

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
PROJETO MULTINSTITUCIONAL UNOESC UfC UNIPLAC**

**A CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL:  
UM ESTUDO DE CASO DO SETOR MADEIREIRO DO MUNICÍPIO DE LAGES**

**JORGE ANTONIO DA ROSA**

**FLORIANÓPOLIS/SC  
2000**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
PROJETO MULTINSTITUCIONAL UNOESC UnC UNIPLAC**

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**

**A CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL:  
UM ESTUDO DE CASO DO SETOR MADEIREIRO DO MUNICÍPIO DE LAGES**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração.

**Orientador: Prof. Dr. Nelson Colossi**

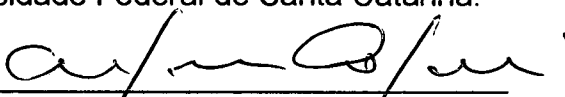
**JORGE ANTONIO DA ROSA**

**Florianópolis, maio de 2000**


**A CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL:  
UM ESTUDO DE CASO DO SETOR MADEIREIRO DO MUNICÍPIO DE LAGES**

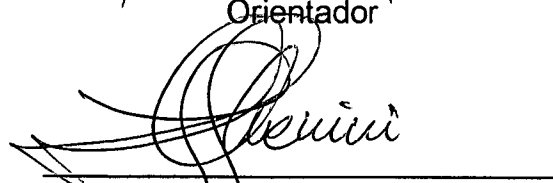
**Jorge Antonio da Rosa**

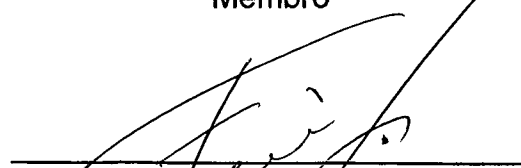
Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Administração (área de concentração em Políticas e Gestão Institucional) e aprovada, na sua forma final, pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Nelson Colossi  
Coordenador

Apresentada à Comissão Examinadora integrada pelos professores:

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Nelson Colossi  
Orientador

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Pedro Carlos Schenini  
Membro

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Almeri Paulo Finger  
Membro

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que me iluminou durante todo esse percurso, permitindo-me chegar ao fim de mais uma etapa.

A minha esposa e meus filhos pelo carinho e incentivos recebidos durante o curso.

À Universidade do Planalto Catarinense - UNIPLAC entidade que me proporcionou a possibilidade de realizar este curso de mestrado.

Aos funcionários e a equipe de assessoria de Ensino e Pesquisa desta Universidade.

Ao professor orientador Dr. Nelson Colossi, pela colaboração e orientações que oportunizaram esclarecimentos valiosos para que meu trabalho fosse concluído.

Aos demais professores do curso e ao pessoal administrativo da Coordenadoria de Pós-graduação em Administração -CPGA/UFSC, pelo incentivo a cada momento, que me levaram a crescer e concluir o presente curso.

Aos colegas do curso de mestrado pela amizade e companheirismo que nos uniu nesta caminhada.

# SUMÁRIO

<b>LISTA DE TABELAS .....</b>	<b>v</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>vi</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>vii</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	2
1.2 OBJETIVOS.....	3
1.3 JUSTIFICATIVA .....	4
1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO .....	5
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>6</b>
2.1 CONCEITOS PRELIMINARES .....	6
2.1.1 <i>Conceito de Contabilidade</i> .....	6
2.1.2 <i>Finalidade da contabilidade</i> .....	7
2.1.3 <i>Os Usuários da Contabilidade</i> .....	8
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	9
2.3 DIFERENCIANDO CONTABILIDADE GERENCIAL DE CONTABILIDADE FINANCEIRA .....	11
2.4 ÁREAS ABRANGIDAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	13
2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO .....	18
2.5.1 <i>Estrutura de Um Sistema de Informação Contábil</i> .....	21
2.5.2 <i>Usuários do sistema de informação contábil</i> .....	22
2.6 INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL .....	25
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>34</b>
3.1 ESPECIFICAÇÃO E TIPO DE PESQUISA .....	34
3.2 QUESTÕES DE PESQUISA .....	36
3.3 POPULAÇÃO .....	36
3.4 MÉTODO DE PESQUISA .....	37
3.5 COLETA DOS DADOS .....	41
3.6 ANÁLISE DOS DADOS .....	42
3.7 APRESENTAÇÃO DOS DADOS .....	43
3.8 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	43
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>44</b>
4.1 ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO APLICADO NAS ENTREVISTAS .....	44
4.2 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS ESTUDADAS .....	47
4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS APRESENTADOS.....	52
4.3.1 <i>Caracterização das empresas estudadas</i> .....	53
4.3.2 <i>Caracterização do Sistema de Controle Gerencial</i> .....	53
<b>5 CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....</b>	<b>66</b>
5.1 CONCLUSÕES .....	66
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	68
5.3 SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS .....	69
<b>6 ANEXO.....</b>	<b>71</b>
<b>7 BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>79</b>

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Relação tamanho da empresa X realização da contabilidade.....	53
Tabela 2 - Relação tamanho da empresa X atualização da contabilidade.....	54
Tabela 3 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração ao balancete do setor contábil. .....	55
Tabela 4 - Relação tamanho da empresa X periodicidade em que a administração recebe o balancete do setor contábil.....	55
Tabela 5 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração ao relatório de receitas, custos e despesas.....	56
Tabela 6 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração à relatórios contendo análise econômica e financeira da empresa.....	57
Tabela 7 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração à relatórios contendo uma análise do ponto de equilíbrio.....	58
Tabela 8 - Relação tamanho da empresa X elaboração de orçamentos.....	59
Tabela 9 - Relação tamanho da empresa X utilização de demonstração do movimento diário de caixa e bancos.....	60
Tabela 10 - Relação tamanho da empresa X utilização do sistema de fluxo de caixa para tomada de decisões na área financeira.....	61
Tabela 11 - Relação tamanho da empresa X número de pessoas que tomam decisões na empresa.	61
Tabela 12 - Relação tamanho da empresa X utilização de sistemas formais de controle gerencial....	62
Tabela 13 - Relação tamanho da empresa X opinião dos gestores em relação à afirmação de que as informações contidas nos controles gerenciais estão defasadas para atender às necessidades momentâneas da empresa.....	63
Tabela 14 - Relação tamanho da empresa X reconhecimento de que os instrumentos gerenciais de controle favorecem à tomada de decisão.....	64
Tabela 15 - Relação tamanho da empresa X confirmação de que os controles gerenciais são importantes para o tamanho da empresa.....	64
Tabela 16 - Relação tamanho da empresa X utilização dos relatórios contábeis como instrumento no processo decisório.....	65

## RESUMO

Visando a melhoria da qualidade da gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages, face as suas necessidades contábeis, o presente trabalho arrola primeiramente um aprofundamento teórico a respeito dos principais elementos que compõem a contabilidade gerencial, e na seqüência, utilizando-se de uma pesquisa de campo é realizado um estudo da realidade, com o intuito de identificar tanto as falhas quanto as inovações vivenciadas no setor contábil, pois a maneira como uma empresa é administrada determina os resultados que serão alcançados, compete a contabilidade gerencial - dispor de diversos instrumentos de análise - realizar o controle contábil, dos diferentes segmentos da empresa para garantir que haja uma simetria entre a entrada e a saída de capital evitando-se com isso que a empresa reduza seus lucros. Em suma, pode-se afirmar que as demonstrações financeiras e contábeis apesar de possuírem suas limitações, ainda representam o instrumento mais eficiente que a contabilidade dispõe para avaliar a situação financeira da empresa, desde que as mesmas sejam acompanhadas de uma análise minuciosa, observando-se as variações que ocorreram em cada dado levantado.

Sendo assim, urge a necessidade das empresas do setor madeireiro de Lages, em especial as empresas de pequeno porte começar a realizar e utilizar uma diversidade maior de informações contábeis para a tomada de decisão.

## **ABSTRACT**

Seeking to improve the quality of business management in the lumber business of Lages, taking into consideration the necessities in this area, this study involves firstly, a theoretical study of the principle elements that make up managerial accounting, then utilizing field research, a study of the actual situation is done with the intention of identifying the mistakes as well as the innovations experienced in the accounting department. If the way a business is administrated determines the results that will be reached, it is the responsibility of the managerial accounting, making use of various resources to make an internal control of the different segments of the business to guarantee that there is symmetry between the inflow and outflow of capital, therefore avoiding a loss in company profits. Summarily, taking into consideration this information, it can be affirmed/said that the financial and accounting statements, although having limitations, still represent the most efficient tool that accounting has to evaluate the financial situation of a business, as long as they are accompanied by a thorough analysis, observing the variations that occur in each piece of information found, in that way showing the necessity of the lumber company to carry out and utilize as much accounting information as possible to make decisions.



# 1 INTRODUÇÃO

A elaboração deste trabalho, tem como objetivo principal conhecer o nível de utilização de informações gerenciais através da Contabilidade Gerencial no processo de gestão empresarial no setor madeireiro do município de Lages, Estado de Santa Catarina.

Considerando as profundas transformações que ocorrem constantemente em todas as áreas e no mundo dos negócios é fundamental o aperfeiçoamento para fazer face a estas mudanças. Surge então, mais ainda, a necessidade das organizações recorrerem à utilização de ferramentas que efetivamente sirvam de suporte para estribar suas decisões neste concorrido processo empresarial. Diante disso, as informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial são fundamentais para a formulação de planos estratégicos, indispensáveis para tornarem eficazes os recursos disponíveis. Assim sendo, é absolutamente necessário o conhecimento do real sentido da informação contábil, visando dar sustentação e suporte às decisões gerenciais na gestão empresarial.

Todavia, existe resistência por parte de muitos empresários em aceitar, utilizar e tirar proveito da Contabilidade Gerencial. Possivelmente, porque pensam que este ramo da Contabilidade não passa de uma coleção de técnicas tomadas emprestadas de outras disciplinas correlatas (PADOVEZE, 1996). Contudo, a Contabilidade Gerencial tem como principal característica preocupar-se com a informação contábil útil à administração (ROBERT, 1996), o que, no entender de

BEUREN (1998, p. 43), "é fundamental ao apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, tem como no controle das operações empresariais".

Desta forma "se temos a Contabilidade, se temos a informação contábil, mas não a usamos no processo administrativo e no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil, não existe Contabilidade Gerencial" (PADOVEZE, 1996, p. 26).

As informações precisam ser concretas e precisas para que possam efetivamente auxiliar os administradores no processo decisório vital para a empresa.

## **1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA**

As empresas necessitam das ferramentas proporcionadas e contidas na administração, formadas pela organização, planejamento, direção e controle. Nesse sentido, necessitam de informações confiáveis, no tempo certo e de forma objetiva que facilitem a tomada de decisão. Sob esta perspectiva, a Contabilidade Gerencial é uma grande auxiliar no processo de gestão.

O município de Lages caracteriza-se pela produção madeireira. Economicamente este segmento tem importância substancial no contexto sócio-econômico da região. Assim as empresas do ramo madeireiro dependem de informações concretas para a tomada de decisão. Contudo, este setor não vem, tradicionalmente, se utilizando da Contabilidade Gerencial como um instrumental capaz de fornecer as informações necessárias à adequada gestão empresarial.

Diante desta realidade, o desenvolvimento de estudos que possam compreender os fatores relacionados com a baixa utilização das informações oriundas da Contabilidade Gerencial são de fundamental importância para uma

melhor gestão empresarial. Nesse sentido pretende-se pesquisar em que medida e de que forma a Contabilidade Gerencial auxilia o processo de gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages. Sendo assim, propõem-se o seguinte problema de pesquisa:

- **Quais são as informações geradas pela Contabilidade Gerencial e em que medida elas vem sendo utilizadas para auxiliar no processo de gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages?**

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar e verificar o nível e a adequação das informações contábeis que auxiliam no processo de gestão empresarial, visando contribuir para o melhor entendimento da Contabilidade Gerencial e sua importância para a tomada de decisão.

Especificamente pretende-se alcançar os seguintes objetivos:

- Identificar as informações geradas pela Contabilidade Gerencial das empresas do setor madeireiro do município de Lages;
- Analisar quais informações contábeis gerenciais são efetivamente utilizadas no processo de gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages;
- Apurar quais as que não são utilizadas pelo setor madeireiro do município de Lages;
- Identificar as informações não geradas pela Contabilidade Gerencial de interesse deste setor.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Lages é o maior município do Estado de Santa Catarina em extensão territorial e o sexto em população. Na década de 1950 e 1960 foi um dos maiores expoentes econômicos do Estado, quando o ciclo da madeira teve seu auge. Contudo, se, por um lado, eram grandes os recursos gerados pelos empreendedores locais pela extração e corte de madeira, por outro, estes não foram reinvestidos no município (SPULDARO, 1997). A intensa atividade extrativista levou a uma progressiva redução das áreas de mata nativa e, conseqüentemente, a quase extinção do pinheiro araucária, fazendo com que, a partir da década de 70, essa atividade entrasse em declínio. Na atualidade, Lages busca resgatar esta vocação através do reflorestamento e redefinição da operacionalização desta atividade.

A reorganização do setor madeireiro no município, depende, entretanto, de informações gerenciais capazes de subsidiar a tomada de decisão no sentido de orientar a adequada inversão dos recursos financeiros disponíveis.

Sendo a contabilidade a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativos à administração, é evidente que ela poderá tornar-se uma ferramenta capaz de gerar um sistema de informação e de avaliação destinada a propiciar aos usuários análises de natureza econômica, física e de produtividade. Diante disso, torna-se um eficiente instrumento da administração na tomada de decisão.

Deste ponto de vista, considera-se que o estudo e a avaliação do sistema de informação gerado pela Contabilidade Gerencial é de extrema importância para a tomada de decisão no setor madeireiro, setor que reúne elementos mais diversos, tais como pessoas, patrimônio, capital, ação administrativa e fim. Por esta razão a

contribuição teórica e prática deste estudo, reside na importância das informações utilizadas pelos executivos do setor madeireiro da região. Como benefícios, o presente trabalho pretende pesquisar e apurar os meios preventivos para a administração, fornecendo uma visão rápida, porém clara e transparente das atividades da organização no que se refere à Contabilidade Gerencial, fornecendo subsídios para o exercício de suas atividades com maior segurança, valorizando a Contabilidade Gerencial como instrumento auxiliar na tomada de decisão.

#### **1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO**

Levando em conta o problema de pesquisa do trabalho e os objetivos citados, o estudo foi dividido em cinco capítulos.

No primeiro capítulo, será apresentado o entendimento geral da relevância do presente estudo, ao pretender verificar que informações contábeis podem auxiliar no processo de gestão empresarial no setor madeireiro no município de Lages.

O segundo capítulo conterà a revisão bibliográfica que servirá de fundamento para o estudo, procurando enfatizar experiências de diversos autores que tenham realizado pesquisa sobre o tema.

A seguir, no terceiro capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa.

Na seqüência, no quarto capítulo, é desenvolvida uma análise dos resultados apresentados.

Por último, são apresentadas a conclusão da pesquisa bem como as recomendações para trabalhos futuros.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Tendo como eixo norteador do presente estudo, a Contabilidade Gerencial, com o intuito de fundamentar tal conceito dentro de um ramo específico das ciências administrativas, neste capítulo serão contemplados o conceito de contabilidade, a finalidade da contabilidade, os usuários da contabilidade, a contabilidade gerencial, as áreas abrangidas pela contabilidade gerencial, sistema de informação, estruturas de um sistema de informação contábil, os usuários do sistema de informação contábil e as informações geradas pela contabilidade gerencial.

### **2.1 CONCEITOS PRELIMINARES**

Antes de tratar diretamente do tema Contabilidade Gerencial, que está intimamente associada com o processo chamado controle gerencial, que é o processo que visa assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetivamente na realização dos objetivos de uma organização, é importante definir alguns conceitos prévios que fundamentarão a base teórica.

#### **2.1.1 Conceito de Contabilidade**

*"A Contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do patrimônio da empresa." (RIBEIRO, 1997, p12)*

A Contabilidade pode ser definida de diversas formas. Numa visão geral, contabilidade é um ramo do conhecimento humano, uma ciência, uma profissão que tem por objeto o estudo dos fenômenos patrimoniais.

Segundo FRANCO (1998, p. 17), a contabilidade

*“é a ciência ou técnica que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial”.*

Se analisarmos essas definições, vemos que diversos autores caracterizam a contabilidade como sendo a ciência que estuda e/ou controla o patrimônio. Portanto, o objeto da contabilidade é o patrimônio. Ainda, de acordo com a definição de FRANCO, o patrimônio é controlado mediante o registro, ou seja, os fatos contábeis são registrados através de lançamentos, possibilitando, desta forma, a demonstração expositiva através de balanços e sua conseqüente análise, obtendo-se assim, informações sobre a variação da composição de bens, direitos e deveres e até detalhes sobre a formação do lucro ou prejuízo apurado no período.

Em outras palavras, a contabilidade é um método universal utilizado para registrar todas as transações de uma empresa, que possam ser expressas em termos monetários. Nesse sentido, para que a interpretação das demonstrações expositivas de qualquer empresa seja uniforme é de fundamental importância que haja a universalidade do método utilizado para a análise.

### **2.1.2 Finalidade da contabilidade**

Partindo de definições de contabilidade como a de FRANCO (1998), exposta acima, pode-se constatar que a contabilidade é um instrumento muito importante para o bom andamento da empresa, pois, com a análise do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício, é possível verificar a situação da empresa, sob os mais diversos enfoques, tais como análises de

estrutura, de evolução, de solvência, de garantia de capitais próprios e de terceiros, de retorno de investimentos, etc.

Além disso, a contabilidade, também fornece informações sobre condições de expandir-se, sobre necessidades de reduzir custos ou despesas, necessidades de buscar recursos, etc., servindo, dessa forma, também para orientar o planejamento da empresa.

Do mesmo modo (por força da legislação tributária), a contabilidade também apura os valores devidos pelas empresa ao governo, servindo para os técnicos do governo apurarem as irregularidades fiscais das empresas e adquirirem outras informações de cunho econômico, necessárias para subsidiar decisões governamentais.

### **2.1.3 Os Usuários da Contabilidade**

São considerados usuários da contabilidade todas as pessoas físicas e jurídicas que, direta ou indiretamente, tenham interesse na avaliação da situação e do desenvolvimento da entidade.

Nesse sentido, RIBEIRO (1997) entende que o processo decisório, decorrente das informações fornecidas pela Contabilidade, não se detém apenas aos limites da empresa, aos administradores e gerentes, mas se estende a outros segmentos, dentre os quais elencamos:

#### **a) Investidores**

É através de relatórios contábeis que se identifica a situação econômica-financeira da empresa. De posse desses dados, a investidor tem às mãos os elementos necessários para decidir sobre as melhores alternativas de investimentos.



Os relatórios contábeis evidenciam a capacidade da empresa em gerar resultados vantajosos para o investidor.

**b) Fornecedores de Bens, Serviços e Créditos**

Usam os relatórios contábeis para analisar a capacidade de pagamento da empresa compradora, querem saber se a empresa tem condições de pagar suas dívidas.

**c) Bancos**

Utilizam os relatórios contábeis para aprovar empréstimos, limites de crédito e realizar outras análises que são necessárias para as operações financeiras terem solidez.

**d) Governo**

Além de utilizar os relatórios contábeis com a finalidade arrecadadora de impostos, taxas e outros tributos, obtém dados que são aplicados para redimensionar a economia.

**e) Sindicatos**

Utilizam os relatórios contábeis para avaliar a produtividade do setor, o que é preponderante para muitas análises, inclusive no aspecto salarial.

## **2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL**

A contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. Diante dessas necessidades, o papel da contabilidade torna-se ainda mais importante nas complexas economias modernas, pois o fato dos recursos serem cada vez mais escassos, exige que saibamos

escolher entre as melhores alternativas, e, para identificá-las, são necessários os dados contábeis.

No sentido amplo da palavra, a contabilidade trata da coleta, apresentação e interpretação dos fatos econômicos. Quando descrevemos essas atividades dentro da organização dizemos que realizamos a contabilidade gerencial.

Segundo IUDÍCIBUS (1987), a Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada como um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis, já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira e de Balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, a Contabilidade Gerencial é utilizada na organização como ferramenta de auxílio à administração, suprimindo os administradores com o fornecimento de informações necessárias à tomada de decisão.

Assim sendo, a Contabilidade Gerencial é precioso instrumento que contém todo o procedimento, técnica, informações e relatório contábil utilizados para a avaliação do desempenho da empresa.

Segundo a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, através de seu relatório 1 A, a *“Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus sucessores.”*

## 2.3 DIFERENCIANDO CONTABILIDADE GERENCIAL DE CONTABILIDADE FINANCEIRA

Se buscarmos a origem dos conceitos “Contabilidade Gerencial” e “Contabilidade Financeira”, considerando o que se tem escrito a respeito da Contabilidade Financeira, desde o século XV, e a respeito da Contabilidade Gerencial, onde muito pouco se encontra registrado antes do século XX, facilmente perceberemos que o termo “Contabilidade Gerencial” é recente. Porém, na prática efetiva, a Contabilidade Gerencial remonta a muito mais tempo, mais especificamente, desde o surgimento da era industrial, época em que se verificou a necessidade de um tipo de contabilidade que não tivesse como objetivo exclusivo o preparo de demonstrações financeiras, como no caso deste memorando de 1875, de Thomas Sutherland, um diretor de uma empresa britânica:

*“O presente sistema de escrituração no Departamento de Contabilidade adapta-se admiravelmente ao fim que tem em vista, a saber, o de apurar uma vez por ano ou mais vezes os lucros sobre as transações da empresa; mas é evidente que numa empresa deste tipo é necessária muita informação com vistas ao trabalho da Empresa, e esta informação deveria ser obtida numa forma tão prática, que capacite os Diretores a ver pronta e claramente as causas que operam a favor do êxito das operações da Empresa ou contra ele. Para este fim são necessários Registros Suplementares e a questão é que tipo de Registros Suplementares se adapta mais a este propósito. Parece-me que os Registros Suplementares antigamente mantidos no Departamento estavam mal qualificados para qualquer uso prático” (ANTHONY, 1974, p. 271).*

Atualmente, a Contabilidade Gerencial é a contabilidade útil à administração na operação da empresa, isso porque apesar dos critérios da Contabilidade Gerencial serem iguais aos da Contabilidade Financeira (utilidade, objetividade e exequibilidade) a Contabilidade Gerencial superando a Contabilidade Financeira, não tem que ser regida pelos *princípios geralmente aceitos*, tão importantes à segunda, o que traz grandes benefícios para a empresa uma vez que

os investidores, que em geral não tem escolha senão aceitar a informação que a empresa fornece, necessitam de certeza de que todos os relatórios que lêem estão preparados de acordo com algum conjunto conhecido de regras básicas, e se baseiam em informações razoavelmente objetivas, caso contrário, os números não lhes fariam sentido. A administração pode elaborar e fazer cumprir suas próprias regras básicas, não precisa, para efeitos internos, de aderir àquelas que a AICPA (American Institute of Certified Public Accountants - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) ou a CVB (Comissão de Valores e Bolsas) prescrevem, se outras regras são mais úteis. O que nos leva a concluir que o objetivo que rege a Contabilidade Financeira é fornecer informações a terceiros, a fim de apresentar o desempenho da administração, enquanto o objetivo da Contabilidade Gerencial é ser útil ao pessoal interno da empresa.

Portanto, os princípios da Contabilidade Financeira não estão necessariamente dando ordens à Contabilidade Gerencial, embora se deva ter em mente, é claro, o fato de que alguma informação contábil que a administração usa também será usada nas demonstrações financeiras.

Para ANTHONY (1974), há outras diferenças importantes entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira, como podemos observar a seguir:

- A Contabilidade Financeira concentra-se no todo da empresa, enquanto a Contabilidade Gerencial está mais interessada nas partes. As demonstrações financeiras referem-se à situação e desempenho totais da empresa, enquanto que a maior parte dos relatórios da Contabilidade Gerencial relaciona-se com departamentos, produtos, tipos de estoque, ou outras subdivisões da empresa.
- A Contabilidade Financeira deve ser feita, enquanto que a Contabilidade Gerencial é facultativa. Deve-se, portanto, despende

esforços suficientes para coletar dados contábeis financeiros em forma aceitável, porém qualquer peça de informação administrativa só se justifica se seu valor exceder ao esforço exigido para coletá-la.

- Na Contabilidade Gerencial há mais ênfase em disponibilizar a informação em tempo real do que na Contabilidade Financeira; a permanente atualização das informações é essencial para dar suporte à ação administrativa.
- A Contabilidade Gerencial dá menor ênfase à precisão, uma vez que, muitas vezes, as aproximações são tão úteis como os dados elaborados até o último centavo, ou mesmo mais úteis do que estes.
- Enquanto a Contabilidade Financeira está preocupada exclusivamente com a informação histórica (o que aconteceu) a Contabilidade Gerencial está preocupada tanto com a informação histórica como com as estimativas do que acontecerá no futuro.

## 2.4 ÁREAS ABRANGIDAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL

Fundamentalmente, a Contabilidade Gerencial utiliza-se das informações geradas pelos diversos sistemas da empresa, em especial aquelas geradas pelos sistema contábil e pela administração financeira. Por conseguinte, o sistema de informação contábil deve, segundo PADOVEZE (1996), incorporar os componentes gerados pelos seguintes sistemas da empresa:

- **Contabilidade Financeira** - Este segmento do sistema de informação contábil compreende a escrituração tradicional, os aspectos tributários, e os aspectos societários atuais, registrados em moeda nacional. Corresponde à contabilidade dos valores históricos, com a contabilização da correção monetária das demonstrações financeiras em seu aspecto legal. A importância desse segmento contábil é vital, pois ele contém a arquitetura básica dos planos de contas e lançamentos.

- **Contabilidade em Outras Moedas** - Conforme PADOVEZE (1996), a instabilidade da economia brasileira obriga as empresas à manutenção de subsistemas de contabilidade que tendem a fornecer informações contábeis comparativas ao longo dos meses e anos. Dessa forma, os tratamentos contábeis mais especializados e completos da inflação e da correção monetária serão também atendidos dentro de um segmento do sistema de informação.
- **Custos** - É outra área abrangida pela contabilidade gerencial que PADOVEZE (1996) caracteriza como devendo atender às exigências fiscais de integração e coordenação da contabilidade de custos com o restante da escrituração. Sob este aspecto, o subsistema para gerenciamento de custos é imprescindível.

Independentemente disso, tal subsistema é vital para a consecução do que denominamos sistema de informação contábil integrado. Provavelmente, nesse subsistema é que deverá ser registrada a maior parte dos dados quantitativos.

Na construção desse subsistema é que, também provavelmente, o contador evidenciará todo o seu conhecimento da informação contábil e seu escopo gerencial.

Esse subsistema deverá estar sempre direcionado para que as informações sejam úteis e necessárias para a administração, no tempo oportuno.

Os aspectos de avaliação de inventários não são dos pontos mais importantes na construção desse subsistema. O mais importante são as informações para tomada de decisão.

- **Administração Financeira e Orçamentos** - A informação contábil deve ser útil para o futuro. O passado só é importante se possibilitar ação futura. Conforme PADOVEZE (1996), as técnicas orçamentárias serão integralmente tratadas e constantes do sistema de informação contábil, como um subsistema específico. O tratamento das informações pode variar desde orçamentos com informações

sintetizadas, até tratamento com informações extremamente detalhada, a critério da administração da empresa.

A importância desse subsistema está em que ele vai alcançar todos os níveis de responsabilidade dentro da empresa. É um sistema que, por sua natureza, faz de seu potencial de integração sua força.

Além dos aspectos integrativos, o subsistema de orçamentos é que dá oportunidade à contabilidade de mostrar o caráter preditivo da informação contábil.

Esse subsistema deverá incorporar também o planejamento financeiro, através do planejamento e controle do fluxo de caixa.

- **Contabilidade Divisional** (Contabilidade por Responsabilidade e Consolidação de Balanços) - Como coroamento do sistema de informação contábil, deverá haver um subsistema que segmente a apuração, controle e gerenciamento das unidades de lucros e de investimentos da empresa.

Ainda, segundo PADOVEZE (1996), caso a companhia tenha sua contabilidade centralizada, deve-se criar o subsistema de contabilidade divisional. Caso, porém, a companhia tenha suas unidades de negócios juridicamente separadas, deve-se ter o subsistema de consolidação de balanços.

- **Análise Financeira, Padrões Setoriais e Concorrências** - As técnicas básicas de análise de balanço são facilmente incorporadas ao sistema de informação contábil. O importante da incorporação dessas técnicas é a possibilidade de se poder avaliar continuamente o comportamento dos indicadores financeiros da companhia.

Conforme GIL (1992), esses procedimentos de análise contínua são elementos fundamentais para avaliar e entender o comportamento financeiro e das atividades da companhia, através da análise financeira, assim como possibilitam um aspecto educacional para o conhecimento da contabilidade pelos usuários do

sistema de informação contábil, que neste caso, seguramente serão componentes da cúpula administrativa da companhia.

Tendo em vista que a organização é estruturada de forma hierárquica, a Contabilidade Gerencial deve suprir, através do sistema de informação contábil gerencial, todas as áreas da companhia.

Como cada nível de administração dentro da empresa utiliza a informação contábil de maneira diversa, o sistema de informação contábil gerencial deverá providenciar que a informação contábil seja trabalhada de forma específica para cada segmento hierárquico da companhia, conforme evidencia PADOVEZE (1996).

Dentro desse fundamento, a contabilidade gerencial deverá atender a todos os segmentos hierárquicos da empresa, que são:

- bloco de informações que suprirão a alta administração da companhia, denominado de gerenciamento contábil global, segundo PADOVEZE (1996), objetivando canalizar informações que sejam apresentadas de forma sintética, em grandes agregados, com a finalidade de controlar e planejar a empresa dentro de uma visão de conjunto.
- um segundo bloco de informações que suprirá a média administração, ou caso necessário, os segmentos que a empresa definiu em termos de divisão ou linhas de produtos. São as informações para canalizar os conceitos de contabilidade por responsabilidade. Este é o segmento de gerenciamento contábil setorial.
- finalmente, tem-se um terceiro bloco de informações para gerenciar cada um dos produtos da companhia, de forma isolada. Este é denominado de gerenciamento contábil específico.



Um administrador de empresas lida com as pessoas que executam os trabalhos ou serviços para os quais foram contratados. Ao coordenar o trabalho, o administrador realiza quatro etapas da gestão empresarial:

- **Planejamento** – interpretado como o processo de decidir sobre a forma como deverão ser conduzidas as ações futuras.

ANTHONY (1974), caracteriza o planejamento que envolve uma decisão acerca da ação a ser tomada no futuro. O planejamento deve portanto, distinguir-se da previsão. O planejamento é executado em todos os níveis da organização e em todas as organizações, quer tenham ou não setor de planejamento especial.

Uma forma sistemática de planejamento, a elaboração do orçamento, ocorre com parte do processo de controle administrativo. ANTHONY (1974) define o orçamento como um processo de planejamento da atividade total da empresa por um período de tempo, geralmente um ano.

- **Controle Gerencial** – entendido como o processo de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos da organização.

O controle gerencial, concebido por ANTHONY (1974), relaciona-se com a operação contínua da empresa. Consiste numa seqüência bem regular, decorrente de atividades interrelacionadas. Por conveniência de exposição, essas atividades podem ser classificadas como atividades de controle ou atividades de planejamento.

A informação contábil é útil no controle como meio de comunicação, de motivação e de avaliação.

Como meio de comunicação, os relatórios contábeis podem assistir na informação da organização sobre os planos e políticas da administração e, em geral, os tipos de ação que a administração deseja que a organização tome.

A informação contábil pode ajudar no processo de motivação dos empregados. Para garantir a motivação, para produzir um efeito duradouro na satisfação, no aumento da produtividade e qualidade é imprescindível que os interesses das pessoas estejam sincronizados com os interesses da empresa. Assim sendo serão influenciadas a se auto-modificarem, que é a forma mais produtiva para a organização.

Diante disto, periodicamente, a administração precisa avaliar o desempenho de seus empregados. Essa avaliação, na visão de ANTHONY (1974), pode resultar num aumento de ordenado, promoção, redistribuição, medidas corretivas, ou casos extremos, demissão.

- **Tomada de Decisão** – interpretadas como a opção por uma das alternativas de ação possíveis.

As tomadas de decisão são decorrentes do reconhecimento de que existe um problema, pela identificação dos modos alternativos de resolvê-los, pela análise das conseqüências de cada alternativa e pela comparação dessas conseqüências, a fim de decidir qual a melhor. Segundo ANTHONY (1974), a informação contábil é útil especialmente no estágio de análise.

- **Organização** – vista como o processo administrativo que visa a estruturação da empresa, reunindo pessoas e equipamentos, de acordo com o planejamento efetuado.

## 2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Diante do novo paradigma social que ora se constrói, fundamentado no mercado globalizante, exigindo cada vez mais das empresas a capacidade de inovação, flexibilidade, rapidez, qualidade e produtividade, torna cada vez mais

importante o uso da informação da Contabilidade Gerencial como ferramenta para a administração, principalmente no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais, pois sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão.

PADOVEZE (1996), ressalta que a informação contábil, para ser usada no processo de administração, precisa ser desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade. A informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da entidade.

Nesse sentido, BEUREN (1998, p. 43-44) complementa, lembrando que

*“o desafio maior da informação é o de habilitar os gestores a alcançar os objetivos propostos para a organização, por meio do uso eficiente dos recursos disponíveis. Na ausência de um fluxo de informações constante, os gestores sentem-se impotentes para qualquer coisa”.*

GRAY & JOHNSTON (1977) dizem que, uma vez determinadas e classificadas as necessidades de produção de informações num sistema de relatórios regulares para a tomada de decisões pelos diversos administradores, projeta-se um sistema de alimentação de informações para garantir que os dados básicos sejam classificados e codificados, tendo em vista estarem facilmente disponíveis para uso. Em outros termos, deve ser montado um sistema de processamento visando uma codificação do sistema de informações – relatórios periódicos à administração.

PADOVEZE (1996) chama a atenção para a construção de um sistema de informação. O que se tem visto, mais amiúde, segundo o autor, é a construção do

sistema de informações contábeis voltado basicamente para a escrituração, registro contábil e contabilidade financeira. Outro ponto observado na construção dos sistemas de informação contábil é que as áreas de abrangência da ciência contábil são trabalhadas de forma não integrada. Ponto importante também é a rotinização da informação contábil gerencial.

Do exposto acima, fica clara a necessidade de um sistema de informações operacionais, que seja um instrumento dotado de características tais que preencha todas as necessidades informacionais dos administradores para gerenciamento de sua entidade.

Para tanto, MCGEE & PRUSAK (1994, p. 23) argumentam que

*“embora a informação seja um ativo que precisa ser administrado, da mesma forma que os outros tipos de ativo representados pelos seres humanos, capital, propriedades e bens materiais, ela representa uma classe particular dentre esses outros tipos de ativo, as diferenças decorrem do próprio potencial da informação assim como do desafio de administrá-la”.*

Sendo assim, podemos afirmar que o potencial da informação de uma empresa depende exclusivamente do modo como o usuário a administra, uma vez que a diferença da informação, com relação aos demais ativos da empresa, é o fato de que ela é infinitamente reutilizável, sem com isso deteriorar-se ou depreciar-se em decorrência do uso. Mesmo assim, na maioria das empresas, o gerenciamento da informação se diferencia dos outros tipos de ativo, não sendo desenvolvido e sistematizado como os da produção, marketing ou finanças.

### **2.5.1 Estrutura de Um Sistema de Informação Contábil**

PADOVEZE (1996) afirma que a informação contábil precisa atender primeiramente a dois pressupostos básicos, para que tenha validade integral no processo de gestão administrativa:

- a) sua necessidade como informação; e
- b) seu planejamento e controle.

A informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária ela deve ser útil. Cabe aos contadores gerenciais construir essa mercadoria com qualidade, de extrema necessidade para o gerenciamento de negócios.

Acompanhando o raciocínio de PADOVEZE (1996), a necessidade da informação é determinada pelos usuários finais dessa informação, por seus consumidores. Assim, a informação deve ser construída para atender a esses consumidores e não para atender aos contadores. O contador gerencial é aquele que sabe perfeitamente que a informação que faz parte de seu sistema foi elaborada para atender às necessidades de informação, a partir das decisões-chave que serão tomadas, baseadas no sistema de informação contábil gerencial.

PADOVEZE (1996) chama, ainda, a atenção para a necessidade de se manter vivo o sistema de informação dentro de uma empresa. É preciso apoio da alta administração da companhia. Por conseguinte, a necessidade tem que ser sentida pela alta cúpula para desenvolver e manter adequadamente o sistema de informação.

Planejamento e controle são outros pressupostos básicos da contabilidade gerencial e do sistema de informações.

O sistema de informação gerencial exige planejamento para produção dos relatórios, para atender plenamente aos usuários. Conforme OLIVEIRA (1990), é necessário saber o conhecimento contábil de todos os usuários, e construir relatórios com enfoques diferentes para os diferentes níveis de usuários. Dessa forma, será possível efetuar o controle posterior. Só pode ser controlado aquilo que é conhecido.

Por outro lado, os sistemas de informações gerenciais (SIG) devem retratar a situação presente da empresa, uma vez que se não forem atualizados periodicamente, poderão incorrer em descrédito perante os usuários.

### **2.5.2 Usuários do sistema de informação contábil**

A contabilidade é uma atividade importante dentro do regime capitalista em que vivemos onde cada centavo de prejuízo exige estudos minuciosos para reverter a situação. O método contábil inicialmente era utilizado para medir acréscimos ou decréscimos dos investimentos feitos numa entidade, hoje ele é o carro chefe do sucesso ou fracasso de qualquer empresa, pois além dos administradores das próprias empresas manterem suas contabilidades, diversos outros grupos de pessoas e instituições se interessam e necessitam de informações contábeis para desenvolver suas atividades, como por exemplo o governo, que necessita dessas informações para estimar suas receitas e, inclusive, para identificar possíveis casos de sonegação.

Quanto aos usuários da informação contábil de uma empresa, CREPALDI (1995, p. 33) destaca que

*“como um sistema de informações, a contabilidade processa e traduz dados, produzindo relatórios e demonstrações contábeis que são colocados à disposição dos usuários internos e externos à entidade. Os usuários internos são representados pelos diferentes níveis da administração, e os externos são os acionistas, bancos, fornecedores e clientes e as próprias autoridades normativas ou fiscalizadoras”.*

Ainda, segundo CREPALDI (1995), cada um dos usuários acima citados possui características e interesses específicos e diferenciados como veremos a seguir.

#### **a) Empregados da empresa**

Se interessam pela contabilidade da empresa porque ela é sua fonte individual de recursos, representados pelo salário, gratificações e principalmente devido à participação nos lucros, onde tem consciência de que os resultados da contabilidade interferem diretamente na sua fonte de renda.

#### **b) Sócios e acionistas**

O interesse dos sócios e acionistas da empresa podem ser encarados sob vários aspectos: eles podem ter como principal interesse o retorno do investimento feito nas empresas e a segurança da aplicação. Se além da participação na sociedade, são responsáveis pelas decisões na empresa, a quantidade e a qualidade das informações são maiores pela responsabilidade de dirigir o destino da organização, traçando planos e metas. Nas organizações mais fechadas, ainda existe a ligação sentimental, havendo respeito e amor pela obra realizada

#### **c) Administradores e outros responsáveis pelas decisões**

Se interessam pela contabilidade da empresa porque são responsáveis pelas decisões na empresa, por isso a quantidade e a qualidade das informações

precisam ser maiores pela responsabilidade de dirigir o destino da organização, traçando planos e metas.

#### **d) Fornecedores e emprestadores de dinheiro**

Tem interesse em saber sobre a contabilidade da empresa porque eles têm como principal objetivo o retorno dos recursos investidos, seja pela entrega de mercadorias, de dinheiro ou outra forma de propiciar o funcionamento da organização. Para tanto, as informações que necessitam estão ligadas à rentabilidade e garantia de retorno dos capitais investidos

#### **e) Governo**

O governo tem dois grandes interesses para obter as informações contábeis: o financiamento da atividade governamental, para o bem-estar de toda a população, necessita de recursos que, em grande parte vêm da atividade empresarial sob a forma de tributos. Outra informação que pode ser extraída da contabilidade é sobre o desenvolvimento em áreas geográficas, setores de atividade e outras, que, convenientemente compiladas, podem orientar a política de desenvolvimento da nação.

#### **f) Pessoas em geral**

Todos nós temos interesse nas informações fornecidas pela contabilidade, em sentido amplo, quando potencialmente investidores de recursos ou, mesmo de forma restrita, e conciliando renda com gastos. Não necessariamente precisamos montar um sistema de contabilidade pessoal.



## 2.6 INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL

A Lei 6.404/76, dispõe que as peças contábeis a serem elaboradas obrigatoriamente pelas sociedades são:

- **Balanco patrimonial:**

O balanço patrimonial (BP) reflete a posição das contas patrimoniais em determinado momento, normalmente no fim do ano ou de um período prefixado.

*“A expressão balanço decorre do equilíbrio do equilíbrio: Ativo = Passivo + PL, ou da igualdade: Aplicações - Origens. Parte-se da idéia de uma balança de dois pratos em que sempre se encontra a igualdade. Só que, em vez de denominar-se balança, denomina-se, no masculino, balanço.*

*A expressão patrimonial origina-se do Patrimônio da empresa, ou seja, conjunto de bens, direitos e obrigações. Daí origina-se a expressão Patrimônio Líquido, que significa a parte líquida do patrimônio, a riqueza líquida da empresa num processo de continuidade, a situação líquida.*

*Juntando as duas expressões, forma-se Balanço Patrimonial, o equilíbrio do patrimônio, a igualdade patrimonial”. (IUDÍCIBUS, 1995, p. 45).*

O balanço patrimonial é constituído de duas colunas, onde por mera convenção, a coluna do lado esquerdo é denominada Ativo. O ativo representa todos os bens e direitos de propriedade da empresa, que são avaliáveis em dinheiro e que representam benefícios presentes e futuros para a empresa. Já, a coluna do lado direito é denominada Passivo e Patrimônio Líquido, onde, simplificada:

- O Passivo evidencia toda a obrigação (dívida) que a empresa tem com terceiros: contas a pagar, fornecedores de matéria-prima (a prazo), impostos a pagar, financiamentos, empréstimos, etc. em suma, o Passivo é uma obrigação exigível, isto é, no momentos em que a dívida vencer, será exigida a liquidação da mesma.

- O Patrimônio Líquido evidencia os recursos dos proprietários aplicados no empreendimento. O investimento inicial dos proprietários (a primeira aplicação) é denominada, contabilmente, Capital. Se houver outras aplicações por parte dos proprietários (acionistas - AS ou sócios Ltda), acréscimo ao Capital.
- **Demonstração do resultado do exercício:**

A demonstração do resultado do exercício (DRE) é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período (geralmente de um ano), apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).

A demonstração do resultado do exercício exigida por lei é completa, composta por diversas minúcias para a tomada de decisão, como: grupos de despesas, vários tipos de lucros, destaque dos impostos, etc. Porém, para micro e pequenas empresas que não requeiram dados pormenorizados para a tomada de decisão, como é o caso de bares, farmácias, mercearias, a DRE pode ser simples, evidenciando somente o total de despesas deduzindo da receita, apurando-se assim, o lucro sem destacar os principais grupos de despesas.

- **Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados:**

Também conhecida como Instrumento de Integração ente o BP e a DRE, a Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, fornece a movimentação da conta do Patrimônio Líquido ocorrida durante um determinado período de tempo.

Quando a empresa começa a apresentar os primeiros resultados, apenas uma parte do Lucro Líquido é distribuída para os proprietários da empresa, em forma de dividendos. A maior parcela, normalmente, é retida na empresa e reinvestida no negócio.

A destinação (canalização) do Lucro Líquido para os proprietários (distribuição de dividendos) ou reinvestimento na própria empresa (retenção do Lucro) serão evidenciados na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, antes de serem indicados no Balanço Patrimonial.

Encerra-se a Demonstração do Resultado do Exercício com a apuração do Lucro Líquido. Em seguida, transporta-se o Lucro Líquido para a demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados para efetuar a sua distribuição.

Após a destinação do Lucro Líquido, o que fica retido é transportado para o Balanço Patrimonial, no grupo Patrimônio Líquido (recursos dos proprietários); há, assim mais uma origem de recursos para a empresa, e tal origem é aplicada no Ativo.

- **Demonstração das origens e aplicações de recursos:**

A demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR) procura evidenciar as origens e as fontes dos valores que afetam o Capital Circulante Líquido, assim é possível avaliar mais adequadamente a liquidez de curto prazo de uma empresa, identificando os fatores que contribuem para a alteração da posição financeira de curto prazo.

A DOAR é de grande utilidade, pois não somente demonstra, ao longo dos anos, a política de captação e de aplicação de recursos da empresa, como também, se projetada para o futuro, pode dar excelentes indicações sobre a capacidade de pagar compromissos por parte da empresa, a médio e longo prazo.

O Decreto-Lei nº 1.598/77 facilitou o trabalho contábil para as empresas que não são Sociedades Anônimas, no que concerne às demonstrações financeiras, ao abster-las da exigência da Elaboração da DOAR – Demonstração das Origens e

Aplicação de Recursos; assim as demais sociedades, inclusive as limitadas, deverão elaborar somente:

- - Balanço Patrimonial;
- - Demonstração do Resultado;
- - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Fazem parte dos procedimentos internos da contabilidade os dados referentes a:

- **Caixa e bancos:**

Consiste de fundos imediatamente disponíveis para desembolso sem restrições. Geralmente, a maioria desses fundos está em depósito em contas bancárias de movimento, e o restante está como o caixa ou em outras instalações de guarda provisória nas dependências da empresa.

- **Contas a receber:**

A principal fonte de renda de muitas empresas é a venda de mercadorias a prazo. Este tipo de transação dá origem ao ativo Contas a Receber, e a um aumento da Receita de Vendas e daí no Patrimônio Líquido.

As Contas a Receber são importâncias devidas à empresa, geralmente por seus clientes. Às vezes este item se divide em contas a receber de clientes e outras contas a receber; a primeira, como seu nome indica, são importâncias devidas pelos clientes, e a segunda se refere a importâncias devidas por empregados e outros.

- **Estoques:**

Os estoques compreendem produtos e materiais de propriedade da empresa. Compõem este grupo as seguintes contas:

- mercadorias para revenda: compreende as mercadorias adquiridas para comercialização;
- produtos acabados: representa os produtos cujo processo de fabricação foi concluído e já se encontram em condições de venda;
- produtos em elaboração: representa o valor do inventário de produtos que se acham em processo de fabricação na data de levantamento do balanço;
- materiais: compreende todo tipo de material existente na empresa, tanto aquele que se incorpora ao produto como aquele auxiliar da produção, administração e entregas;
- mercadorias em trânsito: compreende os bens comprados pela empresa que na data do balanço se acham em transporte, a caminho da empresa;
- provisão para redução ao valor de mercado: conta redutora de estoques, tem por finalidade eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não é recuperável. Esta conta prevê prováveis perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, redução nos preços de venda ou de reposição do estoque.
- **Ativo fixo:**

Ativo Fixo, são recursos tangíveis, de vida relativamente longa. A empresa adquiriu esses bens, geralmente, a fim de usá-los na produção de outros bens e serviços. Se os bens são mantidos para revenda, classificam-se como inventário, embora sejam bens de vida longa.

De acordo com o conceito de custo, inicialmente se registram os Ativos Fixos nos livros pelo seu custo à empresa. Quando se registra um dispêndio nas contas como Ativo Fixo (e não como despesa ou Ativo Corrente), diz-se que foi capitalizado. Geralmente se considera a quantia a ser capitalizada como o total de todos os custos envolvidos na aquisição do bem, na instalação e na preparação para

o funcionamento. Muitas vezes é possível determinar este custo facilmente. Por exemplo, o custo de um caminhão comprado à vista, é simplesmente o preço que consta na fatura. Em outros casos, a quantia a ser capitalizada inclui muitos outros elementos além do preço de compra. Por exemplo, no caso da compra de um lote de terreno, o custo capitalizado inclui o preço de compra do terreno, a comissão do corretor, as taxas legais e mesmo o custo de demolição de estruturas existentes e não desejadas, com vistas a tornar o terreno pronto para o uso a que se destina. No caso de maquinaria e equipamento, geralmente se incluem os custos de transporte e instalação como parte do custo do ativo fixo.

Na prática, porém, não raras vezes muitas empresas não capitalizam todos os itens que em princípio são custos de preparação do equipamento, tanto por motivos de conservadorismo como para minimizar os impostos de renda e de propriedade. (Embora não haja exigência regulamentar que os registros do Ativo Fixo para efeitos contábeis se equiparem àqueles usados no cálculo de impostos, podem surgir questões sobre se há diferença entre os dois).

- **Auditoria interna:**

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se de uma técnica que lhe é própria, chamada auditoria. Esta técnica consiste em exames de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo à normas apropriadas de procedimento. O objetivo destes procedimentos é verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstradas, de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados com uniformidade.

O produto deste trabalho é o Parecer de Auditoria. Este parecer é obrigatório através da Lei 6.404/76, § °, determina que a auditoria das demonstrações contábeis sejam feitas por auditores independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM. O conselho Federal de Contabilidade - CFC, emitiu a Resolução n ° 700/91 referendada pela CVM, que estabeleceu as seguintes normas para a elaboração deste parecer:

- a) o parecer deve declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria, e se as Demonstrações Contábeis examinadas estão apresentadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade;
- b) o parecer deve declarar se os princípios contábeis foram aplicados com uniformidade em relação ao período anterior;
- c) salvo declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatórios os elementos contidos nas demonstrações examinadas e nas exposições informativas das notas que as acompanham;
- d) o parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto. Quando não se puder expressar opinião sem ressalvas sobre todos os elementos contidos nas Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas, devem ser declaradas as razões que motivam esse fato. Em todos os casos o parecer deve conter indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pelo auditor.

Os usuários dessas informações contidas no Parecer de Auditoria ficam na expectativa de que as demonstrações contábeis publicadas de forma obrigatória foram auditadas, conferidas e testadas. O parecer, portanto, vem apresentar a credibilidade das demonstrações contábeis.

- **Folha de pagamento:**

Os gastos com folha de pagamento estão relacionados com salários, ou seja, a remuneração de empregados que trabalham por peça, por hora por dia ou por semana. O efeito do auferimento e pagamento de salários sobre os registros contábeis é mais complexo do que meramente aumentar custos ou despesas e diminuir caixa, pois quando os salários são pagos, ocorrem outras transações quase automaticamente. Isso porque de modo geral, os empregados não recebem o valor bruto do salário que auferem, visto que, como destaca ANTHONY (1974, p. 115), de seus rendimentos brutos deve-se deduzir:

*“Uma quantia que representa sua contribuição de acordo com a Lei Federal de Previdência Social (FICA - Federal Insurance Contribution Act), que atualmente (1964) é 3,625% dos primeiros \$4.800 de salários ganhos cada ano.*

*A retenção na fonte, que é uma quantia retida de seus rendimentos brutos correspondente ao imposto de renda.*

*Dedução para contribuições de pensão, planos de poupança, seguro de saúde, contribuições para o sindicato e uma variedade de outros itens”.*

Nenhuma dessas despesas representa despesa para a empresa. No caso das deduções de imposto, a empresa age como cobrador do governo; a retenção dessas quantias e sua transferência posterior para o governo não afeta o Patrimônio Líquido. Da mesma forma, a empresa age como cobrador no caso das demais deduções. O empregado recebe a quantia líquida depois de feitas essas deduções.

Quando os salários são auferidos, criam-se automaticamente outras despesas. O empregador deve pagar um imposto igual em quantia ao imposto F.I.C.A do empregado, e ainda deve pagar uma percentagem adicional do pagamento do empregado ( a taxa varia nos diferentes Estados) correspondente ao imposto de seguro contra desemprego, (coletivamente, F.I.C.A e seguro contra



desemprego denomina-se *encargos sociais*). A parte do empregador desses impostos é uma despesa da empresa.

### **3 METODOLOGIA**

No capítulo anterior foi realizada uma revisão dos conceitos e procedimentos utilizados pela contabilidade gerencial com vistas a sua aplicação para a compreensão do processo gerencial, mais especificamente, àquele desenvolvido pelo setor madeireiro. Este capítulo tem por objetivo a apresentação da metodologia a ser utilizada na consecução da pesquisa proposta, nas diversas etapas, a começar pela especificação de tipo de pesquisa, passando pelas questões de pesquisa, os procedimentos adotados na composição e determinação da população e amostra, o instrumento utilizado na coleta de dados, as técnicas empregadas no tratamento e apresentação dos dados, bem como as limitações da pesquisa realizada.

#### **3.1 ESPECIFICAÇÃO E TIPO DE PESQUISA**

O presente estudo está fundamentado na necessidade de se conhecer o nível e a forma de utilização da informação contábil no processo de gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages. Saber até onde os benefícios das novas tecnologias da informação contábil têm sido utilizados pelos gestores da atividade pesquisada.

Sob este enfoque, a presente pesquisa, pelos objetivos a que se propõe, caracteriza-se como sendo um estudo predominantemente descritivo e exploratório, pois, segundo GODOY (1995), além de não configurar-se num estudo altamente

estruturado que propicia aos seus executores o uso da imaginação e da criatividade em seu desenvolvimento, objetiva "... *descobrir problemáticas novas, renovar perspectivas existentes ou sugerir hipóteses fecundas preparando assim o caminho para pesquisas ulteriores*". Num estudo descritivo o pesquisador procura conhecer e interpretar a realidade, sem nela interferir para modificá-la. Assim, nas pesquisas de perfil eminentemente descritivo e exploratório, verifica-se uma ampla liberdade teórico-metodológica que proporciona condições para uma visão ampla do fenômeno em estudo, permitindo captá-lo e compreendê-lo em sua plenitude. /

Argumenta-se, também, reforçando a perspectiva descritiva e exploratório em destaque, que são apropriados para estudos onde o conhecimento acerca de determinado tema não permite, ainda, que lhe sejam estabelecidas hipóteses precisas e operacionalizáveis. Desta forma, parte-se de questões ou focos de interesses amplos que vão delinear-se à medida que o estudo tem andamento.

Destaque-se que o método de investigação será conduzido de acordo com um Estudo Multicasos que, conforme BRUYNE (1982), além da profundidade que proporciona condições para compreensão da totalidade da situação em análise, permite o estudo de duas ou mais organizações sem que seja, entretanto, necessário buscar objetivos de natureza comparativa. Assim, este método direciona-se para a descrição e compreensão completa das relações dos fatores pertinentes às diversas organizações envolvidas na investigação. Desta forma, o estudo intensivo do assunto investigado leva a sua total compreensão, propiciando o surgimento de relações que por outras formas dificilmente seriam descobertas. Ainda, segundo GODOY, (1995b, p. 25) estudo de caso "... *é uma forma de se fazer pesquisa empírica que investiga fenômenos contemporâneos dentro de seu contexto de vida real, em situações em que as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não*

*estão claramente estabelecidas, onde se utiliza múltiplas fontes de evidência*". Por último, conforme GODOY (1995), o pesquisador que desenvolver seu trabalho utilizando este método deverá tornar-se receptivo às suas descobertas, voltando toda a sua atenção para os novos elementos ou dimensões que podem aparecer no transcorrer do trabalho.

### **3.2 QUESTÕES DE PESQUISA**

As questões da presente pesquisa são:

- Quais as informações necessárias ao processo de gestão empresarial do setor madeireiro no município de Lages?
- Quais as informações geradas pelo sistema de contabilidade das empresas do setor madeireiro no município de Lages usadas no processo de gestão empresarial?
- Que informações são geradas pelo sistema de contabilidade das empresas do setor madeireiro no município de Lages, mas não são utilizadas no seu processo de gestão?
- Quais as informações necessárias ao processo de gestão empresarial do setor madeireiro no município de Lages não geradas pelo sistema contabilidade?

### **3.3 POPULAÇÃO**

A população universo deste estudo compreende a totalidade executiva do setor madeireiro do município de Lages que preencha os requisitos abaixo, por serem eles os que estão melhor estruturados, os de maior volume de produção, além de servirem de espelho aos demais como modelo a ser copiado. Farão parte do rol de entrevistados:

- a) gerentes e contadores de empresas Pessoa Jurídica que atuam no setor madeireiro do município de Lages;
- b) proprietários e contadores que atuam na atividade da produção madeireira da Região de Lages, que estejam obrigados pela legislação do Imposto de Renda a manter escrituração fiscal ou contábil;
- c) proprietários e contadores de produtores Pessoa Física que atuam na atividade do setor madeireiro da região de Lages que, embora não estando obrigados pela legislação do Imposto de Renda a manter escrituração, tenham contratado contadores que atuam em Lages para manterem registros de controle de suas atividades;
- d) Profissionais que estejam prestando assessoria técnica às propriedades dos entrevistados, os quais poderão fornecer subsídios complementares sobre os métodos gerenciais praticados pelos seus assistidos.

### 3.4 MÉTODO DE PESQUISA

A presente pesquisa será desenvolvida através do método qualitativo que, de acordo com MINAYO (1994), responde a questões muito particulares, se preocupa nas ciências sociais com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, trabalha com o universo de significados, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

Conforme GODOY (1995), na pesquisa qualitativa objetiva-se a compreensão ampla da dinâmica do fenômeno em estudo, sendo que para tanto importa considerarmos e examinarmos todos os dados da sua realidade. Ressalta, também, que o estudo assume características qualitativas quando o *“fenômeno pode ser melhor compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser*

*analisado numa perspectiva integrada. Para tanto, o pesquisador vai à campo buscando “captar” o fenômeno em estudo a partir da perspectiva das pessoas nele envolvidas, considerando todos os pontos de vista relevantes” (GODOY, 1995, p. 21)/*

Neste contexto, corrobora RICHARDSON et al (1985), ao afirmar que a abordagem qualitativa fundamenta-se por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Assim, estudos que se utilizam da metodologia qualitativa *“podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”* (RICHARDSON et al, 1985, p. 39).

TRIVIÑOS (1992), ressalta alguns aspectos essenciais que caracterizam os estudos denominados qualitativos, tais como: a pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento-chave; a pesquisa qualitativa é descritiva; os pesquisadores qualitativos estão preocupados com o processo e não simplesmente com os resultados e o produto; os pesquisadores qualitativos tendem a analisar seus dados indutivamente e o significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida são a preocupação essencial na abordagem qualitativa. Enfatiza, ainda, a liberdade teórico-metodológica, do método qualitativo, para realização do estudo.

Em outras palavras, Conforme MINAYO (1994), os autores que seguem o método qualitativo de pesquisa não se preocupam em quantificar e sim em compreender e explicar a dinâmica das relações sociais. Trabalham com a vivência, com a experiência, com a compreensão das estruturas e instituições com resultado da ação humana objetivada.

Ainda, segundo TRIVIÑOS (1992), a neutralidade natural dos instrumentos de coleta de dados possibilita sua utilização tanto na investigação quantitativa quanto na qualitativa. Cita, como exemplos, o possível emprego do questionário fechado, da escala de opinião e da entrevista estruturada ou fechada. Porém, observa que na pesquisa qualitativa o pesquisador prefere técnicas e métodos que ressaltem sua implicação e do informante, tais como: a entrevista semi-estruturada, a entrevista aberta ou livre, o questionário aberto, a observação livre, o método clínico e o método de análise de conteúdo.

Segundo GOLDENBERG (1997), os dados da pesquisa qualitativa objetivam uma compreensão profunda de certos fatos sociais apoiados no pressuposto da maior relevância do aspecto subjetivo da ação social. Contrapõe-se assim, á incapacidade da estatística de dar conta dos fenômenos complexos e da singularidade das ocorrências que não podem ser identificadas através de questionários padronizados, no caso específico do comportamento organizacional contábil na atividade madeireira da região de Lages.

Conforme GODOY (1995), a abordagem qualitativa não se apresenta como uma proposta rigidamente estruturada. Ela permite que a imaginação e a criatividade levem os investigadores a propor trabalhos que explorem novos enfoques, levando a uma pesquisa exploratória tipo multicaso.

Conclue-se, assim, que a metodologia qualitativa de pesquisa é apropriada para as características exploratórias e descritivas que pautam o presente estudo, possibilitando a compreensão das relações complexas que envolvem a pesquisa social. Ressalte-se, sobretudo, que esta metodologia permite levar a investigação a direções até então não vislumbradas.

Para a consecução da presente pesquisa pretende-se utilizar as seguintes fontes:

- **Análise de documentos.**

Ao buscar informação nos documentos, se faz necessário uma seleção, codificação e análise do que foi selecionado, prendendo-se apenas àqueles que sejam aprovados com oriundos do desempenho da atividade madeireira. Obviamente que todo documento contábil é peça fundamental neste processo, mas pretende-se ir além, pesquisar relatórios gerenciais extra contábeis, que certamente poderão trazer grandes subsídios à pesquisa.

Nesta etapa, está programada, além da pesquisa da bibliografia disponível, uma análise dos dados oportunizados em revistas especializadas, IBGE e outras entidades que detenham algum tipo de informação sobre a atividade madeireira, quer na região de Lages, em Santa Catarina, no Brasil ou no mundo, proporcionando dados comparativos da nossa região com as demais.

- **Entrevistas**

A entrevista é um das técnicas de coleta de dados mais utilizados no âmbito das ciências sociais, não apenas para coleta de dados, mas também com objetivos voltados para diagnóstico e orientação. De acordo com GIL (1992), pode-se definir entrevista como a técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação. Ela é, portanto, uma forma de interação social, em que uma das partes busca coletar dados e a outra se apresenta com fonte de informação.

A entrevista, com questões semi elaboradas e dirigida à informantes chaves, transcorrerá quase que de maneira informal, onde serão buscados os



procedimentos gerenciais, a base de informação - se contábil ou aleatória - para a tomada de decisão na atividade madeireira. Este método de pesquisa gera a necessidade de muita habilidade do entrevistador, dificultando a delegação desta tarefa a terceiros.

Para registrar todas as informações fornecidas será utilizado, mediante autorização do entrevistado, um gravador, que proporcionará a possibilidade da transcrição na íntegra do conteúdo da entrevista.

- **Presença e observações do pesquisador**

A observação proporcionada pela presença física no local e no momento em que o gerenciamento está acontecendo, servirá de fonte importantíssima na percepção do estilo gerencial, na preocupação em buscar e disponibilizar conhecimento no e ao sistema de informação contábil da atividade.

### **3.5 COLETA DOS DADOS**

Segundo MARCONI e LAKATOS (1996), o processo de coleta de dados é definido como a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos.

Fundamentado na classificação de MARCONI e LAKATOS (1996), que definem os dados **primários** como sendo os dados históricos, bibliográficos e estatísticos; informações, pesquisa e material cartográfico; arquivos oficiais e particulares; registros em geral; documentação pessoal (diários, memórias, autobiografias), correspondência pública ou privada e os dados **secundários** como

sendo os dados adquiridos através da imprensa em geral e obras literárias, podemos afirmar que neste estudo foram utilizados dados primários e secundários.

Os dados primários foram coletados por um questionário/entrevista, constituído de perguntas fechadas, de questões de múltipla escolha de polaridade, bem como de questões abertas. Este questionário foi aplicado aos gestores de finanças pelo próprio pesquisador, através de entrevistas formais e confidenciais. Assim, estas entrevistas podem receber a classificação de entrevistas padronizadas ou estruturadas, visto estarem uniformizadas por um questionário.

Os dados secundários foram coletados por meio de publicações literárias que apresentam estudos sobre o tema abordado como forma de acompanhamento e checagem das informações prestadas através do questionário.

### **3.6 ANÁLISE DOS DADOS**

Após a coleta dos dados, é chegado o momento de sua análise. Toda vez que forem detectadas anomalias, terão que ser feitas correções e, às vezes também a complementação de dados. É a fase que tanto pode coroar ou comprometer todo o desempenho da pesquisa.

A natureza do tratamento dispensado aos dados a serem coletados é predominantemente qualitativa, tendo sido utilizadas as Técnicas de Análise de Conteúdo e Documental. Enquanto a Documental trabalha sobre os documentos, sendo predominantemente temática, a Técnica de Análise de Conteúdo, conforme afirmam MARCONI e LAKATOS (1996), vem-se desenvolvendo nestes últimos anos com a finalidade de descrever sistematicamente o conteúdo das comunicações.

### **3.7 APRESENTAÇÃO DOS DADOS**

Para a apresentação dos dados foi utilizado o recurso de representação escrita associada à elaboração de tabelas estruturadas.

De acordo com MARCONI e LAKATOS (1996), a representação escrita consiste em apresentar os dados coletados em forma de texto. Comentam ainda, que essa é, atualmente, a modalidade mais utilizada em livros, documentos e informes.

As tabelas, por sua vez, consistem de uma forma de disposição gráfica das séries, de acordo com determinada ordem de classificação. Seu objetivo é sintetizar os dados de observação, tornando-os mais compreensivos!

### **3.8 LIMITAÇÕES DA PESQUISA**

Apesar de todos os cuidados tomados na escolha do processo metodológico para a realização desta pesquisa, bem como no próprio decorrer da análise dos dados coletados, é necessário que sejam salientadas algumas limitações deste trabalho.

Deve-se levar em consideração que a utilização do estudo em empresas que compõe um grupo empresarial madeireiro restringe-se às empresas pesquisadas, não se permitindo a generalização das conclusões para outras organizações. Apenas permite conclusões para o grupo específico entrevistado.

Sendo assim, a presente pesquisa não é conclusiva, mas sim exploratória, buscando identificar o maior número possível de hipóteses que possam por ocasião de outros estudos, serem testadas e confirmadas. /

## **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Este capítulo contempla a análise dos resultados da presente pesquisa, obtidos através da tabulação dos questionários aplicados nas entrevistas aos gestores financeiros das empresas madeireira pesquisadas.

O presente capítulo foi estruturado em três seções:

- A primeira apresenta a estrutura do questionário aplicado nas entrevistas, com destaque aos principais aspectos investigados;
- A segunda evidencia as empresas estudadas, porém foi omitido o nome das empresas e dos seus gestores face à garantia de sigilo prestada pelo pesquisador;
- A terceira contempla a análise dos resultados por meio do agrupamento das respostas em tabelas a fim de garantir a associação dessas a cada questão.

### **4.1 ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO APLICADO NAS ENTREVISTAS**

O questionário aplicado nas entrevistas aos gestores financeiros buscou, primeiramente, captar os Dados de Identificação da Empresa, com o objetivo de classificá-las quanto ao seu tamanho. Num segundo momento, buscou-se identificar o Sistema de Controle Gerencial utilizado nas empresas, com o objetivo de coletar dados sobre o seu Sistema de Informação Contábil.

Para esta etapa foram utilizadas 14 questões, descritas a seguir:

1. A contabilidade é feita na empresa? Nessa questão procurou-se saber se a empresa realiza a contabilidade.
2. A contabilidade está normalmente atualizada? Aqui buscou-se saber se a empresa mantém sua contabilidade em dia. Em caso de resposta negativa, pretende-se também saber quais as causas/motivos que levam os gestores a não manterem a contabilidade em dia.
3. A administração recebe balancete do setor contábil? Nesta questão procurou-se saber se a administração dispõe de balancetes periódicos para tomar suas decisões. Em caso de resposta afirmativa, buscou-se também identificar com que freqüência esses balancetes são atualizados, bem como que decisões são tomadas a partir dos mesmos.
4. A administração recebe relatório de receitas, custos e despesas (onde é apurado o lucro ou prejuízo)? Visou identificar se a administração recebe relatórios de receita, custo e despesas para tomar suas decisões. Em caso de resposta negativa, buscou-se identificar que motivos impedem a administração superior de ter em mãos tais dados. E em caso de resposta afirmativa, buscou-se também identificar com que freqüência esses relatórios são atualizados, bem como que decisões são tomadas a partir dos mesmos.
5. A administração recebe do setor contábil, relatório contendo uma análise econômica e financeira da empresa? Aqui procurou-se saber se a administração usufrui de dados concretos a respeito da situação econômica e financeira da empresa para tomar suas decisões. Em caso de resposta negativa procurou-se identificar porque ela não dispõe de tais dados. Em caso de resposta afirmativa, buscou-se

também identificar com que frequência esses relatórios são realizados, bem como que decisões são tomadas a partir dos mesmos.

6. A administração recebe relatório contendo uma análise de ponto de equilíbrio? Nesta questão pretende-se averiguar se a administração usufrui de dados concretos a respeito do ponto de equilíbrio. Em caso de resposta negativa procurou-se identificar porque ela não dispõe de tais dados. Em caso de resposta afirmativa, buscou-se também identificar com que frequência esses relatórios são realizados, e qual a utilidade dos mesmos.
7. A empresa elabora orçamentos? Nesta questão pretende-se saber se a empresa elabora orçamentos. Em caso de resposta negativa pretende-se saber também porque ela não realiza tal atividade. Em caso de resposta afirmativa, pretende-se também identificar que de que modo ele é realizado e que decisões são tomadas com base no orçamento.
8. A empresa utiliza-se de demonstrativo de movimento diário de caixa e bancos? Aqui, buscou-se saber se o movimento diário de caixa e banco é observado pelas empresas entrevistadas.
9. A empresa utilizou-se de sistema de fluxo de caixa para tomada de decisões na área financeira? Tal questão procurou saber se a empresa utiliza-se do fluxo de caixa para tomar suas decisões no setor financeiro.
10. Qual é o número de pessoas que tomam decisões nessa empresa? Nesta questão procurou-se identificar se existe uma relação entre o

tamanho da empresa e o número de pessoas que nela tomam decisões.

11. As informações contidas nos controles gerenciais sempre estão defasadas em relação à necessidade do momento de tomada de decisão, e portanto, não representando a realidade. Nessa questão, procurou-se identificar se os entrevistados concordam ou não com a afirmação apresentada a respeito do controle gerencial.
12. Os instrumentos gerenciais de controle de informações favorecem a tomada de decisões. Aqui, pretende-se identificar como os entrevistados vêem os instrumentos gerenciais de controle de informações no processo de tomada de decisões.
13. Os controles gerenciais são importantes e válidos para o porte dessa empresa. Nessa questão buscou-se averiguar se existe alguma relação direta entre o porte da empresa e a valorização ou utilização do controle gerencial.
14. Em geral os relatórios contábeis são utilizados como instrumento no processo decisório? Tal questão pretende identificar qual a influência dos relatórios contábeis no processo decisório da empresa.

## **4.2 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS ESTUDADAS**

Ao apresentar-se nas empresas, o pesquisador garantiu sigilo absoluto, a pedido dos proprietários gestores financeiros, em relação ao nome da empresa e à pessoa respondente. Portanto o nome das empresas foi substituído por letras A, B, C, e assim sucessivamente.

Apresentam-se a seguir, as empresas estudadas:

1. Empresa "A": Localizada no perímetro urbano do município de Lages, pertence ao setor madeireiro do município. Iniciou suas atividades produtivas em maio de 1954. Trabalhando desde sua fundação com madeiras brutas e beneficiadas, começou pequena e foi ampliando suas atividades. Atualmente atuando no mercado interno nacional conta com a colaboração de 28 funcionários. Passando a propriedade da empresa de pai para filho, a administração é realizada pelo próprio proprietário.
2. Empresa "B": Localizada na área industrial do município de Lages, iniciou suas atividades no setor madeireiro em maio de 1958. Trabalhando desde sua fundação com madeira, iniciou pequena atendendo o mercado local. Atualmente vem dando prioridade ao *pinus* e contando com a colaboração de 46 funcionários atende o mercado interno nacional, porém não conta ainda com os serviços de uma pessoa especializada para atender das funções administrativas.
3. Empresa "C": Localizada na área urbana do município de Lages, iniciou suas atividades em janeiro de 1976, trabalhando com madeiras brutas e beneficiadas. Atendendo o mercado interno nacional conta atualmente com 29 funcionários. Sendo a empresa ainda de caráter familiar, a administração é realizada pelo proprietário.
4. Empresa "D": Localizada no bairro Caça e Tiro do município de Lages, iniciou suas atividades no setor madeireiro em junho de 1966. Nessa atividade trabalha com madeira e *pinus*. Iniciando suas atividades como uma empresa familiar, foi ampliando suas atividades, até constar



na atualidade com 25 funcionários para atender o mercado interno. Passando a propriedade da empresa de pai para filho, a administração é realizada pelo próprio proprietário.

5. Empresa "E": Localizada no perímetro urbano da cidade de Lages, iniciou suas atividades em junho de 1986, trabalhando com madeiras bruta, beneficiada e móveis, para atender o mercado interno. Sendo a princípio uma empresa de natureza familiar, atualmente é uma empresa de pequeno porte contando com 25 funcionários, para atender a demanda. Quanto ao setor administrativo, por se tratar de uma empresa ainda de caráter familiar, a administração é realizada pelo proprietário.
6. Empresa "F": Localizada no bairro Coral - Lages, iniciou suas atividades em junho de 1956, trabalhando desde sua fundação com o beneficiamento de madeiras e produção de móveis. Atualmente contando com a colaboração de 80 funcionários, caracteriza-se como uma empresa de porte médio, atendendo o mercado nacional. Quanto ao setor administrativo, apesar da empresa dispor de um gerente para gerenciar as atividades, a administração ainda é familiar.
7. Empresa "G": Localizada na área industrial de Lages, iniciou suas atividades em fevereiro de 1982. Atendendo o mercado nacional com madeira bruta e beneficiada e produzindo móveis dos quais alguns são exportados, a empresa conta atualmente com 83 funcionários, o que a caracteriza como uma empresa de médio porte. A administração da empresa já é realizada por pessoas especializadas.

8. Empresa "H": Localizada no perímetro urbano do município de Lages, desde sua fundação, em agosto de 1994, a empresa trabalha com madeira atendendo o mercado nacional na produção de móveis sob medida. A qualidade de seus produtos possibilitou sua rápida expansão, que pode ser confirmada pelo número de funcionários que conta atualmente, ou seja, após 6 anos de atuação no mercado (1994 - 2000) já conta com 84 funcionários, caracterizando-se como uma empresa de médio porte. Dentre os funcionários, empresa dispõe de duas pessoas especializadas em administração, para cuidar do gerenciamento e da parte administrativa da empresa.
9. Empresa "I": Localizada na área industrial do município de Lages, atua no setor madeireiro desde janeiro de 1996. Trabalhando com a madeira, produz marcos de porta, painéis, janelas, etc. Atende a todo o mercado nacional e ainda exporta em pequena escala alguns de seus produtos. A venda de muitos produtos em larga escala, oportunizou a empresa a caracterização de uma empresa de médio porte, contando atualmente com 78 funcionários. Quanto ao setor administrativo, apesar da empresa dispor de um gerente para gerenciar as atividades, a administração ainda é familiar.
10. Empresa "J": Localizada na área industrial de Lages, a empresa iniciou suas atividades em julho de 1955. Caracterizada na época da fundação como uma empresa familiar atendendo somente o mercado madeireiro local, atualmente como uma empresa de médio porte trabalha com madeira e *pinus* contando com 73 funcionários para atender o mercado nacional. Quanto ao setor administrativo, apesar da empresa dispor de

um gerente para gerenciar as atividades, a administração ainda é familiar.

11. Empresa "L": Localizada na área industrial de Lages, a empresa iniciou suas atividades em agosto de 1977. Presente há mais de duas décadas no setor madeireiro da região, conta atualmente com 412 funcionários. Caracterizada como uma empresa de grande porte devido o número de funcionários que possui, a empresa além de atender o mercado madeireiro nacional, produz portas, das quais grande parte é destinada à exportação. Sempre preocupada em inovar, a empresa conta com profissionais qualificados para atuar nos diferentes segmentos, e em especial no setor administrativo e gerencial da empresa.
12. Empresa "M": Localizada na área industrial do município de Lages, iniciou suas atividades março de 1949. Com mais de meio século de existência, a empresa "M" representa na atualidade uma das mais tradicionais empresas do ramo madeireiro da região serrana de Santa Catarina. Contando com 646 funcionários, a empresa trabalha com *pinus* e madeira bruta, serrada e beneficiada; casas beneficiadas. Sempre preocupada em inovar, a empresa conta com profissionais qualificados para atuar nos diferentes segmentos, e em especial no setor administrativo e gerencial da empresa.
13. Empresa "N": Localizada na área industrial do município de Lages, iniciou suas atividades em janeiro de 1977. Contando atualmente com 163 funcionários é caracterizada atualmente como uma empresa de grande porte, produzindo madeiras beneficiadas de *pinus*, exportando

ripas (serrafos). Quanto ao aspecto administrativo, ele também já se encontra entregue na mão de profissionais qualificados.

14. Empresa "O": Localizada na área industrial do município de Lages, iniciou suas atividades em fevereiro de 1952. Contando com 178 funcionários, a empresa oferece madeira serrada de pinheiro e *pinus* tanto para o mercado nacional e para a exportação. Quanto ao aspecto administrativo, a empresa dispõe de administradores e gerentes qualificados para decidirem o futuro da empresa.
15. Empresa "P": Localizada no perímetro urbano de Lages, iniciou suas atividades produtivas em junho de 1956. Trabalhando desde sua fundação com madeiras brutas e beneficiadas, começou pequena e foi ampliando suas atividades. Atualmente caracterizando uma empresa de grande porte do setor madeireiro a empresa possui 173 funcionários, para a produção de madeira, compensados, estaquetas, para atender o mercado nacional, e para exportar. Quanto ao aspecto administrativo, ele também já se encontra entregue na mão de profissionais qualificados.

### **4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS APRESENTADOS**

A partir dos dados coletados montaram-se tabelas para evidenciar os resultados da pesquisa. Estas tabelas foram agrupadas em tópicos, de acordo com as questões respondidas pelos gestores financeiros, a fim de melhorar a análise e compatibilidade dos dados.

### 4.3.1 Caracterização das empresas estudadas

Usando como critério de classificação das empresas a tabela abaixo,

CLASSIFICAÇÃO	NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS
Empresa pequena	de 25 a 50 empregados
Empresa média	de 50 a 100 empregados
Empresa grande	acima de 100 empregados

podemos constatar que, de acordo com os dados obtidos nas entrevistas, das quinze empresas apresentadas anteriormente, as primeiras cinco (A, B, C, D e E) são empresas pequenas, as cinco seguintes (F, G, H, I e J) são empresas médias e as cinco últimas (L, M, N, O e P) são empresas grandes.

### 4.3.2 Caracterização do Sistema de Controle Gerencial

Os dados obtidos pela pesquisa em relação ao Sistema de Informação Contábil foram agrupados nas tabelas das questões 1 a 15 do instrumento de pesquisa, possibilitando assim que fossem obtidos os seguintes dados:

#### Questão 1. A contabilidade é feita na empresa?

Tabela 1 - Relação tamanho da empresa X realização da contabilidade.

	SIM	NÃO
Pequena empresa	-	5
Média empresa	1	4
Grande empresa	4	1

Este item demonstrou que, de modo geral, salvo exceções (uma vez que das cinco empresas grandes, uma não realiza a contabilidade) quanto maior a

empresa maior a possibilidade de ser feita a contabilidade na empresa. Tal constatação está diretamente relacionada com a atuação de profissionais qualificados no exercício de tais funções, ou seja, as empresas de pequeno porte não dispõem de um profissional específico para a tarefa, levando-as assim a terceirizar essa tarefa, já, em compensação, as empresas de grande porte, até como uma forma de economia devido a grande quantidade de dados a serem contabilizados, dispõem de um profissional exclusivo para essa tarefa.

### Questão 2. A contabilidade está normalmente atualizada?

**Tabela 2 - Relação tamanho da empresa X atualização da contabilidade.**

	SIM	NÃO
Pequena empresa	5	-
Média empresa	5	-
Grande empresa	5	-

Neste item, pelo fato de todos entrevistados das pequenas empresas (que não fazem a contabilidade na empresa), médias e grandes empresas (que na maioria realizam a contabilidade na empresa) afirmarem que a contabilidade da empresa está normalmente atualizada, demonstra que a não realização da contabilidade na empresa não significa exatamente que a contabilidade não esteja organizada, mas sim, que a empresa utiliza-se de outros métodos como a terceirização para obter esses dados com qualidade.

### Questão 3. A administração recebe balancete do setor contábil?

**Tabela 3 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração ao balancete do setor contábil.**

	SIM	NÃO
Pequena empresa	5	-
Média empresa	5	-
Grande empresa	5	-

Neste item pode-se constatar que, independente do porte da empresa, todos os administradores dispõem dos balancetes do setor contábil para a tomada de decisões.

A periodicidade com que os administradores têm acesso aos balancetes do setor contábil pode ser verificada nos dados da tabela abaixo.

**Tabela 4 - Relação tamanho da empresa X periodicidade em que a administração recebe o balancete do setor contábil.**

	MENSAL	TRIMESTRAL	SEMESTRAL	ANUAL
Pequena empresa	1	2	2	-
Média empresa	3	2	-	-
Grande empresa	5	-	-	-

Dos dados da tabela constata-se que, se por um lado todos os administradores das empresas têm acesso aos balancetes contábeis, observa-se, por outro, que o tamanho da empresa é um forte determinante da frequência com que esses balancetes são atualizados. No entender dos gestores administradores das empresa pesquisadas, os balancetes são instrumentos utilizados para verificar os rendimentos conquistados com os investimentos realizados pela empresa

excelentes indicadores da variação do fluxo de mercadorias. O tamanho da empresa parece influir diretamente na variação da freqüência em que os estoques são renovados e/ou os investimentos são analisados para renovação ou alteração, determinando, assim, a freqüência com que esses balancetes são realizados, ou pelo menos fornecidos à administração da empresa.

**Questão 4. A administração recebe relatório de receitas, custos e despesas (onde é apurado o lucro ou prejuízo)?**

**Tabela 5 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração ao relatório de receitas, custos e despesas.**

	SIM	NÃO	mensal	trimestral	semestral	anual
Pequena empresa	-	5	-	-	-	-
Média empresa	-	5	-	-	-	-
Grande empresa	5	-	5	-	-	-

Neste item, pode-se observar que a utilização do relatório de receitas, custos e despesas como um instrumento auxiliar na tomada de decisões por parte da administração da empresa representa um característica das empresas de grande porte.

Buscando respostas que justifiquem a utilização ou não de tal recurso, as pequenas e média empresas foram unânimes ao justificar o não recebimento e conseqüente não utilização desse relatório por acreditarem que por serem empresas de pequeno/médio porte - o que representa fluxo reduzido de mercadorias e recursos - as informações adquiridas com os balancetes contábeis são suficientes para tomarem as decisões adequadas para a empresa.



As empresas grandes, por sua vez, justificaram a utilização desse relatório, por defenderem a idéia de que toda informação a mais de que a administração puder dispor represente uma garantia a mais de estar agindo realmente de encontro às necessidades atuais da empresa.

**Questão 5. A administração recebe do setor contábil, relatório contendo uma análise econômica e financeira da empresa?**

**Tabela 6 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração à relatórios contendo análise econômica e financeira da empresa.**

	SIM	NÃO	mensal	trimestral	semestral	anual
Pequena empresa	-	5	-	-	-	-
Média empresa	1	4	1	-	-	-
Grande empresa	4	1	3	1	-	-

Neste item, pode-se observar que a utilização do relatório contendo análise econômica e financeira da empresa como um instrumento auxiliar na tomada de decisões por parte da administração da empresa representa um característica das empresas de grande porte.

Buscando respostas que justifiquem a utilização ou não de tal recurso, as pequenas e média empresas (com exceção de uma empresa de médio porte) reforçaram a resposta dada na questão anterior, justificando o não recebimento e, conseqüente, não utilização desse relatório por acreditarem que por serem empresas de pequeno/médio porte - o que representa fluxo reduzido de mercadorias e recursos - as informações adquiridas com os balanços contábeis são o suficiente para tomarem as decisões adequadas para a empresa.

As empresas grandes (com exceção de uma delas que diz que cabe à empresa realizar tal análise a partir dos dados contábeis de que dispõe), do mesmo modo, reafirmaram as respostas da questão anterior, justificando que utilizam esse relatório por defenderem a idéia de que toda informação a mais que a administração puder dispor represente uma garantia a mais de estar agindo realmente de encontro às necessidades atuais da empresa.

**Questão 6. A administração recebe relatório contendo uma análise do ponto de equilíbrio?**

**Tabela 7 - Relação tamanho da empresa X acesso da administração à relatórios contendo uma análise do ponto de equilíbrio.**

	SIM	NÃO
Pequena empresa	-	5
Média empresa	-	5
Grande empresa	-	5

Nesse item, pode-se constatar - pelo menos em relação às empresas entrevistadas - que, de modo geral, as empresas do setor madeireiro, independente de seu tamanho, ainda não desfrutam dos benefícios do relatório que contém análise do ponto de equilíbrio. Quanto às justificativas apresentadas para o não recebimento e conseqüente não utilização de tal documento podemos destacar a complexidade dos relatórios e a falta de relação entre os dados obtidos no relatório e a realidade momentânea da empresa, demonstrando assim que os profissionais de que a empresa dispõe para tal função ainda possuem aspectos a evoluir.

### Questão 7. A empresa elabora orçamentos?

**Tabela 8 - Relação tamanho da empresa X elaboração de orçamentos**

	SIM	NÃO
Pequena empresa	-	5
Média empresa	2	3
Grande empresa	5	-

Nesse item, pode-se constatar que a elaboração de orçamentos não ocorre nas empresas pequenas, sendo, entretanto, uma prática comum nas empresas maiores.

As razões para tal diferenciação, de acordo com as justificativas dos entrevistados, relacionam-se com o montante de investimentos aplicados na empresa e com a rotatividade dos estoques, uma vez que, para as empresas maiores que dispõe de um capital de giro maior e/ou adquirem maior quantidade de material, a elaboração do orçamento é compensatória, porque permite aumentar a relação custo-benefício.

Em compensação, ainda segundo os entrevistados, para as empresas menores, cujos produtos se restringem à madeira e seu beneficiamento, o orçamento pode apresentar diversos benefícios na teoria, na prática, entretanto, não é de grande valia.

**Questão 8. A empresa utiliza-se de demonstrativo do movimento diário de caixa e bancos?**

**Tabela 9 - Relação tamanho da empresa X utilização de demonstração do movimento diário de caixa e bancos.**

	SIM	NÃO
Pequena empresa	3	2
Média empresa	4	1
Grande empresa	5	-

Neste item, pode-se observar que o tamanho da empresa é um forte determinante da utilização de demonstrativos do movimento diário de caixa e banco. Característica essa que está diretamente relacionada com o giro de capital da empresa, ou seja, para as empresas pequenas, quem nem todos os dias realizam uma transação comercial de venda, compra ou investimento, a utilização de demonstrativos de caixa e banco diários representa só mais uma despesa, uma vez que os resultados serão os mesmos do dia anterior. Em contrapartida, para as empresas maiores, cujo fluxo comercial é maior, como elas mesmas defendem, a utilização de demonstrativos de movimento diário de caixa e bancos é importante e muito utilizado, uma vez que representa o principal controle do movimento financeiro da empresa.

**Questão 9. A empresa utilizou-se de sistema de fluxo de caixa para tomada de decisões na área financeira?**

**Tabela 10 - Relação tamanho da empresa X utilização do sistema de fluxo de caixa para tomada de decisões na área financeira.**

	SIM	NÃO
Pequena empresa	2	3
Média empresa	3	2
Grande empresa	5	-

Este item demonstra que, apesar do fluxo de caixa não ser um instrumento exclusivo de um tipo específico de empresa, ele parece ser mais comum nas empresas maiores, uma vez que todas as empresas grandes afirmaram utilizar o fluxo de caixa enquanto que apenas 40% das empresas pequenas afirmam utilizar tal recurso. As empresas que não utilizam esse recursos (tanto as pequenas como as médias), foram unânimes em alegar ou que ele é muito complexo ou que não acreditam na eficácia de tal sistema, o que demonstra a existência de leigos nos setores de administração e/ou gerenciamento da empresa.

**Questão 10. Qual é o número de pessoas que tomam decisões nessa empresa?**

**Tabela 11 - Relação tamanho da empresa X número de pessoas que tomam decisões na empresa.**

	N ° de pessoas
Pequena empresa	0
Média empresa	1 a 2
Grande empresa	2 a 3

Observando este item, pode-se constatar que a quantidade de pessoas empregadas para desempenhar as funções administrativas e diretivas da empresa, ou seja, tomar decisões, está diretamente relacionado como porte da empresa.

Confirmando as afirmações levantadas na questão anterior quanto à utilização de profissionais para a administração e gerenciamento da empresa, observa-se que, de modo geral, as pequenas empresas ainda são de caráter familiar e, como tal, o proprietário e sua família tocam a empresa sozinhos, não contando assim com uma pessoa específica para tomar decisões. Já as empresas médias, apesar de ainda serem administradas pela própria família, já contam com um ou dois gerentes para controlar pelo menos alguns setores da empresa. E as grandes empresas, por sua vez, atualmente já se encontram mais profissionalizadas e, conseqüentemente, a administração deixa de ser realizada pela família do proprietário para ser dividida entre executivos.

**Questão 11. A empresa utilizou-se de sistemas formais de controle gerencial?**

**Tabela 12 - Relação tamanho da empresa X utilização de sistemas formais de controle gerencial.**

	SIM	NÃO
Pequena empresa	-	5
Média empresa	-	5
Grande empresa	3	2

Apesar de ser comum as empresas utilizarem sistemas de controle gerencial, conforme os dados obtidos na entrevista, a utilização de sistemas "formais" de controle gerencial ainda é uma característica exclusiva das empresas

grandes, que necessitam de tal artifício devido ao grande número de funcionários que possuem, o que dificulta um tratamento pessoal entre patrão e empregado.

As empresas menores, alegam não utilizar tal recurso, por acreditar que pelo porte da empresa os custos despendidos com tal controle seriam maiores do que os benefícios que tal serviço poderia trazer.

**Questão 12. As informações contidas nos controles gerenciais sempre estão defasadas em relação à necessidade do momento de tomada de decisão, e portanto, não representando a realidade.**

**Tabela 13 - Relação tamanho da empresa X opinião dos gestores em relação à afirmação de que as informações contidas nos controles gerenciais estão defasadas para atender às necessidades momentâneas da empresa.**

	CONCORDA	DISCORDA
Pequena empresa	-	5
Média empresa	-	5
Grande empresa	-	5

Apesar de na questão anterior ter-se constatado que, na prática, apenas algumas empresas de grande porte utilizam sistemas formais de controle gerencial, nesta questão todos foram unânimes em afirmar que discordam da afirmação apresentada, o que evidencia que os mesmos acreditam que as informações contidas nos controles gerenciais atendem às necessidades do momento de tomada de decisão, ocorrendo assim uma contradição evidente entre o discurso e a prática dos gestores entrevistados.

**Questão 13. Os instrumentos gerenciais de controle de informações favorecem à tomada de decisão.**

**Tabela 14 - Relação tamanho da empresa X reconhecimento de que os instrumentos gerenciais de controle favorecem à tomada de decisão.**

	CONCORDA	DISCORDA
Pequena empresa	5	-
Média empresa	5	-
Grande empresa	5	-

Confirmando as conclusões apresentadas na questão anterior, novamente os entrevistados dos diferentes tipos de empresa foram unânimes em afirmar que os instrumentos gerenciais de controle de informações favorecem à tomada de decisão, o que nos leva a argumentar que as diferenças de características entre as empresas de portes diferentes ocorre só na prática, porque na teoria, no discurso, todas pensam igual.

**Questão 14. Os controles gerenciais são importantes e válidos para o porte dessa empresa.**

**Tabela 15 - Relação tamanho da empresa X confirmação de que os controles gerenciais são importantes para o tamanho da empresa.**

	CONCORDA	DISCORDA
Pequena empresa	5	-
Média empresa	5	-
Grande empresa	5	-

Independente do tamanho da empresa, este item demonstrou que todos os administradores consideram os controles gerenciais importantes, uma vez que é



através do controle gerencial que o administrador tem acesso à situação financeira e econômica da empresa, possibilitando assim uma tomada de decisão consciente e realmente capaz de atender às necessidades da empresa em determinado momento, evitando assim, ou pelo menos amenizando as possibilidades de tomar decisões precipitadas que possam comprometer o sucesso da empresa ou resultar na falência da mesma.

**Questão 15. Em geral os relatórios contábeis são utilizados como instrumento no processo decisório?**

**Tabela 16 - Relação tamanho da empresa X utilização dos relatórios contábeis como instrumento no processo decisório.**

	SÃO UTILIZADOS	NÃO SÃO UTILIZADOS
Pequena empresa	-	5
Média empresa	2	3
Grande empresa	4	1

Este item, se relacionado com a questão anterior (questão 14), evidencia as contradições existentes entre a teoria e a prática, ou seja, apesar de todas as pequenas empresas anteriormente terem afirmado que consideram os controles gerenciais importantes para o porte de suas empresas, aqui todos afirmaram não utilizar dos relatórios contábeis para tomada de decisões. O mesmo pode ser constatado com a maioria - 60% - das empresas de médio porte e 20% das empresas de grande porte.

## **5 CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS**

O presente capítulo tem a finalidade de explicitar as conclusões obtidas na realização desta pesquisa, face aos objetivos estabelecidos anteriormente. Além disso, apresentam-se recomendações oriundas do presente estudo. Estas, originam-se tanto da análise das folhas recebidas na contabilidade gerencial quanto das sugestões dadas pelos gestores financeiros entrevistados, visando a melhoria da qualidade da gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages, face as suas necessidades contábeis. Também propõem-se sugestões para futuras pesquisas sobre o tema estudado, a fim de direcionar outros pesquisadores.

### **5.1 CONCLUSÕES**

Os resultados obtidos na análise dos dados coletados remetem às conclusões apresentadas a seguir:

Os gestores administrativos entrevistados utilizam-se em geral de procedimentos básicos de análise que antecedem suas decisões.

Apesar de todos concordarem que os demais instrumentos de informação contábil, como relatórios de receita, de análise econômica e outros, são importantes para a tomada de decisão, os gestores das pequenas e média empresas entrevistados não se sentem seguros e/ou suficientemente informados para utilizá-las em benefício da empresa.

Dentre as informações geradas pela Contabilidade Gerencial que dão suporte ao processo de gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages, pode-se constatar que os balancetes periódicos, conforme tabela 3, constituem-se na principal fonte de informações, uma vez que foram citados por todos os gestores entrevistados, tanto da pequena, como da média e grande empresa, e que, por sua vez, também é a única informação contábil gerencial que todas as empresas estudadas efetivamente utilizam no processo de gestão empresarial.

Buscando identificar as informações geradas pela Contabilidade Gerencial que dão suporte ao processo de gestão empresarial do setor madeireiro do município de Lages, primeiramente, pode-se constatar que quanto maior a empresa, maior é o número de informações de que a administração dispõe e vice-versa, ou seja, as empresas de grande porte possuem além do balancete contábil, relatórios de receita, custos e despesas; relatório com uma análise econômica e financeira da empresa; demonstrativo do movimento diário de caixa e bancos, entre outros, já as empresas de pequeno porte, por sua vez, de modo geral, restringem suas bases informativas ao balancete contábil e a demonstrativos de movimento diário de caixa e banco.

O ponto de equilíbrio é a única informação não gerada pela Contabilidade Gerencial de nenhuma das quinze empresas estudadas e, conseqüentemente, também não, utilizada pelo setor madeireiro do município de Lages.

Em suma, pode-se constatar, através do presente estudo, que de modo geral a administração e a contabilidade gerencial das empresas estudadas - e provavelmente de todo setor madeireiro do município de Lages - ainda é realizada de modo muito rudimentar, sem contar, na maioria das vezes, com uma pessoa

qualificada para executar com eficiência tal atividade, pelo fato de a preocupação com o custo pesar mais do que a qualidade da informação obtida.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Face à realização deste estudo, apresentam-se algumas recomendações que podem ser levadas em consideração em relação à contabilidade gerencial pelos gestores empresariais, a saber:

- os responsáveis pelo setor contábil das empresas deveriam elaborar demonstrações contábeis que possam atender a dois pressupostos básicos, para que tenha validade no processo de gestão administrativa.
  - a) Necessidade como informação;
  - b) Planejamento e controle.
- poderia-se adotar a demonstração de Fluxo de caixa, em substituição a demonstração das origens e aplicações de recursos.
- a demonstração de resultados poderia ser elaborada, separando-se os itens financeiros e não financeiros, uma vez que esse procedimento facilitaria a percepção do lucro ou prejuízo tanto financeiro como o contábil.
- as notas explicativas poderiam ser evidenciadas em forma de quadros ou gráficos, evitando omissões quanto à alguns aspectos que auxiliassem o trabalho dos usuários.
- as demonstrações contábeis poderiam evidenciar a Real Situação Patrimonial destacando o ativo, passivo nas demonstrações de resultados.

- As demonstrações contábeis através de análises horizontais e verticais poderiam fornecer importantes informações para auxiliar a tomada de decisões.
- as demonstrações contábeis deveriam fornecer informações sobre o controle do ativo circulante e permanente.
- poderia-se utilizar também as demonstrações contábeis para obter periodicamente dados atualizados sobre o patrimônio líquido.

Finalmente, em decorrência da constatação da fragilidade da contabilidade gerencial do setor madeireiro do município de Lages, em especial nas empresas de pequeno porte, é fundamental que as empresas passem a utilizar uma maior diversidade de informações contábeis para a tomada de decisão sob pena de virem a ser suplantadas pela expansão de empresas de maior porte.

### **5.3 SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS**

A realização de pesquisas visando identificar as necessidades da gestão empresarial devem ser cada vez mais incentivadas, quer através das Universidades, dos Órgãos de Classe Contábil ou dos Órgãos Regulamentadores e Normativos.

Neste aspecto, podem-se direcionar futuras pesquisas sobre o assunto, a saber:

- pesquisas junto aos administradores, visando identificar quais as principais dificuldades enfrentadas para colocar em prática a teoria aprendida no curso de administração;

- pesquisas que visem verificar até que ponto o sistema de controle gerencial contribuiu para o sucesso das empresas;
- pesquisas visando identificar o uso das informações contábeis evidenciadas de forma obrigatória, por parte de gestores de custo, ou por parte de planejadores de investimento empresariais;
- pesquisas visando identificar o que as empresas necessitam para aproveitar melhor as informações contábeis de que dispõem;
- pesquisas visando identificar a importância das informações contábeis obrigatórias às necessidades informacionais de empresas concorrentes;
- pesquisas que visem identificar a utilização das informações evidenciadas de forma obrigatória, pelos demonstrativos contábeis, nos modelos decisórios de planejamento estratégico empresarial;
- pesquisas que avaliem a utilização das informações obrigatórias, nas demonstrações contábeis, na gestão financeira de outras regiões ou outros pólos de desenvolvimento.

## 6 ANEXO

### INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Data: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

#### 1. DADOS DE IDENTIFICAÇÃO

Setor: \_\_\_\_\_

Ano de fundação: \_\_\_\_\_

Início das atividades: \_\_\_\_\_

Número de empregados: \_\_\_\_\_

#### 2. SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

*Sistema de Informação contábil*

2.1. A contabilidade é feita na empresa?

( ) Sim

( ) Não

2.2. A contabilidade está normalmente atualizada?

( ) Sim

( ) Não

Caso negativo, justificar por que a contabilidade não está em dia.

\_\_\_\_\_

2.3. A administração recebe balancete do setor contábil?

( ) Não

Sim - periodicidade

mensal

trimestral

semestral

anual

outras. Especificar: \_\_\_\_\_

---

Caso positivo, quais decisões são tomadas com base nesse balancete?

---

2.4. A administração recebe relatório de receitas, custos e despesas ( onde é apurado o lucro ou prejuízo)?

Não

Sim - periodicidade

mensal

trimestral

semestral

anual

outras. Especificar: \_\_\_\_\_

---

Caso negativo, justificar por que a administração superior não recebe esse relatório. \_\_\_\_\_

---



Caso positivo, esse relatório é utilizado na tomada de decisão? Citar quais decisões são tomadas com base nesse relatório. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Sim

Não

Caso negativo, justificar por que o relatório não é utilizado. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2.5. A administração recebe do setor contábil, relatório contendo uma análise econômica e financeira da empresa?

Não

Sim - periodicidade

mensal

trimestral

semestral

anual

outras. Especificar: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Caso negativo, justificar por que a administração não recebe esse relatório. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2.6. A administração recebe relatório contendo uma análise do ponto de equilíbrio?

Não

Sim - periodicidade

mensal

- trimestral
  - semestral
  - anual
  - outras. Especificar: \_\_\_\_\_
- 

Caso negativo, justificar por que a administração não recebe esse relatório. \_\_\_\_\_

---

Caso positivo, esse relatório é utilizado como subsídio para tomada de decisão?

Sim

Não

Caso positivo, citar uma decisão tomada em base nesse relatório \_\_\_\_\_

Caso negativo, justificar por que não é utilizado. \_\_\_\_\_

---

2.7. A empresa elabora orçamentos?

Não

Sim - periodicidade

- mensal
  - trimestral
  - semestral
  - anual
  - outras. Especificar: \_\_\_\_\_
-

Caso negativo, justificar por que a empresa não elabora orçamentos.

---

Caso positivo, citar uma decisão tomada com base no orçamento.

---

E como é feito o controle orçamentário?

- comparação entre o real e o orçado
- pela observação
- não é feito

2.8. A empresa utiliza-se de demonstrativo do movimento diário de caixa e bancos?

- Sim
- Não.

A empresa tem controle de entradas e saídas de caixa?

- Não
- Sim - especificar o mais próximo
  - exclusivamente através do movimento bancário
  - livro caixa
  - comprovante de caixa
  - caixa controlado através da contabilidade
  - caixa controlado por sócios
  - caixa controlado pelo contador
  - outros. Especificar: \_\_\_\_\_

---

2.9. A empresa utilizou-se de sistema de fluxo de caixa para tomada de decisões na área financeira?

Sim

Não

Caso positivo, citar uma decisão tomada com base no fluxo de caixa.

---

Caso negativo, justificar por que não é utilizado.

muito complexo

os termos e conceitos envolvidos no sistema de fluxo de caixa não são de fácil entendimento

não acreditamos em sistema de fluxo de caixa

outros. Especificar: \_\_\_\_\_

---

2.10. Qual é o número de pessoas que tomam decisões nessa empresa?

uma

duas

três

quatro

outros. Especificar: \_\_\_\_\_

---

Essa empresa é familiar?

Sim

Não

2.11. A empresa utilizou-se de sistemas formais de controle gerencial?

Sim

Não

Caso positivo, justifique os motivos e razões de sua utilização.

---

---

---

Caso negativo, por que a empresa não formaliza um sistema de controle gerencial?

( ) não conhece

( ) acha o custo elevado

( ) não compensa para o nosso porte

( ) não sabemos utilizar o sistema

( ) não acreditamos em sistemas formais

( ) outros. Especificar: \_\_\_\_\_

---

2.12. As informações contidas nos controles gerenciais sempre estão defasadas em relação a necessidade do momento de tomada de decisão, e portanto, não representando a realidade.

( ) discorda fortemente

( ) discorda

( ) indiferente

( ) concorda

( ) concorda fortemente

2.13. Os instrumentos gerenciais de controle de informações favorecem a tomada de decisão.

( ) concorda fortemente

( ) concorda

( ) indiferente

- discorda
- discorda fortemente

2.14. Os controles gerenciais são importantes e válidos para o porte dessa empresa.

- concorda fortemente
- concorda
- indiferente
- discorda
- discorda fortemente

2.15. Em geral os relatórios contábeis são utilizados como instrumento no processo decisório?

- todos são utilizados
- a maioria é utilizado
- poucos são utilizados
- não são utilizados

## 7 BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1974.
- BRUYNE, Paul et al. **Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais: os pólos da prática metodológica**. Rio de Janeiro: F. Alves, 1982.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade comercial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- GIL, Antônio Loureiro. **Sistemas de informações contábil/financeira**. São Paulo: Atlas, 1992.
- GODOY, Arilda Schimidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. v. 35. n.3. São Paulo: FGV. 1995. p. 21
- GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.
- GRAY, Jack e JOHNSTON, Kennedth S. **Contabilidade e administração**. São Paulo: MacGraw-Hill do Brasil, 1977.
- GUIA DE CONTABILIDADE. IOB. Vol. I.
- INDICIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1997/98.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**. Rio de Janeiro: Vozes, 1997.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1986.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1996/98.
- McGEE, James, PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- MINAYO, M. C. de S. et al. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 7ed. Petrópolis: Vozes, 1994.
- OLIVEIRA, Djalma Rebouças. **Sistemas organizados e métodos: uma abordagem gerencial**. 4-ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1997.
- RICHARDON, Roberto J. et al. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.
- ROSA, Jorge Antônio da. **Processo de tomada de decisão e a utilização da contabilidade gerencial pelo executivo empresarial**. Monografia: UNIPLAC, 1998.

SPULDARO, Luiz J. Comentários sobre a economia de Lages. In: **Lages 2000**. Edição 97. Artes Gráficas Princesa, p. 30.

STONER, James A. F. **Administração**. Prentice Hall do Brasil Ltda, 1995.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1992.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB, 1984.

ARANTES, Nelio. **Sistema de Gestão Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1999.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **A Nova Era da Administração**. São Paulo: Pioneira, 1999.

SILVA, Aldephino Teixeira da. **Administração E Controle**. São Paulo: Atlas, 1999.