantação do método em somente uma empresa. É importante salientar que houve solicitação dos dirigentes das lojas para a mudança do método de alocação em somente uma empresa, sendo que a mesma estudou e atendeu a solicitação. Estas informações evidenciam a não participação dos gerentes na adoção do processo de alocação e o desconhecimento dos mesmos sobre a possibilidade de adoção de algum outro método de alocação dos custos da administração central.

Após expostas as considerações acima sobre métodos utilizados pelas empresas para distribuir os custos centrais para as lojas, serão apresentados, a seguir, alguns procedimentos característicos adotados tanto pelas empresas que alocam quanto pelas empresas que não utilizam nenhum método para distribuir os custos centrais.

Considerando o ano de adoção do método de alocação, a maioria das empresas que alocam os custos da administração central passaram a utilizar o método de alocação nas décadas de 70 e 80, salientando que grande parte das empresas que alocam foram constituídas no período de 1935 a 1986. Isto demonstra que o procedimento de alocação foi adotado vários anos após as empresas terem sido constituídas.

Quanto à utilização anterior de algum outro método de alocação, foi verificado que 3 das 30 empresas examinadas utilizaram algum outro método de alocação, sendo que, destas, uma aloca os custos da administração central e 2 não utilizam, atualmente, o processo de alocação. Os métodos de alocação utilizados anteriormente pelas empresas consistiam em: rateio dos custos pela receita bruta da loja, rateio dos custos pelo número de funcionários das lojas e rateio dos custos eqüitativamente pelo número de lojas. Os motivos apresentados para eliminação do método utilizado anteriormente foram os seguintes: existência de problemas para débito dos custos para as lojas, na medida em que algumas lojas davam prejuízo, e existência de problemas no momento de repassar os custos centrais para as lojas.

Das 16 empresas que alocam, somente 5 empresas fornecem gratificação aos gerentes de acordo com o resultado líquido da loja, o que evidencia a situação de que a maioria das empresas que alocam não utilizam o resultado líquido da loja como parâmetro para avaliar o desempenho dos gerentes. Em informações complementares, algumas empresas citaram que os gerentes são gratificados de acordo com metas de vendas estabelecidas pela empresa.

Entre as 16 empresas que alocam os custos da administração central, 11 empresas citam que os custos centrais distribuídos para as lojas não afetam os preços de venda dos produtos comercializados pelas mesmas, em virtude das referidas organizações trabalharem com os preços tabelados para todas as

lojas.

Os procedimentos utilizados pela maioria das empresas que não alocam os custos centrais para imputar os custos às mercadorias comercializadas se constituem em criar uma determinada margem sobre o custo do produto, para cobrir os custos da administração central.

Apresentados os procedimentos adotados pelas empresas estudadas, passa-se a examinar as relações existentes entre o tamanho da empresa e os procedimentos inerentes à existência de alocação dos custos da administração central.

Considerando a divisão das empresas em pequenas, médias e grandes, de acordo com o faturamento, número de funcionários e patrimônio líquido, foi constatado que a maioria das empresas que alocam os custos da administração central se enquadram como pequenas e médias empresas. A maioria das pequenas empresas que alocam foram constituídas no período de 1960 a 1969 e a maioria das médias empresas que alocam foram constituídas no período de 1980 a 1990.

Quanto à utilização anterior de algum outro método, foi verificado que as 3 empresas que já utilizaram algum outro procedimento de alocação são caracterizadas como: 2 empresas pequenas, sendo que uma aloca os custos centrais, atualmente, e a outra não aloca, e uma empresa grande que não aloca os custos centrais.

Quanto à importância dos motivos que influenciaram as pequenas e médias empresas para adoção do método de alocação dos custos da administração central, foi verificada a existência de 4 motivos com o mesmo grau de importância:

- 1) Determinação da rentabilidade das lojas ou divisões.
- 2) Valor que os custos da administração central representam em relação à receita.
- 3) Conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos da administração central existem.
- 4) Conscientizar os dirigentes das lojas que os ganhos das mesmas devem ser adequados para cobrir uma parcela dos custos centrais.

No caso da maioria das empresas que não alocam, que podem ser consideradas as grandes empresas, foi constatada a importância de afirmações que influenciaram para a não utilização de um método de alocação dos custos da administração central, sendo que a primeira afirmação mais importante é a de que "a empresa não utiliza um método para alocação dos custos da administração central, pois considera desnecessário este procedimento para otimizar seu desempenho" e a segunda afirmação considerada relevante é a de que "a empresa não considera os custos da administração central na avaliação e controle do desempenho das lojas".

Após o exame dos principais tópicos referentes à situação

das pequenas, médias e grandes empresas frente ao processo de alocação, serão apresentados os motivos da escolha de um método de alocação pelas empresas que alocam os custos centrais e pelas empresas que atualmente não alocam, mas que futuramente possam vir a adotar tal procedimento. Será, também, apresentada uma comparação entre os motivos apresentados pelas mesmas.

As empresas que alocam os custos da administração central para as lojas citaram como primeiro motivo para adoção do método de alocação a "determinação da rentabilidade das lojas ou divisões", que seria a principal causa da existência de um processo de alocação, na medida em que o uso do processo de alocação dos custos da administração central apropriaria ao resultado da loja a parcela dos custos centrais a ela correspondente.

O segundo motivo apresentado pelas empresas que alocam os custos centrais é o de "conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos existem e que os ganhos das lojas ou divisões devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos". Este motivo assume uma capital importância em virtude de que a preocupação dos gerentes das lojas está direcionada para a área de vendas e a partir do uso de um processo de alocação os mesmos terão conhecimento dos valores dos custos da administração central e da importância de suas atividades para o funcionamento das lojas.

O terceiro motivo apresentado pelas empresas que utilizam

o processo de alocação é o "valor que os custos da administração central representam em relação à receita". A importância deste motivo pode ser evidenciada no sentido de que a média dos custos centrais das empresas pesquisadas representa 11,64% da média do faturamento, sendo que em uma empresa estes custos chegam a 31,47% do faturamento.

As empresas que atualmente não alocam os custos da administração central apresentaram como primeiro motivo para a possível e futura adoção de um método de alocação dos custos centrais o "valor que os custos da administração central representam em relação à receita". O grau de importância atribuído a este motivo pode ser representado pela falta de conhecimento das mesmas sobre a representatividade destes custos e sobre os benefícios do processo de alocação, como, por exemplo, a "determinação da rentabilidade das lojas", que foi considerado por estas empresas como terceiro motivo na ordem de importância.

O segundo motivo apresentado pelas empresas que não alocam os custos da administração central, para uma eventual utilização do processo, é o de "conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos existem e que os ganhos das lojas ou divisões devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos". Este motivo apresenta o mesmo grau de importância entre as empresas que alocam os custos da administração central.

Examinados os motivos que originaram a adoção de um método de alocação pelas empresas que alocam e que possam vir a

originar a adoção futura do processo de alocação pelas empresas que não alocam os custos centrais, passa-se a apresentar as afirmações que levam as empresas a não utilizar um método de alocação dos custos da administração central.

A primeira afirmação, em ordem de importância, citada pelas empresas que não alocam, que contribuiu para a não utilização de um método de alocação dos custos centrais foi "a empresa não considera os custos da administração central na avaliação e controle do desempenho das lojas". Esta afirmação pode ser justificada, na medida em que o principal motivo apresentado pelas empresas que alocam para adoção do processo de alocação é a "determinação da rentabilidade das lojas ou divisões". Isto é, se as empresas não alocam os custos centrais, conseqüentemente elas não têm interesse em determinar o rentabilidade das lojas.

A afirmação de que "o custo operacional não compensa a implantação de um método de alocação dos custos da administração central para avaliação do desempenho das lojas" é considerada em segundo lugar pelas empresas que não alocam, em virtude de que, sendo a alocação de custos da administração central um instrumento da Contabilidade Gerencial para controle e avaliação da empresa, o mesmo não é considerado como necessário por uma parcela dos profissionais que estão preocupados somente com o cumprimento de exigências legais, delegando o controle gerencial a um segundo plano, para reduzir custos de escrituração.



A afirmação considerada em terceiro lugar pelas empresas que não alocam é a de que "a empresa não utiliza um método para alocação dos custos da administração central, pois considera desnecessário este procedimento para otimizar o desempenho da empresa". Esta afirmação pode ser corroborada pelo desconhecimento das empresas que não alocam os custos, sobre os benefícios oriundos de um processo de alocação, principalmente quanto ao controle gerencial do desempenho e das atividades desenvolvidas pelas lojas.

Sumarizando as conclusões, pode-se dizer que as empresas estudadas se enquadram dentro das seguintes considerações:

1) Todas as empresas examinadas reconhecem a importância do processo de alocação, mesmo aquelas que não debitam os custos da administração central para as lojas.

2) As empresas que não utilizam o processo de alocação, especialmente as grandes empresas, mesmo reconhecendo sua importância, não utilizam este processo, devido ao custo operacional da implantação de um sistema de alocação. A esta posição o autor se opõe, uma vez que os custos operacionais são reduzidos, considerando os recursos existentes e disponíveis na área de processamento de dados. Este fato pode ser comprovado, na medida em que a maioria das empresas se utilizam de processamento de dados na contabilidade e a inclusão de uma pequena rotina no processamento poderia viabilizar o processo de alocação dos custos da administração central. O autor considera que a não

utilização de um método de alocação dos custos da administração central nas grandes empresas é decorrente de motivos de caráter organizacional, que impedem a adoção do referido processo.

3) Foi verificado que a técnica da inclusão dos custos da administração central nos preços de venda das mercadorias comercializadas pelas lojas é considerada de menor importância pelas empresas no rol de afirmações sobre a não utilização de um método de alocação dos custos centrais. Este posicionamento adotado pelas empresas se revela contrário ao que é apresentado na literatura internacional que trata do assunto e pode ser visto como fruto de uma situação inflacionária dos últimos anos que transformou o processo de formação do preço de venda das empresas em um procedimento pouco racional.

As afirmações apresentadas na conclusão deste estudo evidenciaram fatos relacionados com o processo de alocação dos custos da administração central das empresas comerciais, obtidos através da análise dos procedimentos adotados pelas empresas, sob a luz da teoria existente.

É importante salientar a necessidade do desenvolvimento de estudos no sentido de verificar os métodos de alocação dos custos centrais utilizados por outros ramos empresariais. Enfatizando que deve ser sempre considerada a necessidade de aprofundar conhecimentos e fornecer informações para que a contabilidade possa cumprir um dos seus mais importantes objetivos, que é o de fornecer informações aos usuários,

principalmente as relacionadas ao controle gerencial do patrimônio da organização.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. FREMGEM, J. M. & SHU, S. L. The Allocation of Corporate Indirect Cost. New York, National Association of Accountants, 1981.
2. Ferrari, Alfonso Trujillo. Metologia da Pesquisa Científica. São Paulo, McGraw-Hill, 1982.
3. HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro, Prentice-Hall, 1985.
4. HORNGREN, Charles T. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. USA, Prentice Hall, 1977.
5. KERLINGER, Fred N. Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: Um Tratamento Conceitual. São Paulo, EPU/EDUSP, 1980.
6. LAKATOS, E. M. & MARCONI, M. de A. Metodologia do Trabalho Científico. São Paulo, Atlas, 1986.
7. MARINHO, Antônio Ricardo M. et alii. Um Estudo Sobre o Conceito de Contabilidade. ANÁLISE, Porto Alegre, v.1, n.4, p. 431-444, 1990.
8. ORNSTEIN, Rudolf. A Alocação de Custos Centrais. 1o CONGRESSO INTERNACIONAL, 10o CONGRESSO ARGENTINO DE PROFESSORES UNIVERSITARIOS DE CUSTOS, CORRIENTES, ARGENTINA, Nov. 1987, v.2, Anais.
9. ORNSTEIN, Rudolf. Preços de Transferência. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, v.13, n.47, p.6-13, 1983.

10. SALE, Th. & SCAPERS, R. W. The Control of Capital Investment in Divisionalized Companies. Management Accounting, New York, Oct. 1982.
11. SELTZER, C. et alii. Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais. São Paulo, Editora Herder - EDUSP, 1965.
12. SHERIDAN, Th. Allocating Costs. Management Accounting, London, Dez. 1982.
13. STATEMENTS ON MANAGEMENT ACCOUNTING. Allocation of Service and Administrative Costs. Montvale, N. J., 1985, Statement No 4B, NAA.
14. THOMAS, A. L. The Allocation Problem. The Journal of Accounting, Nov. 1975.
15. THOMAS, A. L. Useful Arbitrary Allocations. The Accounting Review, Jul. 1971.
16. TRIPOLI, Tony et alii. Análise da Pesquisa Social. Rio de Janeiro, Livraria Francisco Alves Editora S.A., 1981.
17. WARNER, W. A. Unfair Charges. Management Accounting. London, Dez. 1984.
18. ZIMMERMANN, J. L. The Costs and Benefits of Cost Allocation. The Accounting Review, Jul. 1979.

## A N E X O I

Instrumento de coleta de dados composto por um questionário estruturado com 73 questões que foi aplicado por entrevistadores aos responsáveis pelas atividades contábeis e financeiras das empresas.

## QUESTIONÁRIO

Este questionário tem como objetivo coletar dados sobre determinadas características da empresa, relativos aos procedimentos adotados na alocação dos custos da administração central, isto é, a maneira pela qual são atribuídos ou não a cada Loja, Divisão ou Centro de Lucro a parcela correspondente aos custos da administração central.

Os termos Loja, Divisão ou Centro de Lucro serão considerados neste trabalho como sendo subunidades (filiais) que comercializam os produtos da empresa, sendo administradas por um gerente (dirigente), dependendo de uma série de atividades desenvolvidas pela administração central.

O presente trabalho se destina a esclarecer, sob o aspecto contábil, as seguintes questões:

a) Se os custos da administração central estão sendo totalmente ou parcialmente debitados para as Lojas ou Subunidades;

b) Se a afirmativa "a" for positiva, verificar quais são os critérios que a empresa utiliza para orientar os débitos dos custos da administração central para as Lojas;

c) Se a afirmativa "a" for negativa, verificar quais os motivos que contribuíram para a não utilização de algum critério para distribuição dos custos da administração central;

Para o esclarecimento das questões acima especificadas foi elaborado o presente questionário, cujo preenchimento fornecerá subsídios para a consecução dos objetivos desta pesquisa.

Todas as informações prestadas através das respostas às questões serão consideradas estritamente confidenciais. Com relação à análise das respostas, os resultados serão apresentados de forma agregada, de maneira a tornar impossível identificar os respondentes individuais.

Os participantes desta pesquisa receberão, se desejarem, um exemplar do relatório final, que conterá todos os resultados obtidos no presente estudo.

### CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA:

1. Natureza jurídica da empresa:

1 ( ) Ltda.

2 ( ) S.A. - Capital Fechado

3 ( ) S.A. - Capital Aberto

4 ( ) Outra. Qual?.....

2. Ano de constituição da empresa:.....

3. A empresa faz parte de algum grupo? 1 ( ) sim 2 ( ) não

Em caso afirmativo, sua origem é:

1 ( ) nacional 2 ( ) estrangeira

4. A empresa é do tipo familiar (empresa que possui em cargos de direção mais de um membro da família do(s) proprietário(s) da empresa)?

1( ) sim      2( ) não

Se positivo, quantos membros da família trabalham na empresa?  
.....

5. Áreas em que a empresa atua:

Observação: podem haver respostas múltiplas.

01( ) móveis e decorações

02( ) eletrodomésticos

03( ) produtos de áudio e vídeo

04( ) produtos cinematográficos e fotográficos

05( ) vestuário

06( ) tecidos

07( ) calçados e bolsas

08( ) produtos alimentícios

09( ) artigos de bazar

10( ) perfumes e cosméticos

11( ) remédios

12( ) livros

13( ) material escolar

14( ) material de escritório

15( ) material de construção

16( ) material elétrico

17( ) outras. Quais?.....

.....  
.....

6. Número de Lojas, de Divisões ou de Subunidades da Empresa:

.....

7. Valor do Patrimônio Líquido da empresa em 31.12.90:

Cr\$.....

8. Valor do Faturamento Total da empresa em 1990 (31.12.90):

Cr\$.....

9. Valor do Resultado Líquido Total (Rédito) em 1990 (31.12.90):

Cr\$.....

10. A empresa contabiliza, em separado, o Faturamento por Loja ou Subunidade?

1( ) sim      2( ) não

11. A empresa mantém, na contabilidade, um controle sobre o Resultado Líquido (Rédito) de cada Loja ou Subunidade?

1( ) sim      2( ) não

12. Valor total dos custos e despesas da administração central em 1990:

Cr\$.....



13. Valor das depreciações eventualmente incluídas nos custos da administração central em 1990:  
Cr\$.....
14. Número total de funcionários da empresa:.....
15. Número de funcionários da administração central:.....

#### MÉTODOS DE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL:

16. Existe na empresa uma distribuição dos custos da administração central sobre as Lojas ou Subunidades?  
1( ) não    2( ) sim
17. Se a resposta for negativa, qual o procedimento que a empresa adota para imputar os custos da administração central às mercadorias comercializadas?  
.....  
.....
18. Se a resposta for positiva, como a empresa distribui a totalidade dos custos da administração central para as Lojas ou Subunidades?
- 1( ) A empresa soma todos os custos da administração central e distribui para as Lojas ou Subunidades.
- 2( ) A empresa soma parte dos custos da administração central e distribui às Lojas ou Subunidades.
- 3( ) A empresa distribui os "grupos de custos da administração central" (custos da administração central com características semelhantes como: administração de recursos humanos, processamento de dados, funções contábeis, publicidade e propaganda, etc...) sobre as Lojas, de acordo com as características dos custos.
19. A totalidade dos custos da administração central são distribuídos a cada Loja, de acordo com uma ou várias das seguintes "bases de alocação". Entende-se que as "bases de alocação" são fornecidas pela contabilidade de cada Loja.
- 1( ) Receita Bruta da Loja
- 2( ) Resultado Líquido da Loja
- 3( ) Margem de contribuição da Loja
- 4( ) Ativo Permanente da Loja
- 5( ) Ativo Total da Loja
- 6( ) Patrimônio Líquido da Loja
- 7( ) Custos Fixos da Loja
- 8( ) Custos Variáveis da Loja
- 9( ) Custos Totais da Loja
- 10( ) Capacidade da Loja de suportar os custos centrais
- 11( ) Equitativamente pelo número de Lojas
- 12( ) Outras. Quais?.....

20. A empresa possui, na administração central, um centro de processamento de dados?  
1( ) sim 2( ) não
21. Se a resposta for positiva, a empresa acha necessária a distribuição em separado dos custos do centro de processamento de dados para as Lojas?  
1( ) sim 2( ) não
22. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos do centro de processamento de dados?  
1( ) Tempo estimado de processamento da U.C.P.  
2( ) Tempo de impressão  
3( ) Número de folhas impressas  
4( ) Horas de digitação  
5( ) Número de atendimentos  
6( ) Outras. Quais?.....  
.....
23. A empresa possui, na administração central, as atividades de pesquisa e desenvolvimento?  
1( ) sim 2( ) não
24. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos de pesquisa e desenvolvimento para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não
25. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos de pesquisa e desenvolvimento?  
1( ) Tempo estimado da utilização para cada Loja  
2( ) Receita Bruta da Loja  
3( ) Resultado Líquido da Loja  
4( ) Ativo Total da Loja  
5( ) Número de novos produtos desenvolvidos  
6( ) Outras. Quais?.....  
.....
26. A empresa possui, na administração central, funções da administração de Recursos Humanos?  
1( ) sim 2( ) não
27. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das funções de administração de Recursos Humanos para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não

28. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das funções de administração de Recursos Humanos?
- 1( ) Tempo estimado para cada Loja
  - 2( ) Número de empregados de cada Loja
  - 3( ) Valor da folha de pagamento da Loja
  - 4( ) Número de admissões de funcionários nas Lojas
  - 5( ) Outras. Quais?.....
29. A empresa possui, na administração central, a execução de funções contábeis?
- 1( ) sim      2( ) não
30. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das funções contábeis para as Lojas ou Subunidades?
- 1( ) sim      2( ) não
31. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das funções contábeis?
- 1( ) Tempo estimado para cada Loja
  - 2( ) Receita Bruta das Lojas
  - 3( ) Resultado Líquido das Lojas
  - 4( ) Ativos Totais das Lojas
  - 5( ) Ativos Permanentes das Lojas
  - 6( ) Outras. Quais?.....
32. A empresa possui, na administração central, as atividades de relações públicas?
- 1( ) sim      2( ) não
33. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das atividades de relações públicas para as Lojas ou Subunidades?
- 1( ) sim      2( ) não
34. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das atividades de relações públicas?
- 1( ) Tempo estimado para cada Loja
  - 2( ) Receita Bruta da Loja
  - 3( ) Resultado Líquido da Loja
  - 4( ) Outras. Quais?.....
35. A empresa possui, na administração central, as atividades de publicidade e propaganda?
- 1( ) sim      2( ) não

36. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das atividades de publicidade e propaganda para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim    2( ) não
37. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das atividades de publicidade e propaganda?  
1( ) Tempo estimado para cada Loja  
2( ) Receita Bruta da Loja  
3( ) Resultado Líquido da Loja  
4( ) Outras. Quais?.....
38. A empresa possui, na administração central, as funções de aquisição de mercadorias?  
1( ) sim    2( ) não
39. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das funções de aquisição de mercadorias para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim    2( ) não
40. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das funções de aquisição de mercadorias?  
1( ) Tempo estimado para cada Loja  
2( ) Valor das compras por Loja  
3( ) Número de pedidos por Loja  
4( ) Custo das compras por Loja  
5( ) Outras. Quais?.....
41. A empresa possui, na administração central, as atividades de entrega (distribuição) de mercadorias?  
1( ) sim    2( ) não
42. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das atividades de distribuição de mercadorias para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim    2( ) não
43. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos de distribuição de mercadorias?  
1( ) Tempo estimado por Loja  
2( ) Distância percorrida para entrega  
3( ) Número de pedidos por Loja  
4( ) Custo das mercadorias entregues por Loja  
5( ) Outras. Quais?.....
44. A empresa possui, na administração central, custos com vencimentos dos executivos de cúpula?  
1( ) sim    2( ) não

45. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos com vencimentos dos executivos de cúpula para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não
46. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos com vencimentos dos executivos de cúpula?  
1( ) Receita Bruta da Loja  
2( ) Resultado Líquido da Loja  
3( ) Ativo Total da Loja  
4( ) Outras. Quais?.....  
.....
47. A empresa possui, na administração central, a execução de funções financeiras?  
1( ) sim 2( ) não
48. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das funções financeiras para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não
49. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das funções financeiras?  
1( ) Tempo estimado para cada Loja  
2( ) Receita Bruta da Loja  
3( ) Resultado Líquido da Loja  
4( ) Ativo Circulante da Loja  
5( ) Passivo Exigível da Loja  
6( ) Outras. Quais?.....  
.....
50. A empresa possui, na administração central, as funções Jurídica e Fiscal?  
1( ) sim 2( ) não
51. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das funções Jurídica e Fiscal para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não
52. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das funções Jurídica e Fiscal?  
1( ) Tempo estimado para cada Loja  
2( ) Utilização das funções Jurídica e Fiscal pela Loja  
2( ) Receita Bruta da Loja  
3( ) Resultado Líquido da Loja  
4( ) Ativos Totais da Loja  
5( ) Número de solicitações das Lojas  
6( ) Outras. Quais?.....  
.....

53. O Imposto de Renda total recolhido pela empresa é distribuído separadamente sobre as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não
54. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos valores do Imposto de Renda total recolhido?  
1( ) Receita Bruta da Loja  
2( ) Resultado Líquido da Loja  
3( ) Lucro tributável da Loja  
4( ) Outras. Quais?.....
55. A empresa possui, na administração central, custos com pagamento de Imposto Predial?  
1( ) sim 2( ) não
56. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos com pagamento de Imposto Predial para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não
57. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos com pagamento de Imposto Predial?  
1( ) Receita Bruta da Loja  
2( ) Resultado Líquido da Loja  
3( ) Área ocupada pela Loja  
4( ) Valor dos imóveis ocupados pelas Lojas  
5( ) Outras. Quais?.....
58. A empresa possui, na administração central, as atividades de Auditoria Interna/Externa?  
1( ) sim 2( ) não
59. Se a resposta for positiva, a empresa distribui separadamente os custos das atividades de Auditoria para as Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não
60. Se a resposta for positiva, quais das bases de alocação abaixo especificadas a empresa utiliza para distribuição dos custos das atividades de Auditoria?  
1( ) Tempo estimado por Loja  
2( ) Receita Bruta da Loja  
3( ) Resultado Líquido da Loja  
4( ) Ativos Totais da Loja  
5( ) Outras. Quais?.....
61. Quando o método de alocação dos custos da administração central atualmente em uso foi adotado na empresa?  
.....

62. A empresa já utilizou anteriormente algum outro método de alocação dos custos da administração central?  
1( ) sim 2( ) não

63. Se positivo, qual o método utilizado anteriormente?  
.....  
.....

64. Se positivo, que motivo originou a mudança do método de alocação dos custos da administração central?  
.....  
.....

#### MOTIVOS DA ESCOLHA DE UM MÉTODO:

65. Indique o grau de importância, dos motivos abaixo relacionados, na decisão da empresa em adotar um método de alocação dos custos da administração central, de acordo com a escala de importância apresentada a seguir:

1. Importante
2. Indiferente
3. Sem Importância

- 1( ) Utilização da Teoria existente sobre alocação dos custos da administração central.
- 2( ) Determinação da rentabilidade das Lojas ou Divisões.
- 3( ) Avaliação do desempenho dos dirigentes das Lojas.
- 4( ) Determinação do preço de venda dos produtos.
- 5( ) Valor que os custos da administração central representam em relação à receita.
- 6( ) Solicitação da direção da empresa.
- 7( ) Solicitação dos dirigentes das Lojas ou Divisões.
- 8( ) Conscientizar os dirigentes das Lojas ou Divisões que os custos indiretos existem e que os ganhos das Lojas ou Divisões devem ser adequados para cobrir uma parcela destes custos.

#### ACEITAÇÃO DE UM MÉTODO:

66. Os dirigentes das Lojas ou Subunidades recebem alguma gratificação de acordo com o resultado (Rédito Líquido) da mesma?  
1( ) sim 2( ) não

67. Os custos da administração central afetam o resultado das Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não

68. Os custos da administração central afetam o preço de venda dos produtos comercializados pelas Lojas ou Subunidades?  
1( ) sim 2( ) não

69. Os dirigentes das Lojas ou Subunidades participam do processo de decisão na adoção do método de alocação dos custos da administração central?  
1( ) sim      2( ) não
70. A diretoria da empresa já recebeu alguma solicitação dos dirigentes das Lojas ou Subunidades para mudança do método de alocação dos custos da administração central atualmente utilizado?  
1( ) sim      2( ) não
71. Se positivo, qual a atitude da diretoria da empresa frente a solicitação dos dirigentes (gerentes das Lojas)?  
Observação: podem haver respostas múltiplas.  
1( ) Estudou a solicitação  
2( ) Reestudou a solicitação  
3( ) Alterou a solicitação  
4( ) Desconsiderou a solicitação  
5( ) Atendeu a solicitação  
6( ) Adotou outra atitude. Qual?.....  
.....

NÃO UTILIZAÇÃO DE UM MÉTODO DE ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS:

72. Coloque em ordem de importância, de 1 a 5, as afirmações abaixo mencionadas que contribuíram para a não utilização de um método de alocação dos custos da administração central:  
1( ) A empresa não acha interessante a utilização de métodos contábeis para controle do desempenho das Lojas.  
2( ) A empresa não considera os custos da administração central na avaliação e controle do desempenho das Lojas ou Divisões.  
3( ) A empresa acha desnecessário imputar os custos da administração central aos preços de venda das mercadorias comercializadas pelas Lojas, Divisões ou Centros de Lucro.  
4( ) O custo operacional não compensa a implantação de um método de alocação dos custos da administração central para avaliação do desempenho das Lojas.  
5( ) A empresa não utiliza um método para alocação dos custos da administração central, pois considera desnecessário este procedimento para otimizar seu desempenho.
73. Qualquer comentário de vossa parte seria recebido com satisfação e teria grande importância para o esclarecimento das questões abordadas nesta pesquisa:  
.....  
.....  
.....

-----  
Local

-----/-----/-----  
Data