

BRAULIO VOLMIR SCHMITT

**INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL
NO PROCESSO DE GERENCIAMENTO DA PRODUÇÃO
PECUÁRIA LEITEIRA DA REGIÃO DE LAGES**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Administração.
Área de concentração: Políticas e Gestão Institucional.
Orientador: Prof. Dr. Nelson Colossi

FLORIANÓPOLIS – SC

2000

**INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL
NO PROCESSO DE GERENCIAMENTO DA PRODUÇÃO
PECUÁRIA LEITEIRA DA REGIÃO DE LAGES**

BRAULIO VOLMIR SCHMITT

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de MESTRE EM ADMINISTRAÇÃO - Área de concentração em Políticas e Gestão Institucional - e aprovada, em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, em 06 de setembro de 2000.

Prof. Dr. Nelson Colossi
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Nelson Colossi (Presidente)

Prof. Dr. Altair Borgert (Membro)

Prof. Dr. Pedro Carlos Schenini (Membro)

Aprovada em 06/09/2000

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por estar sempre presente em minha vida e permitir o privilégio desta realização, e ainda as pessoas e instituições que, ao longo desta jornada, contribuíram, de alguma forma, possibilitando a conclusão desse trabalho:

A meus pais pelo apoio, incentivo e formação.

A meus irmãos que contribuíram com minha formação.

Aos professores do primário à especialização, que apesar de minhas limitações possibilitaram que eu chegasse até este curso.

A Universidade do Planalto Catarinense (UNIPLAC) por investir e acreditar em mim.

Aos companheiros de viagens Cláudio, Daniel e Jorge pelo apoio e entusiasmo.

Aos colegas de curso pelo companheirismo, amizade e apoio.

A empresa Lactoplasa, na pessoa de seu Diretor Walter Hoeshel Neto, demais colegas e colaboradores que tudo fizeram para viabilizar minha participação no curso.

A todos entrevistados que prontamente se dispuseram a colaborar.

Aos funcionários do Curso de Pós-Graduação em Administração (CPGA) da UFSC, em especial ao Ivo.

A todos os professores do Curso de Mestrado em Administração, pelos conhecimentos transmitidos com tanta sabedoria.

Ao professor Doutor Nelson Colossi coordenador do CPGA e orientador, pela simplicidade, objetividade, paciência e competência na orientação deste trabalho.

Aos filhos Daiane, Clésio e Cristiane pela compreensão e apoio, em especial à Cris minha revisora.

A Marli, esposa, companheira, incentivadora, sem ela nada seria possível. Uma das maiores graças de Deus é a família.

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	vi
RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Apresentações do Tema	1
1.2 Problema de Pesquisa	3
1.3 Objetivos	4
1.4 Justificativa e limitações do estudo	5
2 MODELO CONCEITUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL	9
2.1 Conceituação de sistema de Contabilidade Gerencial	9
2.1.1 Sistema formal	11
2.1.2 Sistema informal	12
2.2 Processo de gestão empresarial	13
2.2.1 Planejamento	15
2.2.2 Execução	17
2.2.3 Controle	18
2.3 A informação Contábil Gerencial X Processo de Gestão	19
2.3.1 Usuários da informação contábil	21
2.4 Relatórios do sistema de Contabilidade Gerencial	22
2.4.1 Relatórios legais	23
2.4.2 Relatórios gerenciais	26
3 CARACTERIZAÇÃO DA ATIVIDADE LEITEIRA	28
3.1 Preliminares históricos	28
3.2 Atividade pecuária	29
3.3 Identificação da atividade pecuária leiteira	30
3.4 Pecuária leiteira no Brasil	32
3.5 A pecuária leiteira na região de Lages	38
3.6 O futuro da atividade	40
4 METODOLOGIA	45
4.1 Especificação e tipo de pesquisa	45

4.2	Questões de pesquisa	45
4.3	População	46
4.4	Método	47
4.5	Análise dos dados	49
5	ANÁLISE DOS DADOS	51
5.1	Apresentação da empresa da pecuária leiteira na Região de Lages	51
5.2	Perfil do empresário da pecuária leiteira da Região de Lages	54
5.3	Visão sobre a Contabilidade Gerencial	60
6	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	70
6.1	Conclusões	70
6.2	Sugestões para futuras pesquisas	74
6.3	Recomendações	75
7	BIBLIOGRAFIA	78

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Usuários da Contabilidade	21
Tabela 02 – Interesses dos Usuários	23
Tabela 03 – Utilizações do Gado Bovino	29
Tabela 04 – Raças Leiteiras	31
Tabela 05 – Consumo de Leite no Brasil (Milhões de litros)	35
Tabela 06 – Produção Total de Leite no Brasil (Milhões de litros)	36
Tabela 07 – Utilização das Terras na Região de Lages	39
Tabela 08 – Evolução Demográfica da Região de Lages	39
Tabela 09 – Evolução do Preço do Leite ao Produtor no Brasil	41
Tabela 10 – Futuro da exploração leiteira	43
Tabela 11 – Faixa etária	55
Tabela 12 – Grau de instrução	55
Tabela 13 – Experiência gerencial	56
Tabela 14 – Ano de fundação	57
Tabela 15 – Faturamento anual da atividade	58
Tabela 16 – Número de empregados	58
Tabela 17 – Município de origem	59
Tabela 18 – Forma de organização	60
Tabela 19 – Utilização de informações contábeis na empresa	61
Tabela 20 – Atualização da Contabilidade	62
Tabela 21 – Recebimento de balancete do setor contábil	62
Tabela 22 – Recebimento/elaboração de relatórios de produção	63
Tabela 23 – Recebimento/elaboração de relatórios de receitas, custos e despesas	64
Tabela 24 – Disponibilidade de relatórios contendo análise econômica e financeira da empresa	65
Tabela 25 – Disponibilidade de relatórios contendo análise de ponto de equilíbrio	66
Tabela 26 – Disponibilidade de demonstrativo de movimentação de caixa e bancos	66

RESUMO

Este trabalho apresenta o resultado dos estudos elaborados junto aos principais produtores da pecuária leiteira da região de Lages. O objetivo geral consiste em verificar o nível e a forma de utilização das informações geradas pelo sistema de Contabilidade Gerencial, na gestão da produção pecuária leiteira da região de Lages, visando a contribuir para o seu desenvolvimento. A seqüência do trabalho inicia com a análise e caracterização da atividade da pecuária leiteira no contexto geral, no Brasil e na região de Lages. Demonstra sua importância histórica desde o início das civilizações, da fundação da Vila de Lages, até o momento presente. Traz uma projeção e a preocupação com o futuro, em que apenas aqueles que atingirem eficácia gerencial permanecerão na atividade. A etapa seguinte busca caracterizar os principais conceitos da Contabilidade Gerencial, não só no aspecto formal, mas também no informal, evidenciando sua importância no atendimento aos usuários todos, mas com especial atenção aos internos, exatamente aqueles responsáveis pela condução diária do empreendimento e seu resultado econômico final. A demonstração dos dados encontrados evidencia a fragilidade deste importante segmento empresarial. De maneira geral, constatou-se que a utilização da Contabilidade deixa muito a desejar, quer em quantidade como em qualidade, mesmo aqueles que a utilizam não o fazem na sua totalidade. A falta de conhecimento, o pequeno porte do empreendimento aliado à exiguidade de recursos, são alguns dos principais motivos apresentados como justificativa para sua utilização parcial, ou até mesmo a não utilização, colabora ainda, a pouca habilidade do profissional da Contabilidade em vender o seu serviço, geralmente contenta-se em apresentar soluções às necessidades legais do empresário, deixando de oferecer os serviços úteis ao gerenciamento. A empresa da pecuária leiteira, bem como toda empresa brasileira, mas esta em especial, necessita, urgentemente, experimentar avanços tecnológicos e gerenciais, sob pena de não conseguir sobreviver à concorrência que os tempos atuais estão impondo. O uso de ferramentas facilitadoras que possam melhorar a eficácia gerencial, já não é uma liberalidade do empresário inovador, e sim uma imperiosa necessidade para todos. São oferecidas sugestões para futuras pesquisas que possam contribuir e facilitar ao enriquecimento e crescimento da atividade da pecuária leiteira. Diversas recomendações, tanto para o produtor quanto para o profissional da Contabilidade, finalizam este trabalho, alertando pela responsabilidade mútua pelo sucesso da atividade na região de Lages.

ABSTRACT

This work presents the results of the studies which were developed among the major milk cattle growers in the Region of Lages. It's main purpose consists of verifying both the level and the way in which the information that is generated by the management accounting system is employed in the administration of the milk cattle field of the Region of Lages, in order to contribute for it's development. The work opens with an analysis and characterization of the activity of milk cattle in the general context both in Brazil and in Lages. It shows it's historic importance since the beginning of the colonization of the country, the foundation of Lages, up to the present days. It also brings a projection and the concerns with the future, since it is wellknown that only those who reach management efficacy will stand their ground. The following intent consists of characterizing the main concepts of management accounting, not only under the formal point of view, but also the informal one, by giving emphasis to it's major role in the assistance to all the users. Special attention will be given to the staff indoors, the people who will be responsible for the daily management of the enterprise and for the final economic outcome. The data which were detected show the fragility of that important enterprising segment: in general terms, it was possible to realize that the employment of accounting is not correctly done, either in what concerns quantity or quality, because even those who employ it do not do it in full. Some others fail because of lack of knowledge, others because of the insignificance of their enterprise, together with lack of resources. These were some of the main causes which were pointed as being responsible for the little employment of accounting, as well as for it's complete absence in other cases. Another aspect must be taken into account too: the little ability of the accounting professional in selling his know how. He generally limits his role to presenting the answer to the enterpriser's legal need's, while he fails in giving useful directions for management. Like all Brazilian enterprises, but specially the one which deals with milk cattle need to take urgent profit of technological and managing improvements. Otherwise, they will not survive the challenge that modern life imposes. The employment of tools to make management more efficacious is not exclusive of the innovating enterprisers alone, but also a pressing need for every manager who wants to be successful. Some useful suggestions are added for future research in the area, as a contribution for the enrichment and improvement of the milk cattle enterprise. The work ends with some advice both for the producer and for the accounting professional, by calling their attention towards the mutual responsibility when succes in the milk cattle activity in the Region of Lages is involved.

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

**INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL
NO PROCESSO DE GERENCIAMENTO DA PRODUÇÃO
PECUÁRIA LEITEIRA DA REGIÃO DE LAGES**

BRAULIO VOLMIR SCHMITT

FLORIANÓPOLIS – SC

2000

SCHMITT, Braulio Volmir. A informação contábil gerencial no processo de gerenciamento da produção pecuária leiteira da região de Lages.

Florianópolis, 2000. 79p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Nelson Colossi
Defesa: 06/09/2000

Este trabalho é o resultado dos estudos elaborados junto aos principais produtores da pecuária leiteira da região de Lages. O objetivo geral consiste em verificar o nível e a forma de utilização das informações geradas pelo sistema de Contabilidade Gerencial, na gestão da produção pecuária leiteira da região de Lages. O estudo caracterizou-se pela utilização de uma abordagem predominantemente qualitativa. O tipo da pesquisa é exploratória multi caso. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semi estruturadas e de análise documental. Inicia com a análise e caracterização da atividade da pecuária leiteira. Demonstra sua importância histórica desde o início das civilizações, até o momento presente. Conceituação da Contabilidade Gerencial, com especial atenção aos usuários internos, exatamente aqueles responsáveis pela condução diária do empreendimento. A demonstração dos dados encontrados evidencia a fragilidade deste importante segmento empresarial. Constatou-se que a utilização da Contabilidade deixa muito a desejar. A falta de conhecimento, o pequeno porte do empreendimento aliado à exiguidade de recursos, são alguns dos principais motivos apresentados como justificativa para sua utilização parcial, colabora ainda, a pouca habilidade do profissional da Contabilidade em vender seus serviços.

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo procura identificar e caracterizar o objeto de investigação, o objetivo e a importância do estudo, bem como a estrutura do trabalho.

1.1 Apresentações do Tema

A elaboração deste trabalho tem como ponto prioritário conhecer o nível de utilização das informações da Contabilidade Gerencial no processo de gerenciamento das empresas da pecuária leiteira da região de Lages.

Em alguns ramos de atividade, o processo de tomada de decisão pouco tem se baseado em dados fornecidos por sistemas de informações contábeis gerenciais. São administradores que decidem, baseados apenas em sua vivência histórico-administrativa, ignoram ou relutam em aceitar que a disponibilização de dados e técnicas, aliada a um bom sistema de informações, são ferramentas imprescindíveis para uma moderna gestão administrativa empresarial. Como afirma BEUREN (1998), é nítida a importância da informação, pois é por meio dela que os gestores conseguem identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças que o ambiente oferece à empresa.

Os avanços proporcionados pelos conceitos das diversas áreas do conhecimento e que têm sido disponibilizados ao empresário através da informação não permitem dispensar seu uso, sob pena de que seus concorrentes, ao fazerem uso deste recurso, sejam beneficiados pela falta de eficácia administrativa daqueles que não o utilizam.

O ambiente mundial tornou-se, nas últimas décadas, palco de rápidas e profundas mudanças. No cenário econômico, o dinamismo ao nível de competitividade entre empreendedores, nos avanços tecnológicos, na geração de incertezas políticas e econômicas, no questionamento dos hábitos de vida e dos valores, impõe ao empresário decisões rápidas, racionais e acertadas, numa visão que deve ir além da busca de retornos imediatos.

Decisões importantes, que podem interferir no andamento ou até na continuidade do desenvolvimento empresarial, exigem análises profundas, em que todos os dados disponíveis devem ser prontamente reunidos, proporcionando encontrar a melhor opção administrativa para o momento. IUDÍCIBUS (1991) diz que é preciso ir um pouco além da contabilidade ortodoxa, libertando-se para, de fato, ser mais útil à empresa.

A nova ótica exige o uso da percepção dos gestores para analisar o negócio no seu estado presente, nas suas interações com as variáveis ambientais, sem perder de vista as expectativas do futuro. Acentuam-se tais fatores quando o empreendimento em foco é produtor de alimentos, onde, além de variáveis impulsionadas pela competitividade externa e pela sobrevivência no mercado interno, tem seus custos e receitas redimensionados pela escassez de recursos e pelo aumento do consumo em nível mundial. Assim, a sociedade espera das empresas a utilização e alocação dos recursos de forma eficiente, a par da obtenção de resultados condizentes à perpetuação da atividade no mercado.

Dentro do processo de readaptação das ciências à nova ótica mundial, quanto ao reconhecimento do poder e valor da informação, a Contabilidade se harmoniza com as necessidades de seus usuários, passando a interferir no resultado gerado através do poder de suas informações.

A Contabilidade Gerencial é o veículo que operacionaliza esta disponibilização da informação, auxiliando o administrador neste processo decisório. IUDÍCIBUS (1991) afirma que os sistemas de contabilidade financeira e de custos geram a maior parte das informações necessárias para a Contabilidade Gerencial. Esta, entretanto, confere um enfoque novo aos dados, adaptando-os, reclassificando-os, analisando-os, detalhando-os, refinando-os, tudo para serem passíveis de utilização na tomada de decisões.

1.2 Problema de Pesquisa

Um ponto de partida para o desenvolvimento da atividade da pecuária leiteira da região de Lages é tomar conhecimento da realidade da informação Contábil Gerencial destes empresários, sua capacidade de identificar um problema e de estabelecer uma linha de ação.

A atividade agropecuária do leite tem destacada importância em países de grandes extensões territoriais e condições climáticas favoráveis, como o Brasil. Apesar da ausência de uma política governamental destinada ao setor, este tem movido valores expressivos, gerando empregos e transformando regiões em pólos econômicos de riqueza.

Em contraposição aos investimentos realizados e à importância econômica da atividade, o que se percebe nas organizações, em nível de Brasil, é uma contabilidade insuficientemente explorada quanto ao seu poder de identificar, registrar, mensurar e possibilitar a análise dos fatos ocorridos, e principalmente, de projetar o resultado de eventos econômicos futuros.

Sabe-se que decisões tomadas com melhores informações, como as proporcionadas através da Contabilidade Gerencial, facilitam o

correto diagnóstico da saúde da empresa. De acordo com a afirmação de OLIVEIRA (1996), o propósito básico da informação é o de habilitar a empresa a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, nos quais se inserem pessoas, materiais, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação. Daí a necessidade em verificar o nível organizacional da entidade da pecuária leiteira da região de Lages. REGO (1996) constatou que no campo a resistência às mudanças é maior que nas cidades. Este conhecimento deve estar presente nos planos que se estabelecem para as atividades de comunicação no meio rural.

Para conhecer quais os registros formais e informais, os processos de planejamento, os sistemas de informação e análise que estão sendo utilizados na tomada de decisão, dentro do modelo de gestão empresarial, modelo este que compreende o conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, é proposto, para delinear este trabalho, o seguinte problema de pesquisa:

Em que medida e de que forma a base Contábil Gerencial faz parte da gestão da atividade pecuária leiteira da região de Lages?

1.3 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é verificar o quanto têm sido utilizadas, e a forma de utilização das informações geradas pelo Sistema de Contabilidade Gerencial na gestão da produção pecuária leiteira da região de Lages, visando a contribuir para o seu desenvolvimento.

Em um plano mais detalhado, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Efetuar levantamento na literatura especializada e bibliográfica da situação Gerencial Contábil da atividade.
- Verificar quais informações Contábeis Gerenciais são utilizadas no processo de gestão da produção da pecuária leiteira da região de Lages.
- Analisar quais são as informações geradas pelo Sistema de Informações Contábeis Gerenciais e não utilizadas pelos produtores da pecuária leiteira da região de Lages.
- Identificar as informações Contábeis Gerenciais adicionais que os gestores gostariam que o sistema disponibilizasse para fins do processo de gestão empresarial.

1.4 Justificativa e limitações do estudo

O Município de Lages foi implantado por ordem e interesse da Capitania de São Paulo, que uniu duas justificativas na determinação da vinda de Antônio Correia Pinto para fundar a Vila de Nossa Senhora dos Prazeres das Lagens. Em primeiro lugar, o estabelecimento de um ponto avançado que bloqueasse os avanços dos Argentinos e Uruguaios ao território brasileiro. Como bem atesta o historiador lageano COSTA (1982), ao dizer que Lages foi uma das cidades do período colonial brasileiro com fundação planejada, a construção obedeceu a objetivos claros: o de colocar em boa posição estratégica um núcleo de população que, além de marcar a ocupação portuguesa, constituísse quando necessário, num ponto de dissuasão ou de resistência a uma possível tentativa castelhana de invasão do território que Lisboa considerava de sua propriedade. E também, se fosse o caso, de ponta de lança para desfechar um ataque aos adversários castelhanos.

Outra justificativa, não menos importante naqueles objetivos, foi a necessidade da disponibilização de pousadas para garantir segurança aos tropeiros que levavam bois e cavalos do Rio Grande do Sul para São Paulo. Havia a necessidade de boas pastagens para o período de repouso dos animais, estoques adequados de suprimentos para alimentar os viajantes e para reabastecer a carga de alimentos necessários à continuidade da viagem. Conforme COSTA (1982), com o Caminho dos Conventos começaram a afluir para Lages moradores de antecedentes nem sempre limpos. Por outro lado, teve início com ele a formação de grandes fazendas de gado bovino e cavalariço, que constituíram a base da sua riqueza.

Os Campos de Lages, situados mais ou menos a meio caminho entre Sorocaba e os seus fornecedores de cavalgaduras, tornaram-se, com o passar do tempo, um ponto de invernagem de tropas, um lugar onde os tropeiros permaneciam longos meses, descansando seus animais, refazendo-se para a etapa final. Esta situação criou em Lages uma forte vocação para a atividade pecuária de corte, com o preparo de charques para a alimentação e de couros para produzir montarias, laços e até vestimentas. Quanto a atividade leiteira era comum a fabricação de queijos, visando ao viajante do sul rumo ao centro do país, ou em seu retorno, sem esquecer da alimentação doméstica e da vila.

Lages cresceu, e em seus mais de 200 anos, a diversificação de atividades surgiu como consequência natural da evolução e dos tempos. O município é o maior do Estado de Santa Catarina em extensão territorial e o sexto em população. Porém, a vocação nata da atividade da pecuária se perpetuou, e continua enraizada na empresa rural contemporânea.

A empresa pecuária leiteira, quer no aspecto da satisfação das necessidades alimentares humanas, mas principalmente como viabilizadora da fixação do homem no campo, mostra sua importância

evitando a evasão rural, proporcionando receita compatível com as necessidades familiares. A preocupação em conseguir receita mínima necessária, mesmo que a propriedade possua área territorial pouco extensa, não é privilégio desta ou daquela região, e sim de todos os recantos do Brasil. Em Lages, pelas características históricas próprias, ela se reveste de maior destaque, daí a necessidade em buscar alternativas para fortalecer cada vez mais este segmento da economia tão importante para a região, tanto no passado como no presente e certamente no futuro.

A gestão empresarial no Brasil, como de resto em todo o mundo, está passando por transformações consideráveis. Notadamente no cenário brasileiro que nas décadas de sessenta e setenta sequer acompanhou o desenvolvimento experimentado pelos países desenvolvidos, onde a administração tornou-se complexa e desafiadora. O "milagre econômico brasileiro", marcado pela intervenção estatal, delineou a tendência do administrador brasileiro, ainda hoje viciado por uma gerência centralizadora, cautelosa e paternalista.

Estamos sendo atropelados pelas mudanças atuais em nível mundial, isto porque ainda não nos recuperamos das duas décadas de estagnação. A mudança de mentalidade é necessária não apenas na pecuária leiteira, mas especialmente neste setor, uma nova visão que priorize a aplicação de modernas concepções sobre a estrutura organizacional e novos modelos de gestão do negócio, deixando de lado a visão imediatista e oportunista por uma visão estratégica do futuro.

A participação da Contabilidade como ferramenta gerencial, passa necessariamente a ser peça fundamental nesta virada de consciência. A tomada de decisão é um processo contínuo em que o sistema de informação contábil deve ser acionado viabilizando uma gestão eficaz, sem o que a continuidade da atividade deixa de ser garantida.

Os gestores, além de dirigir a execução da atividade, devem preocupar-se e participar do planejamento e controle do empreendimento. Daí a necessidade de conhecer seu desempenho utilizando-se de comparações entre padrões contábeis. A empresa é um agente que gera resultados econômicos através da soma de diversos resultados gerados pelo sistema que a compõe. Identificar a contribuição econômica de cada processo, atribuindo a parcela de responsabilidade pelo resultado faz parte das atribuições dos gestores da pecuária leiteira.

A oportunidade deste estudo, diante do exposto, é incontestada. A estagnação experimentada pela gestão empresarial da pecuária leiteira no Brasil tem sido discutida nas revistas especializadas. A informação contábil, como peça fundamental para o gerenciamento moderno, também é incontestada. Com a globalização da economia, a pecuária leiteira ficou exposta à concorrência com produtores dos quatro recantos do mundo.

Diante deste quadro, convém tomar conhecimento da real situação que os produtores da pecuária leiteira da região de Lages estão vivenciando, e quiçá, poder oportunizar sugestões que permitam a continuidade e evolução da atividade nesta região que, historicamente, tem se beneficiado com a pujança da pecuária leiteira. Os resultados poderão ser úteis para os produtores, seus contadores e demais profissionais de áreas ligadas à atividade.

2 MODELO CONCEITUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Esta pesquisa enfoca a área da Contabilidade Gerencial e sua utilização no setor econômico específico da atividade leiteira. Neste sentido, são apresentados dois capítulos para ilustrar a base conceitual do presente estudo: o próximo capítulo, enfocando a atividade leiteira, objeto de estudo, e o presente capítulo, em que são abordados aspectos conceituais da Contabilidade Gerencial. Assim, serão apresentados os principais pontos conceituais dos aspectos contábeis e sua aplicação no gerenciamento do empreendimento, além de sua interação e relatórios.

2.1 Conceituação de sistema de Contabilidade Gerencial

O gerenciamento da atividade é muito anterior à Contabilidade como órgão formal de controle. Historicamente temos conhecimento de registros patrimoniais desde os tempos dos escritos nas cavernas, que, desprovidos de quaisquer formalidades ou técnicas pré-estabelecidas, inventariavam rebanhos. Como registra MARION (1984), os primórdios da Contabilidade resumem-se praticamente no homem primitivo contando (inventariando) seu rebanho.

As dificuldades nos registros dos grandes proprietários, dos comerciantes e mesmo dos governantes, era perfeitamente compreensível. Como preservar a posse do patrimônio ou acompanhar sua evolução, quando o proprietário não está acompanhando proximamente o dia a dia da empresa, sem que existam registros contábeis confiáveis?

Foram séculos de evolução e quando Luca Pacioli, conforme descreve MARION (1984), publicou um tratado sobre a Contabilidade, por volta do ano de 1500, o patrimônio começou a ser registrado de maneira mais uniforme e com critérios de melhor entendimento.

No início, a Contabilidade servia unicamente como controle para o usuário interno. Com o passar dos anos e a evolução dos sistemas tributários, os governos passaram a utilizar as informações dos relatórios contábeis para fins tributários, passando inclusive, a interferir nos modelos dos relatórios a serem gerados.

A Contabilidade Fiscal cresce em importância, a ponto de, em muitos casos, passar a ser a razão principal dos registros contábeis. A geração de relatórios que tinham como usuário principal o governo provocou a descaracterização da finalidade principal da Contabilidade, que é o atendimento ao gestor e ao dono do patrimônio. IUDÍCIBUS (1991), afirma que a Contabilidade tem sido muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de imposto de renda.

Esse fato, ao mesmo tempo em que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, vinha sendo um fator que realmente limitava a evolução contábil ou, ao menos, dificultava a adoção prática dos princípios adequados, já que era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos.

A importância da Contabilidade Gerencial, que atende especificamente ao usuário interno, cresce e retoma seu verdadeiro papel. Na medida em que o mundo empresarial passa a ser mais competitivo, a globalização deixa marcas em todas as empresas, não apenas naquelas voltadas à exportação, reassumido, a Contabilidade, sua posição de fornecedora de informações àqueles usuários mais diretamente envolvidos com a vida diária da empresa.

2.1.1 Sistema formal

A informação para a tomada de decisão baseia-se, em especial, na Contabilidade Gerencial. Os procedimentos geradores destas informações são aqueles comuns a todos os ramos de atividade, mesmo que pela legislação a obrigatoriedade da escrituração contábil aconteça apenas quando o empreendimento alcança padrões elevados de faturamento. Conforme MARION (1996), para os produtores rurais, cuja receita anual seja maior que 700 mil UFIRs no ano, a escrituração deverá ser regular, baseada em documentos que comprovem as receitas e as despesas, em livros contábeis (Diário e Razão), que devem ser registrados na Secretaria da Receita Federal. Deverá, ainda, abranger todas as unidades rurais exploradas pelo contribuinte.

A escrituração contábil no Brasil obedece a normas regulamentadoras que definem relatórios mínimos de apresentação aos usuários. A Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976 normatiza as evidenciações contábeis, bem como a estrutura jurídica das empresas Sociedades Anônimas.

A CVM – Comissão de Valores Mobiliários, órgão criado também em 1976, precisamente no dia 07 de dezembro pela lei 6.385, tem, ao longo dos anos, editado normas sobre a evidenciação e publicação das demonstrações contábeis, especialmente às empresas com ações cotadas na Bolsa de Valores. São inúmeras as Instruções Normativas que emanam da CVM.

O IBRACON – Instituto Brasileiro dos Contadores, não tem se furtado em orientar os profissionais da Contabilidade sempre que o seu posicionamento se faz necessário.

2.1.2 Sistema informal

A Contabilidade trabalha com dados oficiais que proporcionam relatórios oficiais. No entanto, a tomada de decisão precisa ir além destes relatórios oficiais. O nível de informação disponibilizado ao empresário está diretamente relacionado com as chances de acerto nas decisões gerenciais. Segundo IUDÍCIBUS (1991), o ponto de ruptura entre os dois grandes ramos da Contabilidade não é tão fácil de ser discernido. Certos relatórios, cúpula do processo contábil-financeiro, tais como o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados e a Demonstração de Fontes e Usos de Capital de Giro Líquido, representam, de certa forma, a fronteira entre Contabilidade Financeira e Gerencial.

Conforme MAXIMILIANO (1995), a organização informal é, em primeiro lugar, um sistema de normas de conduta que definem os padrões de comportamento a que as pessoas se amoldam. Essas normas constituem uma legislação de usos e costumes que orientam as ações individuais e coletivas. Elas podem coincidir ou conflitar com a legislação oficial da organização. Isto significa que a organização informal pode criar códigos próprios que ratificam ou anulam os regulamentos oficiais.

Os acertos de informações voltadas ao usuário interno que buscam facilitar as necessidades decisórias são sensivelmente prudentes. Como cita MARION (1983), dados voltados única e exclusivamente para fins internos (para os administradores) num grau de detalhe e forma de apresentação que se encaixassem no processo decisório, seriam úteis à administração.

Quando não existe nenhuma referência de registro contábil na propriedade, um valor de custo padronizado serve ao menos como primeira referência no processo de tomada de decisão.

A partir do momento em que o usuário interno passa a ter mais importância para a Contabilidade, e que a informação por ela disponibilizada começa a servir como ponto de partida tanto para as grandes decisões, como aquelas necessárias no dia a dia da empresa, novas posturas passam a fazer parte dos disponibilizadores destas informações. Como escreveu MARION (1983), muitas outras informações colhidas no mapa de custo serão úteis para auxiliar as tomadas de decisões e o Controle dos Custos da empresa. Mas, para tanto, há necessidade de se apurar um custo real, atualizado e não aquele custo obtido através da contabilidade aos custos históricos.

A informação baseada em dados com pouca flexibilidade não pode gerar decisões acertadas em um mercado cada vez mais competitivo, em que as possibilidades se alternam com variantes que podem determinar resultados diferentes. Como expõe BEUREN (1998), a definição da decisão que precisa ser tomada está diretamente relacionada com o diagnóstico da realidade, a identificação do problema e a proposta de solução. Sabe-se que para ter um correto diagnóstico da realidade, deve-se ir além, buscar a informação onde esteja, suprir a necessidade e até a dependência destas informações que nada mais são do que a matéria prima do processo decisório. Conforme afirma MARION (1983), pode-se sugerir a contabilidade gerencial ou ainda controles extra contábeis de custos para auxiliar o gerente das empresas pecuárias em seu processo decisório.

2.2 Processo de gestão empresarial

Na gestão empresarial não é permitido o imprevisto, sob pena do eminente fracasso. Conforme afirma KWASNICKA (1995), uma das causas mais comuns do fracasso do planejamento é a falta de um conjunto de objetivos claramente definidos. Muitas empresas que são geralmente consideradas bem sucedidas têm três fatores em comum: elas

sobrevivem, obtêm lucros e crescem. A sobrevivência do empreendimento não é possível quando não gera lucros e, gerando lucros, o crescimento é, via de regra, automático. A responsabilidade social do empreendedor ultrapassa seus interesses econômicos, gera necessidades perante a comunidade enquanto consumidor, também enquanto prestador de serviços quer direto ou indireto, assim como gera necessidades perante o Estado enquanto contribuinte tributário; tributo este, necessário à manutenção do poder público.

Não é por acaso que essas empresas crescem, dão lucro e sobrevivem. A gestão empresarial não pode estar a mercê de improvisos. Mesmo que os critérios não sejam os mais modernos ou científicos, o planejamento é parte marcante em empresas voltadas ao sucesso. ROBBINS (1990), afirma que podemos definir administração como um processo de funções: trata-se de planejamento, organização, liderança e avaliação para obtenção de fins específicos.

A necessidade de controles, de gerenciamento moderno, de acompanhamento de custos, de brigar por cada centavo, está intimamente ligada à necessidade da implantação contábil na empresa da pecuária leiteira. É sabido que um bom sistema de Contabilidade viabiliza a disponibilização das informações requeridas para o gerenciamento moderno.

MARION (1996), diz que numa abordagem de negócios na Administração Agropecuária, o produtor deve ter ferramentas para descrever financeiramente a atividade em andamento e evidenciar seu desempenho. Relatórios financeiros gerados pela Contabilidade são ferramentas básicas para estas tarefas.

Apesar da história da empresa rural ter suas raízes perdidas nos primórdios dos tempos e de a Contabilidade ter demonstrado sua utilidade já naqueles tempos, exatamente registrando realidades atinentes

à empresa rural primitiva, é muito recente a real preocupação da Contabilidade para com este segmento empresarial. Como prova disso, o fato de que só em 1995 surge o primeiro núcleo de pesquisa de Contabilidade e Controladoria em Agrobusiness no Brasil, Agricon – na USP.

Muitos administradores rurais reconhecem a necessidade da Contabilidade em seus empreendimentos, reivindicam um quadro de informações básicas para tomada de decisões e utilizam alguns relatórios contábeis. Todavia os relatórios são analisados pelos administradores sem adequada consideração das informações necessárias ou o adequado conhecimento de como esses relatórios deveriam ser interpretados, daí tirando pouco proveito da informação disponibilizada. A atividade agropecuária deve ser avaliada como um conjunto de ativo e passivo na luta para manter e expandir a atividade diante das viabilidades financeiras.

O correto processo de gestão empresarial passa pela definição dos objetivos da empresa. De acordo com as colocações de DRUCKER (1998), são necessários objetivos relativos à dimensão social da empresa, às suas responsabilidades sociais e às repercussões sociais de sua atividade. Em todas essas áreas, tanto a pequena quanto a grande empresa necessitam de objetivos claros.

2.2.1 Planejamento

Geralmente a empresa, independente de seu porte, tem sua sobrevivência condicionada a um bom planejamento, que, de acordo com ROBBINS (1990), é a determinação antecipada dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais eles devem ser atingidos.

A continuidade do empreendimento está diretamente correlacionada à capacidade de planejar sua sobrevivência para os próximos períodos. Conforme cita KWASNIKA (1995), planejamento é tanto uma necessidade organizacional como uma responsabilidade administrativa. Através dele a organização escolhe metas baseadas em estimativas e previsões futuras, dando forma e direção aos esforços de administradores e trabalhadores.

A responsabilidade administrativa com o planejamento é significativa, como testifica ROBBINS (1990), ao afirmar que planejamento é a principal função da administração. E nesta função são determinados os objetivos, ocorrem as tomadas das decisões, são feitas previsões e fixadas as estratégias.

O processo de planejamento requer a definição clara dos objetivos do empreendimento. Conforme afirma KWASNIKA (1995), a organização deve ser orientada em torno da realização de objetivos por ela definidos, e esta definição, certamente, é uma das funções básicas da administração.

Qualquer empresa que pretenda estar comprometida com a continuidade do empreendimento deve elaborar planejamento estratégico, que é, de acordo com DRUCKER (1998), o processo contínuo de, sistematicamente e com o maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvam riscos; organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas decisões; e, através de uma retroalimentação organizada e sistemática, medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas alimentadas.

O processo contínuo e adequado de planejar, executar e medir, pode levar à plena realização dos objetivos propostos. Como afirma OLIVEIRA (1996), planejamento é a função administrativa de se

estabelecer uma situação futura desejada e os meios (inclusive alternativos) de se chegar à situação idealizada.

2.2.2 Execução

A execução de qualquer planejamento tanto pode ser tarefa fácil quanto difícil. A empresa deve estar devidamente entabulada para que, em todos os níveis organizacionais, as metas possam ser alcançadas. Quando há comprometimento da equipe as chances certamente aumentam.

O empresário que atua na atividade leiteira, comumente, centraliza seus esforços em alguns poucos segmentos operacionais, isto faz com que aumente seu grau de especialização. É óbvio que esta centralização pode significar um certo sentimento de auto confiança, nem sempre justificável, dentro dos padrões modernos administrativos.

De acordo com DRUCKER (1998), a empresa simples, que produz apenas um artigo ou que opera apenas em um mercado, enfrentará graves problemas de organização no momento em que avançar, mesmo que seja pouco, no caminho da diversidade ou da complexidade. E complexidade é o que mais o empresário encontra na caminhada evolutiva, tanto que se torna difícil preservar a continuidade empresarial enquanto o gerenciador não estiver voltado para as inovações. Ainda conforme DRUCKER (1996), é imprescindível fixar estratégias, ou seja, os meios através dos quais as metas da organização se transformam em desempenho.

Já não cabe o baixar a cabeça e embrenhar-se no trabalho. Antes, convém planejar as etapas em todos os níveis da atividade. Como afirma DRUCKER (1998), precisa-se organizar, dentro de uma mesma estrutura, três tipos distintos de trabalho: o trabalho operacional, o trabalho da alta administração e o trabalho inovador. A estrutura

acompanha a estratégia e, portanto, não é mecânica, mas precisa ser construída a partir das finalidades, metas e objetivos da organização, e com fundamento nas atividades básicas para se atingirem os objetivos.

As inovações estão em toda a parte, em todos os setores, e se originam das mais diferentes fontes de tecnologias; muitas sobrepondo umas às outras, boa parte não se aplicando ao caso específico. WALTON (1994), afirma que a tecnologia avançada, por si só, é incapaz de garantir vantagens de desempenho significativas, como aquelas decorrentes da inovação tecnológica acompanhada de uma reorganização do sistema de trabalho. Cabe organizar a execução do planejamento, porque nada pode ser feito sem que seus reflexos sejam previamente estudados.

2.2.3 Controle

O processo gerencial requer acompanhamento das realizações e tomadas de decisão. Procedimentos que não lograram êxito devem ser controlados na busca da melhor eficácia administrativa. Como afirma MAXIMILIANO (1995), o processo de controle consiste em fazer a comparação e tomar a decisão de confirmar ou modificar os objetivos e os recursos empregados em sua realização.

O planejamento e execução, por mais criteriosos que tenham sido elaborados e colocados em prática, nem sempre atingem os objetivos esperados, quer pela opção equivocada, falhas de operacionalização, falta de treinamento, dentre outros problemas, que tornam imprescindível um correto controle. Como afirma DRUCKER (1998), a lucratividade necessária impõe também limitações sobre todos os outros objetivos. É necessário submeter os objetivos a comparações – colocá-los frente a frente uns com os outros em termos de diversos

requisitos de curto e longo prazos e confrontá-los com os recursos disponíveis.

O correto dimensionamento do potencial da empresa, limitando seus passos ao limite tolerável do empreendimento, é ponto preponderante. Como afirma DRUCKER (1998), a boa estrutura não garante, por si, o bom desempenho da organização. Mas uma estrutura fraca ou inadequada inibe o bom desempenho, e o desempenho é a prova pela qual tem que passar a estrutura da organização.

Este dimensionamento mantém o empreendimento com os pés no chão. A necessidade permanente de manter controles sobre o planejado e o executado possibilita estar sempre reciclando posições, visando à obtenção dos objetivos da atividade. Nesta linha de pensamento, OLIVEIRA (1996), afirma que o controle e a avaliação são funções do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procuram medir o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisão, de forma que possam corrigir e reforçar esse desempenho.

2.3 A informação Contábil Gerencial X Processo de Gestão

A empresa do futuro certamente estará fundamentada no conhecimento obtido por informações úteis. OLIVEIRA (1996), afirma que, em face do desenvolvimento da informática, a geração de informações deixou de ser um problema significativo. O grande problema é a definição de quais delas devem ser geradas e a forma de integrá-las ao conhecimento da organização.

Os gerentes devem tomar decisões o mais rápido possível, enquanto podem alterar atividades futuras, tendo como base os dados disponíveis, mesmo que sejam incompletos e talvez menos precisos. A

espera de informações completas pode afetar suas decisões ou ações, daí a necessidade de um bom sistema informacional.

Para DRUCKER (1996), cada organização terá de aprender a inovar, e esta inovação pode e deve ser organizada num processo sistemático. A necessidade de organizar para mudar requer um considerável grau de descentralização. Isto porque a organização precisa estar estruturada de forma a tomar decisões rapidamente, já que, na competição, os preços passam a ser estabelecidos pelos produtores mais eficientes. Daí a necessidade da eficiência no empreendimento.

No caso específico da empresa da pecuária, não é diferente a aplicação de sistemas confiáveis tanto em atividades complexas ou corriqueiras. Conforme a citação de MARION (1996), a necessidade de controles, por mais simples que pareçam ser, torna-se fator importante quando se trata da valorização dos estoques agropecuários, ou nas demais peças gerenciais.

Segundo OLIVEIRA (1996), um sistema de informações gerenciais é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados. O desafio em ambientes competitivos consiste em desenvolver abordagens novas e mais flexíveis para o controle gerencial.

Ainda de acordo com OLIVEIRA (1996), os sistemas informativos, através da geração de informações decisórias, contribuem para a eficácia do executivo no exercício das funções de planejamento, organização, direção e controle na gestão das empresas. A competição global não permite qualquer tipo de desperdício. A disponibilização da informação é imprescindível; daí cabe o seu correto gerenciamento. Para tanto, é mister saber processar esta informação, pois de nada adianta um punhado de números, quando não se sabe o que significam.

2.3.1 Usuários da informação contábil

A questão do usuário da informação contábil é uma preocupação relevante, que tem merecido estudos das mais diferentes entidades contábeis do mundo todo. Dependendo do público alvo, devem ser gerados relatórios que enfoquem este ou aquele aspecto, satisfazendo aos anseios característicos de cada um. O público a que se destina a informação contábil é amplo e diversificado, incluindo-se aí os internos, com as mais variadas necessidades informacionais, e os externos, que estão mais interessados na solidez e garantia de retorno dos investimentos.

Esta multiplicidade de usuários requer versatilidade das informações para que os dados sejam transformados em informações úteis e possam realizar a função da Contabilidade, que é a de prestar informação acerca do patrimônio da empresa.

FÁVERO (1995), ao responder sua própria pergunta sobre quem são os usuários da informação contábil, afirma que estes podem ser classificados da seguinte forma:

Tabela 01 - Usuários da Contabilidade

Usuários Internos	Usuários Externos
Diretor	Sócios
Gerente	Governo
Chefe de Departamento	Instituições Financeiras
Encarregado de Produção	Fornecedores
Funcionários	Sindicatos
Outros	Outros

Fonte: FAVERO (1995). P. 14

Ainda de acordo com o autor a complexidade do processo de geração da informação contábil surge em função da imensa gama de usuários internos e externos, cada qual com requisitos específicos e processos decisórios diferenciados.

2.4 Relatórios do sistema de Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial contrasta com a Contabilidade Financeira, pelo enfoque e pela definição de interesse dos usuários. Enquanto uma está preocupada em atender a demanda do usuário interno, aquele que precisa da informação para dar seqüência à gestão empresarial, portanto uma necessidade diária e permanente, a outra preocupa-se com o usuário externo, que está satisfeito com a fotografia das peças contábeis, numa periodicidade mais longa, bastando demonstrar as tendências e resultados, numa verificação de retornos e garantias. Com uma visão neste sentido, PADOVEZE (1994), afirma que a Contabilidade Gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para administradores isto é, aqueles que estão dentro da organização. A Contabilidade Financeira é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

Para FÁVERO (1995), cada usuário requisita um tipo básico de informação, como segue na tabela:

Tabela 02 - Interesses dos Usuários

Usuários	Informações contábeis mais importantes
Bancos e Financiadoras em geral	Capacidade de pagamento da empresa. Ao emprestar o dinheiro, sua preocupação principal é que a empresa tenha uma geração de caixa a altura suficiente para pagar com segurança o capital emprestado atualizado mais os juros.
Entidades governamentais	Lucro tributável, produtividade e valor adicionado.
Acionista ou Cotista minoritário	Retorno sobre o capital investido. Normalmente espera que a empresa tenha condições de manter um fluxo regular de distribuição de lucros.
Empregados	Fluxo de caixa capaz de assegurar à empresa condições de boa remuneração.
Sindicatos	Fluxo de caixa futuro e rentabilidade.
Administração	Rentabilidade e capacidade de pagamento.

Fonte: FÁVERO (1995). P. 14

2.4.1 Relatórios legais

As Demonstrações Contábeis que devem ser obrigatoriamente evidenciadas, de acordo com a Lei n.º 6.404/76, artigos 176 e seguintes, são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Exercício;
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- e) Notas Explicativas;
- f) Consolidação das Demonstrações Financeiras;

- g) Parecer do Auditor Independente;
- h) Relatório da Administração.

O Balanço Patrimonial, segundo IUDÍCIBUS (1991), tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática. O balanço é a peça contábil que mais demonstra o estado em que a empresa se encontra. O contador, de posse deste documento, pode analisar a evolução histórica e, com base nesta evolução, propor ações que certamente irão alterar os rumos da empresa.

A Demonstração do Resultado do Exercício, ainda segundo IUDÍCIBUS (1991), deverá ser apresentada na forma dedutiva, com os detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos e perdas e definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício, e por ação. Está, nesta peça contábil, evidenciado o desempenho da empresa no período, quer lucro ou prejuízo. É por intermédio deste documento que o analista localiza as causas do resultado, podendo, através da análise das DREs dos últimos anos, detectar a evolução da eficiência ou ineficiência gerencial, apontando onde esta evolução foi mais marcante, sendo possível, assim, tomar as providências cabíveis.

Já a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que de acordo com a IUDÍCIBUS (1991), evidencia a mutação do patrimônio líquido em nível global (as novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, reavaliações, etc.) e em nível de mutações internas (as incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas, e vice-versa, etc.), é um demonstrativo que evidencia a evolução do capital investido. O interesse do investidor justifica-se, pois através deste quadro ele pode acompanhar o histórico e as expectativas de retorno de seu investimento.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, segundo IUDÍCIBUS (1991), procura evidenciar as origens de recursos que avaliam a folga financeira de curto prazo (ou o capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga. Esta demonstração mostra a origem do capital circulante líquido e também onde foram investidos os recursos gerados. Ainda segundo IUDÍCIBUS(1991), há uma tendência para se substituir essa demonstração pelo fluxo de caixa ou completá-la até chegar ao fluxo puro de disponibilidades, porém a lei não contemplou essa hipótese.

Quanto às Notas Explicativas, a Contabilidade adiciona outras informações complementares no sentido de enriquecer os relatórios e evitar que se tornem enganosos. As evidenciações devem ser relevantes quantitativa e qualitativamente. IUDÍCIBUS (1991), diz que as demonstrações financeiras devem ser complementadas por notas explicativas, por quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa. De acordo com a Lei n.º 6.404/76, algumas indicações devem constar neste quadro, quando for o caso, tais como:

- a) os critérios de avaliação dos elementos patrimoniais;
- b) os investimentos em outras sociedades;
- c) os aumentos do ativo resultantes de novas avaliações;
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo;
- e) as taxas de juros, vencimentos e garantias das obrigações em longo prazo;
- f) o número de ações do capital social;
- g) os ajustes de exercícios anteriores;
- h) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício.

A Consolidação das Demonstrações Financeiras é um quadro obrigatório para as entidades participantes de grupo de empresas, e deve agrupar os demonstrativos de todas as que são pertencentes a este grupo

em uma única peça consolidada. É importante por evidenciar o potencial do grupo como um todo, trazendo maior clareza ao investidor.

O Parecer do Auditor Independente, exigência apenas às empresas de capital aberto, é de expressiva importância para garantir confiabilidade aos registros e demonstrações contábeis, isto porque o Parecer baseia-se em auditoria executada nos livros, registros e documentos contábeis, obedecendo a procedimentos e normas apropriadas. O Conselho Federal de Contabilidade, em 1991, emitiu Resolução estabelecendo normas para a elaboração deste Parecer.

O Relatório da Administração deve informar, segundo IUDÍCIBUS (1991), os fatos marcantes dos negócios sociais, os principais fatos administrativos ocorridos no exercício, os investimentos em outras empresas, a política de distribuição de dividendos e de reinvestimento de lucros, enfim, procedimentos administrativos que possam influir de modo ponderável na decisão dos investidores. Apesar de não fazer parte das demonstrações financeiras, é peça importante como espaço da administração para expor sua postura administrativa.

2.4.2 Relatórios gerenciais

O interesse dos dados contábeis para os administradores, diretores, executivos, chefes de departamentos, conforme IUDÍCIBUS (1985), atinge um grau de profundidade e análise muito maior do que para os demais grupos de usuários. São eles os agentes responsáveis pelas tomadas de decisões dentro da entidade. Tais decisões visam principalmente ao gerenciamento daquilo que ainda não aconteceu. Com o objetivo de se preparar para agir no futuro, é necessário não apenas conhecer detalhadamente o que aconteceu no passado, como também o que está acontecendo no momento. A Contabilidade fornece um fluxo contínuo de informações sobre os mais variados aspectos da gestão da

empresa, transformando-se num poderoso instrumental de trabalho que permite tomar decisões visando a um futuro com maior segurança, além de conhecer a situação atual e o grau de acertos e desacertos das decisões passadas.

Os Relatórios Gerenciais abrangem a maioria das áreas da empresa, compreendendo informações quantitativas e qualitativas, num grau de detalhamento capaz de suprir as necessidades das diversas circunstâncias e níveis gerenciais, caracterizando-se pela velocidade, muitas vezes, em tempo real, exigida pela rapidez com que as decisões devem ser tomadas no mundo empresarial globalizado.

Outra característica dos Relatórios Gerenciais é que, voltados para o passado, propõem-se a projetar o futuro, viabilizando decisões acertadas em situações de margens de lucratividade estritamente reduzidas, onde qualquer desatenção pode levar ao prejuízo, e quem sabe até colocar em risco a continuidade do empreendimento.

Enquanto os Relatórios Legais visam satisfazer especialmente aos usuários externos e à alta hierarquia da empresa, e numa periodicidade mais longa – geralmente de um ano, os Gerenciais buscam atender todos os níveis hierárquicos internos, de acordo com as necessidades próprias de cada nível operacional, e em períodos geralmente curtos, podendo atingir uma frequência inferior à diária, acompanhando a evolução do processo, não se prendendo unicamente ao aspecto monetário, e sim envolvendo também a qualidade de sua composição.

3 CARACTERIZAÇÃO DA ATIVIDADE LEITEIRA

Neste capítulo pretende-se rever e apresentar os principais pontos conceituais da atividade pecuária leiteira, seus aspectos contábeis gerenciais e sua aplicação no gerenciamento do empreendimento, além de sua interação e relatórios. Para alcançar tais objetivos serão consultadas fontes como livros, revistas especializadas, órgãos de pesquisa, entre outras.

3.1 Preliminares históricos

O ser humano iniciou a vida familiar e comunitária, nos primórdios dos tempos, visando a melhor usufruir das habilidades individuais características de cada uma das pessoas do grupo, sempre em volta das atividades da caça, da pesca ou da colheita de frutos.

Com o passar do tempo, a agricultura surge como alternativa, programando a colheita na época, no espaço físico e na quantidade desejada, conforme escreve D'ÁURIA (1956), em sua obra Contabilidade Rural, ao dizer que na história da civilização, desde o homem primitivo, a agricultura foi sempre objeto de cuidados da humanidade. Noé, ao abandonar a arca, recomeçou a faina agrícola, segundo relatos bíblicos. Os primeiros habitantes da Mesopotâmia foram agricultores. De lá até hoje sua importância somente cresceu.

Simultaneamente o homem domesticou animais, passou a utilizar seus serviços e desfrutar dos produtos oriundos deles. Nasce a atividade da pecuária.

3.2 Atividade pecuária

De acordo com FERREIRA (1986), atividade da pecuária é a arte e indústria do tratamento e criação do gado – os novilhos, bois, touros e vacas que vivem soltos nos pastos de uma fazenda – e está inserida na atividade rural como um dos fortes segmentos sustentadores do empresário rural.

O Gado bovino apresenta valor econômico sempre crescente em todo o mundo:

Tabela 03 - Utilizações do Gado Bovino

1	Alimentação da população que está em permanente crescimento, necessitando proteínas animais, destacando-se a carne e os derivados do leite.
2	Produção de adubo orgânico para a fertilização das terras cultivadas.
3	Manutenção de diversas indústrias de expressão econômica tais como as de calçado, vestuário, botão, cola, sabão, farinha para alimentação animal, produtos farmacêuticos, dentre outras.
4	Produção de trabalho notadamente para fins agrícolas.

Fonte: BASTOS (1996). P.39

Dos tempos iniciais até agora a evolução foi muito grande. O apuramento de técnicas, a seleção de raças adequadas a cada clima ou tipos de pastagem, mas principalmente a separação de raças com características adequadas ao tipo de atividade pretendida, possibilitaram consideráveis melhorias na produtividade.

Com a purificação de raças, surge, conseqüentemente, a especialização dos produtores, requerendo sempre mais conhecimentos técnicos, nem sempre disponíveis em todos os segmentos necessários ao pleno desenvolvimento da atividade. Conforme escreve MARION (1996), há excelentes escolas em nível de graduação e pós-graduação para a formação de profissionais técnicos voltados para a produção tais como, agrônomos, veterinários, zootecnistas dentre outros, mas que nem sempre estão acessíveis ao produtor no momento necessário.

No Brasil, conforme LEMES (1996), a primeira introdução de gado bovino foi feita por Tomé de Souza, que trouxe de Cabo Verde para a Bahia gado de origem Ibérica. Em outro núcleo, Martim Afonso de Souza introduz gado dos Açores na Capitania que, após algum tempo chega ao Rio Grande do Sul. Destas regiões avançam para a totalidade do país.

A diversidade de raças que aqui aportaram, permitiu uma seleção natural dentre as que melhor se adaptaram à nossa realidade. Do cruzamento de raças, surgiram outras com características bem brasileiras, tanto para o corte como para o leite. No século atual, aumentou a importação de bovinos europeus de raças leiteiras, enriquecendo o potencial produtivo brasileiro.

3.3 Identificação da atividade pecuária leiteira

A especialização na pecuária leiteira é uma ramificação da atividade da pecuária, que está voltada à produção de leite. Para tanto, busca o aperfeiçoamento genético do plantel com gado de raça que apresente características próprias.

Tabela 04 - Raças Leiteiras

Tipo	Raças
Leiteira	Holandesa, Jersey, Guernsey, Flamengo, Flamengo Dinamarquesa, Ayrshire.
Mista	Schwyz, Simmental, Normanda, Red Polled, Caracu, Môcha Nacional.

Fonte: LEMES (1996). P. 32 (adaptado)

A pecuária leiteira por ser uma atividade de interesse social, pois os produtos lácteos são consumidos diariamente por praticamente toda população, tem seus preços constantemente discutidos pela comunidade em seus mais variados segmentos. Isso faz com que seja um negócio de margens reduzidas, criando a necessidade de controles econômicos da exploração, cada vez mais imprescindíveis. Como afirma MARTINS (1998), a modernização em curso no agronegócio do leite está gerando a exclusão do produtor que não tem apresentado ganho de produtividade.

Dentre as vantagens econômicas e sociais da pecuária leiteira, destacam-se:

- 1 - é eficiente produtora de alimento humano de alta qualidade;
- 2 - é fator de estabilização da atividade rural;
- 3 - consome e transforma, economicamente, certos produtos e subprodutos da fazenda;
- 4 - é fonte de trabalho estável;
- 5 - produz renda contínua durante o ano todo;
- 6 - é também produtora de carne.

Por outro lado destacam-se as limitações da atividade:

- 1 - trabalho contínuo, árduo e monótono;
- 2 - capital inicial elevado;

- 3 - exigência de mão-de-obra especializada;
- 4 - direção apropriada (conhecimento técnico e administrativo);
- 5 - riscos do negócio decorrente de enfermidades e acidentes freqüentes nos animais.

3.4 Pecuária leiteira no Brasil

Na história do Brasil é forte a participação e importância da pecuária para o desenvolvimento da nação, devido à multiplicidade de benefícios proporcionados ao empresário, que vão desde os serviços na lavoura, o transporte, a fabricação de utensílios e vestimentas com o couro, a carne, além do leite. Apesar desta importância, a bibliografia nacional não dispõe de publicações que supram os anseios do profissional da atividade, ou do acadêmico interessado em melhor conhecer este segmento empresarial.

A atividade da pecuária leiteira é interpretada, em muitos casos, como complementar na renda do produtor, permitindo um aporte financeiro regular no fluxo de caixa dos pequenos e médios produtores rurais, revestindo-se de grande importância tanto no aspecto da economia doméstica, quanto para a economia regional, sem no entanto caracterizar-se como atividade preponderante. A necessidade de mudanças tem sido constatada por estudiosos do setor dos mais diversos segmentos, e sempre que fatos novos são assimilados a resposta é imediata. Depois de terem acesso a alguns princípios de gerência e colocá-los em prática, os produtores passam não só a controlar melhor os custos e os índices zootécnicos, mas também a planejar as atividades de forma racional e técnica, conscientes dos acontecimentos relacionados ao setor.

É certo que este novo estilo de gerenciamento necessário ao ambiente rural, e especificamente ao empresário da atividade leiteira é

urgente, já que a globalização é um processo irreversível. Pode até sofrer alguns atrasos provocados por tempestades localizadas na economia brasileira, ou talvez por efeitos externos conseqüentes de turbulências da conturbada economia e política mundial, visto que, com a globalização, a concorrência deixa de ser local ou regional e passa a ser mundial. O valor pago ao produtor no país deverá ser não muito superior ao recebido pelos produtores neozelandeses, argentinos, uruguaios e australianos, que são os mais baixos do mundo.

A eficiência começa a ser fator determinante na sobrevivência ou não do empreendimento, que deve passar por amplos estudos, em que a real situação mostrará os passos a serem tomados.

O administrador da propriedade não necessariamente deve entender da pecuária leiteira e sim, conhecer ou ao menos passar a se inteirar dos métodos modernos de gerenciamento.

O conhecimento sobre o gerenciamento da propriedade passa a ser o divisor de águas entre o sucesso e o fracasso. Esta afirmativa não é simples de ser assimilada, isto porque, há pouco tempo, a tônica era outra, a preocupação não passava pela eficiência, mas pela pressão junto a organismos oficiais encarregados de determinar os preços, a ineficiência era invariavelmente repassada ao consumidor.

Na política atual não existe outra saída: se a margem de lucro diminui, não dá para ficar parado, é preciso correr atrás do prejuízo, aumentando a produtividade ou reduzindo custos.

Como a ineficiência não pode ser repassada ao consumidor, a busca pela produtividade/redução de custos deve ser perseguida. A melhora do nível cultural de nosso empresário rural pode demorar além do tempo que se dispõe. Assim, é melhor buscar alternativas

intermediárias que viabilizem o desencadeamento do processo ao menos nas fases iniciais.

O caminho natural da evolução da pecuária foi o surgimento do desmembramento entre a pecuária de corte e a pecuária de leite. Porém, este desmembramento não fica neste estágio. Tanto numa atividade da pecuária como noutra, surgem novas ramificações, e empresários passam a se dedicar só à criação ou só à produção de leite ou de carne ou ainda, à seleção genética para produção de sêmen e embriões de alta qualidade genética.

A pecuária leiteira brasileira tem particularidades muito específicas, caracteriza-se por apresentar um grande número de produtores e um grande volume de produção, figurando entre os cinco maiores países produtores de leite do mundo. Apesar de ser um dos destaques na produção mundial, a produtividade média do rebanho brasileiro é baixa, muito aquém dos índices obtidos por países tradicionais produtores de leite, situando-se num patamar em torno de 1.000 Kg leite/vaca/ano, (IBGE). Além disso, as unidades empresariais de leite apresentam uma escala baixíssima, com produção média abaixo de 100 litros diários/fazenda. Esta marca significa que as unidades em questão são, em sua maioria, desprovidas de uma estrutura básica de produção, o que pode ser caracterizada pelo fato de que menos de 20% destas unidades leiteiras no Brasil, apresentam ordenha mecânica e resfriador de leite, o que resulta logicamente numa baixa qualidade do produto.

Com todos os contratemplos que o setor tem apresentado ao longo dos anos, e apesar deles, o mercado de consumo de leite no Brasil tem sofrido considerável evolução, conforme demonstra a tabela abaixo:

Tabela 05 - Consumo de Leite no Brasil (Milhões de litros)

Ano	Tipo A	Tipo B	Tipo C	Longa Vida	Total
1989	30	408	3524	175	4137
1990	35	364	3655	184	4238
1991	42	460	3245	204	3951
1992	45	369	2924	341	3679
1993	29	432	2245	386	3092
1994	48	388	2305	759	3500
1995	55	460	2432	1050	3997
1996	44	405	2327	1700	4476
1997	40	360	2120	2450	4970
1998	45	400	1800	3150	5395
1999*	50	450	2000	3500	6000

Fonte: Leite Brasil – (*) Estimativa

Nota: No quadro acima não está constando o consumo indireto de leite, como queijos, doce de leite, nata, manteigas, iogurtes, dentre outros, além do leite não inspecionado, todos figurando como alternativas de consumo do produto.

Esse cenário conta também com um desajuste e falta de harmonia entre os elos que compõem a cadeia do agronegócio leite. Os produtores, com muita frequência, têm reclamado do preço pago pelo produto, que atinge valores não satisfatórios em muitas ocasiões. Esse desajuste alimenta outra chaga do setor lácteo brasileiro: o leite informal, cuja participação no mercado total vem crescendo de forma assustadora na última década, já representando quase a metade da produção nacional.

O quadro seguinte demonstra a composição da produção total de leite no Brasil:

Tabela 06 - Produção Total de Leite no Brasil (Milhões de litros)

Ano	Produção Inspeccionada	Produção Informal	Produção Total
1989	10.135	2.960	13.095
1990	10.747	3.737	14.484
1991	10.413	4.666	15.079
1992	10.700	4.084	14.784
1993	9.146	6.445	15.591
1994	9.443	6.341	15.784
1995	10.577	6.612	17.189
1996	11.366	7.661	19.027
1997	10.558	8.945	19.503
1998	11.170	9.018	20.188

Fontes: IBGE 1989/1995 e Leite Brasil 1996/1998

Pode-se apontar, ainda, a falta de controle e de ação do governo com relação às importações de produtos lácteos. Estas se avolumaram nos últimos 5 anos, atingindo cifras anuais superiores a US\$ 500 milhões com a compra de produtos do exterior. As evidências apontam que grande parte dessas importações referem-se a produtos fortemente subsidiados na origem, ou fruto de operações triangulares que não sofrem mecanismos de taxaço compensatória.

Apesar dos pontos acima citados, o setor vem evoluindo de forma bastante dinâmica e com taxas até surpreendentes de crescimento da produção nos últimos anos. Durante os primeiros anos desta década tal crescimento adquiriu um ritmo que chegou a mais de 7% ao ano. No entanto, a partir de 1997, começou a sofrer uma retração acusando uma grave crise especialmente no elo mais frágil da cadeia, que é o setor de produção propriamente dito.

Cabe ressaltar o aumento de participação do leite tipo longa vida no segmento de leite fluido, que culminou com a superação, em volume de suas vendas, quando comparado com todos os outros tipos de leite fluido somados. Isto proporcionou uma logística muito particular, viabilizando o abastecimento de grandes centros consumidores com leite produzido em regiões produtoras mais distantes, capazes de fornecer matéria-prima a um custo mais baixo.

O modelo de economia brasileiro, até poucos anos atrás, era consideravelmente centralizador. A pecuária leiteira atravessou décadas em que os preços eram totalmente controlados, tanto para o consumidor final, quanto para o produtor inicial. Pensou o governo estar prestando um serviço ao proteger os produtores e os consumidores, porém o que aconteceu foi um desestímulo à modernização e à competição, criaram algumas gerações de empresários rurais despreparados para o livre comércio. Conforme a constatação de MARION (1996), a escassez de profissionais de alto nível para gerenciamento administrativo, controle financeiro e aqueles voltados para a economia e a contabilidade agro-industrial, é visivelmente perceptível.

Foram décadas perdidas. A falta de ambiente competitivo moldou empresários e técnicos despreparados para a busca da eficiência, o gerenciamento rural esteve e está engatinhando em plena era da informação.

Ao passar da fase do gerenciamento puramente visual para uma etapa mais sofisticada, que é o gerenciamento informatizado, o produtor pode até se assustar com o volume de informação, mas é preciso habilitar-se, selecionar os dados e agir.

3.5 A pecuária leiteira na região de Lages

Lages que, em conjunto com os municípios vizinhos, historicamente ocupava a segunda posição em produção de leite no Estado de Santa Catarina, atualmente ocupa a terceira, evidenciando não ter acompanhado o ritmo de evolução das demais regiões do Estado. Este aspecto reveste-se de grande importância, pois esta é a região de menor nível de industrialização no Estado, necessitando, para equilibrar sua economia, uma melhora no desempenho da atividade rural, exatamente o setor que de início lhe proporcionou a alavanca do crescimento. Isto não vem acontecendo, mas, ainda assim, o setor detém participação de destaque na região de Lages.

De acordo com SANTOS (1998), a pecuária leiteira está sendo explorada por aproximadamente 1.500 produtores rurais, que detêm um plantel formado por aproximadamente 52.000 cabeças, produzindo um volume de 42 milhões de litros de leite por ano. O Valor Bruto da Produção (VBP) é de R\$ 8,2 milhões, correspondendo a 7% do VBP agropecuário gerado na região. São dados que demonstram a expressividade do setor, mesmo que não mantenha a expressividade esperada, ou até mesmo desejada, na região em que se insere.

A região de Lages, pela expressividade territorial, pode ser considerada como o último reduto rural com grande potencial a ser explorado no Estado de Santa Catarina, conforme demonstra a tabela 07.

Existem extensas áreas com pastagens naturais ou terras não aproveitadas na Região de Lages conforme a tabela acima dando margens ao interesse comercial. O oeste está com sua capacidade rural produtiva à beira do esgotamento, o mesmo acontece com o litoral catarinense. Sobra a região de Lages para ser explorada produtivamente.

Tabela 07 - Utilização das Terras na Região de Lages

UTILIZAÇÃO	1970 (Ha.)	1985 (Ha.)
Lavoura Permanente	1.553,0	4.814,0
Lavoura Temporária	61.448,0	85.699,0
Pastagens Naturais	884.124,0	765.539,0
% Pastagens Naturais/Total	59,3	52,2
Pastagens Plantadas	41.336,0	83.944,0
Matas Naturais	324.339,0	287.693,0
Matas Plantadas	30.404,0	73.867,0
Terras Não Utilizadas	89.044,0	55.870,0
Terras Inaproveitáveis	57.540,0	108.431,0
Total	1.489.788,0	1.465.857,0

Fonte: IBGE

A redução da população rural tem sido uma constante desde a década de 70, conforme demonstra a tabela seguinte:

Tabela 08 - Evolução Demográfica da Região de Lages

LOCAL	1940	1950	1970	1980	1991	1996
Urbana	15.075	23.900	114.631	157.977	202.374	204.564
Rural	88.340	101.967	120.838	95.211	71.846	62.187
TOTAL	103.415	125.867	235.469	253.188	274.220	266.751

Fonte: IBGE

Segundo a EPAGRI – Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina – a região de Lages, pelo baixo grau de instrução do produtor, está entre as mais desorganizadas do estado,

dificultando o entendimento do processo organizacional. São barreiras que certamente terão que ser vencidas, isto porque o empreendimento deve ser desenvolvido com pessoal especializado que possibilite lucratividade mesmo com margens reduzidas. Daí a preocupação e a oportunidade desta pesquisa, que visa diretamente a conhecer sua realidade organizacional, além de procurar dar subsídios que viabilizem uma melhor eficácia administrativa e o fortalecimento da atividade.

3.6 O futuro da atividade

A preocupação no melhoramento do desempenho da atividade leiteira não é apenas regional, mas sim de todo o Brasil. A recuperação de anos em que o protecionismo estatal garantia margens fixas de lucratividade e dificultava a concorrência mais abrangente não é tarefa fácil e de solução em prazo reduzido, porém deve ser enfrentada.

A diversidade de procedimentos e de estruturas organizacionais, bem como de potencial de recursos disponíveis, tanto materiais quanto naturais, comum também nos demais ramos de atividade, torna difícil qualquer tentativa de padronização e implantação em escala dos métodos organizacionais nas diversas empresas. Referindo-se aos custos de alimentação, deve-se considerar que a produção de leite no Brasil está fundamentada em diferentes sistemas de produção nas diversas bacias produtoras. Até mesmo na comparação de propriedades vizinhas, a avaliação dos sistemas de produção mostra que não existem dois sistemas idênticos.

O produtor melhor esclarecido já percebeu que existe a necessidade de um controle da atividade, pois as margens de ganhos reduzidas da pecuária leiteira tendem a ficar ainda menores com a abertura de mercados. Alguns poucos centavos por litro de leite podem fazer a diferença entre o crescimento, a estagnação ou a falência do empreendimento. Dessa forma, é importante conhecer bem os custos de

produção, possibilitando não só a identificação das áreas deficitárias, mas também permitindo a tomada de decisão e o planejamento da atividade.

A avaliação dos custos em qualquer atividade de produção agropecuária, através do adequado levantamento das informações na propriedade e da elaboração de planilhas, é uma importante ferramenta administrativa, permitindo ao produtor medir o grau de eficiência de sua atividade, tornando mais fáceis e rápidas as decisões gerenciais dentro da fazenda. No entanto, conforme atesta MARION (1996), grande parte dos pecuaristas não dispõe da principal ferramenta para medir o resultado de seu rebanho. Encontram-se empresários com bons controles de movimentação física dos animais, porém sem a devida valorização monetária do plantel, ou simplesmente inexistente qualquer tipo de controle.

O preço médio do leite pago ao produtor no Brasil, apresenta uma tendência de baixa na última década, conforme a evolução demonstrada pela tabela abaixo:

Tabela 09 - Evolução do Preço do Leite ao Produtor no Brasil

Ano	Preço Médio (R\$)
1990	0,40
1991	0,37
1992	0,36
1993	0,34
1994	0,34
1995	0,35
1996	0,33
1997	0,29
1998	0,26
1999	0,25

Fonte: FGV – Anuário Milkbizz (adaptado)

Nota: Valores atualizados

A tônica da boa administração na pecuária leiteira passa forçosamente pelo controle minucioso de cada centavo. O ganho já não é mais no preço, e sim na redução dos custos. O lucro vem pela quantidade produzida, mas o prejuízo também tem o mesmo multiplicador. O gerenciamento empírico não tem mais espaço na atividade. Um bom sistema de cálculo de custos de produção deve ser bem estruturado para alimentar a avaliação do desempenho da atividade.

A nova administração requer a descentralização da tomada de decisão. Como o gerenciador não pode estar presente em todos os espaços em que as atividades se desenvolvem, principalmente na empresa rural que abrange maior espaço territorial e onde os fatores de mudanças nem sempre podem ser controlados, é necessário que as pessoas encarregadas da execução estejam suficientemente preparadas para assumir a responsabilidade da decisão. Daí a necessidade de controles eficientes sobre o pessoal. Os produtores de leite necessitam de sistemas para gerenciar os empregados e assegurar que as decisões corretas estejam sendo tomadas.

Em meio às transformações que vêm sendo registradas nesta década, existem algumas idéias cujo consenso é de tal ordem que quase ninguém ousa colocar em discussão, quanto mais contestar. Vislumbrar neste momento os caminhos futuros da exploração leiteira numa perspectiva agroindustrial nos aponta quase sempre algumas idéias tidas como verdadeiras conforme BASTOS (1996).

Se a exploração leiteira tiver de navegar tendo por base essas verdades, então os caminhos futuros irão se estreitar cada vez mais, ao invés de se abrirem para perspectivas mais promissoras, como todos desejam.

Tabela 10 - Futuro da exploração leiteira

1	O mercado internacional é cada vez mais importante no contexto do desenvolvimento interno de um país e, neste sentido, a globalização da economia irá promover o bem de todas as nações.
2	O Mercosul é uma realidade desde janeiro de 1995. Somente com seu pleno funcionamento países dele integrantes Terão força para enfrentar a competição com os outros blocos como a União Européia e o NAFTA – Acordo de Livre Comércio Norte-Americano.
3	No atual mundo globalizado e competitivo, o pequeno produtor de leite não tem mais lugar e vai desaparecer de qualquer maneira.
4	Neste mesmo mundo, o mercado tem condições de tudo resolver, não cabendo ao governo, nas suas mais várias esferas, qualquer papel importante, além de controlar as próprias e combalidas contas.

Fonte: BASTOS (1996). P. 40

O fechamento ou protecionismo excessivo de muitos países impediu que um grande contingente de pessoas se beneficiasse do progresso e desenvolvimento tecnológico. O mercado internacional, ao proporcionar a troca desta tecnologia e conhecimento entre produtores de diversos países, permitiu um aumento de bem estar impossível sem esta tecnologia.

O futuro da exploração leiteira no país depende de muitas mudanças institucionais que criem um ambiente em que a produção possa se desenvolver de maneira mais estável. Só assim os produtores de leite brasileiros terão condições de abastecer plenamente um mercado que tem

um enorme espaço para crescer. Os novos tempos, mais competitivos, exigirão daqueles que não estão administrando adequadamente suas propriedades, uma revisão completa em seus procedimentos caso não queiram parar com a atividade.

A característica comum da grande maioria dos produtores rurais é o pouco preparo acadêmico. Ao menos no aspecto gerencial contábil, investimentos mal planejados ou até não planejados são uma constante. Obter crescimentos do patrimônio a qualquer custo é uma diretriz que norteia a ação de bom número de produtores, mas a falta de conhecimento do correto gerenciar leva a dificuldades. Por outro lado é comum ver produtores de leite investindo em sistemas de produção caros e importados, atrás de uma rentabilidade que se compromete ao conferir os custos de alimentação e manutenção.

A história da pecuária leiteira em vários países é de redução de número de vacas, número de produtores, número de usinas e número de empresas, sempre associadas a aumentos de produtividade em todos indicadores. O ideal seria que os pequenos produtores desaparecessem pelo simples fato de terem se tornado médios ou grandes, e não pela exclusão à atividade.

4 METODOLOGIA

A diretriz utilizada inicialmente para atender aos objetivos propostos neste trabalho foi a definição de sua extensão e de seus limites, para tanto foram adotados as seguintes orientações metodológicas:

4.1 Especificação e tipo de pesquisa

A presente investigação está fundamentada na necessidade de se conhecer o nível e a forma de utilização da informação contábil no processo de gestão da produção da pecuária leiteira da região de Lages. Saber até onde os benefícios das novas tecnologias da informação contábil têm sido utilizados pelos gestores da atividade pesquisada.

4.2 Questões de pesquisa

Baseando-se no referencial teórico apresentado e na relevância do papel da informação contábil, a investigação desta pesquisa foi conduzida para responder às seguintes perguntas:

- Com base nas publicações disponíveis, qual a real situação Contábil Gerencial da atividade no Brasil?
- Quais informações Contábeis Gerenciais têm sido utilizadas para o gerenciamento da atividade pelos produtores da pecuária leiteira da região de Lages?
- Quais informações Contábeis Gerenciais têm sido disponibilizadas mas não são utilizadas no gerenciamento da atividade?

- Quais as informações Contábeis Gerenciais não disponibilizadas mas que seriam úteis ao gerenciamento da atividade?

4.3 População

A população deste estudo compreende a totalidade dos produtores da pecuária leiteira da região de Lages que preenchem 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. Fez parte do rol de entrevistados:

- Gerentes e contadores de empresas Pessoa Jurídica que atuam na atividade da produção leiteira da região de Lages;
- Proprietários e contadores de produtores Pessoa Física que atuam na atividade da produção leiteira da região de Lages, que estão obrigados pela legislação do Imposto de Renda a manter escrituração escritural ou contábil;
- Proprietários e contadores de produtores Pessoa Física que atuam na atividade da produção leiteira da região de Lages, que embora não sendo obrigados pela legislação do Imposto de Renda a manter escrituração, contrataram contadores que atuam em Lages para registrar e controlar a atividade;
- Engenheiro-agrônomo e Médico-veterinários que prestam assessoria técnica às propriedades dos entrevistados, eles forneceram subsídios complementares sobre os métodos gerenciais praticados pelos seus assistidos.

Para conhecer quais produtores preenchem os requisitos da pesquisa, se fez consulta prévia às empresas compradoras da produção na

região de Lages, definindo assim as Pessoas Jurídicas e aquelas com faturamento compatível com as exigências da Receita Federal. Para conhecer aqueles que mantêm controles voluntariamente, foi necessário uma consulta prévia aos contadores sediados em Lages, utilizando-se do cadastro da Delegacia do Conselho Regional de Contabilidade de Lages para este contato.

4.4 Método

O método utilizado para o desenvolvimento da pesquisa foi o qualitativo, que, de acordo com MINAYO (1998), 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.

Os autores que seguem o método qualitativo de pesquisa, conforme MINAYO (1998), não se preocupam apenas 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 como resultado da ação humana objetivada. Daí a importância e aplicabilidade para o caso que está sendo focado nesta pesquisa.

Os dados da pesquisa qualitativa, segundo GOLDENBERG (1997), objetivam uma compreensão profunda de certos fatos sociais apoiados no pressuposto da maior relevância do aspecto subjetivo da ação social. Contrapõem-se assim, à incapacidade da estatística de dar conta dos fenômenos complexos e da singularidade das ocorrências que não podem ser identificadas apenas através de questionários

padronizados, no caso específico do comportamento organizacional contábil na atividade da pecuária leiteira da região de Lages.

A abordagem qualitativa, conforme GODOY (1995), 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 multi caso.

As fontes utilizadas na consecução da pesquisa foram:

a) Análise de documentos

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

Também se fez uma revisão bibliográfica sobre o modelo da gestão econômica, em que foi abordado o sistema de Contabilidade Gerencial, buscando sua aplicabilidade à atividade da pecuária leiteira.

Buscou-se informações nos documentos na própria atividade, sabendo-se ser necessário realizar uma seleção, codificação e análise do que foi verificado, detendo-se apenas naqueles aprovados como oriundos do desempenho da atividade da pecuária leiteira. Obviamente que todo documento contábil é peça fundamental neste processo, mas o que se fez foi ir além, com a pesquisa em relatórios gerenciais extra contábeis, que certamente trouxeram grandes subsídios ao trabalho.

b) Entrevistas

A entrevista é uma das técnicas de coleta de dados mais utilizadas no âmbito das ciências sociais, não apenas para coleta de dados, mas também com objetivos voltados para diagnóstico e orientação. Pode-se definir entrevista de acordo com GIL (1995), 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 como fonte de informação.

A entrevista, com questões semi elaboradas e dirigida a informantes-chave, transcorreu de maneira informal, onde foram buscados os procedimentos gerenciais, a base da informação – se contábil ou aleatória – para a tomada de decisão na atividade da pecuária leiteira. Este método de pesquisa gera a necessidade de muita habilidade do entrevistador, dificultado a delegação desta tarefa a terceiros.

c) Presença e observações do pesquisador

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

4.5 Análise dos dados

Após a coleta dos dados, é chegado o momento de sua análise. Correções foram feitas toda vez que se detectou anomalias e a

complementação de dados se fez necessária. É a fase que tanto pode coroar ou comprometer o desempenho da pesquisa.

A natureza do tratamento dispensado aos dados a coletados foi predominantemente qualitativa, tendo sido utilizadas as Técnicas de Análise de Conteúdo e Documental. Enquanto a Documental trabalhou sobre os documentos, sendo predominantemente temática, a Técnica de Análise de Conteúdo, conforme afirmam MARCONI e LAKATOS (1986), vem-se desenvolvendo nestes últimos anos com a finalidade de descrever sistematicamente o conteúdo das comunicações.

5 ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo apresenta o perfil do entrevistado, os critérios adotados para a pesquisa e a análise dos resultados frutos deste trabalho.

5.1 Apresentação da empresa da pecuária leiteira na Região de Lages

Ao contatar com o entrevistado, o pesquisador comprometeu-se em manter sigilo com relação ao nome da empresa ou do produtor, razão pela qual seus nomes foram substituídos por entrevistado A, B, C e assim sucessivamente.

Os dados pessoais coletados e abaixo relacionados são da pessoa que administra o empreendimento. As entrevistas a veterinários, agrônomos, contadores e funcionários que prestam serviços ao empresário serviram para complementar as informações fornecidas pelo titular, não caracterizando como um entrevistado produtor ou entrevistado pessoa jurídica.

Apresentam-se a seguir as empresas e produtores estudados:

1 – Entrevistado A – Produtor Pessoa Física, com 55 anos de idade, iniciou as atividades em 1955, no município de Correia Pinto, grau de instrução superior, possui 34 anos de experiência gerencial, conta com 5 empregados e o faturamento anual é de R\$ 52.000,00.

2 – Entrevistado B – Produtor Pessoa Física, com 46 anos de idade, iniciou as atividades em 1984, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 20 anos de experiência gerencial, conta com 3 empregados e o faturamento anual é de R\$ 22.000,00.

3 – Entrevistado C – Produtor Pessoa Física, com 83 anos de idade, iniciou as atividades em 1955, no município de Correia Pinto, grau de instrução secundário, possui 55 anos de experiência gerencial, conta com 5 empregados e o faturamento anual é de R\$ 53.000,00.

4 – Entrevistado D – Produtor Pessoa Física, com 38 anos de idade, iniciou as atividades em 1983, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 13 anos de experiência gerencial, conta com 4 empregados e o faturamento anual é de R\$ 31.000,00.

5 – Entrevistado E – Produtor Pessoa Física, com 63 anos de idade, iniciou as atividades em 1958, no município de Correia Pinto, grau de instrução primário, possui 47 anos de experiência gerencial, conta com 1 empregado e o faturamento anual é de R\$ 32.000,00.

6 – Entrevistado F – Produtor Pessoa Física, com 56 anos de idade, iniciou as atividades em 1968, no município de Lages, grau de instrução secundário, possui 32 anos de experiência gerencial, conta com 3 empregados e o faturamento anual é de R\$ 65.000,00.

7 – Entrevistado G – Produtor Pessoa Física, com 31 anos de idade, iniciou as atividades em 1960, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 10 anos de experiência gerencial, conta com 5 empregados e o faturamento anual é de R\$ 96.000,00.

8 – Entrevistado H – Empresa Pessoa Jurídica, administrador com 50 anos de idade, iniciou as atividades em 1983, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 15 anos de experiência gerencial, conta com 6 empregados e o faturamento anual é de R\$ 127.000,00.

9 – Entrevistado I – Produtor Pessoa Física, com 47 anos de idade, iniciou as atividades em 1973, no município de Bocaina do Sul, grau de

instrução ginásial, possui 27 anos de experiência gerencial, conta com 1 empregado e o faturamento anual é de R\$ 30.000,00.

10 – Entrevistado J – Produtor Pessoa Física, com 37 anos de idade, iniciou as atividades em 1992, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 9 anos de experiência gerencial, conta com 1 empregado e o faturamento anual é de R\$ 23.000,00.

11 – Entrevistado K – Produtor Pessoa Física, com 47 anos de idade, iniciou as atividades em 1996, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 27 anos de experiência gerencial, conta com 2 empregados e o faturamento anual é de R\$ 51.000,00.

12 – Entrevistado L – Produtor Pessoa Física, com 45 anos de idade, iniciou as atividades em 1997, no município de Correia Pinto, grau de instrução primário, possui 5 anos de experiência gerencial, conta com 1 empregado e o faturamento anual é de R\$ 43.000,00.

13 – Entrevistado M – Empresa Pessoa Jurídica, administrador com 52 anos de idade, iniciou as atividades em 1978, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 10 anos de experiência gerencial, conta com 4 empregados e o faturamento anual é de R\$ 61.000,00.

14 – Entrevistado N – Empresa Pessoa Jurídica, administrador com 45 anos de idade, iniciou as atividades em 1983, no município de Lages, grau de instrução superior, possui 10 anos de experiência gerencial, conta com 2 empregados e o faturamento anual é de R\$ 12.000,00.

15 – Entrevistado O – Produtor Pessoa Física, com 42 anos de idade, iniciou as atividades em 1980, no município de Correia Pinto, grau de instrução ginásial, possui 20 anos de experiência gerencial, conta com 1 empregado e o faturamento anual é de R\$ 47.000,00.

16 – Entrevistado P – Produtor Pessoa Física, com 47 anos de idade, iniciou as atividades em 1988, no município de São José do Cerrito, grau de instrução ginásial, possui 12 anos de experiência gerencial, conta com 2 empregados e o faturamento anual é de R\$ 40.000,00.

17 – Entrevistado Q – Empresa Pessoa Jurídica, administrador com 45 anos de idade, iniciou as atividades em 1990, no município de São José do Cerrito, grau de instrução superior, possui 10 anos de experiência gerencial, conta com 3 empregados e o faturamento anual é de R\$ 9.000,00.

18 – Entrevistado R – Produtor Pessoa Física, com 54 anos de idade, iniciou as atividades em 1968, no município de Lages, grau de instrução ginásial, possui 22 anos de experiência gerencial, conta com 2 empregados e o faturamento anual é de R\$ 66.000,00.

5.2 Perfil do empresário da pecuária leiteira da Região de Lages

A partir dos dados coletados montaram-se tabelas para evidenciar os resultados apurados:

Questão 1 – Faixa etária

Esta questão apresenta a idade dos gestores entrevistados buscando conhecer qual a participação de cada uma das faixas.

Tabela 11 - Faixa etária

Faixa etária	Quantidade	Percentual
Até 35 anos	1	5%
De 36 a 40 anos	2	11%
De 41 a 45 anos	4	22%
De 46 a 50 anos	5	28%
De 51 a 55 anos	3	17%
Mais de 55 anos	3	17%

Fonte: Pesquisa do Autor

Esta tabela indica a maior concentração entre os itens 3 e 4, totalizando 50% no intervalo de 41 até 50 anos, o que evidencia uma renovação muito pouco acentuada dentre os gestores da pecuária leiteira.

Questão 2 – Grau de instrução

Esta tabela apresenta o nível de escolaridade dos entrevistados, dando uma idéia do preparo acadêmico predominante.

Tabela 12 - Grau de instrução

Grau de instrução	Quantidade	Percentual
Até a 4ª série	2	11%
Até a 8ª série	4	22%
Até o Segundo grau	2	11%
Curso Superior	10	56%

Fonte: Pesquisa do Autor

Surpreende a predominância de titulados em nível superior entre os entrevistados. Não se chegou a pesquisar a área do curso, o que

poderia ser fruto de nova pesquisa para saber se o preparo acadêmico está dentro de área de conhecimento afim, portanto profissionais da atividade, ou se estão ali por circunstâncias diversas.

Questão 3 – Experiência gerencial

A tabela que segue apresenta qual o tempo de vivência de gerenciamento dentre os entrevistados, não necessariamente na atividade pesquisada.

Tabela 13 - Experiência gerencial

Experiência Gerencial	Quantidade	Percentual
Até 10 anos	6	32%
De 11 a 15 anos	3	17%
De 16 a 20 anos	2	11%
De 21 a 25 anos	1	5%
De 26 a 30 anos	2	11%
Mais de 30 anos	4	22%

Fonte: Pesquisa do Autor

A tabela apresenta dados curiosos: uma predominância nos extremos em contrapartida com os itens intermediários, o que leva a crer na existência de um período em que a atividade não foi atrativa, permanecendo apenas os profissionais já estabelecidos, que se mantiveram no ramo, enquanto que no intervalo de até 10 anos, período este que coincide com a liberação das amarras até então vigentes na atividade, indica que houve uma retomada de interesse.

Questão 4 – Ano de fundação

A tabela que segue apresenta a época de início da atividade leiteira em cada um dos estabelecimentos produtores, independente da troca de gestor ou de forma organizacional.

Tabela 14 – Ano de fundação

Ano da fundação	Quantidade	Percentual
Até 1975	7	38%
De 1976 até 1980	2	11%
de 1981 até 1985	4	22%
de 1986 até 1990	2	11%
de 1991 até 1995	1	5%
Após 1995	2	11%

Fonte: Pesquisa do Autor

A tabela evidencia a antigüidade dos estabelecimentos produtores: 38% com atividades iniciadas até 1975, portanto há mais de 25 anos. Isto denota a persistência do empreendimento. Não os deixou ricos, mas mantiveram-se no mercado absorvendo os ganhos tecnológicos oferecidos no período.

Questão 5 – Faturamento anual da atividade

A tabela que segue demonstra o faturamento anual oriundo da venda do leite. Não está contemplado o valor referente à venda de animais descartados por problemas de produção, ou excedentes por superpopulação, ou ainda de qualquer outra atividade pecuária ou agrícola.

Tabela 15 – Faturamento anual da atividade

Faturamento anual	Quantidade	Percentual
Até R\$ 20.000	2	11%
de R\$ 20.001 até R\$ 36.000	5	28%
de R\$ 36.001 até R\$ 50.000	3	17%
de R\$ 50.001 até R\$ 65.000	5	28%
de R\$ 65.001 até R\$ 80.000	1	5%
Mais de R\$ 80.000	2	11%

Fonte: Pesquisa do Autor

Este quadro está evidenciando que o faturamento é de pequena monta na atividade, principalmente se visto como um empreendimento que demanda grandes investimentos, além de contar com riscos comuns a toda e qualquer atividade rural. Visto por outro ângulo, como uma atividade familiar, pode-se constatar que o faturamento fica diretamente relacionado aos anseios da renda familiar.

Questão 6 – Número de empregados

Esta tabela apresenta o nível de utilização de mão de obra contratada dentre as propriedades.

Tabela 16 – Número de empregados

Número de empregados	Quantidade	Percentual
1	5	28%
2	4	22%
3	3	17%
4	2	11%
5	3	17%
6	1	5%

Fonte: Pesquisa do Autor

Neste quadro fica evidenciado como os empresários do setor leiteiro usam pouca mão de obra contratada, 50% das entidades pesquisadas têm até 2 empregados. Em datas especiais como do plantio, colheita, ensilamento ou outras, a contratação é intensificada, mas por período determinado e curto. Não está sendo considerada a mão de obra familiar, que é expressiva e geralmente mais especializada que a contratada, caracterizando a atividade como sendo tipicamente familiar.

Questão 7 – Município de origem

Esta questão apresenta em quais municípios as entidades pesquisadas estão sediadas, oferecendo um mapa da origem da produção leiteira.

Tabela 17 – Município de origem

Município	Quantidade	Percentual
Lages	10	56%
Correia Pinto	5	28%
São José do Cerrito	2	11%
Bocaina do Sul	1	5%

Fonte: Pesquisa do Autor

Através desta tabela ficam evidenciados os principais pólos produtores de leite na região, partindo do pressuposto de que as entidades pesquisadas estão inseridas entre outras na mesma região. 84% das entidades pesquisadas estão localizadas em Lages e Correia Pinto, com sensível predominância para o primeiro município. O fato da proximidade com o mercado consumidor determinou a localização dos empreendimentos estabelecidos antes da implantação da usina de beneficiamento.

Questão 8 – Forma de organização

Com esta questão procura-se saber qual a forma de organização das entidades pesquisadas.

Tabela 18 – Forma de organização

Forma de organização	Quantidade	Percentual
Pessoa física	14	78%
Entidades ensino/pesquisa	3	17%
Pessoa jurídica	1	5%

Fonte: Pesquisa do Autor

Está claro o pouco interesse empresarial na atividade quando aparece apenas 1 (5%) entidade pessoa jurídica. Mesmo que os atrativos fiscais recaiam com vantagens sobre a pessoa física, seria de se esperar que organizações societárias procurassem entrar neste mercado. O que se percebe é que entidades voltadas para o ensino ou a pesquisa estão preocupadas em criar condições de aplicação na prática dos ensinamentos ou pesquisas conquistadas.

Quanto às entidades com fins lucrativos, a ênfase tem sido em manter como pessoa física. Desta maneira evitam o envolvimento societário, implicando a simplificação das exigências burocráticas, e conseqüentemente a redução dos controles gerenciais com as limitações que este procedimento acarreta.

5.3 Visão sobre a Contabilidade Gerencial

Para medir a visão sobre a Contabilidade Gerencial foi elaborada uma seqüência de questões que procuram medir o nível de

envolvimento e utilização da Contabilidade Gerencial na atividade. Cada questão por si só não consegue determinar um resultado palpável e sim o conjunto das respostas. As questões de 9 a 16 têm esta pretensão, sendo que a 17 e 18 são questões mais abertas permitindo que o entrevistado contribua com sua opinião.

Questão 9 – São utilizadas informações contábeis em sua empresa?

Com esta pergunta pretende-se uma resposta direta para detectar o nível de utilização contábil no gerenciamento da empresa.

Tabela 19 – Utilização de informações contábeis na empresa

Opção	Quantidade	Percentual
Sim	8	44%
Não	10	56%

Fonte: Pesquisa do Autor

Uma ligeira superioridade nas respostas negativas demonstra que a maioria dos empreendedores da pecuária leiteira da região de Lages pesquisados não estão buscando na Contabilidade subsídios para suas decisões gerenciais.

Questão 10 – A Contabilidade está normalmente atualizada?

Esta questão busca ver o nível de atualização da Contabilidade entre as entidades pesquisadas.

Tabela 20 – Atualização da Contabilidade

Opção	Quantidade	Percentual
Sim	7	38%
Não	11	62%

Fonte: Pesquisa do Autor

Apenas 38% responderam que a Contabilidade está atualizada, número menor do que os que dizem utilizar a Contabilidade como fonte de informação (questão 9). É certo que aqueles que não a utilizam como subsídio para o gerenciamento não disponham de Contabilidade atualizada senão apenas para cumprir obrigação fiscal.

Questão 11 – A administração recebe balancete do setor contábil?

Esta questão procura saber do fornecimento de balancetes pelo setor contábil aos usuários, fornecendo subsídios gerenciais que lhe sejam úteis na tomada de decisão.

Tabela 21 – Recebimento de balancete do setor contábil

Opções	Quantidade	Percentual
Sim (mensalmente)	6	33%
Sim (anualmente)	6	33%
Não (não conhece)	3	17%
Não (custo elevado)	2	12%
Não (não compensa)	1	5%

Fonte: Pesquisa do Autor

Dos entrevistados 33% recebem balancetes mensalmente, 33% recebem balancetes anualmente e 33% não recebem balancetes. Considerando que 22% das entidades são organizadas como pessoa jurídica, e que estas por força de lei devem manter um sistema contábil melhor organizado, restam apenas 11% das entidades organizadas como pessoa física que dispõem de balancetes mensalmente. As demais ou não recebem balancetes ou apenas anualmente, o que para fins gerenciais de nada valem, senão apenas para satisfazerem exigências legais.

Questão 12 – A administração recebe/elabora relatórios de produção?

Esta questão quer conhecer os empreendedores que recebem ou mesmo elaboram relatórios gerenciais de produção, que lhes possibilitem montar um banco de informações, útil como alavanca para o futuro.

Tabela 22 – Recebimento/elaboração de relatórios de produção

Opções	Quantidade	Percentual
Sim (mensalmente)	12	67%
Não (não conhece)	5	28%
Não (não compensa)	1	5%

Fonte: Pesquisa do Autor

Conforme a tabela, 67% dos entrevistados contam com relatórios de produção, considerando que apenas 33% recebem balancetes contábeis. Os 34% faltantes elaboram relatórios de produção extra contabilmente, o que não é difícil pelas características da atividade e por receber da produção um relatório elaborado da movimentação mensal, que lhes possibilita, com alguns poucos acréscimos, um arquivo de dados útil ao gerenciamento.

Questão 13 – A administração recebe/elabora relatórios de receitas, custos e despesas?

Neste quadro será verificado quem tem acompanhamento econômico do empreendimento, mesmo que os relatórios não obedeçam critérios técnicos acurados, mas que sirvam para a verificação do andamento e eficácia gerencial no mês em curso e ao longo do tempo.

Tabela 23 – Recebimento/elaboração de relatórios de receitas, custos e despesas

Opção	Quantidade	Percentual
Sim (mensalmente)	14	78%
Não (não conhece)	3	17%
Não (não compensa)	1	5%

Fonte: Pesquisa do Autor

Pela importância de um relatório de confrontação entre receitas, custos e despesas é compreensível que 78% dos entrevistados tenham a preocupação de manter esta relevante ferramenta de trabalho, que mostra não só o desempenho do período anterior, mas permite projetar para o futuro o resultado a tempo de promover alterações possibilitando corrigir distorções que prejudiquem o resultado do empreendimento.

Sabe-se que relatórios não bem elaborados podem dificultar a localização de onde estão as eventuais anomalias. Esta eficácia é melhor conseguida quando o relatório obedece a critérios contábeis nem sempre do conhecimento das pessoas alheias a área contábil.

Questão 14 – A administração recebe/elabora relatórios contendo análise econômica e financeira da empresa?

Esta questão objetiva conhecer a utilização do relatório de análise econômico financeira dentre os entrevistados. A elaboração desta peça informacional depende da utilização de conhecimentos específicos na área.

Tabela 24 – Disponibilidade de relatórios contendo análise econômica e financeira da empresa

Opções	Quantidades	Percentual
Sim (mensalmente)	7	38%
Não (não conhece)	6	33%
Não (custo elevado)	4	23%
Não (não compensa)	1	5%

Fonte: Pesquisa do Autor

62% dos entrevistados disseram não dispor deste relatório para o gerenciamento do empreendimento. É um número elevado que evidencia o desconhecimento da utilidade dessa peça contábil para o bom andamento empresarial.

Questão 15 – A administração recebe/elabora relatório contendo análise de ponto de equilíbrio?

A proposta desta questão é saber da utilização da análise de ponto de equilíbrio por parte dos gestores entrevistados.

Tabela 25 – Disponibilidade de relatórios contendo análise de ponto de equilíbrio

Opções	Quantidade	Percentual
Sim (mensalmente)	5	28%
Não (não conhece)	6	33%
Não (custo elevado)	5	28%
Não (não compensa)	2	11%

Fonte: Pesquisa do Autor

Do total dos entrevistados, 28% afirmam receber mensalmente a análise de ponto de equilíbrio. Neste total estão inclusas as entidades que tem como atribuição principal o ensino ou experimento, daí a necessidade da elaboração deste relatório para expor aos orientados a partir de onde o empreendimento passa a ser viável economicamente; 72% não tem utilizado este relatório regularmente.

Questão 16 – A administração utiliza demonstrativo de movimentação de caixa e bancos?

A intenção desta questão é saber qual o procedimento adotado para controlar os recursos da entidade, na tentativa de perceber a separação monetária do empreendimento com os recursos particulares.

Tabela 26 – Disponibilidade de demonstrativo de movimentação de caixa e bancos

Opção	Quantidades	Percentual
Sim (exclusivamente pela movimentação bancária)	6	33%
Sim (pelo livro caixa)	2	11%
Sim (controlado pela Contabilidade)	6	33%
Não	4	23%

Fonte: Pesquisa do Autor

A soma das respostas negativas com aqueles que controlam apenas pela movimentação bancária atinge 55%, o que é um índice alto para um item importante como a movimentação de recursos. A informalidade dos controles está perceptível nas respostas.

Questão 17 – Quais informações gerenciais não disponibilizadas, mas que seriam úteis ao gerenciamento da atividade?

Esta questão permitiu liberdade ampla de resposta aos entrevistados. Alguns não opinaram a respeito. Eis as respostas:

- Mais informações a preço de mercado; dificuldade de planejamento;
- A Contabilidade tem oferecido tudo o que julga necessário;
- Não tem Contabilidade regular, acha que informações poderiam ser úteis;
- Acompanhamento de resultados ao longo do tempo;
- Fluxo de caixa; fichas individuais por animal; controle sobre tributos;
- Histórico individualizado da atividade;
- Relatório individual por animal;
- Consegue retirar as informações que precisa.

Questão 18 – Comentários gerais

A proposta desta questão é disponibilizar ao entrevistado oportunidade de externar suas considerações sobre o que julgar conveniente a respeito da Contabilidade em seu empreendimento:

- Possui relatórios versáteis sobre dados diversos e com a periodicidade que necessita;
- Sem a Contabilidade ficaria difícil controlar o empreendimento;

- Como o retorno é pequeno, não tem condições de contratar serviços contábeis;
- A Contabilidade tem disponibilizado as informações de que necessita;
- Sente falta de controles diários;
- As informações de que dispõe são suficientes;
- Não tem conhecimento das vantagens que a Contabilidade pode oferecer;
- O acompanhamento é necessário tanto para demonstrar a viabilidade do empreendimento como para atender o aspecto legal;
- A entidade exige relatórios regulares;
- Sempre administrou sem Contabilidade;
- É importante para demonstrar organização aos alunos.

As respostas constantes nas questões 17 e 18 demonstram alguns grupos distintos de empresários com posições bastante diversas:

a) Aquele que já está usufruindo da Contabilidade, conhece os benefícios que pode conseguir através dela e faz uso destes benefícios. A predominância deste grupo está entre aqueles que estão organizados como empresas, Pessoa Jurídica e dentre estes as instituições de ensino ou empresas de pesquisa, que necessitam demonstrar os resultados alcançados.

b) O empresário que contratou os serviços contábeis para atendimento ao aspecto legal, mas que por motivos de economia não requer relatórios complementares. A ele são disponibilizados alguns relatórios básicos com periodicidade nem sempre satisfatória. Sabe das vantagens que um bom serviço contábil pode disponibilizar, mas não o utiliza temendo não conseguir retorno compatível com o investimento.

c) Outro grupo, dentre os entrevistados, é composto por aqueles que contratam os serviços contábeis apenas para cumprir as exigências legais, não conhecendo o potencial de informações que poderiam ser

disponibilizadas pela Contabilidade. Quando perguntado sobre a utilidade das informações e relatórios, parecem conhecer apenas relatórios de produção, com quantidades de leite por vacas diária, mensal e anual, tempo de lactação, prazo de produção e prazo de descanso, época de nascimento dos bezerros, consumo de alimentação, dentre outros relatórios, geralmente físicos, importantes e extremamente necessários, mas que abrangem apenas um dos aspectos do potencial de ajuda gerencial ao empresário.

d) O quarto grupo é composto por empresários avessos à organização, que não dispõem de nenhum dos relatórios gerenciais, administram totalmente desprovidos de qualquer ajuda contábil, satisfazem precariamente as exigências legais, ou simplesmente deixam de satisfazer este aspecto legal. Fazem questão de não tomar conhecimento das vantagens que poderiam usufruir pelo simples fato de que para serem atingidos por tais benefícios teriam que mudar seus métodos organizacionais. São avessos a qualquer tipo de controle, o nível educacional geralmente é bastante baixo e estão na atividade desde a infância, influenciados pelos pais que geralmente já estavam no ramo.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo tem a finalidade de demonstrar as conclusões que a presente pesquisa tornou evidente, a necessidade da elaboração de novas pesquisas, para elucidação de questões aqui não abordadas e algumas recomendações também fazem parte deste capítulo.

6.1 Conclusões

O empresário possui objetivos que diferem em termos de tempo (longo ou curto prazo) e de importância. A empresa ou empreendimento tem determinado um objetivo fundamental, que pode ser formal, mas geralmente está informalmente definido, e caracteriza a razão de sua existência, direciona o modo de agir e tem caráter permanente, é a missão da organização e consiste na linha de atividades que pretende buscar, delineando os limites da atuação e o campo em que pretende seguir e crescer.

Na atividade da pecuária leiteira da região de Lages esta missão está subjetivamente calcada na mente do empresário. Portanto, com raras exceções, informalmente definida. A continuidade do empreendimento é uma dessas missões, mesmo porque, ela pressupõe que a atividade reúna condições de se auto manter.

A partir das crenças e valores do modelo de gestão de seus donos, a empresa define objetivos secundários que, se alcançados, colaboram para o atingimento do principal.

O empreendimento como ente econômico que gera valor através de seu processo produtivo, define para si objetivos econômicos. No entanto, com as mudanças de consciência ambiental, de escassez de

recursos, as empresas da pecuária leiteira da região de Lages têm sido obrigadas a assumirem objetivos dantes não pensados que são os sociais, não econômicos, principalmente os relacionados com proteção ecológica, porque os recursos naturais já não são mais considerados como inesgotáveis. Também melhoramentos dos recursos humanos têm sido considerados, representados por treinamentos e conseqüentemente com desenvolvimento cultural, que gera motivação, provocando melhoria salarial, tudo para não comprometer a continuidade do empreendimento.

A empresa da pecuária leiteira é constituída de um agrupamento de recursos naturais, tecnológicos, financeiros e humanos objetivando a geração de produtos que satisfaçam as necessidades de pessoas e da própria empresa, gerando reflexos na qualidade de vida em toda sociedade. Daí a conveniência de ser eficaz para satisfação de todos os clientes: proprietários, funcionários, fornecedores, bancos, comunidade, governo etc. O resultado econômico é o melhor termômetro da eficácia empresarial, mas por si só não é indicador desta eficácia, podendo ser medida pela satisfação dos seguintes fatores:

- Produtividade – representado pela maior produção de leite e de animais excedentes, conforme a capacidade instalada. O aumento da produtividade está ligado à absorção deste aumento pelos clientes.
- Eficiência – refere-se ao consumo ideal de insumos, a baixos custos comparados com a quantidade de leite produzida.
- Satisfação – envolve todas as pessoas que se relacionam com a empresa (proprietários, empregados, fornecedores, clientes).
- Desenvolvimento – compreende programas de melhorias tecnológicas em todos os sentidos, resultando no aumento do estoque de conhecimento e competência da empresa.

- Adaptabilidade do processo decisório – corresponde à rápida adequação dos gestores às novas circunstâncias, gerando reações imediatas frente a qualquer adversidade.

A comparação entre os resultados alcançados com o planejado facilita visualizar o grau de eficácia do empreendimento, considerando as limitações existentes.

Uma das características da atividade da pecuária leiteira na região de Lages é o trabalho familiar. Dentre os empreendimentos pesquisados estão exatamente os de maior produção, e ainda assim eles contam com pouca mão de obra de terceiros, podendo-se considerar que os demais empresários da mesma atividade na região estudada, que não possuem o mesmo porte organizacional podem ser caracterizados como de trabalho eminentemente familiar, com escassa procura à mão de obra contratada.

O porte pequeno dos empreendimentos não permite visualizar possibilidade de ampliação, sem que haja aporte financeiro compatível com as necessidades, ou, que num planejamento com prazos mais longos aconteça a conscientização de que o gerenciamento não pode mais ser amadorista e sim, calcado em dados e sistemas que favoreçam um acompanhamento diuturno de cada passo que a empresa venha a tomar, possibilitando a tomada de decisão no momento oportuno.

O problema central, detectado pela presente pesquisa, refere-se à verificação de que o empresário da atividade leiteira da região de Lages ainda não está devidamente conscientizado sobre a utilização da informação contábil, em toda sua amplitude. E que esta informação já não é prerrogativa opcional, ou modismo de empresários excêntricos, e sim uma necessidade premente a todos que queiram ver seu empreendimento com maior probabilidade de continuidade.

A principal alegação para a não adoção dos recursos disponibilizados pela Contabilidade está na pequena rentabilidade que a atividade oferece, e este não deixa de ser um paradoxo interessante, pois a proposta contábil é exatamente a de favorecer e facilitar medidas acertadas no gerenciamento que permitam otimizar os ganhos do empreendimento ampliando sua rentabilidade.

O empreendimento permanece pequeno porque os ganhos líquidos não possibilitam sua ampliação. Aos empreendimentos pequenos são permitidos, pela legislação, relatórios contábeis simplificados, gerando um círculo vicioso: não cresce, por isso não gera lucro, não gera lucro porque não tem controle, não gera controle por não crescer.

O espírito empreendedor corre o risco de ficar aprisionado no marasmo que a falta dos controles provoca. Ao contador pode ser atribuído grande parte da culpa, por limitar-se ao fornecimento de informações mínimas, que não permitem visualizar a maior possibilidade de ganho tal como uma informação bem elaborada pode disponibilizar ao empresário da pecuária leiteira.

As mudanças que o mundo todo tem sentido nos últimos anos afetam consideravelmente o Brasil: são os efeitos da globalização. No primeiro momento as grandes corporações, envolvidas com negócios que ultrapassam fronteiras, ao mesmo tempo em que sofrem as conseqüências das mudanças, são geradoras dessas mudanças. Para alguns tudo parecia distante, até começarem a interferir no seu ramo. Assim acontece com a atividade leiteira em todo o Brasil, mas especialmente no sul do país, onde, pela proximidade com os vizinhos do Mercosul, a concorrência pegou de surpresa os produtores de leite despreparados.

O processo de modernização da produção contrasta com o procedimento habitual verificado até então. Há necessidade de recuperar o tempo mal aproveitado, com novas técnicas que possibilitem aumento

de produtividade e redução de custos, por outro lado a preocupação com os preços de venda que não tem acompanhado as necessidades empresariais.

Ao mesmo tempo em que os entrevistados demonstraram apreensão quanto a continuidade da atividade, estão abertos às inovações. Obviamente não sem antes esboçar resistências. No primeiro momento, os esforços estão centralizados nos ganhos técnicos operacionais, já existindo avanços no campo da informação contábil.

A partir do que foi exposto no presente item do trabalho, e limitando-se apenas aos casos analisados, pode-se deduzir que existe um espaço a ser ocupado por contadores comprometidos com a informação contábil gerencial, que disponibilizem mais que relatórios oficiais, estando abertos ao fornecimento da informação útil no momento adequado, projetando a entidade além do tempo presente, sendo capazes de satisfazer o empreendedor preocupado em acompanhar a época atual, porque entendeu que as mudanças são irreversíveis, e apenas aqueles que se destacarem na busca da eficácia estarão presentes no mundo competitivo e globalizado do século XXI.

6.2 Sugestões para futuras pesquisas

A necessidade de conhecer como a informação contábil pode colaborar com a continuidade da atividade leiteira requer que seja incentivada a realização de novas pesquisas de cunho acadêmico, governamental, de empresas de pesquisas ou de órgãos da classe contábil.

Com esta visão, pode-se direcionar pesquisas para tentar esclarecer:

- Quais as informações contábeis gerenciais disponibilizadas aos empresários da pecuária leiteira de maior sucesso no Brasil;
- Quais as ferramentas disponibilizadas ao mercado pela tecnologia da informação que melhor se adaptam ao setor da pecuária leiteira;
- Quais as bibliografias nacionais e internacionais que melhor se adaptam às necessidades dos empresários da pecuária leiteira brasileira, no tocante à Contabilidade Gerencial;
- Quais os principais fatores de sucesso ou insucesso do empresário da pecuária leiteira no Brasil;
- Quais os principais modelos contábeis gerenciais adotados pelos produtores da pecuária leiteira nos países do Mercosul;
- Quais as áreas de formação acadêmica predominante entre os produtores da pecuária leiteira.

6.3 Recomendações

As constatações aqui expostas, limitadas à realidade do grupo de entrevistados, que representam os produtores da pecuária leiteira da região de Lages, levam a questões que necessitam uma maior reflexão daqueles interessados na continuidade do processo produtivo do leite na região estudada.

A globalização é um fato irreversível: as barreiras que dificultam o intercâmbio da produção tendem a desaparecer num espaço de tempo muito pequeno, os preços obedecem a parâmetros internacionais equiparando-se aos menores do mundo, a qualidade dos produtos devem obedecer a padrões de higiene e composição compatíveis

com as recomendações mundiais. O lucro na exploração da atividade não vem com o aumento no preço de venda e sim pela redução dos custos e ampliação da escala produtiva.

A redução de custos e ampliação da escala produtiva só será possível mediante a obediência a critérios que estejam claramente definidos com acompanhamento de cada item desses custos. O levantamento das informações na propriedade e a elaboração de planilhas de custos são ferramentas que permitirão ao produtor a tomada de decisões rápidas e eficazes, viabilizando o controle de cada centavo, trazendo resultados positivos ao final de cada período.

O moderno gerenciamento passa pela utilização de um adequado sistema de informação, e a Contabilidade Gerencial é a base deste sistema. O fato de os empreendimentos serem, via de regra, individuais, de pequeno porte, limita a capacidade da contratação de profissionais aptos ao fornecimento das informações necessárias a este gerenciamento moderno, criando um círculo vicioso, são pequenos produtores porque não dispõem de informações adequadas para o crescimento, e por isto não crescem.

Para que haja maior conscientização da necessidade informacional fornecida pela Contabilidade ao produtor de leite, medidas devem ser tomadas, dentre elas:

- a) Elaboração de um plano piloto, utilizando os produtores que dispõem da Contabilidade como fonte de informação para o gerenciamento, divulgando aos demais dos benefícios alcançados com esta prática.
- b) Disponibilização de serviços com custos compatíveis com o porte de cada empreendimento, demonstrando as vantagens na confrontação de custos e benefícios.

c) Elaboração de campanhas esclarecedoras dos ganhos proporcionados aos usuários da Contabilidade, junto às instituições de ensino que atuam em áreas de influência tais como Colégio Agrícola, Faculdade de Agronomia, Faculdade de Medicina Veterinária, núcleos que congreguem os profissionais acima, já em atividade, Secretaria da Agricultura dos Municípios da Região, empresa de pesquisa EPAGRI, Sindicatos Rurais, Associação de produtores de leite e ainda em eventos que reúnam os produtores de leite da Região de Lages.

d) Conscientização dos profissionais da Contabilidade da necessidade de rever e modernizar sua prestação de serviços. Ele não pode vender custos aos usuários e sim informação, que dará retorno ao empreendimento. Para tanto, precisa modernizar-se e estar atento às necessidades do cliente, antecipando-se às suas expectativas, demonstrando os ganhos que pode proporcionar, vendendo seus serviços por preço justo, sendo um incentivador da responsabilidade social/ecológica, transformando-se num propagador da modernização além de ser um exímio cumpridor de seus deveres.

A recomendação principal é de que o produtor da pecuária leiteira deve, urgentemente, sob pena de não conseguir sobreviver na atividade, aperfeiçoar o nível de assessoramento com informações contábeis gerenciais, a exemplo das demais corporações, em especial as de grande porte, que têm na Contabilidade sua fundamentação para a tomada de decisão, buscando profissionais que forneçam relatórios gerenciais de fácil entendimento, tais como gráficos e planilhas.

7 BIBLIOGRAFIA

BASTOS, Waldir Ferreira. **Os caminhos futuros da exploração leiteira.** Balde Branco. 1996.

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

COSTA, Licurgo. **O continente das lagoas.** v. 1. Florianópolis: FCC Edições, 1982.

D'AURIA, Francisco. **Contabilidade rural.** 4. ed. São Paulo: Nacional, 1956.

DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempos de grandes mudanças.** São Paulo: Pioneira, 1996.

DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração.** 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

EPAGRI. **Diagnóstico rápido do desenvolvimento rural da unidade de planejamento regional do Planalto Sul Catarinense.** Lages. 1997

FAVERO, Luiz H. et al. **Contabilidade, teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1995.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa.** Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de administração de empresas**, São Paulo, v. 35, n.3, 1995.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 1985.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual da contabilidade por ações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

KWASNICKA, Eunice Lacava. **Introdução à administração**. São Paulo: Atlas, 1995.

LEMES, Sirlei. **Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura**. USP, 1996.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1986.

MARION, José Carlos. **Contabilidade da pecuária**. São Paulo: Atlas, 1983.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1984.

MARION, José Carlos et al. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Paulo do Carmo; GOMES, Aloisio Teixeira. **O agronegócio do leite e a necessidade de programas de desenvolvimento regional.** Juiz de Fora: Epamig, 1998.

MAXIMILIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à administração.** São Paulo: Atlas, 1995.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa Social: Teoria, método e criatividade.** 9. ed. Petrópolis: Vozes, 1998.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 1994.

REGO, Francisco Gaudência do. **Comunicação empresarial /comunicação institucional.** São Paulo: Summus, 1996.

ROBBINS, Estephen P. **O processo administrativo: integrando teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1990.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos. **Administração de Custos na Agropecuária.** São Paulo: Atlas. 2 ed. 1996.

SANTOS, Osvaldo Vieira dos. **Análise da indústria catarinense de laticínios: o caso da Lactoplasa.** Florianópolis, 1998. Dissertação (Mestrado em Economia). Centro Sócio Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina.

WALTON, Richard E. **Tecnologia de informação: o uso de TI pelas empresas que obtêm vantagem competitiva.** São Paulo: Atlas, 1994.