

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS

CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**DISPONIBILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO PROCESSO
DECISÓRIO: Um estudo em indústrias de grande porte da região da serra do Estado
do Rio Grande do Sul**

Mario Alex Pedersen

São Leopoldo

2003

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS

CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Mario Alex Pedersen

**DISPONIBILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO PROCESSO
DECISÓRIO: Um estudo em indústrias de grande porte da região da serra do Estado
do Rio Grande do Sul**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ernani Ott

São Leopoldo

2003

Dissertação DISPONIBILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO PROCESSO DECISÓRIO: Um estudo em indústrias de grande porte da região da serra do Estado do Rio Grande do Sul, apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Nível Mestrado do Centro de Ciências Econômicas da UNISINOS pelo aluno Mario Alex Pedersen, e aprovada em 20/03/2003, pela Banca Examinadora formada pelos seguintes professores:

Prof. Dr. Ernani Ott

Orientador / Presidente

Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Fernando Caputo Zanella

Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza

Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Paulo Arnaldo Olak

Universidade Estadual de Londrina

Visto e permitida a impressão

São Leopoldo,

Prof. Dr. Tiago Wickstrom Alves

Diretor do Centro de Ciências Econômicas

Dedico este trabalho a toda minha família e em especial a minha irmã Débora Cristina Pedersen (in memoriam).

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela oportunidade de viver, de sonhar e conquistar. Também pela proteção em mais de 60 viagens realizadas até a Unisinos.

A meus pais, Mário e Olga, aos meus irmãos, Débora Cristina (in memorian), João Carlos e Ana Cláudia. Em especial a minha mãe, pelas orações.

Aos meus tios-pais, Ernani e Ieda, ele irmão de meu pai e ela irmã da minha mãe, e aos seus filhos, meus primos-irmãos, Cezar e Raquel, pela acolhida em vossa residência em todo o período de realização do curso, pelo chimarrão das quintas de manhã, e principalmente pelas orações.

Ao Professor Dr. Ernani Ott, meu orientador, pela preocupação e incentivo durante a realização deste trabalho, e pelo exemplo de paciência, dedicação, organização, zelo e responsabilidade com que conduz sua vida acadêmica. Obrigado.

Aos colegas do Mestrado, Carmem, Enéas, Maristela (*Giggia*), Valmor, Rodrigo, Afonso, Adriano, Adir, a gremista Luciane, José Mario e Marcelo. Em especial a Carmem, pela amizade e solidariedade, e não podendo esquecer de agradecer ao Enéas, pelos ensinamentos durante todo o curso e nos trabalhos realizados. Também a *Giggia*, pelo esforço e coragem, ao Valmor pela postura e ao Rodrigo pela amizade e companheirismo.

Às moças da secretaria, em especial a Ana Zilles.

À Capes, que me concedeu a bolsa de estudos. A todas as empresas que enviaram seus dados. Sem a colaboração de vocês, nada disso teria sido feito.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Contextualização e Problema	1
1.2 Objetivos.....	3
1.2.1 Objetivo geral	3
1.2.2 Objetivos específicos	3
1.3 Delimitação do Estudo	3
1.4 Relevância do Estudo	4
1.5 Estrutura da Dissertação	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1 Processo Decisório	7
2.2 Contabilidade Financeira	11
2.2.1 Conceito e finalidade	11
2.2.2 Demonstrações contábeis	12
2.2.3 Contabilidade financeira x contabilidade gerencial	16
2.3 Informação	22
2.3.1 Informação contábil.....	23
1 – Confiabilidade	25
1.1 - Fidelidade de representação	25
1.2 – Verificabilidade	26
1.3 – Neutralidade.....	26
2 – Tempestividade.....	27
3 – Compreensibilidade	27
4 – Comparabilidade.....	27

2.3.2	Informação gerencial contábil	28
2.3.3	Informação não-financeira.....	30
2.3.3.1	Indicadores não-financeiros.....	30
2.4	Sistemas	33
2.4.1	Sistema de informação contábil.....	34
2.4.2	Sistema de informação gerencial	36
2.5	Métodos de custeio.....	39
2.6	Métodos de predeterminação de custos	46
2.6.1	Custo-padrão.....	46
2.6.2	Custo-meta.....	47
2.6.3	Custo <i>kaizen</i>	48
2.7	Controle de Gestão	49
2.7.1	Elaboração e uso de planos orçamentários	49
2.7.2	<i>Balanced scorecard</i>	53
3	METODOLOGIA.....	55
3.1	Tipo de Pesquisa	55
3.2	Universo e Amostra	56
3.3	Coleta de Dados	59
3.4	Tratamento e Análise dos Dados.....	60
3.5	Limitações do Método	60
4	ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS	61
4.1	Caracterização dos Respondentes.....	61
4.2	Informações sobre as Empresas	61
4.2.1	Setores de atividade econômica das empresas	61
4.2.2	Enquadramento das empresas em relação ao número de funcionários	62
4.2.3	Faturamento anual das empresas	63
4.2.4	Controle do capital	63
4.2.5	Tipo jurídico das empresas	64
4.3	Informações sobre a Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial.....	65
4.3.1	Contabilidade financeira.....	65
4.3.1.1	Demonstrações contábeis mensais.....	65

4.3.1.2 Disponibilidade das demonstrações contábeis	66
4.3.1.3 Análises sistemáticas das demonstrações contábeis mensais	66
4.3.2 Contabilidade de custos e gerencial.....	67
4.3.2.1 Setor ou departamento encarregado dos cálculos de custos	67
4.3.2.2 Métodos de custeio utilizados	68
4.3.2.3 Informações expedidas pelo setor de custos às áreas de vendas, produção, compras e planejamento	71
4.3.2.4 Estrutura organizacional	72
4.3.2.5 Custo total (médio) de fabricação.....	72
4.3.2.6 Alocação dos custos indiretos aos produtos	73
4.3.2.7 Principal(ais) função(ões) da contabilidade de custos.....	74
4.3.2.8 Existência do cargo/função de <i>controller</i> ou equivalente	75
4.3.2.9 Grau de participação do <i>controller</i> nas atividades (decisões)	75
4.3.2.10 Indicadores econômico-financeiros	76
4.3.2.11 Indicadores não-financeiros.....	77
4.4 Informações sobre a Utilização do Sistema de Custos Baseado em Atividades.....	78
4.5 Informações sobre a Gestão Empresarial	79
4.5.1 Adoção de departamentos, seções ou centros de responsabilidade	79
4.5.2 Utilização do sistema de gestão e mensuração de desempenho <i>balanced scorecard</i>	80
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	81
5.1 Conclusão	81
5.2 Recomendações	83
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	84
APÊNDICES	87
ANEXOS	97

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Técnicas tradicionais e modernas na tomada de decisões	9
Quadro 2: Tipos de análises dos demonstrativos contábeis mensais.....	15
Quadro 3: Comparação entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial	18
Quadro 4: Aspectos históricos da contabilidade gerencial.....	21
Quadro 5: Funções da informação gerencial contábil	28
Quadro 6: Medidas de desempenho e indicadores não-financeiros	32
Quadro 7: Indicadores qualitativos da gestão.....	33
Quadro 8: Tempo de utilização do sistema ABC	42
Quadro 9: Motivos para a implantação do sistema de custo ABC	43
Quadro 10: Cálculo de custo dos produtos antes do sistema ABC	43
Quadro 11: Cálculo de custo dos produtos depois do sistema ABC	43
Quadro 12: Posicionamento das empresas sobre a adoção do ABC	44
Quadro 13: Métodos de custos utilizados.....	45
Quadro 14: Métodos de custeio	46
Quadro 15: Predeterminação de custos	47
Quadro 16: Princípios do <i>kaizen</i>	49
Quadro 17: Vantagens do uso do orçamento.....	50
Quadro 18: Objetivos do orçamento.....	51
Quadro 19: Periodicidade da elaboração orçamentária	52
Quadro 20: Informações proporcionadas pelo orçamento.....	52
Quadro 21: Perspectivas e medidas genéricas que aparecem na maioria dos <i>scorecards</i> ...54	
Quadro 22: Principais motivos para a adoção dos métodos de custos utilizados.....	70
Quadro 23: Valor Adicionado Bruto (VAB), por setores de atividade econômica dos municípios da região da Serra do RS – 1999.....	98

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Indicadores econômico-financeiros	16
Tabela 2: Cidades da Região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul selecionadas na amostra	57
Tabela 3: Tipos jurídico das empresas	57
Tabela 4: Atividades das Indústrias Selecionadas.....	58
Tabela 5: Setores de atividade econômica das empresas	62
Tabela 6: Enquadramento das empresas quanto ao número de funcionários	62
Tabela 7: Faturamento anual	63
Tabela 8: Tipo jurídico das empresas	64
Tabela 9: Demonstrativos contábeis gerados mensalmente	65
Tabela 10: Disponibilidades das demonstrações contábeis.....	66
Tabela 11: Tipos de análises dos demonstrativos contábeis mensais.....	67
Tabela 12: Método de custeio.....	68
Tabela 13: Estrutura organizacional.....	72
Tabela 14: Composição média do custo total de fabricação	72
Tabela 15: Elementos de custo médio do setor metal-mecânico.....	73
Tabela 16: Elementos de custo médio do setor móveis/madeira.....	73
Tabela 17: Alocação dos custos indiretos aos produtos	73
Tabela 18: Principais funções da contabilidade de custos.....	74
Tabela 19: Existência do cargo/função de <i>controller</i> ou equivalente	75
Tabela 20: Participação do <i>controller</i> em distintas atividades	76
Tabela 21: Indicadores econômico-financeiros	77
Tabela 22: Indicadores não-financeiros.....	77

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Etapas de solução de problemas.....	8
Figura 2: Sistema de informação contábil	35
Figura 3: Procedimentos do ABC.....	42

RESUMO

Este estudo desenvolveu-se dentro da temática relacionada a disponibilização da informação contábil nas empresas, como elemento de apoio ao seu processo decisório. Nesse sentido, realizou-se uma pesquisa de campo junto a uma amostra de 17 empresas industriais de grande porte, sediadas na região da serra do Estado do Rio Grande do Sul, tendo sido possível constatar que nas empresas ocorre um preocupante atraso na disponibilização das informações contábeis, que se entende deveriam contribuir de forma decisiva para a adoção de decisões. Utilizou-se, para fins de comparação, os resultados de pesquisas realizadas em épocas anteriores e com amostras distintas, tanto em seus tamanhos quanto em relação ao perfil das empresas estudadas, não tendo-se constatado, de maneira geral, grande mudança no comportamento das empresas, especialmente, nas sediadas no Estado do Rio Grande do Sul, as quais por sua natureza de empresas familiares sofrem uma administração mais conservadora.

ABSTRACT

This paper was developed with a theme in the accountable information enterprises, as the element of foundation to its deciding process. This way, a field research was made with 17 enterprises industries of large tonnage, in the region of the Serra in the State of Rio Grande do Sul, have been possible to show that in the enterprises it happens a preoccupying delay in the availability of accountable information, that if it were to wait, it could contribute to make decisive adoptive decisions. It was used, for the final comparison, the results of the research obtained in former seasons and with different samples, as in their size and taking under consideration the profile of the enterprises studied, can be understood that, in general, relevant changes in the conduct of the enterprises, especially those placed in the State of Rio Grande do Sul, which is suffers a more conserved administration due to their familiar nature.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Problema

O processo decisório e sua importância na administração das entidades vem sendo estudado há anos, em função das modificações que têm sido observadas tanto no mercado mundial, como no mercado nacional. Por depender de fatores que mudam ao longo do tempo (porte da empresa, cultura organizacional, concorrência, capital humano), ainda se mostra relevante discutir o que os decisores realmente consideram importante na tomada de decisão.

Para compreender esse processo, por sua natureza bastante complexa, deve-se em primeiro lugar, descobrir como as pessoas e os executivos em particular, tomam decisões, e, em seguida, direcionar a atenção para recomendações que possam melhorar a tomada de decisões pelos executivos, através de processos sistemáticos e válidos (ANSOFF, 1990).

Os empresários estão permanentemente diante do desafio de desenvolver um tipo de organização capaz de acompanhar o ritmo acelerado da evolução administrativa e tecnológica. Para cumpri-lo, precisam dispor de uma estrutura funcional com todas as técnicas de controle administrativo e gerencial, bem como de regras e atendimentos às necessidades imediatas do mercado.

De acordo com Ansoff (1990, p. 23),

isso envolve o estudo da estrutura e da dinâmica de ações e decisões, a identificação dos problemas principais, a enumeração de variáveis controláveis e não-controláveis, o estabelecimento de relações entre elas, e o desenvolvimento de procedimentos que aumentem as possibilidades de que a empresa alcance seus objetivos.

Para chegar a uma administração eficiente e eficaz das organizações, empresas e universidades têm promovido debates com o objetivo de viabilizar alternativas que venham a propiciar o aumento de sua competitividade. O ganho das organizações pode estar no aprimoramento dos seus processos administrativos, aos quais devem ser adicionados o conhecimento e a informação.

Conforme Thompson e Strickland III (2002), à medida que as empresas se desenvolvem e realizam negócios mais complexos, que empregam estratégias de expansão geográfica e de diversificação, sua estrutura organizacional tende a evoluir da gerência de uma pessoa, para departamentos funcionais, divisões, unidades de negócios descentralizadas, etc.

As decisões gerenciais exigem uma estrutura empresarial flexível, face à evolução e à constante modernização dos negócios. Para tanto, a informação contábil deve ser relevante e oportuna, e estar direcionada mais para contribuir com o processo decisório dos gestores, e não simplesmente atender a um conjunto de regras operacionais que tratam unicamente dos aspectos financeiros.

Diante do exposto, é possível formular-se o seguinte problema de pesquisa:

Quais são as informações geradas pela contabilidade que estão sendo disponibilizadas para o processo decisório, em empresas industriais de grande porte estabelecidas na região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul ?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é evidenciar as informações contábeis que estão sendo disponibilizadas para o processo decisório em indústrias de grande porte da região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul.

1.2.2 Objetivos específicos

Como modo de atingir o objetivo geral, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Identificar e descrever as informações geradas pela contabilidade financeira.
- Identificar e descrever as informações geradas pela contabilidade de custos e contabilidade gerencial.
- Identificar e descrever as informações qualitativas ou não-financeiras.
- Identificar os instrumentos utilizados no processo decisório nas organizações.

1.3 Delimitação do Estudo

Os dirigentes, no seu processo decisório, valem-se de inúmeras informações provenientes das diversas áreas da organização. Nesse estudo, pretende-se examinar de forma detalhada, como o sistema de informação contábil disponibiliza as informações ao processo de tomada de decisão em empresas industriais de grande porte estabelecidas na região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul.

Constitui outra delimitação, a confrontação dos resultados obtidos nesta pesquisa com as pesquisas realizadas por Ott (1997) e Souza (2000), embora as amostras utilizadas tenham sido diferentes.

O objeto de estudo de Ott (1997), foram as empresas industriais de médio e grande porte estabelecidas no Rio Grande do Sul. A identificação dessas empresas foi possível mediante os cadastros da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul – FIERGS e do Instituto Euvaldo Lodi – IEL. A amostra era constituída de 617 empresas e o tamanho da amostra correspondeu ao número de questionários retornados, ou seja, 154, significando um índice de respostas de 25%.

Souza (2000) realizou uma pesquisa junto à 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, de acordo com a revista Melhores e Maiores, editada em junho de 2000 pela Editora Abril.

1.4 Relevância do Estudo

No ambiente de aprimoramento tecnológico e científico atual, o processo de tomada de decisão torna-se cada vez mais variado, pois tem aumentado o escopo das decisões. Assim sendo, adquire importância conhecer o que influencia o decisor no processo de tomada de decisão, compreendendo como ocorre, o que o influencia, o que é valorizado, o que não é, o que poderia ser, etc.

Considerando a relevância do setor industrial da região serrana na economia gaúcha, este estudo pretende constatar até que ponto as informações emanadas do sistema contábil têm sido utilizadas na gestão das entidades de grande porte dessa região.

Essa relevância pode ser constatada a partir de dados obtidos na Secretaria da Coordenação e Planejamento do Estado do Rio Grande do Sul (www.scp.rs.gov.br), os quais mostram que a região da Serra distingue-se das demais pelo seu grande potencial produtivo, tanto na área agrícola, como na industrial, sobressaindo-se por sua diversificação. Além disso, a região está sempre na busca da modernização das atividades, seja na área agrícola, industrial ou de serviços. No setor industrial, foco deste estudo, a região tem uma rede de empresas amplamente integradas na economia nacional, voltadas tanto para o mercado interno como para a exportação, que atingem um grau de competitividade em escala mundial. Este setor, que combina grandes empresas com uma rede de pequenas e médias empresas, dinamiza a economia da região, configurando-se no segundo Pólo Industrial do Estado.

Dados colhidos no Anuário Estatístico 2001 da Fundação de Economia e Estatística (FEE), revelam que o PIB da região serrana em 1999 foi de 11,08 %, o terceiro melhor do Estado. Os municípios que mais contribuíram foram Caxias do Sul (49,13%), Bento Gonçalves (12,36%), Farroupilha (7,29%) e Garibaldi (5,18%). A contribuição de cada cidade para o PIB da região da serra, por segmentos, pode ser visualizado no anexo.

O tema pesquisado contribui também para a disponibilização das informações contábeis no processo decisório utilizadas na prática nas empresas objeto do estudo.

Outra contribuição pode ser recolhida em Gomes *apud* Souza (2000, p. 12), ao referir que

o confronto da teoria com a prática nesses novos cenários mais do que se justifica, como tentativa para se evitar que o senso comum prevaleça na apresentação dos novos enfoques, como panacéia para a maioria dos problemas encontrados nos sistemas de controle de gestão dos diversos tipos de organização.

Assim, considerando-se que a contabilidade tem sido reconhecida como um provedor de informações relevantes de forma a subsidiar o processo decisório das organizações, a pesquisa configura-se como mais uma contribuição ao aprimoramento e evolução do papel dessa área de conhecimento.

1.5 Estrutura da Dissertação

A dissertação obedece a seguinte estrutura:

No capítulo 1 apresenta-se uma breve contextualização do tema e o problema, descrevem-se os objetivos, a delimitação e a relevância do estudo. No capítulo 2 expõe-se o referencial teórico que orienta o estudo, sendo composto por conceitos e características do processo decisório, da contabilidade financeira, gerencial, informação, sistemas, métodos de custeio, métodos de pré-determinação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários, abrangendo *balanced scorecard*.

A metodologia adotada no estudo está descrita no capítulo 3. Neste mesmo capítulo abordam-se os procedimentos utilizados na preparação dos dados para a análise.

No capítulo 4 é apresentada a análise descritiva dos dados colhidos na pesquisa de campo, destinada a descrever a disponibilização da informação contábil no processo decisório em indústrias de grande porte instaladas na região da Serra do RS.

No capítulo 5 apresentam-se as conclusões da pesquisa, bem como recomendações para pesquisas futuras. Por fim, apresentam-se as referências bibliográficas, os apêndices e anexos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Processo Decisório

Para que se compreenda a complexidade do processo de tomada de decisão nas empresas, é necessário reconhecer que cada situação, em separado, requer uma solução. Igualmente, as empresas devem ser administradas em seu próprio contexto, pois empresas diferentes têm diferentes mercados, linhas de produção, estrutura patrimonial e porte, portanto, apresentam diversidade de objetivos.

Para Drucker (2000), daqui a duas décadas a típica entidade de grande porte, em comparação com as de hoje, terá menos da metade dos níveis gerenciais e não mais do que um terço dos gerentes. Contudo, a entidade típica será sustentada pelo conhecimento, composta por especialistas que dirigem e disciplinam seu próprio desempenho, por meio do *feedback* dos colegas, dos clientes e da alta administração. Como o autor define, essas entidades serão denominadas de organização baseada em informações.

Simon (1960) cita que as atividades nas organizações são, essencialmente, atividades de tomada de decisão e resolução de problemas. Nas entidades, a cada momento, estão sendo tomadas decisões por parte de pessoas nas mais diversas situações possíveis e imagináveis sobre problemas que as envolvem, e as entidades possuem unicamente registros e experiências passadas, conhecimentos técnicos ou empíricos, os quais direcionam a forma pela qual se tomam decisões.

Neste sentido, o papel do *controller*, no seu dia-a-dia, é o de analisar as informações, comunicar-se com os demais colaboradores da equipe, possuir conhecimentos dos negócios da entidade, bem como de sua área de atuação. Deste modo, conduz sua especialidade ao foco da entidade, e sempre em busca dos objetivos da mesma, cabendo-lhe selecionar entre as alternativas, aquela que lhe parece mais adequada para o momento da decisão. No contexto empresarial, faz-se uso dos avanços da tecnologia da informação, bem como da visão preditiva.

A decisão compreende três fases principais. Conforme Simon (1960), numa primeira fase faz-se a descoberta das ocasiões, caracterizando-se a análise do ambiente, procurando identificar as situações que exigem decisão ou, também, a percepção da necessidade da decisão, que é a atividade de coletar informações. Numa segunda fase desenvolve-se a formulação de alternativas de ação, e no terceiro momento decide-se entre uma delas, ou seja, a avaliação das alternativas como atividade de escolha de uma ou mais alternativas para fins de execução. As etapas de solução de problemas podem ser visualizadas na figura, a seguir:

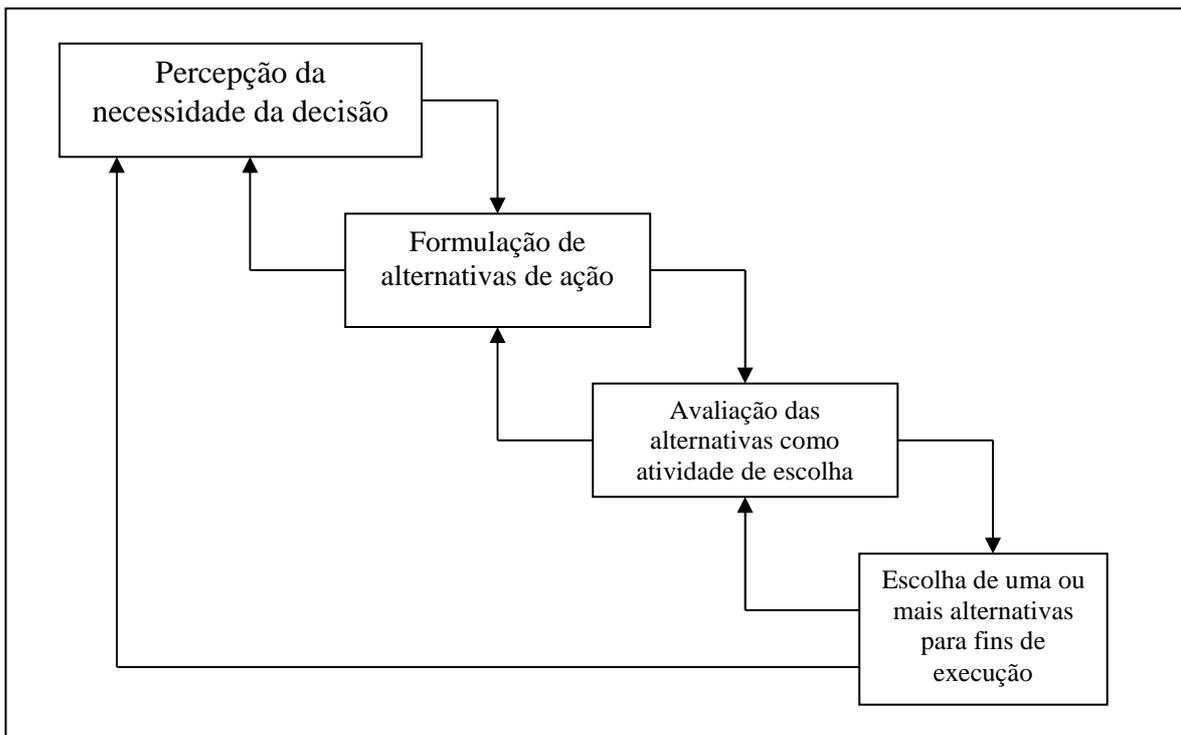


Figura 1: Etapas de solução de problemas

Fonte: adaptado de Herbert H. Simon **A capacidade de Decisão e de Liderança**. São Paulo: Editora Fundo de Cultura S.A. 1960, p. 14-15.

Ainda, Simon (1960, p. 19) diferencia-se o processo de tomada de decisão em dois tipos opostos, as decisões programadas das não-programadas, como segue:

As decisões são programadas na medida em que são repetitivas e rotineiras, e em que foi criado um processo definido para abordá-las, de modo que não tenham de ser tratadas de novo cada vez que ocorram. A razão óbvia porque as decisões programadas tendem a ser repetitivas, e vice-versa, é que, se um problema específico surge repetidas vezes, será utilizado geralmente um método rotineiro para resolvê-lo.

As decisões serão não-programadas na medida em que forem novas, não-estruturadas e de importantes conseqüências. Não haverá método prefixado para tratar o problema por diversos motivos: porque não foi apresentado antes, porque sua natureza e estrutura exatas são dúbias ou complexas, ou porque é tão importante que merece tratamento específico.

De acordo com o autor, “ o motivo que nos leva a distinguir decisões programadas de decisões não-programadas é que diferentes técnicas são utilizadas para tratar os aspectos rotineiros ou não da tomada de decisões ”(p. 21). Essas diferenças são apresentadas no quadro a seguir:

TIPOS DE DECISÃO	TÉCNICAS DE TOMAR DECISÃO	
	Tradicionalis	Modernas
PROGRAMADAS: Decisões repetitivas e de rotina A organização desenvolve processos específicos para tratá-las	1. Hábito 2. Rotina administrativa: - Procedimentos padronizados de operação. 3. Estrutura da organização: - Expectativas comuns - Um sistema de sub-objetivos - Canais de informações bem definidos.	1. Pesquisas operacionais: - Análise matemática - Modelos - Simulação com computador 2. Processamento eletrônico de dados
NÃO-PROGRAMADAS: Decisões políticas mal estruturadas Tratadas por processos gerais de resolver problemas	1. Julgamento, intuição e criatividade 2. Normas práticas 3. Seleção e treinamento de executivos	Técnicas heurísticas de resolver problemas aplicados a: a) Treinamento de indivíduos que tomam decisões; b) montagem de programas heurísticos de computadores

Quadro 1: Técnicas tradicionais e modernas na tomada de decisões

Fonte: Herbert H. Simon **A capacidade de Decisão e de Liderança**. São Paulo: Editora Fundo de Cultura S.A. 1960, p. 22.

Em face da complexidade do mundo atual, prevalecem problemas que não podem ser definidos claramente, porque uma ou mais variáveis são desconhecidas ou não podem ser determinadas quantitativamente com uma considerável margem de confiança, ainda que se possa dispor de um elevado número de informações. Por fim, esses aspectos que envolvem a atuação das entidades em mercados globalizados, passam a exigir novas habilidades gerenciais que dêem conta da competitividade e do alto grau de incerteza.

Na concepção de Ansoff (1990), de um ponto de vista das decisões, o problema das atividades da empresa consiste em configurar e dirigir o processo de conversão de recursos de maneira a otimizar a consecução dos objetivos. As decisões possuem categorias, cada uma dizendo respeito a um aspecto diferente do processo de conversão de recursos, conforme segue:

- Decisões operacionais: são aquelas que absorvem a maior parte da atenção da empresa e têm como objetivo a rentabilidade das operações com o aumento da eficiência do processo de conversão de recursos da empresa.
- Decisões estratégicas: dizem respeito à relação entre a empresa e seu ambiente, determinando os objetivos da empresa.
- Decisões administrativas: estão mais voltadas para a estrutura dos recursos da empresa, de modo a criar possibilidades de execução com os melhores resultados possíveis.

Essas três características podem ser interdependentes, tendo em vista que as decisões em nível estratégico necessitam de uma base operacional para serem realizadas e, por consequência, as decisões operacionais requerem uma estrutura administrativa que possibilite a execução.

Pode-se concluir que o processo decisório torna-se a cada dia mais complexo, pois as decisões precisam ser tomadas rapidamente devido ao ambiente conturbado e de grande incerteza, mas sem expor a entidade a riscos financeiros, perda de mercado ou de qualidade frente à sua clientela.

2.2 Contabilidade Financeira

2.2.1 Conceito e finalidade

Segundo Anthony (1977, p. 13) “a contabilidade financeira tem como objetivo primordial fornecer informações a terceiros não participantes do negócio, isto é, aos acionistas, banqueiros e outros credores, órgãos governamentais e ao público em geral.”

O objetivo da contabilidade, dentro do contexto do usuário da informação é, principalmente, o de evidenciar informações que possam servir de subsídio à avaliação da situação patrimonial, incluindo os aspectos financeiros e econômicos e das modificações do patrimônio líquido, bem como salientar fatos que possibilitem inferências sobre o futuro da situação patrimonial, de forma a dar suporte às decisões.

Para Atkinson *et al.* (2000) e Padoveze (2000), a contabilidade financeira compreende a elaboração de demonstrativos financeiros para um grupo externo da entidade, por exemplo: acionistas, credores, emprestadores e principalmente ao governo, o qual influencia as entidades pelo poder que exerce fiscalmente.

A finalidade da contabilidade, segundo Iudícibus (2000), pode ser dividida em dois aspectos: fornecer aos diversos usuários, independentemente de sua classificação, um universo de informações que deveriam atender a todos, e ser formadora e condutora da elaboração de relatórios e informações diferenciadas, direcionadas aos usuários para a tomada de decisão.

Ao abordar-se esse tema, evidentemente, faz-se necessário associá-lo ao fato de ele estar vinculado aos objetivos da contabilidade, de fornecer informações úteis e diferenciadas aos vários tipos de usuários devendo-se, portanto, antes de fazer qualquer incursão nessa área, procurar identificar, a partir da necessidade face ao contexto sócio-econômico vigente, a qualidade e quantidade de informações para atender aos objetivos de cada grupo alvo de usuários.

As informações contidas nos relatórios financeiros, elaborados em conformidade com as premissas legais da ciência contábil representam, em sua essência, a consecução dos seus próprios objetivos, entendidas como um sistema voltado para as necessidades dos usuários.

A diversidade dos usuários requer dos responsáveis pela contabilidade o necessário conhecimento dos modelos decisórios, bem como das necessidades informacionais de cada grupo principal de usuários, de forma que possa fornecer informações que sejam realmente úteis às suas tomadas de decisões.

2.2.2 Demonstrações contábeis

A Lei 6.404/76 (Lei das sociedades por ações), no seu artigo 176, determina que

ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I – balanço patrimonial;
- II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III – demonstração do resultado do exercício;
- IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

O parágrafo 4º da referida Lei, menciona que as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros necessários para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados auferidos no exercício. Nas notas explicativas, exige-se a divulgação de nove itens a serem mencionados, enquanto que a CVM, através de pareceres, orientações e instruções, vem exigindo das companhias abertas cada vez mais itens a serem mencionados nas notas explicativas.

A demonstração contábil denominada de balanço patrimonial, tem por finalidade evidenciar, em determinada data, o patrimônio, formado por bens, direitos e obrigações, e o patrimônio líquido da empresa. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados destina-se a evidenciar em determinado período, as alterações nos resultados auferidos pela empresa. A demonstração do resultado do exercício, oferece aos usuários a composição do resultado formado em determinado período pela empresa.

E, por fim, a demonstração das origens e aplicações de recursos tem por objetivo, em determinado período, evidenciar as alterações que originaram as variações no capital circulante líquido da empresa.

A CVM, através da Instrução n ° 059/86, exige a elaboração e publicação por parte das companhias abertas, da demonstração das mutações do patrimônio líquido, em substituição à demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados. Esta demonstração tem por fim fornecer, em determinado período, a movimentação das contas que envolvem o patrimônio líquido da empresa.

A demonstração dos fluxos de caixa é uma demonstração muito útil, mas sua divulgação não é obrigatória. Conforme Matarazzo (1997, p. 369), “ a demonstração dos fluxos de caixa é peça imprescindível na mais elementar atividade empresarial. ” Assim, o autor a denomina de Demonstração do Fluxo Líquido de Caixa, que tem por finalidade fornecer informações sobre o comportamento financeiro das entidades em determinado exercício.

Segundo o Comitê de Padrões de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standard Board* – FASB), citado por Hendriksen e Van Breda (1999), os principais usuários das demonstrações financeiras são os acionistas, outros investidores e os credores. Logo, o Fasb conclui, a partir de hipóteses sobre o grupo principal de usuários, que a divulgação financeira deve ser útil para a tomada de decisões de investimento, concessão de crédito e outras decisões semelhantes. Quanto aos usuários, cada grupo poderia ter objetivos muito diversos para fins de divulgação financeira.

Por outro lado, deve-se considerar que os usuários representam apenas um dos lados da equação informacional. A informação pode afetar o comportamento tanto de usuários quanto de seus fornecedores. É preciso levar também em conta os objetivos dos fornecedores da informação, bem como seus destinatários. No mínimo seria preciso considerar o custo de fornecimento da informação. Neste aspecto, os objetivos do Fasb são essencialmente pragmáticos, ou seja, este organismo se preocupa unicamente com um conjunto de regras ou formalidades (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999).

- Análise das demonstrações contábeis

A análise das demonstrações contábeis é um modo utilizado pelas empresas para verificar os pontos fortes e fracos, com o objetivo da empresa assumir medidas corretivas aos problemas encontrados, implementando melhorias.

Historicamente, a análise de balanços desenvolveu-se no sistema bancário, que segundo o autor, ainda é o seu principal usuário nos dias de hoje. Conforme Matarazzo (1997, p. 22 – 23),

seu início remonta ao final do século passado, quando os banqueiros americanos passaram a solicitar balanços às empresas tomadoras de empréstimos (...) em 09 de fevereiro de 1895, o Conselho Executivo da Associação dos Bancos no Estado de New York resolveu recomendar aos seus membros que solicitassem aos tomadores de empréstimos declarações escritas e assinadas de seus ativos e passivos (...) por volta de 1913, chamava-se a atenção para outros índices como: depósitos bancários em relação ao exigível, percentual de contas a receber em relação aos demais itens do ativo, percentual de estoques em relação a vendas anuais (...) a análise de balanços tornou-se praticamente obrigatória em 1915 nos Estados Unidos.

A importância da análise das demonstrações contábeis está presente nas decisões de investimento. Assim, para a administração da empresa, a análise das demonstrações contábeis é oportuna quando, além de sua função de informar a posição e a evolução dos grupos contábeis, também tem por finalidade o controle geral, ou seja, um acompanhamento periódico, o que possibilitaria a avaliação do desempenho da empresa em relação aos seus concorrentes.

É oportuno destacar que a análise das demonstrações contábeis não pode ser restrita ou limitada unicamente aos indicadores financeiros, pois existe uma série de fatores que, mesmo não podendo ser definidos como financeiros, causam impacto na situação financeira da empresa. Fatores estes, como por exemplo, os concorrentes e o tipo de clientes da empresa.

A pesquisa de campo realizada por Ott (1997), revelou que 88% das empresas estudadas adotava sistemática de análise dos demonstrativos contábeis mensais. Os tipos de análises mais utilizados por essas empresas, podem ser observados no quadro a seguir:

Tipos de análises	% Empresas
Análise comparativa em valores absolutos (análise horizontal)	69
Análise através de coeficientes (econômico-financeiros)	66
Análise comparativa em percentual (análise vertical)	47

Quadro 2: Tipos de análises dos demonstrativos contábeis mensais

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 255.

Assim, a análise das demonstrações contábeis deve ser realizada periodicamente, acompanhando a evolução da empresa conforme as decisões vão acontecendo. Durante esse processo, pode-se fazer comparações com indicadores do segmento econômico ou com metas pré-definidas pela administração da empresa.

- Indicadores econômico-financeiros

Os principais indicadores econômico-financeiros que refletem a situação da empresa, são demonstrados na tabela a seguir:

Tabela 1: Indicadores econômico-financeiros

Indicador	
Liquidez	A liquidez avalia a capacidade da empresa em cumprir as obrigações assumidas junto a terceiros. A liquidez tem por finalidade orientar a capacidade financeira da empresa, sendo analisada em vários níveis de intensidade, verificando se a empresa tem condições de cumprir suas obrigações a curto, médio ou longo prazo.
Rentabilidade do ativo	A rentabilidade do ativo mostra quanto a empresa obteve de lucro líquido em relação ao ativo. É uma medida do potencial de geração de lucro da parte da empresa.
Lucratividade das vendas	A lucratividades das vendas também é conhecida por margem operacional, margem de lucro ou ainda lucratividade operacional. É um índice que se obtém relacionando o lucro operacional, com as receitas operacionais líquidas. O índice de lucratividade das vendas está vinculado ao setor de atividade da empresa, sendo interessante, além de avaliar a lucratividade da empresa, comparar com a do setor, verificando assim os parâmetros médios de uma localidade ou região.
Retorno operacional dos investimentos	O retorno operacional dos investimentos ou também denominado de rentabilidade operacional, é um indicador que mede a produtividade dos capitais aplicados no ativo operacional, avaliando a capacidade que têm os ativos operacionais de produzir lucros. Pode-se dizer que este indicador de retorno mede a eficiência geral da empresa.
Endividamento	O endividamento é a proporção dos capitais de terceiros sobre o ativo total, representa quanto de obrigação a empresa tem para cada unidade monetária de seu ativo total. A credibilidade de uma empresa em relação a seus credores está diretamente relacionada com a sua capacidade financeira, ou seja, com a segurança que ela oferece quanto ao pagamento dos capitais de terceiros, incluindo o aspecto da pontualidade no atendimento de seus compromissos.
Imobilização do patrimônio líquido	A imobilização do patrimônio líquido indica o grau de financiamento do ativo permanente pelos capitais próprios, e este deve ser analisado de acordo com o ramo de atividade da empresa.

2.2.3 Contabilidade financeira x contabilidade gerencial

De acordo com Anthony (1977, p. 13) “ a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que é útil à administração.”

Atkinson *et al.* (2000, p. 36) mencionam que a “ contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. ”

Para Padoveze (2000), a contabilidade gerencial está focalizada para o fornecimento de informações para os gerenciadore, isto é, disponibilizada para os que estão diretamente ligados à direção e controle das operações da entidade.

Na mesma linha Ott (2001, p. 20) se manifesta, afirmando que “ a informação produzida no âmbito da contabilidade gerencial é uma informação que se destina ao uso interno da empresa, especialmente pelos tomadore de decisão.”

As diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial, podem ser visualizadas no quadro comparativo, a seguir:

Áreas de Comparação	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários das informações	Externo: acionistas, credores, autoridades fiscais, enfim, pessoas e entidades não ligadas a empresa.	Interno: administradores, gestores.
Finalidade	Reporta o desempenho passado às partes externas, relações com os proprietários, credores, emprestadores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes, controle sobre o desempenho operacional, contratos com os proprietários, credores, emprestadores.
Mensuração	Histórica, atrasada. Utiliza a unidade monetária do País.	Atual, orientada para o futuro. Utiliza qualquer unidade ou padrão monetário.
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais de contabilidade e pelo governo.	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas, operacionais e gerenciais. Definida a critério dos usuários.
Natureza da Informação	Objetiva, auditável, precisa	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada.
Propósito	Muito agregada, reporta toda empresa.	Desagregada, informa as decisões e ações locais, ou a qualquer setor da entidade.
Confidencialidade	Nenhuma	A princípio, total.

Quadro 3: Comparação entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial

Fonte: adaptado de Atkinson *et al.* **Contabilidade Gerencial** São Paulo: Atlas, 2000, p. 38 e Álvaro Augusto Ricardino Filho **Do Steward ao Controller: quase mil anos de Management Accounting**. São Paulo: 1999, p. 48. Dissertação – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP.

O significado das áreas de comparação entre a contabilidade financeira e gerencial são:

- Usuários das informações

Para Ricardino (1999), os usuários das demonstrações financeiras são pessoas ou entidades externas à entidade que elabora as demonstrações. As informações elaboradas para as finalidades gerenciais são utilizadas pelas pessoas ligadas à gestão da entidade. As necessidades requerem diferentes informações e o conteúdo individual dos relatórios está direcionado às necessidades de cada administrador.

- Finalidade

De acordo com Atkinson *et al.* (2000) a informação contábil financeira comunica aos agentes externos as conseqüências das decisões e das melhorias dos processos executadas por administradores e funcionários.

A informação gerencial contábil fornece informações sobre as atividades da entidade, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa.

- Mensuração

Para Ricardino (1999), a contabilidade financeira utiliza a unidade monetária do País, conforme determina o Princípio do Denominador Comum Monetário. A contabilidade gerencial permite a utilização de uma unidade ou padrão monetário que seja considerada útil aos objetivos da entidade. Portanto, para que se possa tomar decisões, os relatórios gerenciais podem ser elaborados de modo a evidenciar todo e qualquer padrão interno.

- Restrições

Conforme Ricardino (1999), a contabilidade financeira está voltada para os Princípios Fundamentais de Contabilidade, com normas de registro e relato das informações financeiras. Historicamente, de acordo com Schmidt (2000, p. 104),

uma das primeiras manifestações sobre princípios apareceu no artigo *Uniform Accounting*, publicado no *Journal of Accountancy* de junho de 1917. O artigo referiu um trabalho conjunto da *Federal Trade Commission* – FTC, do documento apresentado por essas organizações e descreveu alguns passos a serem seguidos pelos auditores em seus procedimentos de análises. Alguns dos procedimentos e convenções desse trabalho coincidem com os princípios contábeis instituídos nos Estados Unidos posteriormente.

A contabilidade gerencial goza de total liberdade para fixar e alterar seus parâmetros, sempre que isso vier a ser conveniente. Assim, a contabilidade gerencial possui um compromisso restritivo: o método ou técnica contábil escolhida deve produzir informações úteis e confiáveis.

- Natureza da Informação

Segundo Ricardino (1999, p. 49), “ no Brasil, os demonstrativos contábeis são preparados em reais e objetivam agrupar e sintetizar todas as contas integrantes do razão geral da empresa. ” Assim, a natureza da informação é objetiva, auditável e precisa, em virtude de estar formatada a padrões fiscais.

As informações gerenciais, por sua vez, podem ser distribuídas por setores, departamentos, podendo ser expressas em qualquer moeda, utilizando padrões que atendam as necessidades internas da entidade e de seus usuários.

- Propósito

Para Ricardino (1999), os demonstrativos financeiros produzidos pela contabilidade financeira informam a situação econômico-financeira da entidade. O Balanço Patrimonial, por exemplo, compreende um grupo de contas totalizadoras de forma que o usuário da informação é conhecedor do total acumulado dos ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade, em determinado momento. Detalhes são fornecidos nas notas explicativas, mas estas não produzem abertamente a informação.

A contabilidade gerencial pode ser separada em centros de custo, departamentos ou seções, ou qualquer outra denominação da entidade.

Schmidt (2000) assinala que com o advento e a expansão dos negócios e, conseqüentemente, o aprimoramento dos sistemas contábeis, a fim de viabilizar as informações oportunas nas várias decisões gerenciais, este campo difundiu o desempenho, avaliação, planejamento e controle, para possibilitar as informações necessárias inseridas no processo de tomada de decisões gerenciais. O quadro 4, indica as principais datas que caracterizam a evolução histórica da contabilidade gerencial.

ANO	CONTABILIDADE GERENCIAL
1885	Henry Metcalfe, escreve nos Estados Unidos, <i>The Cost of Manufacturing and the Administration of Workshops</i> , tentando desenvolver um sistema especial para determinação dos custos reais.
1887	Elime Garcke e J. M. Fells, escrevem, na Inglaterra, <i>Factory Accountants: Their Principles and Practice</i> . Custo de produção real, incluindo alocações, custos e despesas indiretas.
1901	Alexander Hamilton Church, engenheiro industrial, escreve artigo sobre alocação e custos indiretos, custo de capital e depreciação, intitulado <i>The Proper Distribution of Establishment Charges</i> .
1909	Harrington Emerson, engenheiro, escreve artigo sobre custo-padrão intitulado <i>Efficiency as a Basic for Operations and Wages</i> .
1923	John Clark publica o clássico <i>Studies in the Economics of Overhead Cost</i> , defendendo a idéia de diferentes tipos de custos e da importância de conhecê-los.
1950 – 1954	Joel Dean, economista gerencial, escreve diversos artigos e livros introduzindo os conceitos de orçamento de capital, fluxo de caixa descontado como método de análises. Durante os anos 50, linhas de pesquisas trabalhadas no impacto dos orçamentos sobre os empregados, tendo vários trabalhos publicados.
1965	Robert Anthony, escreve trabalho sobre o uso da informação contábil para tomada de decisões, intitulado <i>Planning and Control Systems: A Framework for Analysis</i> .
1960 – 1970	As pesquisas dedicaram-se à aplicação da pesquisa operacional, estatística e modelos quantitativos à contabilidade gerencial visando qualificar esse ramo da contabilidade.
1970 – 1980	Busca de informações econômicas e aplicação a teoria da agência para resolução de problemas pela contabilidade gerencial. Vários trabalhos são publicados usando a estrutura da contabilidade gerencial, para verificar os impactos das empresas sobre a sociedade (empregados, meio ambiente e sociedade em geral).
1980 – 1990	Os fenômenos das empresas globalizadas, da automação de indústrias, e o aumento da complexidade da gestão das organizações determinam mudanças no enfoque da contabilidade gerencial, entre elas: mudança do custo-padrão para o custeio baseado em atividades, mensuração da qualidade do produto, métodos de planejamento para sistemas e custos gerenciais e técnicas de mensuração de desempenho orientados pelo cliente.

Quadro 4: Aspectos históricos da contabilidade gerencial

Fonte: adaptado de Paulo Schmidt. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000, p. 113-115.

A contabilidade gerencial permite colocar os dados contábeis em uma perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou em uma forma de apresentação e classificação diferenciada da contabilidade tradicional, de maneira a auxiliar os administradores das empresas na tomada de decisão.

2.3 Informação

A informação constitui uma mensagem direcionada a respeito de um determinado acontecimento. Nas empresas, o sistema contábil envia informações acerca do estado e, em determinado momento de tempo, dos processos de transformação que se dão. Na concepção de Drucker (2000, p. 13) “ informação é dado investido de relevância e propósito. Por conseguinte, a conversão de dados em informação requer conhecimento. E conhecimento, por definição, é especializado. ”

De acordo com Davis *apud* Nakagawa (1993), a informação é o dado que foi processado e armazenado de forma compreensível para os usuários, representando fontes informacionais para decisões correntes ou prospectivas. Portanto, o dado representa a contrapartida da informação, ou o registro inicial que não foi processado, analisado e interpretado.

As sucessivas informações através do tempo, sobre os diferentes estados por que passa cada processo de transformação e sobre o grupo de processos de transformação que formam a atividade da empresa, permitem validar os resultados das decisões e da ação empresarial.

A transmissão e compreensão da informação ocorre através de comunicação que, conforme Vasconcellos *apud* Oliveira (1986, p. 88), “ é o processo mediante o qual uma mensagem é enviada por um emissor, através de determinado canal, e entendida por um receptor.”

A ação de decidir, aqui considerada como a seleção de uma alternativa entre várias em um conjunto de objetivos a alcançar, requer resultados eficientes e uma adequada informação. Só se tomam decisões ou se executa qualquer atividade quando se está munido de informações. Todas as atividades executadas, sejam operacional, legal ou gerencial, estão apoiadas em alguma informação que exige uma certa preparação para atender determinado fim, a partir dos dados coletados de determinado sistema de informações e suas ramificações.

As informações, na finalidade operacional, são utilizadas para o processamento das atividades de rotina da entidade, ou pelas necessidades da administração, podendo ser usadas em momentos específicos como, por exemplo, nos departamentos administrativos. Na finalidade legal, a informação é utilizada para servir à legislação vigente devido às suas exigências, sendo preparada pela entidade independentemente de ser utilizada com fins operacionais ou gerenciais. Na finalidade gerencial, a informação é utilizada para a tomada de decisões, exigindo tratamento elaborado sobre os dados disponíveis visando agrupá-los de forma adequada para análises de acordo com cada entidade. Assim, os dados coletados relativos às atividades da empresa podem ser utilizados de forma diferenciada.

A informação está em todo o lugar e em diversas fontes, sendo que elas podem ser primárias, secundárias, sem nenhuma utilidade ou incompletas, o que ocorre com maior frequência. Há quem domine informações e, conseqüentemente, há outros que necessitam delas nas mais variadas atividades individuais e coletivas. Portanto, quem possui a boa informação terá boas condições de tomar boas decisões.

2.3.1 Informação contábil

De acordo com Crepaldi (1992), aos administradores ou à pessoa responsável pela tomada de decisões, a contabilidade disponibiliza contínuas informações sobre a posição econômica e financeira das empresas, e permite avaliar suas decisões passadas.

Conforme Anthony (1977), a informação contábil é usufruída em um importante processo denominado de controle administrativo. Portanto, este processo configura-se na preservação dos recursos a serem utilizados de forma efetiva e eficaz na realização dos objetivos da entidade.

O referido autor, na página 14, menciona que “ a informação contábil é útil para o controle como meio de comunicação, motivação e avaliação.” Define controle como o processo pelo qual a gerência se assegura, o máximo possível, que as decisões tomadas estejam de acordo com os objetivos pretendidos.

Contudo, tem-se primeiramente como meio da informação contábil a comunicação, que compreende os demonstrativos contábeis, cuja finalidade é auxiliar a entidade na informação quanto aos objetivos da gerência. A motivação acontece com o emprego adequado da informação, e o meio de avaliação consiste na necessidade da gerência em avaliar por períodos de tempo definidos, a qualidade dos trabalhos desenvolvidos por seus colaboradores.

A informação contábil também é útil para o planejamento, que consiste no processo de decisão das ações que deverão ser tomadas no futuro, ou seja, o de prever. O orçamento, como uma forma de planejamento, consiste no processo de planejar as atividades de uma entidade por determinados períodos de tempo.

Para Padoveze (2000), a informação contábil precisa atender primeiramente a dois pressupostos básicos: a necessidade da informação e o planejamento e controle, para que tenha validade de gestão. Segundo Crepaldi (1992, p. 5), “ a contabilidade tem a responsabilidade de fornecer informações que possibilitam o planejamento e controle de futuras operações ”. Assim, a finalidade para as quais se usa a informação contábil, segundo o autor, também é dividida em planejamento e controle.

Depreende-se do exposto, que o controle serve para a administração certificar-se de que a entidade está obtendo os resultados dos planos definidos anteriormente. O planejamento, a partir dos dados, poderá ser realizado mediante trabalho de escolha entre os diversos cursos de ação alternativos definidos e decidir qual o melhor.

De acordo com a Resolução CFC n ° 785/95, a informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes sempre são coincidentes. A informação contábil, em especial, aquela contida nas demonstrações contábeis, (...) deve propiciar revelação sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

1 - Confiabilidade

Os dados utilizados devem ser aceitos por todos dentro da organização como base de decisões, fundamentando-se na veracidade, completeza e pertinência de seu conteúdo, sendo que a primeira procura evitar que ocorram erros ou vieses, e sejam feitas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Segundo Hendriksen & Van Breda (1999, p. 99), a confiabilidade é “ a qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar ” e, para que uma informação seja considerada confiável, ela deve possuir, segundo os autores, três funções: a fidelidade de representação, a verificabilidade e a neutralidade.

Artigo publicado pelo Jornal do Comércio, em 25.02.2002, no Caderno Empresas & Negócios, página 07, assinado por Ana Borges, a respeito de balanços maquiados, face a recente turbulência criada com a falência da empresa Enron nos Estados Unidos, revela que alguns empresários brasileiros têm constatado que a contabilização dos balanços das companhias têm melhorado e caminhado no sentido de uma abertura de informação. Em complemento, o artigo faz uma importante consideração acerca da busca de outros dados para tomada de decisões, não se limitando mais às análises dos balanços na orientação das decisões, mas, também, na troca de informações com clientes, fornecedores e concorrentes.

1.1 - Fidelidade de representação

O *Financial Accounting Standard Board* (Fasb), definiu fidelidade de representação como a correspondência ou concordância entre uma medida ou descrição e o fenômeno que visa representar, também denominada de validade (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999).

De acordo com Hendriksen & Van Breda (1999, p. 99), “ para que alguém confie em informações, é essencial que elas representem fielmente os fenômenos que pretendem representar. ”

1.2 - Verificabilidade

Segundo Hendriksen & Van Breda (1999, p. 99), “ a palavra verificar vem do latim *verus*, ou seja, verdade. Verificar algo é estabelecer se é verdadeiro.”

O FASB definiu a verificabilidade no SFAC 2, como sendo a capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação representa o que se destina a representar, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou viés (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999).

1.3 - Neutralidade

A neutralidade significa que não há viés na direção de um resultado predeterminado. Nesse sentido, o FASB *apud* Hendriksen e Van Breda (1999, p. 100), descreve que “ viés é a tendência de uma medida para situar-se mais de um lado do que de outro do que representa, em lugar de ter igual probabilidade de ficar em qualquer um dos lados. ”

Ainda segundo os autores, a ausência de viés representa a capacidade do procedimento de mensuração de viabilizar uma descrição precisa do atributo considerado. Para Hendriksen & Van Breda (1999, p. 100),

o termo neutralidade é muito próximo, mas não idêntico ao termo ausência de viés. Neutralidade quer dizer que não há viés na direção de um resultado predeterminado. A neutralidade é particularmente importante para o FASB, pois o Conselho decidiu adotar a política de não permitir que seus padrões sejam utilizados para alcançar alguma meta econômica ou política específica.

2 - Tempestividade

A tempestividade refere-se, principalmente, ao fator tempo, ou seja, a informação deve estar disponível ao usuário em tempo hábil, em períodos de divulgação das demonstrações, para que estes possam utilizá-la em seus fins. Assim, tanto a informação financeira como a gerencial só se justifica se permitir uma tomada de decisão dentro de prazos aceitáveis (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999).

3 - Compreensibilidade

A informação contábil deve ser colocada de forma compreensível ao usuário final, presumindo que o mesmo tenha conhecimentos de contabilidade, dos negócios e das atividades como um todo da empresa, possibilitando assim ao entendimento das informações disponibilizadas. A compreensibilidade traduz a clareza e objetividade com que a informação é divulgada. Contudo, mesmo se existir dificuldade de compreensão das informações por algum usuário, esse motivo não implicará em não divulgar as informações (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999).

4 - Comparabilidade

A comparabilidade deve permitir ao usuário o conhecimento da evolução entre informações ao longo do tempo da entidade ou da situação, com a finalidade de possibilitar-lhe o conhecimento das suas posições relativas. A manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil. Portanto, a possibilidade de comparar resultados de um período com os demais, torna as decisões mais seguras (HENDRIKSEN & VAN BREDA, 1999).

2.3.2 Informação gerencial contábil

Conforme Schmidt (2000, p. 55), Francesco Villa, principal personagem da Escola Administrativa ou Lombarda de Contabilidade “ pode ser considerado o precursor do estudo da contabilidade como fonte de informação gerencial.”

Para Atkinson *et al.* (2000), a informação gerencial contábil compreende uma fonte primária para a tomada de decisões e controle das entidades. Atualmente, a informação gerencial contábil inclui aspectos operacionais ou não-financeiros, tais como mensurar a satisfação dos clientes, o desempenho de novos produtos, a satisfação do corpo funcional, etc.

Além disso, a informação gerencial contábil é um dos meios pelo qual os funcionários e gerentes recebem o *feedback* sobre seus desempenhos, inserindo assim em suas atividades diárias o aprendizado com o passado para poderem melhorar o futuro. Os autores representam, no quadro a seguir, as funções desempenhadas pela informação gerencial contábil:

Controle operacional	Fornece informação (<i>feedback</i>) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.
Custeio do produto e do cliente	Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
Controle administrativo	Fornece informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
Controle estratégico	Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Quadro 5: Funções da informação gerencial contábil

Fonte: Atkinson *et al.* **Contabilidade Gerencial**, São Paulo: Atlas, 2000, p. 45.

Como se vê, segundo os autores, a informação gerencial contábil integra algumas funções organizacionais, tais como o controle operacional, que consiste no processo de fornecer informação aos colaboradores e gerentes sobre a eficiência de atividades executadas; custeio do produto e do cliente, que mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes; controle administrativo como o processo no qual a informação gira em torno do desempenho dos gerentes e das unidades operacionais; e, por fim, o controle estratégico que fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo como, condições de mercado, inovações tecnológicas, etc.

Segundo Drucker (2000, p. 20), “ a organização baseada em informações também irá impor seus próprios problemas gerenciais específicos.” O autor considera críticos os seguintes:

- desenvolvimento de recompensas, reconhecimento e oportunidades de carreira para os especialistas;
- criação de visão unificada gerencial de uma organização de especialistas;
- projeto da estrutura gerencial de uma organização de forças-tarefas;
- certeza da seleção, preparação e teste do pessoal da alta administração.

Os gerentes das empresas industriais, em ambiente competitivo, necessitam de informações precisas e relevantes sobre seus custos, para desenvolverem os seguintes tópicos:

- ajudar os engenheiros a projetarem produtos que podem ser fabricados eficientemente;
- avisar onde são necessárias melhorias em qualidade, eficiência e rapidez nas operações de produção;
- orientar as decisões sobre mix de produtos; e
- negociar com os clientes sobre preço, especificações do produto, qualidade, entrega e serviços.

A inserção no contexto global, competitivo e tecnológico, leva empresas a criar e melhorar continuamente os sistemas de controles operacionais, de forma que possibilitem gerar informações gerenciais para todos os usuários internos, pois as informações sobre as atividades, os custos de produção, serviços e fornecedores, contribuem para a tomada de decisão.

Desta forma, o uso das informações gerenciais certamente levará a empresa ao sucesso pela satisfação às expectativas dos clientes, pelo custo e qualidade dos produtos; os funcionários pela satisfação no trabalho; os sócios ou proprietários pelo retorno do investimento.

2.3.3 Informação não-financeira

Conforme Atkinson *et al.* (2000, p. 58),

a informação não-financeira sobre atividades em execução é crítica para melhoria dos processos internos e para satisfação do cliente. Os funcionários devem focar não apenas a redução de custos, mas, também, a melhoria da qualidade, a redução do ciclo de tempo e a satisfação das necessidades dos clientes. Para atender esses propósitos, os contadores gerenciais devem suprir pontualmente os funcionários com dados de desempenho sobre suas atividades, como defeitos, retrabalho, refugo, produção, entregas pontuais, tempo de atendimento ao cliente e retornos.

2.3.3.1 Indicadores não-financeiros

A preocupação das empresas em avaliar seu desempenho não é recente, porém a ampliação da concorrência, proporcionada pela abertura dos mercados e pelos avanços tecnológicos, tornou obsoletos os sistemas tradicionais de desempenho.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 167), constatam que “o gerenciamento das empresas baseava-se, quase exclusivamente, em relatórios quantitativos e financeiros para a avaliação de desempenho dos gestores e das unidade de negócios.”

Mas, atualmente, a utilização de indicadores não-financeiros ganha um espaço relevante na avaliação do desempenho das empresas. De acordo com Beuren (1998), a adaptação da empresa aos novos paradigmas do mercado passa a exigir fatores como capacidade de inovação, flexibilidade, rapidez, qualidade, produtividade, entre outros requisitos, tornando cada vez mais estratégico o papel que a informação exerce.

Portanto, a modernização e o aperfeiçoamento do nível de desempenho são de extrema importância na obtenção de vantagem competitiva para a empresa, influenciando todo o processo de tomada de decisão. Algumas medidas de desempenho e respectivos indicadores, são apresentados no quadro a seguir:

Medidas de desempenho	Indicadores
Desempenho de mercado	Inovação
	Capacidade tecnológica
	Flexibilidade industrial
	Desenvolvimento de novos produtos
	Atividades dos concorrentes
Atingimento de resultados	Respeito ao meio ambiente
	Produtividade
Inovação	Participação de mercado
	Crescimento de mercado
Envolvimento do funcionário	Qualidade do serviço
	Qualidade de produto ou de serviço
	Eficiência nas entregas
	Satisfação do cliente
	Gestão dos recursos humanos

Quadro 6: Medidas de desempenho e indicadores não-financeiros

Fonte: adaptado de Luís Martins de Oliveira, José Hernandez Perez Jr. e Carlos Alberto dos Santos Silva. **Controladoria Estratégica** São Paulo: Atlas 2002, p. 170 – 171.

No estudo de Ott (1997, p.303), os indicadores qualitativos de gestão eram utilizados praticamente em todas as empresas da amostra. Os indicadores mais utilizados, estão descritos no quadro a seguir:

Indicadores qualitativos de gestão	%
Produtividade	86
Qualidade	68
Satisfação do cliente	66
Prazo de entrega	65
Gestão dos recursos humanos	40
Atividade dos competidores	23
Inovação	16
Flexibilidade da organização	12

Quadro 7: Indicadores qualitativos da gestão

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 303.

Os indicadores de produtividade, qualidade, satisfação dos clientes e prazo de entrega, eram os mais utilizados nas empresas da amostra. Também estavam sendo utilizados, em um número mais reduzido de empresas, os indicadores de gestão dos recursos humanos, atividades dos competidores, inovação e flexibilidade da organização.

2.4 Sistemas

Para Bertalanffy (1975, p. 84), “ sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação ”, e Oliveira (1986, p. 31) conceitua-o como sendo “ um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinados objetivos e efetuam determinada função.”

Para Schmidt (1993), o sucesso de qualquer sistema é a determinação clara e precisa de seus objetivos. A definição sobre quais informações devem constar no sistema de informação contábil, parte da necessidade informacional dos administradores das empresas, a necessidade dos gestores ou do próprio contador, necessidades em nível de decisão e, por fim, as necessidades externas e operacionais.

A preocupação para com os sistemas, está em assegurar que a informação produzida seja relevante para o processo de mudanças baseado numa análise das decisões passadas, para avaliação das tendências presentes e para a participação em decisões que irão afetar o futuro da empresa.

2.4.1 Sistema de informação contábil

A contabilidade em sentido financeiro e gerencial, é um componente de gestão, sendo um de seus principais objetivos o de fornecer informações voltadas ao processo de tomada de decisão. A criação de um bom sistema contábil é um elemento essencial para a eficiência nas diversas empresas, como as privadas, públicas, cooperativas e residenciais.

O sistema de informação contábil é um meio que os contadores utilizam para efetivar a contabilidade como modo de informação dentro da organização, para que a contabilidade seja utilizada em toda sua plenitude (PADOVEZE, 1998).

Em algumas empresas, o sistema de informação contábil é o único sistema de informação estabelecido, assim torna-se a única fonte de informação, ou é o próprio sistema de informação gerencial, pois como na teoria do processo decisório, a informação contábil proporciona uma base para escolha de uma entre várias alternativas.

O processo decisório requer informações geradas no âmbito do sistema contábil da empresa. Neste sentido, é importante assinalar que não é o tomador da decisão que irá adequar a informação contábil pelas suas necessidades de informação para a tomada de decisões, uma vez que a informação contábil útil e eficaz para a tomada de decisão empresarial requer que o responsável do sistema contábil conheça o processo decisório, podendo assim identificar a informação necessária para que se tome decisões.

A definição sobre quais informações devem constar no sistema de informação contábil parte da necessidade informacional da alta administração da empresa, que é, em última instância, a responsável pelo sistema da empresa. A definição da alta administração é imprescindível. Ela deve conter, por exemplo, o grau de detalhamento da informação, a quantidade de departamentos, os prazos das informações, pois estas serão as condutoras do próprio sistema de informação contábil.

Segundo Ott (2001, p. 18),

A contabilidade financeira, elaborada com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e a contabilidade gerencial, que adota para sua elaboração o conceito de relevância, são consideradas como dois subsistemas que dão conformidade ao sistema de informação contábil.

Desta forma, é possível representar o sistema de informação contábil como segue:

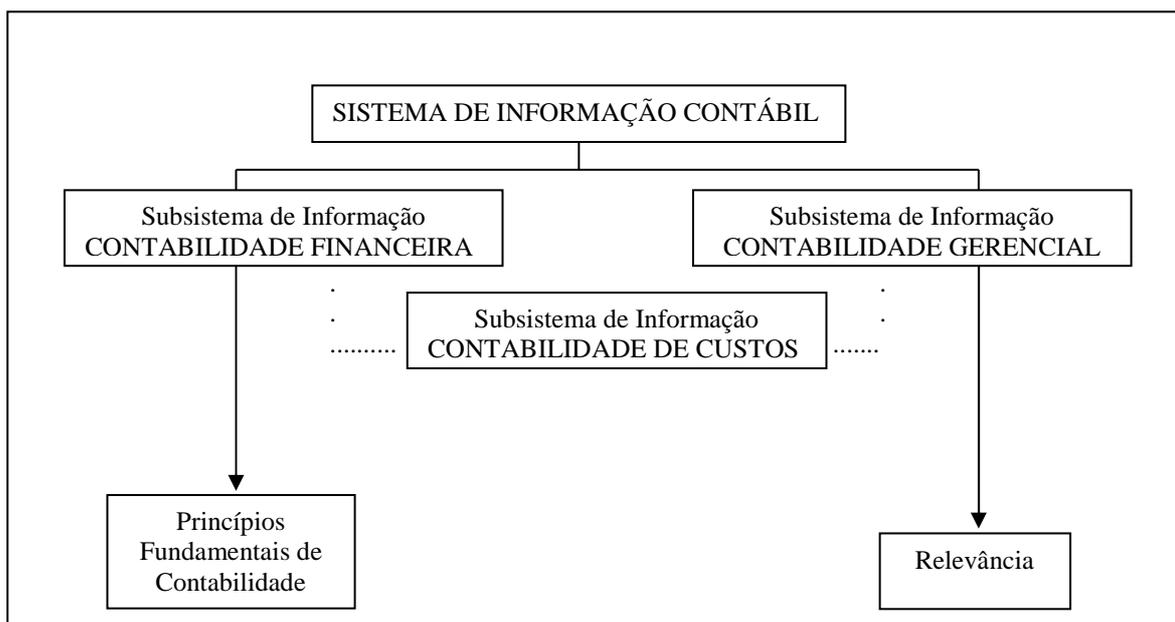


Figura 2: Sistema de Informação Contábil

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 24.

Conforme Sánchez *apud* Ott (2001) cada um destes subsistemas deve atender as demandas de informação dos distintos usuários, a saber:

- Contabilidade financeira: é a responsável pelo fornecimento de informações dirigidas a usuários externos.
- Contabilidade de custos: é a responsável pela avaliação da produção e controle dos custos, objetivando minimizá-los.
- Contabilidade gerencial: responsável pela geração de informações destinadas à tomada de decisões por parte dos dirigentes, estando enfocada para a maximização dos resultados.

Para Ott (2001), a contabilidade se perfila como o principal sistema de informação dentro do sistema geral de informação da empresa, como fornecedor de informações para terceiros, através da contabilidade financeira, como para a adoção de decisões operacionais e táticas, através da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial.

2.4.2 Sistema de informação gerencial

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 65), sistema de informação gerencial define-se como um “ processo de transformação de dados em informações, que são utilizadas na estrutura decisória da empresa como ferramenta que possibilita a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.”

Conforme Atkinson *et al.* (2000, p. 34), sistemas de informações gerenciais são “sistemas de informação que relatam os custos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes da empresa, que são usados para uma variedade de tomadas de decisão e de melhorias de atividades.”

Para os autores, as metas do sistema gerencial contábil e de controle são as seguintes:

- Auxiliar a empresa a planejar para o futuro.
- Monitorar os eventos do ambiente externo e seus efeitos no projeto e funcionamento do Sistema Contábil Gerencial e de Controle.
- Medir e registrar os resultados das atividades que ocorrem dentro da empresa para assegurar que os tomadores de decisão estejam bem informados.
- Motivar aquelas pessoas e grupos que são afetados e que afetam o Sistema Contábil Gerencial e de Controle.
- Avaliar o desempenho dos funcionários e grupos da empresa.

Ainda, segundo os autores, um Sistema Contábil Gerencial e de Controle, deve conter o seguinte:

- Abordagem de múltiplas perspectivas para o projeto de sistemas gerenciais contábeis.
- Desenvolvimento e uso de informações qualitativas e quantitativas.
- Participação, capacitação e educação dos funcionários no projeto do Sistema Contábil Gerencial e de Controle.
- Sistema de recompensas.

As atribuições principais em desenvolver o projeto de sistema de informação com as funções de contabilidade gerencial e de controle, são de responsabilidade do departamento de contabilidade ou controladoria, sendo duas as tarefas de implementação à abordagem de múltiplas perspectivas para o projeto do sistema. A primeira é a consistência, que significa “ que a linguagem e os métodos técnicos usados para produzir a informação gerencial contábil não gerem conflitos entre as várias partes da empresa ” (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 766).

A segunda é a flexibilidade, que para Atkinson *et al.* (2000, p. 766), deve “ permitir aos funcionários o uso da informação disponível no sistema de maneira flexível, de forma que possam aplicá-las em decisões locais.” Assim, se a flexibilidade não for possível, a motivação de um colaborador, para tomar a melhor decisão, pode ser reduzida para uma decisão disponível, se a entidade possui diferentes atividades.

Os autores ressaltam que “ os funcionários que projetam o Sistema Contábil Gerencial e de Controle devem pensar com muito cuidado sobre a missão e os objetivos da empresa e os meios para operacionalizá-los ” (p. 774). Portanto, o desafio para os gerentes tem sido de promover tipos de informações a fornecer para um controle efetivo, motivação e avaliação do desempenho.

o foco tradicional das medidas de desempenho, em contabilidade gerencial, tem usado medidas financeiras quantitativas, tais como custo e lucro, ao invés de medidas quantitativas não financeiras e qualitativas. Exemplos de medidas não financeiras quantitativas incluem rendimento, número de defeitos, participação no mercado e retenção de clientes. Variáveis tais como a imagem de um produto ou serviço, ou a reputação de uma empresa são exemplos de variáveis qualitativas. Certamente, medidas como satisfação do cliente e moral do funcionário são cruciais para o sucesso tanto a curto como a longo prazos, de qualquer empresa (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 755).

As empresas, freqüentemente, não percebem que seu maior ativo são os colaboradores, exceto em entidades automatizadas, onde os colaboradores ainda desempenham a porção majoritária operacional e possuem melhor compreensão de como as atividades são realizadas, portanto, como melhorar produtos e processos. Atkinson *et al.* (2000, p. 776), assinalam que “ os gerentes têm percebido que os funcionários em todos os níveis devem entender as medidas de desempenho da empresa e como elas são calculadas, para serem capazes de tomar atitudes que conduzam a um desempenho superior.”

Para os autores,

um Sistema Contábil Gerencial e de Controle bem projetado deve desenvolver um sistema apropriado de recompensas para promover a coerência de metas entre os funcionários e a empresa (...) assim, escolher um sistema de recompensas que seja mais motivador para o indivíduo e para o grupo e, também, consistente com as metas da empresa é algo muito difícil (p. 778).

Promover a coerência de metas é algo difícil, pois os colaboradores estão organizados em equipes, e as equipes podem ter dificuldades de coerência de metas; na equipe como na empresa, especialmente, se o sistema gerencial não tem sido gerenciado com sucesso (ATKINSON *et al.*, 2000).

2.5 Métodos de Custeio

O termo método de custeio, é utilizado para determinar a forma ou alternativa usada para apropriar os custos e serviços aos produtos. Em alguns casos é definido ou tratado como sistemas. Pode-se encontrar na literatura de custos, várias aplicações da palavra sistemas. Neste trabalho a palavra sistemas será utilizada para definir o processo de sistematização, relevando a consideração dada por Souza (2000, p. 40) como “ um conjunto de partes coordenadas entre si, tendo em vista atingir determinado objetivo, necessário se torna reuni-lo a um corpo de doutrinas, correspondendo estas a um conjunto de princípios básicos sobre os quais se fundamentará o sistema tratado.”

A característica básica de um sistema de custeio é a geração de informações de custos, visando formas de obtenções de dados através do planejamento, do controle das operações, e da tomada de decisões.

Os métodos a serem tratados em termos de suas principais características são: Custeio por absorção, Custeio variável, Custeio integral ou pleno e Custeio baseado em atividades – *Activity Based Cost*.

- Custeio por absorção - por este método de custeio, todos os custos diretos e indiretos de fabricação são apropriados ao produto, sejam variáveis ou fixos. Os custos indiretos, devido a sua difícil identificação, são alocados aos produtos por meio de rateio. O custeio por absorção caracteriza-se, principalmente, por ser o único aceito pelo fisco e por atender aos princípios fundamentais de contabilidade. Para Martins (2001) o custeio por absorção não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, originária com a própria Contabilidade de Custos.

- Custeio variável - este método caracteriza-se por tratar de forma diferenciada aqueles custos que não se alteram em função do volume de produção: os custos fixos. Assim, o método de custeio variável aloca apenas os custos variáveis aos produtos ou serviços, sejam diretos ou indiretos, sendo os custos fixos separados e considerados como despesas do período, lançados diretamente na apuração do resultado do exercício, sem serem apropriados aos produtos fabricados. Este método não pode ser utilizado contabilmente e fiscalmente, porém, em âmbito gerencial possibilita aos usuários diversas análises da relação custo-volume-lucro e para fins de tomada de decisões a curto prazo.
- Custeio integral ou pleno – também conhecido como método RKW – *reichskuratorium für wirtschaftlichkeit*, nasceu na Alemanha no início do século XX. Conforme Bornia (2002, p. 101) “ esse método trabalha apenas os custos de transformação, não sendo apropriado para os custos de matéria-prima.” A característica principal desse método é a divisão da organização em centros de custos, distribuindo (em um primeiro momento) a estes centros somente os custos de transformação, ocorrendo também a distribuição dos gastos ocorridos pelas atividades administrativas, comerciais e inclusive as despesas financeiras. Este método diferencia-se dos métodos absorção e variável, em virtude de este considerar como custo de produção as despesas operacionais (envolvendo as despesas administrativas, comerciais e as financeiras). ou seja, é mais apropriado para fins gerenciais.

- Custeio baseado em atividades – *activity based costing* (ABC) - o ABC começou a ser divulgado nos Estados Unidos na década de 80 pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, com o objetivo de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretas aos produtos, embora as suas origens datem da década de 60. Nakagawa (1994) faz referência ao fato de que o ABC já era conhecido e usado por contadores no século XIX e início do século XX. Segundo o autor, a utilização do ABC está relacionada ao bom senso e à criatividade. Estudiosos conhecidos como Taylor, Fayol e Elton Mayo, contribuíram cientificamente para o desenvolvimento da administração, pela análise de atividades para seus estudos de tempos, movimentos e organização do trabalho. Para Martins (2001), o ABC é um método de custeio que possibilita melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos. Isto ocorre por fatos tais como, o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, responsáveis pelo aumento dos custos indiretos. A mão-de-obra, por sua vez, é a que mais vem decrescendo, em função da automação industrial. O ABC identifica os custos por atividades e facilita, segundo Bornia (2002, p. 121) “ entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades. ” Portanto, o custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Os procedimentos do ABC são apresentados na figura a seguir:

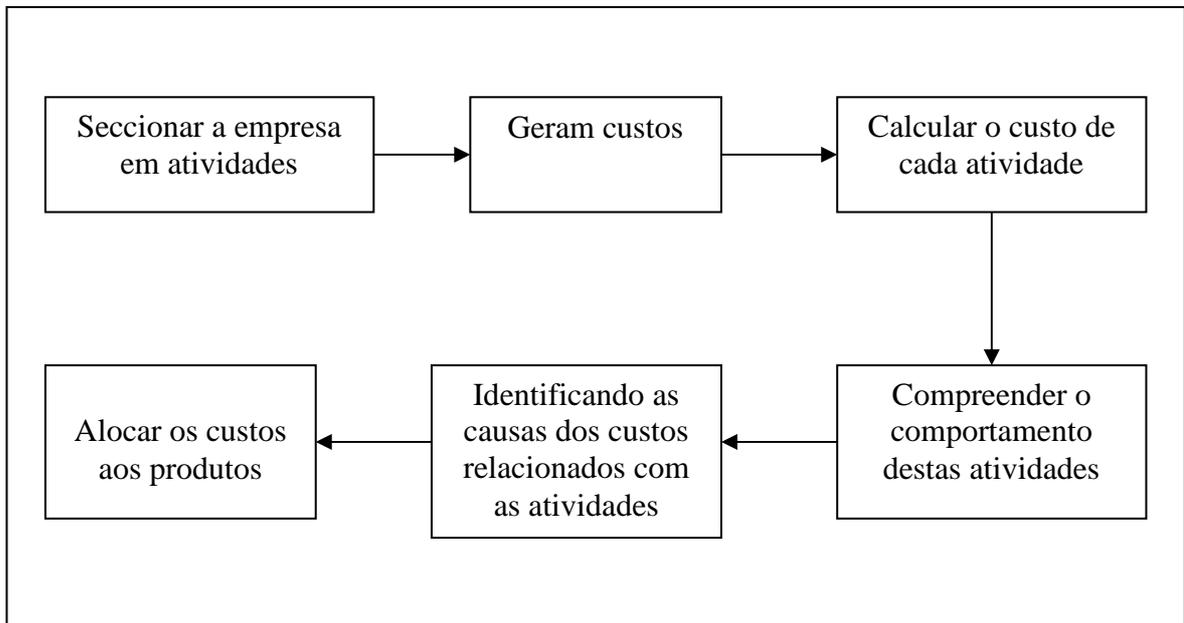


Figura 3: Procedimentos do ABC

Fonte: adaptado de Antônio Cezar Bornia, **Análise Gerencial de Custos em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002, p. 122.

Conforme os dados da pesquisa de Ott (1997, p. 272), 16% das empresas do RS estavam utilizando o sistema de custeio baseado em atividades. As empresas que não o estavam utilizando mencionaram o seguinte: 33% tinham a intenção de implantá-lo nos próximos 2 ou 3 anos, e 38% não tinham intenção de implantá-lo.

O tempo de utilização do sistema ABC nas empresas do RS, era o seguinte:

Tempo de utilização do ABC	% de Empresas
Menos de 1 ano	46
Entre 1 e 3 anos	25
Entre 3 e 5 anos	21
Mais de 5 anos	8

Quadro 8: Tempo de utilização do sistema ABC

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 273.

Quanto aos motivos da implantação do sistema ABC, o estudo revelou o que segue:

Motivos de implantação do ABC	% Empresas
Oferece aos diretores maior qualidade de informações para as decisões	54
Permite uma maior exatidão no cálculo do custo dos produtos	42
Permite a eliminação progressiva dos custos das atividades que não agregam valor ao produto	42
Possibilita a implantação da gestão baseada em atividades (ABM)	33

Quadro 9: Motivos para a implantação do sistema de custo ABC

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 275.

O comportamento do cálculo do custo dos produtos antes e depois da implantação do sistema ABC, revelou:

Cálculo de custos antes do ABC	% Empresas
Não era satisfatório	9
Necessitava melhorias	70
Era razoavelmente	17
Era plenamente satisfatório	4

Quadro 10: Cálculo de custo dos produtos antes do sistema ABC

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 276.

Cálculo de custos depois do ABC	% Empresas
Necessita melhorias	48
É razoável	26
É plenamente satisfatório	26

Quadro 11: Cálculo de custo dos produtos depois do sistema ABC

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 276.

A pesquisa elaborada por Souza (2000), revelou com relação à adoção do sistema ABC, o seguinte:

Aplicação	Empresas	%
Não há planos	39	79,60
Avaliou e descartou	4	8,20
Em processo de avaliação	3	6,10
Adotou – nos custos de produção e despesas operacionais	2	4,10
Adotou – nos custos de produção	1	2,00
Total	49	100,00

Quadro 12: Posicionamento das empresas sobre a adoção do ABC

Fonte: Marcos Antônio Souza. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. São Paulo: FEA/USP, 2000, p. 135.

Atkinson *et. al* (2000) citam que o *Institute of Management Accountants* conduziu uma pesquisa, para determinar se os leitores da revista *Management Accounting*, acreditavam que o investimento no sistema de custeio ABC foi satisfatório. Segundo a pesquisa, a maioria respondeu afirmativamente, alegando razões para implementação do ABC que incluía: custos de produtos mais precisos, melhores medidas de desempenho e dados de custo mais pertinentes para os propósitos de tomada de decisão. Os problemas levantados pela pesquisa foram as dificuldades de determinação dos direcionadores de custo, a falta de compromisso de pessoas de quem o insumo foi solicitado e a necessidade de uma equipe dedicada para implementar o ABC. O principal motivo de descontentamento alegado era a falta de iniciativa, por parte de alguns gerentes, em melhorar a rentabilidade usando os resultados da análise do ABC.

Outro estudo citado por Atkinson *et. al* (2000) realizado pela Ernest & Young em 1994, destacou a aplicação do custeio baseado em atividades por empresas norte-americanas do setor de alimentação. A pesquisa revelou que em 41% dos fabricantes de alimentos, 26% dos distribuidores, 36% dos varejistas e 21% dos corretores estavam usando ou conduzindo o ABC.

Pohlen & La Londe *apud* Souza (2000), apresenta uma pesquisa realizada em 1998, sobre a aplicação do ABC em logística nos EUA, onde 18% estavam utilizando o ABC, outros 18% em fase de implantação, 27% em fase de planejamento, 12% avaliaram e descartaram a possibilidade de utilização do ABC e 25% não avaliaram ou não consideraram o sistema de custeio. Os principais argumentos pelas empresas que não avaliaram ou decidiram contra a implantação do ABC são: inexistência de recursos para suportar a implantação; dificuldade para justificar o custo de implantação; o sistema é inapropriado ou inaplicável para seus negócios e o uso do sistema é muito complicado.

Fechner *apud* Souza (2000), apresentou em 1999 fatores que implicam relutância quanto à adoção do ABC pelas empresas. No que se refere a resultados de pesquisas sobre a adoção e implementação do ABC indicam que em países como Estados Unidos, Canadá, Austrália, Japão e em alguns países europeus, a taxa de aceitação/implementação varia entre 6% e 12%, no âmbito das indústrias.

- Unidade de esforço de produção – UEP - o método da unidade de esforço de produção (UEP) tem suas origens na França, na época da Segunda Guerra Mundial. A UEP trabalha apenas com os custos de transformação, e baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão (BORNIA, 2002). Segundo o autor (2002, p. 140) no caso de empresas multiprodutoras, o que existe é um composto de produtos, o qual não pode ser comparado com a combinação obtida em outros períodos. Ressalta que “ a forma encontrada pelo método da UEP é a simplificação do modelo de cálculo da produção do período por meio de determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos da empresa, a UEP ”. Assim, a UEP consiste na aplicação para a gestão industrial, na definição da combinação de produtos, cálculo da lucratividade dos produtos, medida de desempenho, programação da produção, análises do valor, definindo potenciais produtivos dos postos operativos e o valor dos produtos em UEP’s, ou seja, é necessário que se faça de forma mais acurada possível a implantação do método.

Com relação à utilização dos métodos de custeio por parte das empresas, a pesquisa realizada por Ott (1997, p. 257) contempla os métodos utilizados para o cálculo dos custos por 88% das empresas do RS. Os métodos de custos estão apresentados no quadro a seguir:

Métodos de custeio	%
Absorção	63
Variável	25
ABC	15

Quadro 13: Métodos de custeio utilizados

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 257.

Segundo o estudo de Souza (2000), o método de custeio utilizado evidencia uma expressiva preferência pela adoção do método de custeio por absorção, conforme apresentado no quadro a seguir:

Métodos de Custeio	Empresas	%
Absorção	36	73,50
Variável	7	14,30
Absorção e variável	3	6,10
ABC – nos custos de produção e despesas operacionais	2	4,10
ABC – nos custos de produção	1	2,00
Total	49	100,00

Quadro 14: Métodos de custeio

Fonte: Marcos Antônio Souza. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. São Paulo: FEA/USP, 2000, p. 130.

2.6 Métodos de Predeterminação de Custos

2.6.1 Custo-padrão

Para Bornia (2002, p. 89)

o objetivo principal da metodologia do custo-padrão é fornecer suporte para o controle de custos da empresa. A idéia básica de custos para o controle é fornecer um padrão de comportamento dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder-se à comparação com os custos realmente ocorridos.

Para o autor, o custo-padrão ajuda na fixação dos padrões de comportamento desejados e na determinação e discriminação das diferenças verificadas, apontando o caminho para a procura das causas. Observa-se que o método do custo-padrão não substitui os sistemas de apuração de custos, uma vez que o cálculo e alocação dos custos realmente incorridos aos produtos precisa ser processado por outro sistema que não o do custo-padrão. Este apenas guia o processo de verificação dos desvios e aponta para a direção das causas.

A utilização do custo-padrão nas empresas pesquisadas por Souza (2000), apresenta-se como segue:

Predeterminação de custos	Empresas	%
Custo-padrão	47	95,90
Custo-meta	-	-
Não utiliza	2	4,10
Total	49	100,00

Quadro 15: Predeterminação de custos

Fonte: Marcos Antônio Souza. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. São Paulo: FEA/USP, 2000, p. 149.

2.6.2 Custo-meta

O custo-meta ou *target-costing*, que pode ser caracterizado, também, como custo alvo, foi desenvolvido pelos japoneses nos anos sessenta a partir da técnica americana conhecida como engenharia de valor.

Conforme definição de Sakurai (1997, p. 49) “ o custo-meta é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência. ” Essencialmente, o custo-meta tem como premissa reduzir ao máximo os custos de fabricação, uma vez que o preço de venda dos produtos é determinado pelo mercado, portanto, quanto menores os custos, mais competitivo se tornará o produto. De acordo com Martins (2001, p. 240) “ a maioria dos custos a serem incorridos em um processo produtivo são determinados ... na fase de projeto do produto.”

Martins (2001) também destaca a importância do custo-meta, referindo-se a um conceito simples, também voltado ao gerenciamento ou à política estratégica da empresa. Para se chegar a um denominador comum de qual o custo-meta e qual o produto a ser feito, enfim, para se definir uma estratégia empresarial, há que existir uma integração entre todas as partes da empresa.

Conforme Souza (2000) em virtude de elementos, como: mix de produtos, redução do ciclo de vida dos produtos, novas tecnologias de produção, passa-se da gestão de custos para o processo de produção nas atividades de pesquisa e desenvolvimento, dos produtos. A fase do projeto do produto decorreu do reconhecimento de que, o custo do produto é determinado quando do seu desenvolvimento, onde melhorias são possíveis e reduções significativas são viabilizadas por meio de reprojeto do produto.

2.6.3 Custo *kaizen*

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 684), “ o custeio *kaizen* é similar ao custo-meta em sua missão de reduzir custo, exceto pelo fato de que ele enfoca a redução dos custos durante a fabricação do ciclo total de vida de um produto.”

O sistema de custeio *kaizen* é um pouco diferente do sistema de custeio-padrão tradicional, em que o objetivo típico é alcançar o custo-padrão, evitando variações desfavoráveis. Com o custeio *kaizen*, o objetivo é alcançar as metas de redução de custo. As análises das variâncias de um sistema de custo-padrão, geralmente, comparam os custos-padrão com os reais. No custeio *kaizen*, as análises das variações comparam os montantes dos custos-meta com os montantes reduzidos de custo real (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 686).

Conforme entrevista veiculada no Jornal Gazeta Mercantil de 30 de julho de 2002, página C-2, realizada por Angélica Vilela, com Masaaki Imai, fundador e principal executivo do *Kaizen Institute*, o principal lugar de uma empresa é o “*gemba*”, termo popular japonês para os locais onde o produto é desenvolvido, produzido e os serviços realizados. Imai critica os gerentes que não gostam de ir ao “*gemba*” e ficam atrás da mesa recebendo informação em forma de relatórios. Afirma que “ essas descrições não são a realidade, mas o julgamento de alguém que pode até fabricar a verdade”.

A idéia de levar dirigentes para o chão de fábrica é apenas uma das propostas do *Kaizen*. *Kai* em japonês, significa mudança e *Zen*, para melhor. Juntas, significam melhoria contínua. Os princípios do *kaizen* podem ser observados no quadro a seguir:

Princípios do <i>kaizen</i>	
Procedimentos	Quando acontecer alguma anomalia, vá ao gemba (chão de fábrica)
	Verifique bens tangíveis (máquinas, materiais, falhas, produtos rejeitados, condições de segurança)
	Faça checagens temporárias do produto e discuta seus problemas no próprio local de produção
	Remova a causa do problema pela raiz
	Padronize para prevenir problemas

Quadro 16: Princípios do *kaizen*

Fonte: Masaaki Imai

2.7 Controle de Gestão

2.7.1 Elaboração e uso de planos orçamentários

A utilização de planos orçamentários nas empresas pode ser encontradas na literatura. Nestes, serão tratados orçamento e planejamento. Para administradores, estes termos significam pensar antecipadamente em seus objetivos e ações, e que seus atos são baseados em algum método, plano ou lógica, e não em palpites. Além disso, os planos são as linhas-mestras pelas quais a organização obtém e aplica recursos necessários ao alcance dos seus objetivos.

Atkinson *et. al* (2000) e Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002), conceituam orçamento como uma expressão quantitativa das entradas e saídas de recursos com fins formais dos planos da administração, para apoiar um plano financeiro com a coordenação e implementação desses planos. O orçamento resume os objetivos do conjunto de unidades organizacionais (tais como vendas, produção, logística de suprimentos das matérias-primas, distribuição dos produtos acabados, finanças, investimentos em tecnologias de informação, etc.) através do processo orçamentário, com a finalidade de atingir as mais variadas metas da organização.

A seguir, é apresentado um quadro, que demonstra alguns dos principais benefícios e objetivos pela utilização de planos orçamentários.

	Principais benefícios	Objetivos principais
Vantagens Do Uso De Orçamentos	Formaliza as responsabilidades pelo planejamento, obrigando os administradores a pensar à frente e encorajando o estabelecimento de objetivos de lucros.	Projetar de forma integrada e estruturada o resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento.
	Estabelece expectativas definidas, o que o torna a melhor base de avaliação do desempenho posterior.	
	Auxilia os administradores a coordenar seus esforços, de forma que os objetivos da organização em sua totalidade se harmonizem com os objetivos de suas partes, permitindo a integração das atividades, departamentos e funções dentro da empresa.	
	Formaliza um instrumento de comunicação. Cada funcionário deve observar como suas atividades contribuem para as metas internas diárias e para o objetivo global da empresa.	Controlar o desempenho em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário).
	Dota a organização de um instrumento de controle operacional, permitindo a comparação dos resultados alcançados com as metas preestabelecidas. A variação entre o desempenho real e o orçado é analisada para se determinar a necessidade de ações corretivas que permitam o cumprimento das metas previstas ou a revisão do plano em razão de alterações substanciais nas hipóteses de trabalho.	

Quadro 17: Vantagens do uso de orçamentos

Fonte: adaptado de Luís Martins de Oliveira, José Hernandez Perez Jr. e Carlos Alberto dos Santos Silva. **Controladoria Estratégica** São Paulo: Atlas 2002, p. 122 – 123.

O orçamento, em termos de natureza financeira, reflete as estratégias definidas pela empresa, voltado ao alcance dos objetivos predefinidos pela administração. Em continuidade, serão tratados quanto à classificação dos orçamentos, conceitos e finalidades dos orçamentos operacionais, financeiros e periódico e contínuo.

De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p. 468), os orçamentos operacionais consistem, tipicamente, em seis planos operacionais, conforme segue:

1. plano de vendas: identifica o nível planejado de vendas para cada produto;
2. plano de gastos de capital: especifica os investimentos de capital a longo prazo, tais como prédios e equipamentos, que devem ser realizados para atender aos objetivos da atividade;
3. plano de produção: programa todas as necessidades de produção;

4. plano de aquisição de materiais: programa todas as atividades de compras necessárias;
5. plano de contratação e de treinamento de mão-de-obra: especifica o número de pessoas que a empresa deve contratar e treinar ou despedir para alcançar os objetivos de suas atividades;
6. plano de gastos administrativos e discricionário: inclui administração, assessoria, pesquisa e desenvolvimento e publicidade.

Atkinson *et al.* (2000, p. 468) definem orçamento financeiro como “orçamento que resume os resultados financeiros esperados dos planos operacionais escolhidos.”

Assim, os planejadores utilizam a demonstração de fluxos de caixa projetados como formas de:

1. planejar quando será gerado excesso de caixa, de forma que eles possam empreender investimentos de curto prazo;
2. organizar para atender a qualquer escassez de caixa.

Segundo Atkinson *et al.* (2000), o processo orçamentário integra decisões de projetos organizacionais, tais como a periodicidade do processo, as premissas de gastos orçamentários e o grau de controle da direção da empresa. O orçamento periódico é preparado para um período específico, normalmente um ano, e o orçamento contínuo planeja um período específico, normalmente também um ano, e é organizado em sub-intervalos orçados, normalmente de um mês ou de um trimestre.

Conforme o estudo de Ott (1997, p. 298), 63% das empresas do RS utilizavam sistema de controle orçamentário. No que se refere aos objetivos do sistema orçamentário, as respostas obtidas nas empresas da amostra foram as seguintes:

Objetivos do orçamento	%
Planejar todas as atividades da empresa	99
Avaliar a performance dos diversos departamentos	31
Distribuir os recursos entre os diversos departamentos	22

Quadro 18: Objetivos do orçamento

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 298.

No estudo de Ott (1997, p. 299), a periodicidade de elaboração orçamentária nas empresas estudadas é indicada no quadro a seguir:

Periodicidade da elaboração orçamentária	%
Mensalmente	14
Semestralmente	6
Anualmente	80

Quadro 19: Periodicidade da elaboração orçamentária

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 299.

A periodicidade da revisão orçamentária nas empresas ocorria em 41% mensalmente, 36% trimestralmente, 20% semestralmente e 3% anualmente.

Quanto às informações proporcionadas pelo sistema orçamentário, as empresas da amostra mencionaram o seguinte:

Informações proporcionadas pelo orçamento	RS %
Servem para apoiar a adoção de decisões gerenciais	94
Servem para controlar as atividades desenvolvidas	55
Servem para medir, avaliar e criar recompensas	27

Quadro 20: Informações proporcionadas pelo orçamento

Fonte: Ernani Ott. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**. San Sebastián – Espanha, Universidad de Deusto, 1997, p. 300.

O termo planejamento é antigo, encontrado em muitas línguas há séculos. Também tem sido praticado desde que os povos começaram a pensar nas implicações futuras das presentes escolhas de ação. Contudo, o planejamento consiste, após definido o objetivo, em organizar meios e recursos para as ações a serem tomadas, fazer o controle destas ações permitindo quando houver problemas vê-los com antecedência, contribuindo assim para a tomada de decisão, não comprometendo o objetivo desejado.

Nakagawa (1993, p. 48) conceitua o planejamento como “ o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.”

É sabido que devido à estrutura empresarial complexa, não é tão simples de se elaborar um planejamento, mas devido a sua importância, o tempo despendido nesta tarefa será bem recompensado. Assim, um adequado planejamento torna as empresas mais saudáveis, com capacidade de crescimento, e maior utilização de recursos disponíveis.

2.7.2 *Balanced scorecard*

O *Balanced scorecard* surgiu de fato pela primeira vez em 1990 como um estudo intitulado de “ *Measuring Performance in the Organization of the Future*”, patrocinado pela então KMPG junto ao executivo principal da Nolan David Norton e por Robert Kaplan, como consultor acadêmico.

Em 1992 foi apresentado ao mundo como um conceito revolucionário que mudou a forma de gestão nas empresas, com um conjunto de indicadores que proporcionam à alta direção uma compreensão da visão estratégica dos negócios, sendo uma ferramenta de gestão que traduz a estratégia da empresa num conjunto de indicadores, sejam eles financeiros ou não-financeiros.

Kaplan e Norton (1997), apresentam importante contribuição para o entendimento e uso das informações não-financeiras pelas empresas, ao divulgarem seu trabalho sobre sistema de controle de gestão denominado de *balanced scorecard*. Visa atender uma das grandes preocupações dos gerentes em acompanhar e assegurar que os objetivos da estratégia da empresa serão executados e alcançados.

Os autores conceituam *balanced scorecard* como um sistema de gerenciamento estratégico e de avaliação que vê o desempenho de uma unidade de negócios sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo empresarial interno e de aprendizagem e crescimento. Em todas as dimensões devem ter seus objetivos, indicadores, metas e iniciativas muito bem definidas e explícitas.

As medidas genéricas de cada perspectiva, segundo Kaplan e Norton (1997), estão representadas no quadro, a seguir:

Perspectiva	Medidas Genéricas
Financeira	Retorno sobre o investimento e o valor econômico agregado.
Do cliente	Satisfação, retenção, participação de mercado, lealdade dos clientes, pontualidade das entregas.
Processo interno	Qualidade dos processos, tempo de resposta, custo e lançamentos de novos produtos.
Aprendizado e crescimento	Satisfação e capacidade dos funcionários e disponibilidade dos sistemas de informação.

Quadro 22: Perspectivas e medidas genéricas que aparecem na maioria dos *scorecards*

Fonte: Robert S. Kaplan e David P. Norton **A estratégia em ação: *balanced scorecard*** 11^a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 44.

Conforme Kaplan e Norton (1997) os objetivos financeiros representam metas de longo prazo, gerando retornos acima do capital investido na unidade de negócio. Os objetivos da perspectiva cliente permitem ao executivo uma idéia clara de seus segmentos alvos de clientes e negócios, dispendo de um conjunto de medidas essenciais. Representam metas para as operações, logística, marketing e desenvolvimentos de produtos e serviços da empresa. Os objetivos do processo interno permite aos executivos identificar os processos críticos em que devem buscar a excelência, a fim de atender aos segmentos específicos de clientes. E por fim, os objetivos de aprendizado e crescimento são de desenvolver medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional.

O *Balanced scorecard* deve ser assumido como um instrumento para mensuração de desempenho que indique a realidade da empresa, mostrando onde se deve competir, que clientes se deve conquistar, o que é preciso fazer para gerar valor aos clientes e também aos acionistas e acima de tudo como se pode identificar e interagir para o crescimento e aprendizado das pessoas que compõem a organização.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa

Esta pesquisa, quanto aos fins, é quantitativa e descritiva. Segundo Gil (1996, p. 46), a pesquisa descritiva “ tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” Assim, na pesquisa descritiva, os fatos são observados, registrados, analisados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fatos não são manipulados pelo pesquisador.

O método utilizado caracteriza-se como uma pesquisa de campo ou levantamento, no qual conforme Gil (1996, p. 56), “ procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados”. A coleta dos dados primários foi feita através de questionários enviados por correio, a fim de atender aos objetivos da presente pesquisa, ou seja, conhecer como as empresas estudadas estão utilizando em seu processo decisório as informações disponibilizadas pelo sistema contábil.

3.2 Universo e Amostra

O universo da pesquisa é constituído pelas empresas industriais de grande porte estabelecidas na região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul, identificadas através do cadastro existente na Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul - FIERGS (2001) e do Cadastro Empresarial do Rio Grande do Sul - SEBRAE (2001).

Nos cadastros empresariais industriais não consta o faturamento do último exercício (2001), estando disponível para consulta o número de empregados, sendo consideradas indústrias de grande porte aquelas com número igual ou superior a 500 (quinhentos) empregados, o que serviu de base para selecionar as empresas que compunham o universo, resultando 24 indústrias pelo cadastro FIERGS e 26 indústrias pelo cadastro SEBRAE.

Num primeiro momento fez-se a unificação dos cadastros, resultando um total de 50 empresas. Em seguida, realizou-se o ordenamento alfabético e a indicação da origem de cada cadastro, bem como foi realizada consulta do nome empresarial e da situação cadastral atual das indústrias junto à Secretaria da Receita Federal, através do *site* desta repartição (www.receita.fazenda.gov.br).

Após esta etapa, foram excluídas do cadastro unificado 05 (cinco) empresas, a saber: 03 (três) pertencentes ao cadastro Fiergs, 02 (duas) por não mais exercerem atividade e 01 (uma) por estar em processo de falência. Do cadastro Sebrae foram excluídas 02 (duas) empresas por não mais exercerem atividades industriais.

Dando seguimento, foram integradas as empresas de igual CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, critério este utilizado como melhor forma para a ordenação cadastral, resultando em 17 (dezesete) indústrias equivalentes nos dois cadastros, chegando-se a 28 (vinte e oito) empresas válidas para realizar a coleta dos dados.

A distribuição dessas empresas, segundo a cidade onde estão localizadas, pode ser visualizada na tabela, a seguir:

Tabela 2: Cidades da Região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul e empresas do universo

CIDADE	Quantidade de empresas	Participação %
Bento Gonçalves	2	7,14
Carlos Barbosa	2	7,14
Caxias do Sul	11	39,29
Farroupilha	3	10,72
Flores da Cunha	2	7,14
Garibaldi	3	10,72
Nova Bassano	1	3,57
Nova Prata	1	3,57
São Marcos	1	3,57
Veranópolis	2	7,14
TOTAL	28	100,00

Fonte: Cadastros Industriais Fiergs e Sebrae (2001)

O tipo jurídico das empresas selecionadas é o seguinte:

Tabela 3 : Tipo jurídico das empresas

Tipo jurídico das empresas	Quantidade de empresas	Participação %
Sociedade Anônima	20	71,43
Sociedade Limitada	8	28,57
TOTAL	28	100,00 %

Fonte: Cadastros Industriais Fiergs e Sebrae (2001)

Os segmentos ou ramos de atividade das indústrias para a realização da pesquisa, podem ser visualizados a seguir:

Tabela 4: Atividades das Indústrias

Atividade	Quantidade de empresas	Cidades	Participação %
Indústria de Produtos Alimentares	4	Caxias do Sul (2), Garibaldi (2)	14,29
Indústria de Material Elétrico, Eletrônico e de Comunicação	3	Caxias do Sul (3)	10,71
Indústria Metalúrgica	5	Farroupilha (2), Carlos Barbosa (2), Nova Bassano (1)	17,86
Indústria da Construção	1	Caxias do Sul (1)	3,57
Indústria do Mobiliário	5	Garibaldi (1), Bento Gonçalves (2), Flores da Cunha (2),	17,86
Indústria de Calçados	3	Veranópolis (2), Farroupilha (1)	10,71
Indústria Têxtil	1	Caxias do Sul (1)	3,57
Indústria de Material de Transporte	5	Caxias do Sul (4), São Marcos (1),	17,86
Indústria de Borracha	1	Nova Prata (1)	3,57
TOTAL	28		100,00

Fonte: Cadastros Industriais Fiergs e Sebrae (2001)

A amostra foi composta pelas empresas que se disponibilizaram a colaborar com a pesquisa, chegando-se a um total de 17 indústrias, isto é, 60,71% do universo identificado (28).

3.3 Coleta de Dados

Segundo Gil (1996, p. 90), “para a coleta de dados nos levantamentos são utilizadas as técnicas de interrogação: o questionário, a entrevista e o formulário. Por questionário entende-se um conjunto de questões que são respondidas por escrito pelo pesquisado.”

Nesse estudo, esse foi o instrumento escolhido para a coleta dos dados, estando formado por 35 questões fechadas e 06 abertas, elaborado com base no modelo utilizado pelo orientador desta dissertação em sua tese de doutoramento, conforme apêndice 2.

Por ocasião da qualificação do projeto, 3 questões foram alteradas em seu conteúdo e outras 3 foram excluídas.

O intuito da pesquisa era coletar dados junto às 28 empresas identificadas e, para tanto, foram feitos contatos telefônicos com as mesmas, seguindo as etapas e propósitos abaixo:

- a) ligação telefônica ao número geral da empresa (constante nos cadastros Fiergs e Sebrae), explicando o assunto e solicitando o nome do(a) contador(a) para tratar do mesmo;
- b) contato com o(a) contador(a) da empresa, explicando-lhe o objetivo da pesquisa e solicitando a participação no estudo;
- c) encaminhamento às empresas de uma carta de apresentação, do questionário e de um envelope resposta, devidamente selado.

Os questionários foram enviados entre os dias 11 e 16 de outubro de 2002, tendo-se alugado uma caixa postal para não haver extravios de correspondência. Após considerada encerrada a coleta de dados, verificou-se um número não satisfatório de retorno, representado por 50%, ou seja, 14 empresas.

Assim, julgou-se necessário um novo contato junto às empresas que não haviam retornado o questionário respondido (via correio). Para agilizar o processo, fez-se este novo envio por *e-mail*, tendo-se recebido respostas apenas de mais 3 empresas totalizando 17 respondentes, que acabaram compondo a amostra do estudo.

3.4 Tratamento e Análise dos Dados

Segundo Gil (1996, p. 56), “procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.”

Assim, as respostas dos questionários foram tabuladas e, conseqüentemente, produziram-se dados quantitativos e qualitativos, apresentados em tabelas, que foram objeto de análise descritiva.

Nas questões em que os dados das pesquisas realizadas por Ott (1997) e Souza (2000) permitiam comparação com os obtidos neste estudo, procurou-se identificar semelhanças ou discrepâncias entre os mesmos.

3.5 Limitações do Método

Tendo em vista que a amostra utilizada é não-probabilística, não é possível generalizar as informações para o universo das empresas.

Outro elemento limitador desta pesquisa é o fato de que a coleta de dados foi realizada através de envio por correio. Desse modo, pode ter levado a algum viés de resposta ou interpretação.

4 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

4.1 Caracterização dos Respondentes

Os questionários foram direcionados aos contadores das empresas com os quais haviam sido feitos contatos previamente. Obteve-se resposta de 16 contadores e um gerente, pelo fato de que nessa empresa o setor de contabilidade está centralizado na matriz localizada na cidade de São Paulo. Dos respondentes, 13 são homens (76%) e 4 mulheres (24%).

4.2 Informações sobre as Empresas

As perguntas deste tópico destinaram-se a conhecer alguns dados sobre as empresas participantes do estudo, tendo sido respondidas pela totalidade das mesmas.

4.2.1 Setores de atividade econômica das empresas

Os setores de atividade econômica das empresas da amostra estão identificadas na tabela 5, a seguir:

Tabela 5: Setor de atividade econômica das empresas

Setor de atividade	Quantidade	%
Metal-mecânico	6	35
Móveis/madeira	4	23
Equipamentos agrícolas	1	6
Construção civil	1	6
Eletro-mecânico	1	6
Veículos e componentes	1	6
Alimentação	1	6
Calçadista	1	6
Peças de reposição para veículos	1	6
Total	17	100

Na tabela acima, percebe-se uma maior participação do segmento metal-mecânico e móveis/madeira na amostra. Informações sobre estas empresas, encontradas nos seus respectivos *sites*, dão conta de que as indústrias do segmento metal-mecânico iniciaram suas atividades principalmente na fabricação de objetos de cutelaria, o que prevalece até os dias de hoje. Já o setor moveleiro sofreu uma mudança radical, passando da fabricação de instrumentos musicais, principalmente acordeões, para móveis.

4.2.2 Enquadramento das empresas em relação ao número de funcionários

As empresas em estudo estão classificadas como segue, considerando o número de funcionários.

Tabela 6: Enquadramento das empresas quanto ao número de funcionários

Número de funcionários	Quantidade	%
de 501 a 750	6	35
de 751 a 1.000	5	29
de 1.001 a 1.250	-	-
de 1.251 a 1.500	1	6
de 1.501 a 1.750	1	6
de 1.751 a 2.000	1	6
acima de 2.000	3	18
Total	17	100

A grande maioria das empresas da amostra (64%) empregam até 1.000 pessoas, o que permite supor que se trata de empresas mais intensivas em capital do que em mão-de-obra, especialmente no caso dos setores metal-mecânico e móveis/madeira.

4.2.3 Faturamento anual das empresas

O montante de faturamento anual das empresas da amostra está refletido na tabela 7

Tabela 7: Faturamento anual

Faturamento anual	Quantidade	%
até R\$ 50.000.000,00	1	6
de R\$ 50.000.000,01 a R\$ 75.000.000,00	5	29
de R\$ 75.000.000,01 a R\$ 100.000.000,00	3	18
de R\$ 100.000.000,01 a 150.000.000,00	2	12
de R\$ 150.000.000,01 a R\$ 200.000.000,00	1	6
Acima de R\$ 200.000.000,00	5	29
Total	17	100

Como se observa, praticamente metade das empresas têm um faturamento anual entre R\$ 50 milhões e R\$ 100 milhões e metade acima de 100 milhões.

4.2.4 Controle do capital

Em 13 empresas (76%) o controle é familiar. Examinando-se o estudo conduzido por Ott (1997, p. 249), verifica-se que o controle do capital era familiar em 67% das empresas pesquisadas, dando a entender que há uma prevalência das empresas familiares no Rio Grande do Sul.

4.2.5 Tipo jurídico das empresas

Questionadas sobre o tipo jurídico, as empresas informaram:

Tabela 8: Tipo jurídico das empresas

Tipo jurídico	Quantidade	%
Sociedade Anônima de Capital Fechado	9	53
Sociedade de Responsabilidade Limitada	5	29
Sociedade Anônima de Capital Aberto	3	18
Total	17	100

Prevalecem, na amostra, as sociedades anônimas de capital fechado, as quais representam 53%. As sociedades anônimas de capital aberto respondem por apenas 18% da amostra. Esta posição revela-se coerente com o comentado no item 4.2.4., ou seja, a maior incidência de empresas com controle do capital familiar. Por outro lado, comparando-se esses dados com a pesquisa de Ott (1997, p.249), percebe-se que os percentuais diferem, uma vez que naquela, 47% das empresas eram sociedades de responsabilidade limitada e 38% sociedades anônimas de capital fechado. Naturalmente deve-se levar em consideração o tamanho das duas amostras e o fato de que naquele estudo participaram, também, empresas de médio porte que na maioria das vezes estão constituídas sob a forma de sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Dentre as empresas da amostra constituídas sob a forma de sociedade anônima de capital fechado, em que prevalece o controle familiar, três pertencem ao setor metal-mecânico, uma do setor eletro-mecânico, uma ao setor móveis/madeira e uma ao setor de equipamentos agrícolas. Nas empresas de responsabilidade limitada, duas são do setor metal-mecânico, duas de móveis/madeira e uma de alimentação. As sociedades anônimas de capital aberto têm como segmento econômico, veículos/componentes e peças de reposição para veículos.

Das empresas da amostra em que o controle não é familiar, três são constituídas como sociedade anônima de capital fechado, pertencentes ao setor móveis/madeira, metal-mecânico e de construção civil. A empresa do segmento calçadista, é juridicamente constituída como sociedade anônima de capital aberto.

4.3 Informações sobre a Contabilidade Financeira, de Custos e Gerencial

4.3.1 Contabilidade financeira

4.3.1.1 Demonstrações contábeis mensais

As demonstrações contábeis mensais elaboradas pelas empresas da amostra, estão identificadas na tabela 9.

Tabela 9: Demonstrativos contábeis gerados mensalmente

Tipos de demonstrações contábeis	Quantidade	%
Balanco Patrimonial	16	94
Demonstração do resultado do exercício	16	94
Demonstração dos fluxos de caixa	9	53
Demonstração de origens e aplicações de recursos	6	35
Demonstração das mutações do patrimônio líquido	5	29
Outros	8	47

Como era de se esperar, há uma prevalência do balanço patrimonial e da demonstração de resultados, merecendo destaque o fato de que em mais da metade das empresas é elaborada, também, a demonstração dos fluxos de caixa. O item “outros” identificado pelas empresas se refere, entre outros, a: balancete mensal, acompanhamento das despesas fixas, orçamentos, relatórios de compras e vendas, planilhas de controles paralelos, margem de contribuição por mercado e por linha de produtos, demonstração de custos fixos e variáveis, geração de caixa.

Na pesquisa de Ott (1997, p. 254), a percentagem de empresas que elaboravam o balanço patrimonial e a demonstração de resultado do exercício era praticamente a mesma observada neste estudo. Houve, na comparação, um considerável aprimoramento na geração de informações para fins financeiros, visto que a demonstração de origens e aplicações de recursos era elaborada em somente 12% das empresas e a demonstração dos fluxos de caixa em somente 10% das empresas.

4.3.1.2 Disponibilidade das demonstrações contábeis

As demonstrações elaboradas mensalmente pelas empresas da amostra estão disponíveis conforme indicado na tabela 10.

Tabela 10: Disponibilidades das demonstrações contábeis

Disponibilidade dos demonstrativos contábeis	Quantidade	%
Até o dia 5 do mês seguinte	7	40
Entre o dia 6 e o dia 10 do mês seguinte	5	30
Após o dia 10 do mês seguinte	5	30
Total	17	100

Das sete empresas que têm suas demonstrações disponíveis até o dia 5 do mês seguinte, duas pertencem ao setor de móveis/madeira, duas ao setor metal-mecânico, uma pertence ao setor de peças de reposição para veículos, uma ao setor calçadista e uma ao setor eletro-mecânico. Das cinco empresas, cujos demonstrativos somente estão disponibilizados após o dia 10 do mês seguinte, três pertencem ao setor metal-mecânico, uma ao setor de alimentação e uma ao setor de móveis/madeira.

Como a amostra é representada por empresas de grande porte, considera-se preocupante este atraso na produção das informações, as quais supostamente deveriam servir à gestão, especialmente considerando-se o apoio informatizado de que podem dispor as empresas na atualidade. De qualquer forma, se comparados esses resultados com os obtidos na pesquisa elaborada por Ott (1997, p.254), percebe-se que naquela oportunidade em somente 14% das empresas as demonstrações contábeis encontravam-se disponíveis até o dia 5 do mês seguinte.

4.3.1.3 Análises sistemáticas das demonstrações contábeis mensais

Consultadas sobre a elaboração de análises mensais, quinze empresas (88%) responderam afirmativamente e duas empresas (12%) negativamente, percentuais idênticos aos obtidos na pesquisa de Ott (1997, p.255).

Os tipos de análises mais utilizados pelas empresas estão identificados na tabela 11

Tabela 11: Tipos de análises dos demonstrativos contábeis mensais

Tipos de análises	Quantidade	%
Análise comparativa em percentagem (análise vertical)	13	76
Análise através de coeficientes	12	71
Análise comparativa em valores absolutos (análise horizontal)	10	59
Outros	2	12

Nem todas as empresas assinalaram os tipos de análises que efetuam, no entanto, é possível observar que prevalecem a análise vertical (em percentagem) e a análise através de coeficientes, ambas bastante tradicionais.

Ott (1997, p. 256), identificou na sua pesquisa que as empresas estavam utilizando com maior intensidade a análise comparativa em valores absolutos e análise através de coeficientes (69% e 66%, respectivamente). A análise comparativa em percentual (vertical) estava sendo utilizada por pouco mais da metade das empresas.

4.3.2 Contabilidade de custos e gerencial

Compõem este tópico, um conjunto de dezesseis questões, sendo sete de múltipla escolha e as demais abertas.

4.3.2.1 Setor ou departamento encarregado dos cálculos de custos

Questionadas sobre a existência desse setor ou departamento, dezesseis empresas (94%) responderam afirmativamente e somente em uma empresa (6%) o mesmo não existe. Trata-se de uma empresa do setor móveis/madeira, cujo faturamento anual até R\$ 75 milhões e com número de funcionários entre 751 a 1.000. Este percentual é um pouco superior ao identificado por Ott (1997, p.256) de 88%, fato já esperado por tratar-se de grandes empresas e face ao tempo transcorrido entre uma pesquisa e outra.

Obeve-se, também, a informação de que em 36% das empresas, o setor de custos está subordinado à área de contabilidade/controladoria e em 35% à área financeira/administrativa, o que pode ser uma tendência generalizada nas empresas como um todo.

Dos ocupantes do cargo de responsável pelo setor de custos, sete são bacharéis em ciências contábeis (44%), quatro são graduados em administração (25%), três são engenheiros (19%), um é economista (6%) e um está cursando administração de empresas (6%). Seria lícito esperar um maior número de contadores responsáveis pelo setor de custos. Inclusive, no estudo conduzido por Ott (1997, p. 257), em 84% das empresas o responsável pelos cálculos dos custos era bacharel em ciências contábeis, 12% eram economistas e 4% engenheiros.

4.3.2.2 Métodos de custeio utilizados

Na questão, foram obtidas as seguintes informações:

Tabela 12: Métodos de custeio

Métodos de Custeio	Quantidade	%
Custeio por absorção	11	65
Custeio variável	5	29
Custo-padrão	2	12
Custo ABC	2	12
Unidade de esforço de produção - UEP	1	6

Constata-se que há uma preferência das empresas (65%) pela utilização do custeio por absorção, seguido do custeio variável, adotado em 29% das empresas da amostra, praticamente os mesmos percentuais apontados na pesquisa realizada por Ott (1997, p.257), e próximos dos apontados na pesquisa conduzida por Souza (2000, p.130).

Cabe ressaltar que o custo-padrão não é um método de custeio, e sim pre-determinação de custos. Todavia, nenhuma empresa respondeu que adota somente pre-determinadores de custo.

A utilização do custeio baseado em atividades (ABC) não confirma a expectativa que poderia se ter, considerando os argumentos favoráveis encontrados na literatura, a qual também registra, especialmente através de pesquisas realizadas, que as empresas não têm constatado na prática as vantagens preconizadas. A reduzida amostra também pode ter contribuído para o baixo percentual de utilização deste método de custeio, muito embora o mesmo apresenta um comportamento próximo ao identificado nas pesquisas de Ott (1997) e Souza (2000).

Os motivos alegados pelas empresas para adoção dos métodos de custeio, podem ser visualizados no quadro, a seguir:

Setor de atividade	Método de Custeio	Motivo
Peças de reposição para veículos	Custeio por absorção	Está previsto em lei
Construção civil		É o método mais utilizado e conhecido
Móveis/madeira		É o mais utilizado pelas empresas de software prestadoras de serviço e o mais prático no momento.
		Simplicidade
		Por opção
Eletro-mecânico		Não tem setor de custos
	Primeiro determinação de ordem legal (IR) – utilizamos também Sistema de UEPS	
Veículos e componentes	Custeio por absorção e custeio variável	Análises da margem de contribuição e fisco
Metal–mecânico	UEP	Maior eficiência no custeio, possibilitando de comparar diferentes processos
	Custeio por absorção e ABC	O custo por absorção, por ser um sistema legal, ou seja, aceito pelo fisco para valorar estoque e o ABC para ter um controle mais apurado dos custos globais da empresa.
	Custeio por absorção e custeio variável	Absorção (exigências fiscais) variável (formação do preço de venda)
		Fiscal e gerencial
	Custeio por absorção e custo-padrão	Segurança e facilidade de controle e avaliação
Custeio variável	Mais adequado à empresa	
Alimentação	Custeio por absorção e custo-padrão	Características do processo produtivo e relevância dos custos
Calçadista	Custo padrão e ABC	Uma melhor adequação na alocação dos recursos proporcionando maior controle no custo dos produtos e possibilitando a melhor análise nas variações de matérias-primas e DGF
Equipamentos agrícolas	Custeio variável	Melhor alocação dos custos por linhas de produtos

Quadro 22: Principais motivos para a adoção dos métodos de custos utilizados

A exigência fiscal, como esperado, destaca-se como elemento que tem contribuído para que as empresas utilizem, preferencialmente, o custeio por absorção. Cabe ainda registrar que na maioria das empresas (65%) a contabilidade de custos está integrada à contabilidade financeira.

4.3.2.3 Informações expedidas pelo setor de custos às áreas de vendas, produção, compras e planejamento

As informações consideradas mais importantes encaminhadas pelo setor de custos às áreas de vendas, produção, compras e planejamento são:

a) para o setor de vendas, as informações mencionadas pelas empresas são: formação do preço de venda (47%), margem de contribuição (29%) e margem de lucro (18%). A formação do preço de venda (37%), seguida da margem de contribuição (32%), eram as informações mais utilizadas pelas empresas participantes do estudo de Ott (1997, p.258-261);

b) as informações de custos para a área de produção são: produtividade (29%), custo hora/máquina (24%), custo por departamento (12%) e comparação previsto x realizado (6%). Comparando-se com as informações mais utilizadas pelas empresas estudadas por Ott (1997, p.258-261), destaca-se que naquelas de destacavam: informações de custos por centros de custos (37%), consumo de materiais por centros de custos (19%) e produtividade (15%);

c) para o setor de compras as informações são dispersas e incluem: análises da evolução dos custos, custo médio dos principais itens adquiridos, variações entre padrão/real, aumento médio dos preços dos componentes. A pesquisa conduzida por Ott (1997, p.258-261), revelou como informações mais utilizadas: consumo de materiais por centro de custos (26%), compras mensais de insumos (20%) e composição do estoque (15%);

d) nas informações encaminhadas ao setor de planejamento merece destaque a margem de contribuição (18%).

4.3.2.4 Estrutura organizacional

A estrutura organizacional adotada pelas empresas da amostra, pode ser visualizada no tabela, a seguir:

Tabela 13: Estrutura organizacional

Estrutura organizacional	Quantidade	%
Centro de custos	16	94
Centro de lucros	2	12

Praticamente a totalidade das empresas está organizada em centros de custos, o que parece ser bastante usual nas empresas de um modo geral, tanto que no estudo realizado por Ott (1997, p. 262), 89% das empresas adotavam este tipo de organização.

4.3.2.5 Custo total (médio) de fabricação

Indagadas sobre a composição do custo total de fabricação, as empresas da amostra, informaram:

Tabela 14: Composição média do custo total de fabricação

Elementos de custo	%
Materiais	62
Mão-de-obra direta	23
Custos indiretos de fabricação	15

Calculando a média do conjunto das empresas representadas na amostra, independente do setor a que pertencem, obteve-se a composição refletida na tabela 14, na qual é possível observar que já há uma aproximação entre a participação percentual dos custos indiretos de fabricação e a mão-de-obra direta, corroborando com o que tem sido apregoadado na literatura. Na pesquisa realizada por Ott (1997, p.262-263) esse fato era mais visível, tendo inclusive os custos indiretos de fabricação (22%) superado a mão-de-obra direta (21%). No estudo de Souza (2000, p.122) fica patente a maior participação dos custos indiretos frente à mão-de-obra direta, tendo sido apurada uma proporção de 17% contra 6,7%, respectivamente.

Evidentemente deve-se levar em consideração o tamanho da amostra e participação dos distintos setores na amostra.

A título ilustrativo, apresenta-se a composição do custo total de fabricação dos dois setores industriais mais representativos da amostra:

Tabela 15: Elementos de custo médio do setor metal-mecânico

Elementos de custo	%
Materiais	63
Mão-de-obra	22
Custos indiretos de fabricação	15

Tabela 16: Elementos de custo médio do setor móveis/madeira

Elementos de custo	%
Materiais	67
Mão-de-obra	18
Custos indiretos de fabricação	15

Observa-se que as proporções entre os elementos de custos não são muito diferentes entre estes dois setores e destes com a média geral.

4.3.2.6 Alocação dos custos indiretos aos produtos

Questionadas sobre a base adotada para a alocação dos custos indiretos aos produtos, as empresas responderam o que consta na tabela 17.

Tabela 17: Alocação dos custos indiretos aos produtos

Base de alocação dos custos indiretos aos produtos	Quantidade	%
Custo de mão-de-obra direta	8	47
Custo hora-máquina	4	24
Número de funcionários	2	12
Número de atividades	2	12
Valor dos investimentos	1	6
Não respondeu	1	6
Outros	5	29

Embora o custo da mão-de-obra direta esteja perdendo expressão no conjunto de elementos de custo, conforme visto anteriormente, este ainda serve como o principal fator de rateio dos custos indiretos aos produtos, fato observado em praticamente metade das empresas e em 39% das empresas participantes da amostra na pesquisa conduzida por Ott (1997, p.266).

O estudo de Souza (2000, p. 145-147), objetivou identificar o tratamento dado àqueles gastos que não mantêm relação direta com os produtos e/ou serviços, sob duas classificações básicas: os custos indiretos de fabricação e as despesas operacionais. Assim, das empresas analisadas, 49% utilizavam horas de mão-de-obra direta e horas de máquinas. Quanto à utilização de rateios às despesas operacionais, 30,60% utilizavam tempo dedicado, em 24,50% valor de vendas e 24,50% medidas específicas.

Como se descreve acima, o custo de mão-de-obra direta era e continua sendo bastante considerado para fins de alocação dos custos indiretos aos produtos, mesmo considerando-se que as amostras são distintas nos diversos estudos.

4.3.2.7 Principal(ais) função(ões) da contabilidade de custos

As empresas responderam esta questão identificando o que segue:

Tabela 18: Principais funções da contabilidade de custos

Principais funções da contabilidade de custos	Quantidade	%
Fornecer informações estratégicas para a tomada de decisões sobre a gestão empresarial	12	71
Determinar o custo dos bens produzidos	10	59
Fornecer informações para o planejamento e controle dos custos e receitas	8	47
Estabelecer o preço de venda dos produtos	7	41
Outros	2	12
Não respondeu	1	6

As empresas consideram como uma importante função da contabilidade de custos, o fornecimento de informações estratégicas para a tomada de decisões sobre a gestão empresarial (71%), seguida da determinação do custo dos bens produzidos (59%), de informações para o planejamento e controle dos custos e receitas (47%) e do estabelecimento do preço de venda dos produtos (41%). Este posicionamento apresenta-se coerente com as dimensões teóricas que têm sido sustentadas a respeito do papel da contabilidade de custos nas empresas, e se mostra bastante próximo do observado por Ott (1997, p.269).

4.3.2.8 Existência do cargo/função de *controller* ou equivalente

Quanto à existência deste cargo nas empresas, as respostas obtidas foram:

Tabela 19: Existência do cargo/função de *controller* ou equivalente

Existência do cargo/função de <i>controller</i> ou equivalente	Quantidade	%
Sim	9	53
Não	8	47
Total	17	100

Apesar de se tratar de empresas de grande porte, observa-se que a função do *controller* ainda não se encontra tão difundida como poderia se esperar. A maioria dos *controllers* ocupam um nível hierárquico de gerência (5) e diretoria (2), sendo quatro contadores, dois administradores e três economistas.

4.3.2.9 Grau de participação do *controller* nas atividades (decisões)

No que se refere à participação do *controller* nas diferentes atividades e/ou decisões adotadas nas empresas e, considerando a seguinte escala: 1 - não participa; 2 - fornece informações ou recomendações; 3 - fornece dados e elabora análises e 4 - participa integralmente, obteve-se:

Tabela 20: Participação do *controller* em distintas atividades

Atividades	Participação/Quantidade de empresas			
	1	2	3	4
Decisões operacionais		4		5
Decisões estratégicas		2		7
Decisões administrativas		1		8
Estabelecimento de objetivos			4	5
Avaliação do ambiente		3	2	4
Formulação e seleção de estratégias		1		8
Transformação de estratégias em planos operacionais		2		7
Transformação de estratégias em planos orçamentários		1	1	7
Controle dos planos			4	5

Observa-se que o *controller* participa de forma mais efetiva nas decisões estratégicas, decisões administrativas, formulação e seleção de estratégias, transformação de estratégias em planos operacionais e transformação de estratégias em planos orçamentários, nas empresas em estudo.

O estudo de Ott (1997), identificou a participação do *controller* de forma integral em todas as atividades do planejamento estratégico, na maior parte das empresas da amostra, especialmente nas atividades de transformação de estratégias em planos orçamentários, controle dos planos, coordenação e transformação de estratégias em planos operacionais.

4.3.2.10 Indicadores econômico-financeiros

Perguntadas sobre a existência de indicadores econômico-financeiros que periodicamente são apurados e analisados, as empresas responderam:

Tabela 21: Indicadores econômico-financeiros

Indicadores econômico-financeiros	Quantidade	%
Lucratividade das vendas	16	94
Endividamento	15	88
Liquidez	14	82
Retorno operacional dos investimentos	12	71
Rentabilidade do ativo	11	65
Imobilização do patrimônio líquido	8	47
Estrutura de capital	6	35
Outros	3	18

O acompanhamento da lucratividade das vendas, do grau de endividamento e da liquidez, despontam como os indicadores econômico-financeiros mais utilizados nas empresas da amostra.

4.3.2.11 Indicadores não-financeiros

Indagadas sobre o uso de indicadores não-financeiros, as empresas responderam:

Tabela 22: Indicadores não-financeiros

Indicadores não-financeiros	Quantidade	%
Produtividade	17	100
Prazo de entrega	14	82
Qualidade	13	76
Satisfação de clientes	12	71
Gestão dos recursos humanos	11	65
Atividades dos concorrentes	10	59
Inovação de produtos	7	41
Flexibilização da organização	4	24
Outros	2	12

Os indicadores de produtividade, prazo de entrega, qualidade, satisfação de clientes, gestão dos recursos humanos e atividades dos concorrentes, são os mais utilizados nas empresas selecionadas, demonstrando que nas mesmas se está dando atenção ao acompanhamento do desempenho empresarial empregando, também, indicadores qualitativos, o que se mostra coerente com o apregoado na literatura.

No estudo de Ott (1997, p. 303), percebe-se que os indicadores de produtividade, qualidade, satisfação dos clientes e prazo de entrega, eram os mais utilizados pelas empresas (86%, 68%, 66%, 65%, respectivamente).

4.4 Informações sobre a Utilização do Método de Custos Baseado em Atividades (ABC)

Tendo em conta a importância deste sistema de custos para a gestão empresarial, pretendeu-se conhecer o grau de utilização do mesmo nas empresas analisadas. Para tanto, formulou-se um conjunto de sete perguntas cujas respostas permitiram constatar que:

1 – Somente em duas empresas (12%) este sistema está sendo utilizado, uma do setor metal-mecânico e uma do setor de calçados, ambas com mais de 2.000 empregados e com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões, a maioria (65%) não têm intenção de implantá-lo e quatro empresas admitem implantá-lo dentro dos próximos três anos.

No estudo de Ott (1997, p. 272-273), 16% das empresas estavam utilizando o sistema de custos baseado em atividades, sendo que as que não o haviam implantado mencionaram: têm intenção de implantá-lo nos próximos 2 ou 3 anos (33%), e não tem planos de implantá-lo (38%), enquanto que na pesquisa de Souza (2000, p.137) somente três empresas (6,10%) tinham implantado o ABC ou estavam em fase de implantação, outras três estavam avaliando o sistema, (79,6%) não tinham avaliado a possibilidade de implantação e quatro empresas (8,20%) avaliaram e rejeitaram a implantação.

2 – As duas empresas que utilizam o sistema ABC o estão fazendo há menos de um ano e esperam obter uma maior exatidão no cálculo do custo dos produtos e uma maior qualidade de informações para a tomada de decisões. Declaram que estavam satisfeitas com o sistema anterior, mas que o mesmo necessitava de melhorias.

3 – Como o período de implantação do ABC é ainda muito recente nas empresas que o estão utilizando, ainda não foi possível às mesmas avaliar se algum produto deva ter sua produção descontinuada.

4.5 Informações sobre a Gestão Empresarial

4.5.1 Adoção de departamentos, seções ou centros de responsabilidade

Consultadas sobre a adoção de departamentos, seções ou centros de responsabilidade, todas as empresas da amostra responderam afirmativamente. O mesmo havia sido observado na pesquisa de Ott (1997).

Praticamente dois terços das empresas têm implantado sistema orçamentário anual com revisões mensais e/ou semestrais. Dados da pesquisa de Ott (1997, p. 299) revelam, também, que cerca de dois terços das empresas utilizavam sistema de controle orçamentário, sendo que em 80% destas a base era anual com revisões mensais e/ou trimestrais.

No tocante à finalidade de elaboração do orçamento, mais da metade das empresas mencionaram o planejamento de toda a sua atividade, seguido da avaliação da atuação dos diversos departamentos e da distribuição de recursos entre os departamentos, corroborando com o que foi observado na pesquisa conduzida por Ott (1997).

Pouco mais da metade das empresas mencionaram que as informações que obtêm de seus orçamentos servem para apoiar a adoção de decisões gerenciais, e pouco mais de um terço assinalaram que as informações servem para o controle das atividades desenvolvidas. Este mesmo papel era desempenhado pelo orçamento nas empresas pesquisadas por Ott (1997), porém com percentuais um pouco diferentes.

No que se refere aos objetivos das empresas estudadas, três fazem referência à maximização de resultados. Os demais objetivos informados envolvem remuneração dos investidores, satisfação de funcionários e clientes, fornecedores e comunidade. A maximização de resultados também foi apontada pelas empresas participantes do estudo desenvolvido por Ott (1997, p. 301) como seu principal objetivo, seguida da obtenção de vantagens competitivas.

4.5.2 Utilização do sistema de gestão e mensuração de desempenho *balanced scorecard*

Uma última questão formulada às empresas indagava sobre a possível utilização por parte das mesmas do *balanced scorecard*. A grande maioria (88%) respondeu que não o utiliza, enquanto duas empresas o estão utilizando há um ano e dois anos, respectivamente.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta a conclusão a que se chegou com este estudo, e as recomendações para futuras pesquisas, tendo em vista as limitações do mesmo.

5.1 Conclusão

Tendo por premissa a importância do uso da informação contábil nas empresas, como elemento indispensável para apoiar o processo de tomada de decisão, cabe ressaltar alguns pontos relevantes identificados nesse estudo.

O balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício se destacam como as demonstrações contábeis mais importantes nas empresas, muito embora seja possível observar que tanto a demonstração de origens e aplicações de recursos como a demonstração dos fluxos de caixa crescem em utilização.

Não obstante, o grau de informatização atingido pela contabilidade nas empresas de modo geral, e nas grandes empresas em particular, ainda se observa nas empresas em estudo um preocupante atraso na disponibilização das informações que, se espera, deveriam contribuir de forma decisiva para a adoção de decisões.

Da mesma forma não é tranquilizante constatar que a responsabilidade pela área de custos nas empresas não está sendo exercida na sua maioria por contadores, o que permite especular-se acerca da qualificação destes profissionais ou, mais propriamente, acerca da qualidade de sua formação nas instituições de ensino superior.

Outro aspecto a se ressaltar, diz respeito à preferência das empresas pela utilização do custeio por absorção, alegado pelas mesmas como aquele aceito pela legislação do imposto de renda, sobre outros sistemas de custeio como, por exemplo, o custeio baseado em atividades ou o custeio-meta, que supostamente poderiam oferecer às mesmas melhor resposta em termos gerenciais. Pode-se inferir que talvez haja pouco conhecimento dos profissionais contábeis acerca dos diversos sistemas de custeio, fruto de um tratamento pouco exaustivo em sala de aula ou decorrente da falta de adoção de um processo de educação continuada por parte dos mesmos.

O acompanhamento do desempenho das empresas vem sendo efetuado através de análises econômico-financeiras mensais, focadas principalmente no exame do grau de endividamento, de liquidez e retorno operacional dos investimentos, aos quais começam a somar-se com maior intensidade de indicadores denominados de não-financeiros ou qualitativos, ou seja, aqueles que induzem o resultado, como os indicadores de produtividade, prazo de entrega, qualidade e satisfação de clientes, importantes para que as empresas atinjam seu objetivo de maximização dos resultados.

Utilizou-se, para fins de comparação, os resultados de pesquisas realizadas em épocas anteriores e com amostras distintas, tanto em seus tamanhos quanto em relação ao perfil das empresas estudadas, mesmo assim pode-se perceber que, de maneira geral, não há grande mudança no comportamento das empresas, especialmente, nas sediadas no Estado do Rio Grande do Sul, as quais por sua natureza de empresas familiares sofrem uma administração mais conservadora.

Por último cabe ressaltar, que a confrontação da teoria com a prática é extremamente relevante em momentos de transformação de mercado. Como a contabilidade é uma fonte de informações oportunas e importantes de forma a contribuir com o processo de tomada de decisão nas empresas, a pesquisa caracteriza-se como mais uma pequena contribuição ao melhoramento da missão dessa área de conhecimento.

5.2 Recomendações

Reconhecendo as limitações do presente estudo, especialmente, pela pequena amostra e definição de uma única região, ainda que importante no cenário econômico do Rio Grande do Sul, pode-se recomendar que o mesmo seja desenvolvido no âmbito de todo o Estado, permitindo inclusive que na análises dos dados se faça comparações quanto ao comportamento das empresas por regiões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANSOFF, I. **A Nova Estratégia Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990, tradução Antônio Zoratto Sanvicente.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial** 2^a edição, São Paulo: Ed. Brasiliense, 1977, tradução de Osmar Nicolini.

ATKINSON, Anthony A., *et al.* **Contabilidade Gerencial**, São Paulo: Atlas, 2000, tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá.

BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria Geral dos Sistemas** 2^a ed., Brasília: Ed. Vozes, 1975.

BEUREN, Ilse Maria **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGES, Ana. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, 25 de fevereiro de 2002, Caderno Empresas & Negócios, p. 07.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Lei n° 6.404**, de 15 de dezembro de 1976.

BRASIL. **Deliberação CVM n° 29/86**.

BRASIL. **Instrução CVM n° 059/86**.

BRASIL. **Resolução CFC n° 785/95**, de 28 de julho de 1995. Aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil.

CD – ROM FEE. Anuário Estatístico, Porto Alegre, 2001.

CD – ROM FIERGS. Cadastro Industrial, Porto Alegre, 2001.

CD – ROM SEBRAE. Cadastro Empresarial do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **A importância da contabilidade na tomada de decisões.** In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 14., 1992. Salvador. Brasília: CFC, 1992, v. 4 p. 3-20.

DRUCKER, Peter F. **O advento da nova organização** In **Gestão do conhecimento** (Harvard Business Review) Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 9-26. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3^a ed., São Paulo: Atlas, 1996.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** 5^a ed., São Paulo: Atlas, 1999, tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em www.ibge.gov.br acesso em 17.07.2002

IMAI MASAACKI. **Princípios do Kaizen** In: VILELA, Angélica. *Gazeta Mercantil*, 30 de julho de 2002, p. c-2.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 6^a ed., São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **A estratégia em ação: *balanced scorecard*.** 11^a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, tradução de Luiz Euclides Trindade Frazão Filho.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 8^a ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análises financeira de balanços: abordagem básica e gerencial.** 4^a ed. São Paulo: Atlas, 1997.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial.** São Paulo: Atlas, 1986.

OLIVEIRA, Luís Martins de, PEREZ JR. José Hernandez, SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002.

OTT, Ernani. **La información contable y el proceso de toma de decisiones.** San Sebastián, 1997 – Tese de Doutorado, Universidad de Deusto – Espanha.

OTT, Ernani. Sistema de informação contábil: exigências atuais. In: VANTI, Adolfo Alberto (org.) **Gestão da Tecnologia Empresarial e da Informação: Conceitos e estudos de Casos.** 1^a ed. São Paulo: Internet, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 3^a ed., São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise.** São Paulo: Atlas, 1998.

RICARDINO, Álvaro Augusto Filho. **Do Steward ao Controller: quase mil anos de Management Accounting.** São Paulo, 1999. Dissertação – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos.** São Paulo: Atlas, 1997. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves; revisão técnica Eliseu Martins.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHMIDT, Paulo A tecnologia de informação como suporte ao sistema de informação contábil. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre: CRCRS, v. 22, n^o 75, Out/Dez. 1993, p. 43-50.

SECRETARIA DA COORDENAÇÃO E PLANEJAMENTO (www.scp.rs.gov.br) acesso em 29.07.2002.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (www.receita.fazenda.gov.br) acesso em 05.07.2002.

SIMON, Herbert A. **A capacidade de Decisão e de Liderança.** São Paulo: Editora Fundo de Cultura S.A. 1960, tradução de Diógenes Machado.

SOUZA, Marcos Antônio. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas Multinacionais.** São Paulo, FEA/USP, 2000, Tese (doutorado) .

THOMPSON, Artur A., A. J. Strickland III **Planejamento Estratégico: elaboração, implementação e execução** - São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2002, tradução de Francisco Roque Monteiro Leite.

APÊNDICES

São Leopoldo, outubro de 2002.

Prezados Senhores

O aluno MÁRIO ALEX PEDERSEN, do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis de nossa instituição, está elaborando sua Dissertação que trata do " Uso da informação contábil no processo decisório em indústrias de grande porte da região da serra do Rio Grande do Sul."

Para tanto, elaborou o questionário anexo com vistas a subsidiar a parte aplicada de sua pesquisa, cujas respostas serão tratadas de forma coletiva, não havendo em nenhum momento identificação da empresa pesquisada.

Gostaríamos de poder contar com vossa colaboração respondendo as questões apresentadas, e comprometemo-nos a enviar, posteriormente, um relatório com as conclusões do estudo.

Agradecemos antecipadamente a vossa acolhida e colaboração.

Atenciosamente

Prof. Dr. Ernani Ott

Orientador

PESQUISA

Disponibilização da informação contábil no processo decisório em indústrias de grande porte da região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul

INFORMAÇÕES SOBRE A EMPRESA

1. Assinale o setor de atividade econômica a que pertence a empresa

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> 1. alimentação | <input type="checkbox"/> 2. bebidas |
| <input type="checkbox"/> 3. borracha | <input type="checkbox"/> 4. calçadista |
| <input type="checkbox"/> 5. embalagem | <input type="checkbox"/> 6. eletro-mecânico |
| <input type="checkbox"/> 7. equipamentos agrícolas | <input type="checkbox"/> 8. metal-mecânico |
| <input type="checkbox"/> 9. móveis/madeira | <input type="checkbox"/> 10. peças de reposição de veículos |
| <input type="checkbox"/> 11. plástico/papel e celulose | <input type="checkbox"/> 12. química |
| <input type="checkbox"/> 13. têxtil/vestuário | <input type="checkbox"/> 14. outro:..... |

2. Informe o enquadramento da empresa em relação ao número de funcionários.

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> 1. até 500 | <input type="checkbox"/> 2. de 501 a 750 |
| <input type="checkbox"/> 3. de 751 a 1.000 | <input type="checkbox"/> 4. de 1.001 a 1.250 |
| <input type="checkbox"/> 5. de 1.251 a 1.500 | <input type="checkbox"/> 6. de 1.501 a 1.750 |
| <input type="checkbox"/> 7. de 1.751 a 2.000 | <input type="checkbox"/> 8. acima de 2.000 |

3. Informe o faturamento anual da empresa.

- 1. até R\$ 50.000.000,00
- 2. de R\$ 50.000.000,01 a R\$ 75.000.000,00
- 3. de R\$ 75.000.000,01 a R\$ 100.000.000,00
- 4. de R\$ 100.000.000,01 a R\$ 150.000.000,00
- 5. de R\$ 150.000.000,01 a R\$ 200.000.000,00
- 6. acima de R\$ 200.000.000,00

4. Quanto ao controle do capital, a empresa pode ser enquadrada como familiar?

- | | |
|---------------------------------|---------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1. Sim | <input type="checkbox"/> 2. Não |
|---------------------------------|---------------------------------|

5. Assinale o tipo jurídico da empresa:

- 1. Sociedade de responsabilidade limitada
- 2. Sociedade Anônima de Capital Fechado
- 3. Sociedade Anônima de Capital Aberto

USO DA CONTABILIDADE FINANCEIRA, DE CUSTOS E GERENCIAL

6. São gerados demonstrativos contábeis mensalmente na empresa?

1. Sim 2. Não

7. Se a resposta for afirmativa, identifique-os abaixo:

1. Balanço Patrimonial
 2. Demonstração do Resultado do Exercício
 3. Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos
 4. Demonstração dos Fluxos de Caixa
 5. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
 6. Outro (s):

.....

8. Os demonstrativos contábeis estão disponíveis:

1. até o dia 5 do mês seguinte
 2. entre o dia 6 e o dia 10 do mês seguinte
 3. após o dia 10 do mês seguinte

9. Existe na empresa uma sistemática de análise das demonstrações contábeis mensais?

1. Sim 2. Não

10. Assinale o tipo de análise:

1. análise comparativa em percentual (análise vertical)
 2. análise comparativa em valores absolutos (análise horizontal)
 3. análise através de coeficientes
 4. outro (s)

.....

11. Existe na empresa um setor ou departamento encarregado dos cálculos de custos?

1. Sim 2. Não

12. Se a resposta for afirmativa, a que área ou departamento está subordinado?

.....

13. Mencione a titulação acadêmica do responsável pelos cálculos de custos.

.....

14. Assinale o(s) método(s) de cálculo de custos adotado(s) na empresa.

- 1. Custeio por Absorção
- 2. Custo Baseado em Atividades - ABC
- 3. Custo-padrão
- 4. Custeio variável
- 5. Custeio-meta
- 6. Custeio-kaizen
- outro (s).....

15. Qual o principal motivo para a adoção do (s) método (s) de custo utilizado (s) na empresa?

.....

16. A contabilidade de custos:

- 1. está integrada com a contabilidade financeira
- 2. é independente da contabilidade financeira

17. Mencione as principais informações fornecidas pelo setor de custos para as áreas de:

1. vendas

.....

.....

2. produção.....

.....

.....

3. compras.....

.....

.....

4. planejamento.....

.....

.....

18. Assinale a estrutura da organização adotada pela empresa.

- 1. centro de custos
- 2. centro de lucros
- 3. centro de ingressos
- 4. centro de investimentos
- 5. centro de gastos
- 6. Outro (s)

19. Mencione a composição (média) do custo total de fabricação.

materiais (matéria prima e materiais auxiliares)	%
mão-de-obra direta (com encargos)	%
custos indiretos de fabricação	%
TOTAL	100	%

20. Qual é a base adotada pela empresa para alocação dos custos indiretos aos produtos?

- () 1. custo de mão de obra direta
- () 2. custo hora-máquina
- () 3. atividades (sistema ABC)
- () 4. número de funcionários
- () 5. valor dos investimentos
- () 6. outro (s)

21. Assinale a(s) principal(ais) função(ões) da contabilidade de custos na empresa?

- () 1. determinar o custo dos bens produzidos
- () 2. estabelecer o preço de venda dos produtos
- () 3. fornecer informações para o planejamento e controle dos custos e receitas
- () 4. fornecer informações estratégicas para a tomada de decisões sobre a gestão empresarial.
- () 5. outra (s):.....

.....

22. Existe na empresa o cargo/função de *controller* ou equivalente?

- () 1. Sim
- () 2. Não

23. Se a resposta ao item anterior for afirmativa, mencione:

seu nível hierárquico.....

sua titulação acadêmica.....

24. Assinale o grau de participação do “controller” em distintas atividades na empresa, indicando em cada etapa o número correspondente aos seguintes graus de participação.

- 1- não participa**
- 2- fornece informações ou recomendações**
- 3- fornece dados e elabora análises**
- 4- participa integralmente**

- () decisões operacionais
- () decisões estratégicas
- () decisões administrativas
- () estabelecimento de objetivos
- () avaliação do ambiente
- () formulação e seleção de estratégias
- () transformação de estratégias em planos operacionais
- () transformação de estratégias em planos orçamentários
- () controle dos planos
- () outro (s).....

.....

.....

25. A empresa tem um número determinado de indicadores econômico-financeiros que periodicamente são checados e analisados como:

- () 1. Liquidez
- () 2. Rentabilidade do ativo
- () 3. Lucratividade das vendas
- () 4. Estrutura de capital
- () 5. Retorno operacional dos investimentos
- () 6. Endividamento
- () 7. Imobilização do patrimônio líquido
- () 8. Outro (s)

.....

26. A empresa tem um número determinado de indicadores não-financeiros que periodicamente são checados e analisados como:

- () 1. Produtividade
- () 2. Flexibilidade da organização
- () 3. Prazo de entrega
- () 4. Satisfação de clientes
- () 5. Gestão dos recursos humanos
- () 6. Inovação de produtos
- () 7. Atividades dos concorrentes
- () 8. Qualidade
- () 9. Outro (s)

.....

USO DO SISTEMA DE CUSTO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

27. A empresa utiliza sistema de custos ABC ?

1. Sim 2. Não

28. Se não é utilizado o sistema ABC, existe intenção de utilizá-lo?

- no próximo ano
 nos próximos 2 ou 3 anos
 não há intenção de implantar

NOTA – PASSAR PARA A PERGUNTA n ° 34 EM CASO DE NÃO UTILIZAR SISTEMA ABC

29. Há quanto tempo a empresa utiliza o ABC ?

- menos de um ano
 entre 1 e 3 anos
 entre 3 e 5 anos
 entre 5 e 7 anos
 mais de 7 anos

30. Qual a motivação que conduziu à implantação do sistema ABC ?

- permite uma maior exatidão no cálculo de custos dos produtos.
 permite a eliminação progressiva dos custos de atividades que não adicionam valor ao produto.
 oferece aos dirigentes maior qualidade de informações para a tomada de decisões.
 possibilita a implantação da gestão baseada em atividades (ABM)
 outra (s)

31. Antes de implantar o sistema ABC, como se comportava o método de cálculo de custo dos produtos na empresa?

- não era satisfatório
 era satisfatório mas necessitava de melhorias
 era satisfatório
 era plenamente satisfatório

32. Depois de implantar o sistema ABC, como se comporta o método de cálculo de custo dos produtos na empresa?

- não é satisfatório
 é satisfatório mas necessita de melhorias
 é satisfatório
 é plenamente satisfatório

33. Com a implantação do sistema ABC, houve descontinuidade na fabricação de algum produto?

- nenhum produto
- poucos produtos
- número significativo de produtos

INFORMAÇÕES SOBRE A GESTÃO EMPRESARIAL

34. A empresa está estruturada em departamentos, seções ou centros de responsabilidade?

- 1. Sim
- 2. Não

35. A empresa adota um sistema de elaboração orçamentária ?

- 1. Sim
- 2. Não

36. Se a resposta for afirmativa, qual é a periodicidade com que é elaborado o orçamento ?

- 1. mensalmente
- 2. trimestralmente
- 3. semestralmente
- 4. anualmente
- 5. Outro (s)

37. Informe a periodicidade com que é realizada a revisão orçamentária ?

- mensal
- trimestral
- semestral
- anual

38. Com que finalidade é elaborado o orçamento ?

- para distribuir os recursos entre os diversos departamentos
- para avaliar a atuação dos diversos departamentos
- para planejar toda a atividade da empresa
- outro.....

39. Como a empresa utiliza as informações proporcionadas pelo sistema orçamentário ?

- servem para o controle das atividades desenvolvidas
- servem para medir, avaliar e criar recompensas (compensação)
- servem para apoiar a adoção de decisões gerenciais
- outro

40. Qual é o principal objetivo da empresa?

.....
.....
.....

41. É utilizado na empresa o sistema de gestão e medição de desempenho *Balanced Scorecard* ou equivalente ?

() 1. Sim Há quanto tempo:..... () 2. Não

ANEXOS

										Serviços			REGIÃO SERRA		
Município	Agropecuária	%	Indústria	%	Comércio	%	Demais ser.	%	Total%	V A B	P I B %	% IND	% AGRO	% SERV	
Antônio Prado	39.062.057	31,70	43.333.292	35,16	3.605.122	2,93	37.228.340	30,21	33,14	123.228.811	1,58	0,56	0,50	0,52	
Bento Gonçalves	43.690.076	4,52	553.115.059	57,26	50.842.879	5,26	318.289.506	32,95	38,21	965.937.519	12,36	7,08	0,56	4,72	
Boa Vista do Sul	23.308.804	71,97	309.332	0,96	231.299	0,71	8.535.905	26,36	27,07	32.385.339	0,41	0,00	0,30	0,11	
Campestre da Serra	22.013.253	65,11	2.166.567	6,41	370.747	1,10	9.257.996	27,38	28,48	33.808.562	0,43	0,03	0,28	0,12	
Carlos Barbosa	19.050.577	7,96	142.721.901	59,67	11.050.319	4,62	66.356.205	27,74	32,36	239.179.003	3,06	1,83	0,24	0,99	
Caxias do Sul	145.192.935	3,78	2.234.877.131	58,20	277.613.894	7,23	1.182.303.932	30,79	38,02	3.839.987.893	49,13	28,59	1,86	18,68	
Cotiporã	9.729.415	39,66	3.916.325	15,96	488.513	1,99	10.400.475	42,39	44,38	24.534.728	0,31	0,05	0,12	0,14	
Fagundes Varela	7.916.464	20,10	22.987.914	58,36	208.912	0,53	8.273.251	21,01	21,54	39.386.541	0,5	0,29	0,10	0,11	
Farroupilha	69.458.544	12,19	267.106.586	46,87	61.875.814	10,86	171.488.432	30,09	40,95	569.929.375	7,29	3,42	0,89	2,98	
Flores da Cunha	74.224.398	28,22	104.888.708	39,87	8.306.456	3,16	75.640.005	28,75	31,91	263.059.567	3,37	1,34	0,95	1,08	
Garibaldi	53.305.814	13,17	228.970.125	56,56	18.181.507	4,49	104.350.575	25,78	30,27	404.808.020	5,18	2,93	0,68	1,57	
Guabiju	5.515.879	48,60	204.530	1,80	318.659	2,81	5.310.767	46,79	49,60	11.349.836	0,15	0,00	0,07	0,07	
Guaporé	15.241.438	13,51	40.117.943	35,56	7.414.433	6,57	50.050.384	44,36	50,93	112.824.199	1,44	0,51	0,19	0,73	
Ipê	21.938.528	58,65	1.774.282	4,74	484.340	1,29	13.209.812	35,31	36,61	37.406.962	0,48	0,02	0,28	0,18	
Montauri	8.018.250	60,74	27.218	0,21	89.685	0,68	5.065.887	38,37	39,05	13.201.041	0,17	0,00	0,10	0,07	
Monte Belo do Sul	10.195.296	54,76	1.167.439	6,27	203.660	1,09	7.050.721	37,87	38,97	18.617.116	0,24	0,02	0,13	0,09	
Nova Araça	8.196.426	31,30	7.405.323	28,28	986.224	3,77	9.596.954	36,65	40,42	26.184.927	0,33	0,09	0,10	0,13	
Nova Bassano	13.547.827	13,76	60.517.571	61,48	1.216.228	1,24	23.151.661	23,52	24,76	98.433.286	1,26	0,77	0,17	0,31	
Nova Pádua	35.954.931	76,21	1.466.754	3,11	719.489	1,53	9.038.399	19,16	20,68	47.179.573	0,6	0,02	0,46	0,12	
Nova Prata	15.671.460	7,00	142.933.556	63,84	8.000.281	3,57	57.272.671	25,58	29,16	223.877.968	2,86	1,83	0,20	0,83	
Nova Roma do Sul	14.323.913	56,78	1.802.075	7,14	487.334	1,93	8.612.049	34,14	36,07	25.225.370	0,32	0,02	0,18	0,12	
Paráí	12.124.465	30,27	12.124.680	30,27	2.070.435	5,17	13.730.822	34,28	39,45	40.050.402	0,51	0,15	0,15	0,20	
Protásio Alves	5.159.672	42,93	692.834	5,76	163.272	1,36	6.002.773	49,95	51,30	12.018.550	0,15	0,01	0,06	0,08	
Santa Tereza	11.183.756	63,65	412.925	2,35	117.307	0,67	5.858.040	33,34	34,00	17.572.028	0,22	0,01	0,14	0,07	
São Jorge	9.794.670	53,09	533.360	2,89	514.338	2,79	7.607.084	41,23	44,02	18.449.451	0,24	0,01	0,13	0,11	
São Marcos	37.067.929	23,06	51.739.343	32,18	6.068.053	3,77	65.899.369	40,99	44,76	160.774.694	2,06	0,66	0,47	0,92	
São Valentim do Sul	9.323.511	58,70	813.196	5,12	139.263	0,88	5.608.054	35,31	36,18	15.884.023	0,2	0,01	0,12	0,07	
Serafina Corêa	24.098.887	17,02	76.611.954	54,10	7.755.429	5,48	33.147.505	23,41	28,88	141.613.774	1,82	0,98	0,31	0,53	
União da Serra	8.839.687	64,28	61.574	0,45	63.398	0,46	4.787.674	34,81	35,27	13.752.334	0,18	0,00	0,12	0,06	
Veranópolis	13.576.874	6,49	127.026.702	60,69	8.998.098	4,30	59.702.810	28,52	32,82	209.304.483	2,68	1,63	0,17	0,88	
Vila Flores	9.130.694	38,78	6.252.097	26,55	473.391	2,01	7.689.410	32,66	34,67	23.545.591	0,3	0,08	0,12	0,10	
Vista Alegre do Prata	7.446.341	56,34	32.694	0,25	77.593	0,59	5.660.093	42,83	43,41	13.216.721	0,17	0,00	0,10	0,07	
Sub total	803.302.771	10,28	4.138.110.990	52,94	479.136.372	6,13	2.396.177.561	30,65	36,78	7.816.727.687	100	52,94	10,28	36,78	
RS	9.375.124.780	13,29	26.451.858.749	37,50	6.891.954.499	9,77	27.823.445.068	39,44	49,21	70.542.383.095	100				
PIB P/ SEGMENTO	8,57		15,64		6,95		8,61								
PIB ESTADUAL	1,14		5,87		0,68		3,40			11,08					

Quadro 23: Valor Adicionado Bruto (VAB), por setores de atividade econômica dos municípios da região da Serra do RS - 1999

Fonte: FEE (Anuário Estatístico 2001)

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUTORIZAÇÃO

Eu, Mario Alex Pedersen, CPF 919.240.900-82, autorizo o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS, a disponibilizar a Dissertação de minha autoria sob título Disponibilização da Informação Contábil no Processo Decisório em Indústrias de Grande Porte da Região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul, orientada pelo professor Doutor Ernani Ott, para:

Consulta Sim Não

Empréstimo Sim Não

Reprodução:

Parcial Não

Total Não

Divulgar e disponibilizar na Internet gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o texto integral da minha Dissertação citada acima, no site do Programa, para fins de leitura e/ou impressão pela Internet:

Parcial Sim Não

Total Sim Não

Sumário: Sim Não

Resumo: Sim Não

Capítulos: Sim Não Quais_

Bibliografia: Sim Não

Anexos: Sim Não

São Leopoldo, 20/03/2003

Mario Alex Pedersen

Prof. Dr. Ernani Ott
Orientador