

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL
TURMA ESPECIAL FAE

LÚCIO TRACZ

AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS NO
PROCESSO DE GESTÃO DAS GRANDES EMPRESAS DO
ESTADO DO PARANÁ

FLORIANÓPOLIS
2002

Lúcio Tracz

**AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS NO
PROCESSO DE GESTÃO DAS GRANDES EMPRESAS DO
ESTADO DO PARANÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Administração, área de concentração em Políticas e Gestão Institucional.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dra.

**FLORIANÓPOLIS
2002**

Lúcio Tracz

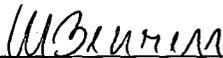
**AS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAS NO
PROCESSO DE GESTÃO DAS GRANDES EMPRESAS DO
ESTADO DO PARANÁ**

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 01 de agosto de 2002.

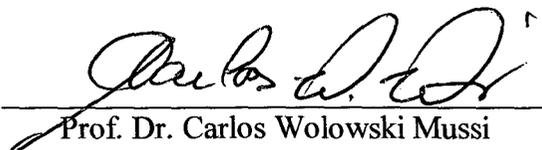


Prof. Dr. Nelson Colossi
Coordenador

Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos Professores:



Prof. Dra. Ilse Maria Beuren
Orientadora



Prof. Dr. Carlos Wolowski Mussi
Membro



Prof. Dr. Rolf Hermann Erdmann
Membro

**Sem a tenacidade de minha orientadora,
Sem a paciência e o amor de minha esposa,
Sem a compreensão de meus filhos,
Este trabalho não seria possível. Por isso,
aos quatro dedico o fruto de meu estudo.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da fé que sempre manteve e sempre me iluminou, mantendo-me motivado para vencer mais uma etapa importante na vida.

A meus familiares, especialmente a minha esposa Marisa pelo incentivo e apoio, a meus filhos Bruno e Brunna, que souberam pacientemente tolerar o tempo ausente do convívio familiar e pelo carinho nesta longa jornada.

A meus pais Casemiro e Sabina que sempre estiveram presentes e compartilharam comigo os momentos mais difíceis.

À Prof^ª. Dr^ª. Ilse Maria Beuren, pela valiosa orientação, mais que uma orientadora formal, mas da maneira amiga com que me tratou e incentivou durante toda a realização da dissertação, pelos ensinamentos e orientação, pela paciência em rever meus escritos e esclarecer minhas dúvidas, permitindo a realização deste trabalho.

A todos os colegas de curso, pelo companheirismo e troca constante de informações, minha também eterna gratidão pela oportunidade única proporcionada.

À Universidade Federal de Santa Catarina, aos professores pela presteza de conhecimentos e pelo convívio. Em especial ao professor Nelson Colossi, pela contribuição ao conhecimento, apoio e incentivo constantes. Aos funcionários do CPGA, pela prestatividade, atenção e simpatia.

Aos amigos e professores da Faculdade Católica de Administração e Economia - FAE Business School em especial a Frei Gilberto.Gonçalves Garcia, ao Prof. Judas Tadeu Grassi Mendes, e ao Prof. Gilberto de Oliveira Souza.

À Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC, instituição à qual estou vinculado, aos professores e amigos, pelo apoio e incentivo; e em especial aos Decanos Prof. Sérgio Pereira Lobo e Prof. Nélio Mauro Aguirre de Castro e aos Diretores Prof. Orivaldo João Busarello e Prof. Lourival Scheidweiler.

Aos empresários e diretores das empresas que participaram deste estudo, sem os quais esta pesquisa não se realizaria.

Por fim, a todas as pessoas que direta ou indiretamente me apoiaram nesta etapa.

***“Quase sempre estão
em nossas mãos
os recursos
que pedimos
ao céu”.***

SHAKESPEARE

RESUMO

TRACZ, Lúcio. **As informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná.** Florianópolis, 2002. 135p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

Este trabalho desenvolve um estudo sobre a geração, a comunicação e a utilização das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná. Os relatórios contábeis-gerenciais são o *output* do sistema de informação e tornam-se um dos principais instrumentos que o administrador utiliza para gerir os negócios da empresa. O estudo foca na identificação de três elementos básicos referentes aos relatórios contábeis-gerenciais. O primeiro é a identificação de como os relatórios contábeis-gerenciais são gerados nas grandes empresas do estado do Paraná. O segundo é a identificação de como os relatórios contábeis-gerenciais são comunicados nas grandes empresas do estado do Paraná. O terceiro é a identificação de como os relatórios contábeis-gerenciais são utilizados nas grandes empresas do estado do Paraná. O trabalho inicia-se com a revisão da literatura, destacando a classificação das empresas por tamanho, o sistema de informações, as informações contábeis-gerenciais, subdivididas em relatórios contábeis-legais e relatórios contábeis-gerenciais, os controles estratégicos e operacionais de gestão. Na seqüência é apresentada a metodologia da pesquisa, com ênfase no delineamento do estudo e na população e amostra. No capítulo da análise dos dados coletados são identificadas as empresas, o perfil dos entrevistados, os relatórios contábeis-gerenciais gerados, os relatórios contábeis-gerenciais comunicados e a forma como os relatórios contábeis-gerenciais são utilizados. A partir da análise dos dados são apresentadas as conclusões da pesquisa. Merece destaque o fato de que as empresas, embora não sejam obrigadas a gerar a Demonstração do Fluxo de Caixa, todas elas geram, comunicam e utilizam-na.

Palavras-chave: geração, comunicação e utilização das informações – relatórios contábeis-gerenciais – controles estratégicos e operacionais de gestão.

ABSTRACT

TRACZ, Lúcio. As informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná. Florianópolis, 2002. 135p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

This paper carries out a study on the generation, communication and utilization of accounting-managerial information in the administration process of big companies in Paraná. The accounting-managerial reports are the output of the information system and become one of the most important tools that a manager makes use to run the company business. The study focus the identification of three basic elements about the accounting-managerial reports. The first is the identification of how the accounting-managerial reports are generated in big companies of Paraná. The second is the identification of how the accounting-managerial reports are reported back to these companies and finally, is the identification of how these reports are used in the big companies of Paraná. The paper begins with the literature revision, highlighting the companies classification by size, the information system, the accounting-managerial information, subdivided in accounting-legal reports and accounting-managerial reports, strategic and operational controls of administration. In the sequence it is introduced the research methodology, with emphasis in the study guide, population and sample. In the chapter of the data analysis collected the companies are identified, the interviewees profile, the generated accounting-managerial reports, the reported accounting-managerial reports and how the accounting-managerial reports are used. From the data analysis are introduced the research conclusions. It is important to highlight that even though the companies are not obliged to generate the Cash flow Demonstration, all of them do, communicate and make use of it.

Key Words: generation, communication and utilization of data, strategic and operational controls, accounting-managerial reports.

SUMÁRIO

RESUMO	vi
ABSTRACT	vii
LISTA DE FIGURAS	x
LISTA DE TABELAS	xi
1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	16
1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	17
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	18
2.1 CLASSIFICAÇÃO DAS EMPRESAS POR TAMANHO	19
2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES	22
2.2.1 Dados e Informações	23
2.2.2 Visão Sistêmica da Informação	25
2.2.3 Tecnologia da Informação.....	28
2.3 RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS	29
2.3.1 Relatórios Contábeis-Legais.....	31
2.3.1.1 Balanço Patrimonial.....	32
2.3.1.2 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	33
2.3.1.3 Demonstração do Resultado do Exercício.....	36
2.3.1.4 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	39
2.3.2 Relatórios Contábeis-Gerenciais	41
2.3.2.1 Demonstração do fluxo de caixa – DFC	42
2.3.2.2 Valor econômico agregado – EVA®.....	44
2.3.2.3 Valor de mercado agregado – MVA®.....	48
2.3.2.4 Demonstração do valor adicionado – DVA.....	50
2.3.2.5 Balanço Social - BS.....	54
2.3.2.6 <i>Balanced scorecard BSC</i>	58
2.4 CONTROLES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS DE GESTÃO	63
2.4.1 O sistema de Planejamento e Controle Das Estratégias	64
2.4.1.1 Planejamento estratégico.....	64
2.4.1.2 Planejamento operacional	65
2.4.1.3 Sistema orçamentário.....	66
2.4.2 O Sistema de Custos	68
2.4.2.1 Custeio por absorção.....	70
2.4.2.2 Custeio variável ou custeio direto.....	70
2.4.2.3 Custeio padrão.....	71
2.4.2.4 Custeio baseado em atividades - ABC	72
2.4.2.5 Custeio por unidades de esforço de produção - UEPs.....	73
2.4.2.6 Sistema de informação de gestão econômica - GECON	74
2.4.3 Controles Físico-Operacionais	76
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	78
3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA	78
3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA E OPERACIONAL DE TERMOS	78
3.2.1 Definição Constitutiva de Termos	79
3.2.2 Definição Operacional de Termos	80
3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA	81
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA	82
3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	83
3.5.1 Tipos de Dados.....	83
3.5.2 Instrumento de Coleta de Dados.....	84

3.5.3	Tratamento e Análise dos Dados	85
3.6	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	85
4	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS	87
4.1	IDENTIFICAÇÃO DAS EMPRESAS	87
4.1.1	Tipos de Capital.....	87
4.1.2	Setores de Atuação das Empresas.....	88
4.1.3	Número Total de Empregados das Empresas	89
4.1.4	Nível de Faturamento Anual das Empresas Pesquisadas	91
4.2	PERFIL DOS ENTREVISTADOS.....	93
4.2.1	Cargos Ocupados pelos Respondentes.....	93
4.2.2	Formação Acadêmica	94
4.3	INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS GERADAS NAS EMPRESAS.....	97
4.3.1	Relatórios Contábeis-Gerenciais Gerados.....	97
4.3.2	Controles Estratégicos e Operacionais Gerados	99
4.3.3	Metodologia Utilizada nos Sistemas de Custos	101
4.3.4	Tecnologia de Suporte para Gerar as Informações Contábeis-Gerenciais.....	102
4.4	FORMA DE COMUNICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS AOS USUÁRIOS.....	104
4.4.1	Comunicação dos Relatórios Contábeis-Gerenciais	104
4.4.2	Comunicação dos Controles Estratégicos e Operacionais.....	106
4.5	USO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS NO PROCESSO DE GESTÃO	108
4.5.1	Utilização dos Relatórios Contábeis-Gerenciais.....	108
4.5.2	Utilização dos Controles Estratégicos e Operacionais	110
4.6	SATISFAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS NO PROCESSO DE GESTÃO.....	111
4.6.1	Satisfação dos Relatórios Contábeis-Gerenciais.....	111
4.6.2	Satisfação dos Controles Estratégicos e Operacionais	112
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	114
5.1	CONCLUSÕES.....	114
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	117
	REFERÊNCIAS.....	118
	APÊNDICES	126
	APÊNDICE 1 – As 31 MAIORES EMPRESAS DO ESTADO DO PARANÁ, POR VENDAS.....	127
	APÊNDICE 2 – As 22 MAIORES EMPRESAS DO ESTADO DO PARANÁ PESQUISADAS	128
	APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO	129

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Classificação das empresas de acordo com o IPEA.....	20
Figura 2 – Classificação das empresas industriais segundo o SEBRAE	20
Figura 3 – Classificação das empresas comerciais/prestadoras de serviços segundo o SEBRAE	21
Figura 4 – Classificação das empresas conforme a FIBGE	21
Figura 5 – Sistemas de informações	22
Figura 6 – Dados, informação e conhecimento	25
Figura 7 – Ambiente do sistema empresa	26
Figura 8 – Demonstração do Valor Adicionado	53
Figura 9 – Modelo de balanço social anual do IBASE	57
Figura 10 – Dez mandamentos de implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	59
Figura 11 – As quatro perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	62
Figura 12 - Relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis-gerenciais.....	99
Figura 13 – Controles estratégicos e operacionais gerados pelo sistema de informações contábeis-gerenciais.....	100
Figura 14 – Metodologias de custeio utilizada no sistema de custos das empresas	101
Figura 15 – Tecnologia de suporte para gerar as informações contábeis-gerenciais.....	102

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição do Capital Social.....	87
Tabela 2 – Setores em que as empresas pesquisadas atuam no mercado.....	88
Tabela 3 – Setores de atuação <i>versus</i> tipo de capital das empresas.....	89
Tabela 4 – Número total de empregados das empresas	89
Tabela 5 – Setores de atuação <i>versus</i> número de empregados das empresas pesquisadas	90
Tabela 6 – Faturamento anual das empresas pesquisadas.....	91
Tabela 7 – Faturamento das empresas <i>versus</i> tipo de capital.....	92
Tabela 8 – Cargos das pessoas que responderam o questionário	93
Tabela 9 – Tempo de ocupação dos cargos nas empresas pesquisadas	94
Tabela 10 – Graduação das pessoas que responderam o questionário.....	95
Tabela 11 – Pós-graduação das pessoas que responderam o questionário.....	95
Tabela 12 – Cursos de pós-graduação dos respondente.....	96
Tabela 13 - Relatórios contábeis-gerenciais na empresa	97
Tabela 14 – Controles estratégicos e operacionais gerados na empresa.....	100
Tabela 15 – Metodologia de custeio utilizada no sistema de custos das empresas	101
Tabela 16 – Tecnologia de suporte para gerar as informações contábeis-gerenciais	102
Tabela 17 – <i>Software</i> utilizado nas empresas pesquisadas.....	103
Tabela 18 – Formas de comunicação dos relatórios contábeis-gerenciais aos usuários.....	104
Tabela 19 – Periodicidade com que os relatórios contábeis-gerenciais são comunicados aos usuários	105
Tabela 20 – Formas de comunicação dos controles estratégicos e operacionais aos usuários.	107
Tabela 21 – Periodicidade com que os controles estratégicos e operacionais são comunicados aos usuários	107
Tabela 22 – Utilização dos relatórios contábeis-gerenciais gerados	109
Tabela 23 – Utilização dos controles estratégicos e operacionais gerados.....	110

Tabela 24 – Satisfação em relação aos relatórios contábeis-gerenciais gerados.....	111
Tabela 25 – Satisfação em relação aos controles estratégicos e operacionais gerados.....	112

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos constataram-se grandes alterações no cenário mundial. A queda do muro de Berlim, o desmembramento da União Soviética, a clonagem de animais, atentados aos Estados Unidos, a globalização, o desenvolvimento tecnológico no âmbito da informação. No mesmo cenário acordos econômicos surgem, como a União Européia, o NAFTA, os novos países industrializados da Ásia e o Mercosul do qual o Brasil faz parte.

No Brasil, além do impacto dessas alterações mundiais, houve grandes mudanças econômicas, como por exemplo, a estabilização da moeda, a abertura dos mercados, o controle da inflação, o programa de privatizações, presença de dezenas de empresas estrangeiras no país, além da evolução do PIB nos três últimos anos.

O estado do Paraná, conforme dados do Almanaque Abril, edição Brasil 2001, participa do PIB nacional com 5,8%, composto pela agropecuária 18,2%, serviços 46,5% e a indústria 35,3%. A população do Estado, estimada em 2000, era de 9.492.790 pessoas. A partir de 1995, o Paraná atraiu grandes investimentos, principalmente indústrias automobilísticas que se instalaram no estado, como a montadora alemã Audi/Volkswagem e a francesa Renault. Paralelamente ocorreu o desenvolvimento de uma malha de fornecedores de autopeças e prestadores de serviços.

Com a globalização, a queda de barreiras e a abertura dos mercados, as empresas brasileiras tiveram que se adaptar à nova realidade econômica: competir com empresas nacionais e estrangeiras, localizadas dentro e fora do território nacional, necessitando elevar a qualidade de seus bens ou serviços com redução dos preços. Muitas empresas nacionais, ao longo dos anos, não sobreviveram, fecharam as portas ou venderam suas participações para empresas concorrentes nacionais ou internacionais.

As empresas que permanecem no mercado tiveram que ajustar seu quadro de pessoal, calibrar o endividamento, focar melhor seu público-alvo, aperfeiçoar suas estratégias de comunicação com os clientes, tratar de estabelecer parcerias consistentes com fornecedores, revisar suas estruturas de ativos e buscar a modernização tecnológica.

Neste cenário, empresas que estão em atividade necessitam a todo momento de informações sobre o que ocorre dentro do seu ambiente interno, como também notícias do ambiente externo da empresa.

Com base no cenário descrito, procura-se conhecer como as grandes empresas do estado do Paraná geram, comunicam e utilizam as informações contábeis-gerenciais no

processo de gestão. Para a obtenção deste conhecimento, são apresentados, neste capítulo, o tema e o problema da pesquisa, bem como os objetivos geral e específicos, a justificativa e a organização do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O grande número de mudanças que está ocorrendo afeta a todas as pessoas, desde a comunidade, passando pelo município, estado e nação. As mudanças ocorrem motivadas, principalmente, por informações que são transmitidas. Todas as mudanças ocorridas, em qualquer esfera, de forma direta ou indireta, afetam o cotidiano das pessoas.⁹⁹⁹

As pessoas e as empresas estão interligadas pela informação. Katz e Kahn (1987, p.419) mencionam que o “uso de informação tem uma função suplementar e de apoio para outros métodos de mudança, não importa qual seja o alvo”. É necessário trabalhar com a informação e com ela realizar mudanças. Dependendo do conteúdo, a informação desencadeia uma seqüência de alterações no ambiente externo, com conseqüências no ambiente interno da empresa e das pessoas.

As informações são elos importantes para a humanidade. O homem, através delas, conhece o seu semelhante; os administradores, com as informações, podem administrar melhor a empresa e seus colaboradores. Welch (2002, p.44) explicita que “adoro colocar idéias na mesa, coisas como o Seis Sigma ou a corporação sem fronteiras, e depois pedir às pessoas que as testem, modifiquem, expandam, moldem, aprendam com elas”. Esse autor utilizou inicialmente a informação como meio para explicitar as suas idéias para as pessoas. Richard Neustadt *apud* Mintzberg e Quinn (2001, p.37) estudou o hábito da coleta de informações dos presidentes Roosevelt, Truman e Eisenhower.

Não é a informação de natureza geral que ajuda o presidente a perceber riscos pessoais; não são resumos, pesquisas nem tampouco as amálgamas suaves. Pelo contrário (...) é a miscelânea de detalhes tangíveis que, reunidos em sua mente, ilumina a base das questões que lhe são apresentadas. Para ajudar-se, o presidente precisa lançar mão, de maneira mais ampla possível, de todo e qualquer fragmento de fatos, opiniões e mexericos relacionados a seus interesses e relacionamentos como presidente. Ele precisa tornar-se o próprio diretor de sua central de inteligência.

Assim como os presidentes, os administradores de empresas precisam estar ao par de todos os acontecimentos que estão ocorrendo interna e externamente, para que possam melhorar o nível de tomada de decisão. É necessária a interpretação e utilização das

informações. Dependendo de como o usuário utiliza essas informações, elas podem trazer benefícios ou ameaças.

A busca pela informação requer trabalho, sistematização e observação para que o usuário possa absorver o conteúdo, interpretá-lo e tomar decisões. Principalmente os administradores têm que ter em suas empresas um sistema de informação que possibilite a utilização imediata das informações para tomarem decisões importantes no dia-a-dia da empresa. Mintzberg *apud* Mintzberg e Quinn (2001, p.37) descrevem como os executivos procuram obter as informações necessárias no dia-a-dia para embasar as suas decisões administrativas.

Durante meu estudo, fiquei impressionado com o fato de que os executivos que estava observando – todos muito competentes sob qualquer parâmetro – são fundamentalmente indistinguíveis de seus pares de cem anos atrás (ou de mil anos, que seja). A informação de que precisam é diferente, mas eles a procuram da mesma maneira – verbalmente. Suas decisões giram em torno da moderna tecnologia, mas os procedimentos que usam são os mesmos utilizados pelo gerente do século XIX.

Os administradores buscam informações para poder tomar decisões. Estas informações precisam ser geradas pela empresa, comunicadas e utilizadas pelos seus respectivos usuários.

A partir dessa constatação empírica e considerando-se que a todo momento estão ocorrendo mudanças no cenário mundial com reflexos nas empresas, elaborou-se a seguinte questão-problema:

Como as grandes empresas do estado do Paraná geram, comunicam e utilizam as informações contábeis-gerenciais no seu processo de gestão?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste estudo é verificar a geração, comunicação e utilização de informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná.

A partir do objetivo geral elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) caracterizar informações contábeis-gerenciais abordadas na literatura e na perspectiva desta pesquisa;
- b) identificar quais são as informações contábeis-gerenciais geradas nas grandes empresas do estado do Paraná;
- c) verificar como as informações contábeis-gerenciais são comunicadas aos usuários dessas informações;

- d) investigar a utilização das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná; e
- e) constatar a satisfação das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Katz e Kahn (1987, p.245) mencionam que a informação deve ser comunicada e utilizada. Relatam que “o mundo em que vivemos é basicamente um mundo de pessoas. A maioria de nossas ações para com os outros e dos outros para conosco são atos comunicativos, no todo ou em parte, quer ou não alcancem expressão verbal.” Neste mundo, as informações são relevantes e independem da forma de comunicação que é utilizada. Mencionam também “que as organizações humanas são sistemas de informação, bem como de energia, e que cada organização precisa absorver e utilizar informação.” No sistema empresa as informações devem atender a todas as pessoas para que possam realizar bem as suas respectivas tarefas.

Como consequência, o presente trabalho visa conhecer como as grandes empresas do estado do Paraná geram, comunicam e utilizam as informações contábeis-gerenciais no processo de gestão.

Nesse sentido, a contribuição prática do trabalho consiste em oferecer subsídios para que as empresas pesquisadas analisem a sua realidade, no que diz respeito à geração, comunicação e utilização das informações contábeis-gerenciais, e possam aperfeiçoar o *output* do sistema de informações da empresa em forma de relatórios gerados.

Como contribuição teórica do estudo, vale ressaltar a avaliação da realidade das empresas pesquisadas no que tange a gerar, comunicar e utilizar as informações contábeis-gerenciais no processo de gestão empresarial, e auxiliar o aperfeiçoamento das informações e como estas poderiam ser melhor evidenciadas.

A justificativa do trabalho é percebida, portanto, não somente como exercício acadêmico, mas também para explicitar como as informações contábeis-gerenciais são geradas, comunicadas e utilizadas no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Com o intuito de facilitar o entendimento da pesquisa, o presente trabalho foi estruturado em cinco capítulos, comentados a seguir:

No primeiro capítulo está exposta a introdução. Inicia-se contextualizando o tema e o problema da pesquisa. Na seqüência apresentam-se os objetivos e a justificativa do estudo. Por último evidencia-se a organização do trabalho.

O segundo capítulo tem a finalidade de dar sustentação teórica ao estudo. Primeiramente faz-se uma incursão teórica e legal na classificação das empresas por tamanho. Na seqüência, abordam-se os sistemas de informações. Em seguida os relatórios contábeis-gerenciais e controles estratégicos e operacionais de gestão.

No terceiro capítulo é apresentada a metodologia utilizada para a realização da pesquisa. Inicia-se com as perguntas de pesquisa, bem como a definição constitutiva e operacional de termos. Na seqüência evidencia-se o delineamento da pesquisa, a população e amostra, além dos procedimentos para a coleta e análise dos dados e as limitações do estudo.

Infere-se no quarto capítulo a descrição e análise dos dados coletados. Apresenta-se a identificação das empresas e o perfil dos entrevistados. Na seqüência, demonstram-se as informações contábeis-gerenciais geradas nas empresas pesquisadas, com os seus relatórios e controles. Em seguida evidencia-se a forma de comunicação das informações contábeis-gerenciais aos usuários, e descreve-se o uso das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão empresarial.

Por último, o quinto capítulo apresenta as conclusões da pesquisa, e recomendações para estudos futuros sobre o tema estudado.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O presente capítulo tem como objetivo expor os conhecimentos teóricos necessários para o desenvolvimento da pesquisa.

Autores de obras de metodologia abordam a necessidade de revisão bibliográfica para consubstanciar o trabalho de pesquisa. Santos (1999, p.51) descreve que o próximo passo após a escolha do assunto é procurar materiais escritos que tratem do tema a ser abordado.

Embora seja verdade que ao escolhermos determinado tema, algo dele já nos é conhecido, a releitura exploratória tem o mérito de aumentar a extensão e a profundidade dos conteúdos conhecidos. A leitura inicial a respeito do assunto em dicionários, enciclopédias, introduções e manuais didáticos permitirá, ao menos, que se apurem o sentido de palavras-chave, definições, situação histórica do problema, classificações genéricas, etc. Além disso, o conhecimento genérico obtido por meio desse contato inicial, ajudará a distinguir o secundário do essencial e facilitará a delimitação do conteúdo dos temas a investigar.

É necessário pesquisar em outras bibliografias os assuntos pertinentes no contexto do trabalho para constatar as idéias, os pontos de vista, as abordagens de autores sobre o tema referenciado. Martins (1994, p.24) ressalta a necessidade de que “o investigador registre inteligentemente os achados de outros estudos, parafraseando-os (isto é, interpretando-os de sua maneira), ou transcrevendo-os conforme a importância para o estudo”. Não é simplesmente fazer uma coletânea de informações sobre determinado assunto, mas interpretar o que os autores tratam e descrevem sobre o mesmo assunto.

Desse modo, o capítulo da revisão bibliográfica apresenta o embasamento teórico e está subdividido em quatro partes. A primeira parte demonstra como as empresas são classificadas por tamanho, utilizando-se dos conceitos extraídos de entidades como o SEBRAE, FIBGE e o IPEA.

A segunda parte apresenta os sistemas de informações. São relacionados conceitos de dados e de informações. Além disso, é enfocada a importância da visão sistêmica da informação na empresa e da tecnologia da informação.

Na terceira parte são abordadas as informações contábeis-gerenciais que se desdobram em duas partes. A primeira aborda relatórios contábeis-legais: balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração das origens e aplicações de recursos. A segunda aborda os relatórios contábeis-gerenciais: demonstração do fluxo de caixa, valor econômico agregado – EVA, valor de mercado agregado – MVA, demonstração do valor adicionado – DVA, balanço social – BS e *balanced scorecard* - BSC.

A quarta parte demonstra a fundamentação teórica dos controles estratégicos e operacionais de gestão, principalmente com relação ao planejamento estratégico, planejamento operacional, sistema orçamentário, sistema de custos e controles físico-operacionais.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DAS EMPRESAS POR TAMANHO

É necessário para elaboração do trabalho, a definição conceitual de uma grande empresa. Definir o que é uma grande empresa não é uma tarefa fácil. A empresa pode ser analisada pelo faturamento, pela quantidade de funcionários, entre outros critérios. Cada indicador determina o porte da empresa. Por exemplo, a legislação da microempresa e empresa de pequeno porte e o IPEA utilizam a receita bruta. Já o SEBRAE e a FIBGE utilizam o número de pessoas empregadas para definir o tamanho da empresa.

A Lei nº 9.841, de 05/10/1999, institui o novo estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte regulamentado pelo Decreto nº 3.474, de 19/05/2000. A Lei nº 9.841 define as micro e pequenas empresas nos incisos I e II do art. 2º:

- I – microempresa, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais);
- II – empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que, não enquadrada como microempresa, tiver a receita bruta anual superior a R\$244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais) e igual ou inferior a R\$1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Com base nestes incisos, a empresa que ultrapassar o faturamento anual de R\$1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) não poderá ser considerada empresa de pequeno porte. Deverá ser enquadrada como sendo de média a grande empresa.

O IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada desenvolveu estudo no ano de 1999 sobre a participação das empresas em ações sociais para a comunidade em 1998. O resultado desta pesquisa foi divulgado no ano de 2000 e consta no *site* <http://www.ipea.gov.br/asocial/>. No estudo desenvolvido pelo IPEA foi definido o tamanho da empresa com base no faturamento anual.

Utilizando as informações da pesquisa do IPEA, foi elaborada a Figura 1 que demonstra as empresas por faixas de faturamento.

Figura 1 – Classificação das empresas de acordo com o IPEA

Faturamento Anual	Classificação das empresas
Até R\$700.000,00	Microempresas
De R\$700.000,01 a R\$6.125.000,00	Pequenas Empresas
De R\$6.125.000,01 a R\$35.000.000,00	Médias Empresas
De R\$35.000.000,01 até R\$100.000.000,00	Grandes Empresas

FONTE: Adaptado do IPEA (2000).

O IPEA considera que empresas que tenham o faturamento anual de até R\$700.000,00 são consideradas microempresas. E as que têm um faturamento superior a R\$700.000,00 e inferior a R\$6.125.000,00 são consideradas pequenas empresas. São valores que superam o que consta da Lei nº 9.841, lei das micro e pequenas empresas.

Para o IPEA empresas de grande porte têm que ter um faturamento mínimo anual de R\$35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de reais). São estas as empresas alvo da presente pesquisa.

O SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas utiliza, como critério de classificação de porte das empresas, o número de empregados. Esse critério foi desenvolvido para as comparações estatísticas nacionais e internacionais, pois nas décadas de 80 e 90 o cenário nacional estava envolvido com índices inflacionários elevados, impossibilitando o uso da receita como base para a classificação das empresas. Esse critério que utiliza os empregados para determinar o porte da empresa foi gerado a partir dos dados do Censo Cadastro do IBGE “Estrutura Empresarial – 1994”, cuja publicação foi concluída em 1997.

Na Figura 2 apresenta-se a classificação que o SEBRAE utiliza para determinar o porte da empresa, com base na quantidade de funcionários, para empresas industriais.

Figura 2 – Classificação das empresas industriais segundo o SEBRAE

Até 19	De 20 até 99	De 100 até 499	Acima de 499
Microempresa			
Pequena empresa			
Média empresa			
Grande empresa			

FONTE: SEBRAE (1999, p.55)

Observa-se que, para o SEBRAE considerar uma empresa industrial como sendo de grande porte, ela terá que ter mais de 499 empregados.

A classificação que o SEBRAE utiliza para determinar o porte da empresa, com base na quantidade de funcionários para empresas comerciais/prestadoras de serviços, é evidenciada na Figura 3.

Figura 3 – Classificação das empresas comerciais/prestadoras de serviços segundo o SEBRAE

Até 9	De 10 até 49	De 50 até 99	Acima de 99
Microempresa			
Pequena empresa			
Média empresa			
Grande empresa			

FONTE: SEBRAE (1999, p.55)

Infere-se do exposto que uma empresa comercial ou prestadora de serviços é considerada pelo SEBRAE como sendo de grande se tiver acima de 99 funcionários.

Em 1988, Gimenez (p.57-62) publicou um artigo sobre o sistema de apoio à média e pequena empresa. Neste artigo classifica as empresas em pequenas, médias e grandes empresas. A fonte utilizada para esta classificação foi a FIBGE/CENSO de 1980. Na figura 4 reproduz-se esta classificação.

Figura 4 – Classificação das empresas conforme a FIBGE

Setor	Classificação	
	Número de Empregados	Tamanho
Indústria	Até 19	Micro
	De 20 a 99	Pequena
	De 100 a 499	Média
	Acima de 500	Grande
Comércio/Serviços	Até 9	Micro
	De 10 a 49	Pequena
	De 50 a 99	Média
	Acima de 100	Grande

FONTE: GIMENEZ (1988, p. 58).

Nota-se que a grande empresa industrial é aquela que possui acima de 500 funcionários e as grandes empresas comerciais ou prestadoras de serviços são as que possuem mais de 100 funcionários.

Comparando os dados mencionados no trabalho de Gimenez, com os dados obtidos no SEBRAE, verifica-se que os parâmetros são os mesmos, ou seja, a base é o censo de 1980 da FIBGE.

Para fins deste trabalho, o parâmetro adotado para caracterizar empresas de grande porte é o preconizado pela FIBGE que utiliza o número de empregados.

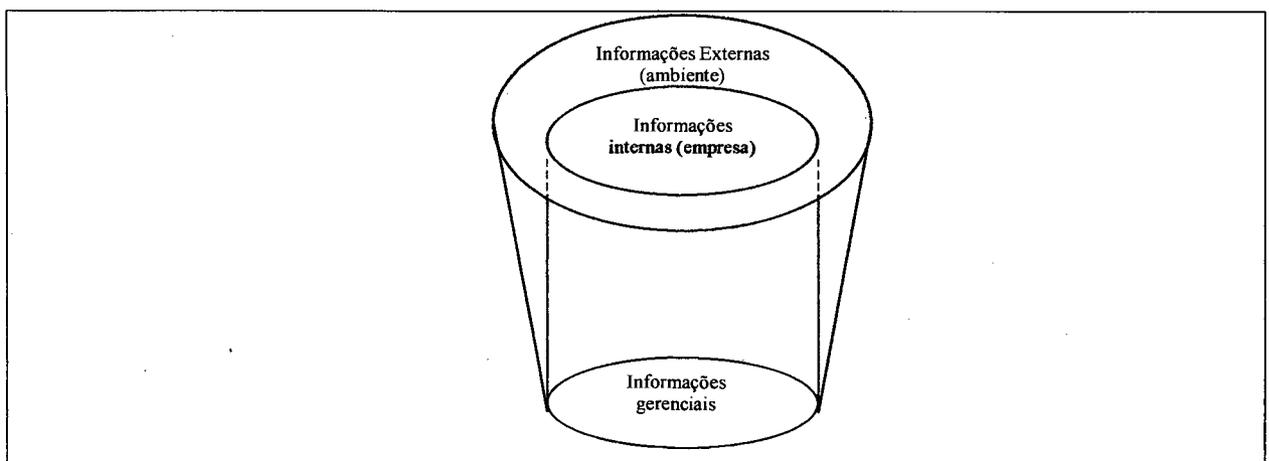
2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÕES

Mosimann e Fisch (1999, p. 54) descrevem um conceito de sistema de informações que é útil para o desenvolvimento deste trabalho.

Uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade. O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que o compõe transforma os dados captados em informações, com a observância dos limites impostos pelos usuários quanto ao tipo de informação necessária a suas decisões, condicionando, portanto, a relação dos dados de entrada. Tais limites evidenciam a intenção dos usuários quanto à determinação dos sacrifícios que devem ser feitos para se obter um retorno esperado de suas decisões, tomadas em condições de incerteza.

O importante é visualizar que o sistema de informações é bem abrangente e envolve toda empresa. É também oportuno observar que o sistema de informações em uma empresa é vital para a sobrevivência no mercado. Oliveira (1997, p.83) ilustra o sistema de informações em uma empresa, conforme se mostra na figura 5.

Figura 5 – Sistemas de informações



FONTE: OLIVEIRA, 1997, p. 83

Observa-se que a empresa recebe informações do ambiente externo à empresa, interagindo com esse ambiente; dentro da empresa, por sua vez, surgem as informações internas. As informações externas, acrescidas às informações internas, vão subsidiar ou formar as informações gerenciais que servirão de respaldo para a tomada de decisão por parte dos administradores da empresa. Com estas informações gerenciais, tanto o ambiente externo quanto o ambiente interno sofrem modificações. Ocorrendo, portanto, a interação entre os ambientes externo e interno.

O sistema de informações processa dados e informações a todas as pessoas do ambiente empresa. Esse sistema de informações é abastecido de dados coletados dentro e fora do ambiente empresa. É com base nas informações que as pessoas tomam decisões. Um sistema de informações eficiente e eficaz traz à empresa possibilidades de ganhos. Quando esse sistema não é eficiente e nem eficaz existe a possibilidade de a empresa ter perdas ocasionadas por falhas nos sistemas de informações.

Nesse sentido, segundo Beuren (2000, p.28), ao “projetar um sistema de informações, faz-se necessário analisar cuidadosamente o processo de decisão e o fluxo de informações existente. Esses dois fatores são essenciais e inseparáveis no desenho e arquitetura de um sistema de informações gerenciais”.

Para que o sistema de informações obtenha o resultado esperado, é necessário adaptá-lo ao modelo de decisão que a empresa utiliza. Não adianta a empresa ter uma informação importante e esta não chegar para as pessoas que tomam as decisões na empresa. Nessa perspectiva, é importante o entendimento dos elementos que compõem o sistema de informações, que são os dados e informações.

2.2.1 Dados e Informações

A conceituação de dados e informações se faz necessária para que seja delimitada a abrangência de cada elemento do sistema de informações. Distinguir um dado de uma informação é importante para interpretar as informações contábeis-gerenciais e os controles estratégicos e operacionais de gestão.

Beuren (2000, p.47) menciona que dados “podem ser visualizados e discutidos de forma isolada, ou seja, desconectados do contexto de seus usuários.” Os dados individualmente não demonstram a idéia do todo, é necessário trabalhar esses dados para que possam formar uma informação.

Davenport e Prusak (1998; p.19) definem dados “como observações sobre o estado do mundo”. As observações dos fatos brutos podem ser feitas por pessoas ou por máquinas. A observação de um dado sem reflexão não traz para as pessoas subsídios para formatar uma informação, muito menos uma idéia.

O dado é uma observação, uma constatação que, se não for trabalhado, não tem nenhuma serventia. Padoveze (1998; p.41) menciona que “dado é o registro puro, ainda não interpretado, analisado e processado”. O dado é uma forma primitiva de comunicação, pois para obter uma informação é necessário interpretar, analisar e processar os dados.

Cruz (1997, p.62) define dado como a “matéria-prima do conhecimento, é a menor parte da informação. Não tem começo, meio ou fim. Não pode ser entendido em seu conteúdo, mas apenas em sua essência, o que decididamente não consegue transmitir significado algum a qualquer usuário”.

Dado é um elemento do sistema de informação. Isolado, ele não auxiliará os administradores em nada, pois não dá suporte ao processo decisório. Porém, se transformado em informação, passa a ser útil. Beuren (2000, p.47) afirma que a “informação não se limita à simples coleta de dados. Para que os dados se transformem em informação útil, eles precisam ser decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório”.

Os dados coletados e agregados formam, portanto, a informação que será útil no processo de gestão da empresa. De acordo com Laudon e Laudon (1999; p.10), “informação vem da palavra latina *informare*, que significa dar forma”. Definem a informação “como o conjunto de dados aos quais seres humanos deram forma para torná-los significativos e úteis”.

Gil (1999; p.13) explica que “dado é a matéria-prima com que o sistema de informações vai trabalhar; e a informação é o produto final do sistema de informações e deve ser apresentada em forma, prazo e conteúdo adequados ao usuário”.

Uma informação só será útil se for necessária. E essa informação deverá ser apresentada no momento da necessidade, nunca depois, pois perderá a sua utilidade. Para Beuren (2000; p.47), os dados transformam-se em informações úteis quando são “decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório”.

O conhecimento é o resultado da obtenção de uma informação, acrescida de outras informações que o sujeito detém, transformando esta informação em conhecimento. Davenport e Prusak (1998; p.18) distinguem dados, informação e conhecimento, conforme se mostra na Figura 6.

Figura 6 – Dados, informação e conhecimento

Dados	Informação	Conhecimento
<p>Simple observação sobre o estado do mundo.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Facilmente estruturado; • Facilmente obtido por máquinas; • Frequentemente quantificado; • Facilmente transferível. 	<p>Dados dotados de relevância e propósito.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Requer unidade de análise; • Exige consenso em relação ao significado; • exige necessariamente a mediação humana. 	<p>Informação valiosa da mente humana.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inclui reflexão, síntese, contexto; • De difícil estruturação; • De difícil captura em máquinas; • Frequentemente tácito; • De difícil transferência.

FONTE: DAVENPORT e PRUSAK (1998; p.18)

Distinguem-se três elementos básicos que estão presentes em um sistema de informações. O dado, que é a simples observação, não possui significado; a informação, que são os dados coletados e processados, constitui-se em uma análise, em um significado; e, por último, a informação sendo tratada com outras informações previamente acumuladas, transforma-se em conhecimento. A informação é de fácil transferência, o conhecimento, por sua vez, é de difícil transferência entre as pessoas.

Em uma empresa, os funcionários não só manejam como também transformam dados em informações, mas cabe a administração da empresa transformar as informações em conhecimento, e a partir dele tomar as decisões necessárias para a otimização da empresa. Laudon e Laudon (1999; p.10) comentam que o “conhecimento é o conjunto de ferramentas conceituais e categorias usadas pelos seres humanos para criar, colecionar, armazenar e compartilhar a informação”.

O ser humano possui capacidade de utilizar a informação e a ela agregar outras que já possui, refletindo, sintetizando e criando novos conhecimentos. Isso evidencia a percepção sistêmica da informação.

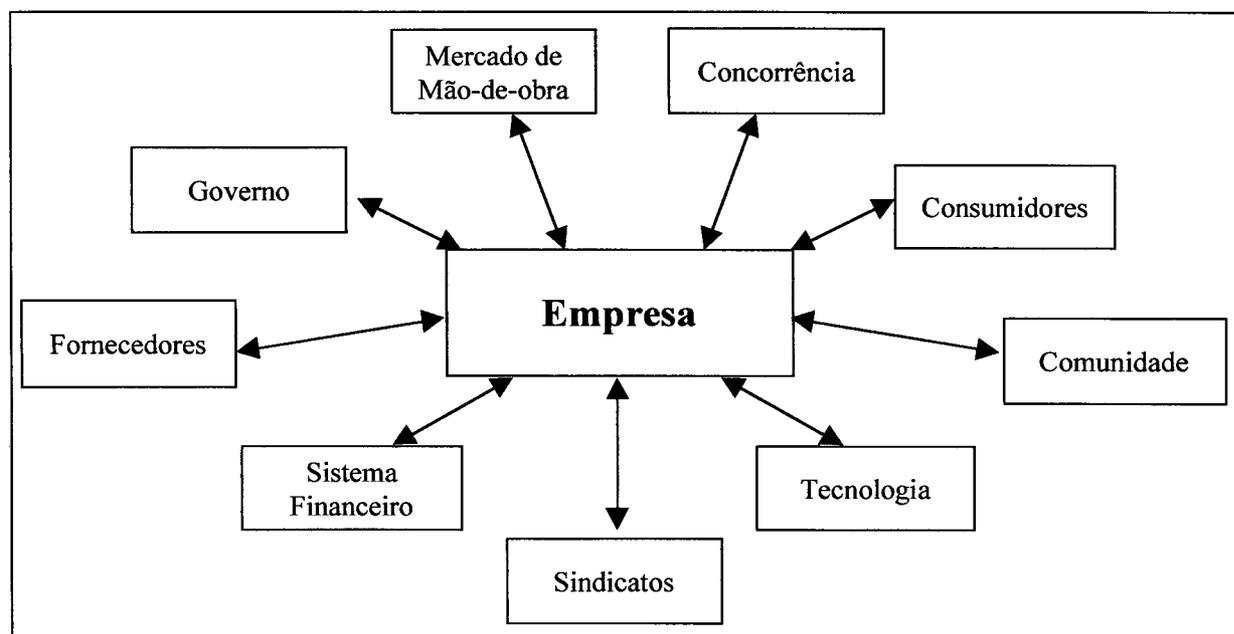
2.2.2 Visão Sistêmica da Informação

Bertalanffy (1977, p.84) define sistema “como um complexo de elementos de interação”. É uma definição que reflete a realidade das empresas que são constituídas por

subsistemas, inclusive o subsistema de informação que, com outros subsistemas, formam uma organização. A empresa não está sozinha no mercado, pois ao seu redor encontram-se outros sistemas, outras entidades, que fazem parte do mercado. Estes sistemas interagem com a empresa.

Oliveira (1997, p.53) representa o ambiente do sistema empresa, conforme evidenciado na Figura 7.

Figura 7 – Ambiente do sistema empresa



FONTE: Adaptado de OLIVEIRA (1997, p. 53)

Nota-se que a empresa está interligada com o ambiente externo da empresa. O governo, fornecedores, sindicatos, o sistema financeiro, a tecnologia, a comunidade, os consumidores, os concorrentes, e o mercado de mão-de-obra são alguns exemplos de sistemas que estão fora da empresa e influenciam e são influenciados pelo sistema empresa. Estas influências são transmitidas pela informação. Dentro do sistema empresa, existem inúmeros subsistemas que são interligados pela informação.

Padoveze (1998; p. 29) define visão sistêmica como

uma postura mental de ver as coisas partindo-se de uma visão holística, de conjunto ou totalidade. Ou seja, é ver as coisas partindo do todo, e não partindo das partes para depois se chegar ao todo. É óbvio que as partes ou subsistemas devem ser vistos com seus objetivos e suas interações, porém o mais importante sempre é a visão da totalidade, e esta visão parte de identificar os objetivos finais de um sistema.

Katz e Kahn (1987, p.270) acreditam que pessoas, que não possuem condições de visualizar a empresa como um sistema, têm dificuldades em fornecer ou pedir informações úteis e necessárias:

Os requisitos de informação do superior e do subordinado não são simétricos. O que o superior deseja saber muitas vezes não é o que o subordinado deseja dizer-lhe; o que o subordinado deseja saber não é necessariamente a mensagem que o superior deseja enviar. Quanto maior o conflito entre as necessidades de comunicação destes dois transmissores e recipientes de informação hierarquicamente situados, tanto maior é a probabilidade de aumento em comunicação lateral.

Uma empresa é por si só um grande sistema de informações, que interliga seus subsistemas e também o sistema externo da empresa. Morgan (1996; p.84) concebe a empresa como um sistema.

Cada aspecto do funcionamento organizacional depende do processamento de informações, seja de um tipo ou de outro. Os burocratas tomam decisões processando informações com referência a regras predeterminadas. Administradores estratégicos tomam decisões através de processos formalizados ou temporários, produzindo políticas e planos que, então, oferecem um ponto de referência ou uma estruturação para o processamento de informação e a tomada de decisões por outro. As organizações são sistemas de informações.

Cada pessoa, dentro ou fora da empresa, utiliza as informações, que podem estar agregadas a um modelo decisorial do tomador de decisões, para subsidiar o seu processo de decisões.

Por sua vez, toda entidade possui um sistema de informação que pode ter surgido na empresa naturalmente ou foi desenvolvido. Katz e Kahn (1987, p.271) afirmam que

as organizações não podem confiar em processos de comunicação que se desenvolvem naturalmente tanto para coordenação interna como para *feedback* que vem do mundo exterior. Por isso, são criadas estruturas formais para as proteger contra percepções idiossincrásicas e tendências sistemáticas de pessoas em diferentes subsistemas, bem como para aumentar a quantidade total de informação pertinente”.

Na grande maioria das empresas, os sistemas de informações surgem naturalmente. Com o crescimento destas entidades, o subsistema de informações começa a ser desenvolvido e adaptado à realidade da empresa. Ao analisar uma grande empresa, é provável que o sistema atual de informações tenha como origem o sistema natural que, com o passar dos anos, foi sendo aperfeiçoado.

Beuren (2000, p.29) relata que o “propósito da informação é capacitar os gestores a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos”. É utilizando as informações que a administração da empresa conhece o ambiente interno e externo da empresa. É com as informações que os gestores conhecem as ameaças e as oportunidades da empresa.

Depreende-se do exposto que a empresa é um corpo único, dividido em várias partes. Cada parte é subdividida em partes menores, as quais interagem entre si. A visão sistêmica da informação é, portanto, a percepção do todo, como um corpo, em que a corrente sanguínea é o sistema de informação da empresa.

2.2.3 Tecnologia da Informação

A implementação e o uso correto de uma moderna tecnologia de informação, que é uma ferramenta fundamental para a alavancagem dos negócios, melhorarão a competitividade global da organização. Gerwin e Kolodny *apud* Beuren (2000; p.49) explicam que a tecnologia é

conhecimento prático, com o qual algumas atividades organizacionais, denominadas *inputs* são convertidas em *outputs*. O conhecimento tecnológico resume-se em três configurações: máquinas, procedimentos codificados (incluindo programas de computação) e rotinas armazenadas na memória dos indivíduos.

Na tecnologia da informação, não bastam apenas máquinas ou *softwares* atualizados, é necessário possuir na organização um corpo de funcionários que tenha a capacidade de absorver informações, tanto do ambiente externo da empresa como do ambiente interno, mas é preciso também processar essas informações e com o resultado obtido, que é o conhecimento, utilizá-lo em prol da organização. Davenport e Prusak (1998, p.53) alertam que “pessoas ainda são os melhores meios para identificar, categorizar, filtrar, interpretar e integrar a informação”.

A tecnologia da informação, na área empresarial, é caracterizada por Pinto *apud* Bulgacov (1999, p.436) como “os mecanismos que nos possibilitam conhecer nosso negócio, o comportamento dos mercados em que atuamos e até mesmo a análise de desempenho de nossos concorrentes, pela extração de informações a partir dos dados que a empresa possui: cadastros, registros, arquivos, etc.”.

O conhecimento obtido, através da tecnologia da informação, é vital para a empresa sobreviver no mercado globalizado.

Por seu lado Tapscott, Lowy e Ticoll (2000; p. 19) afirmam que “a tecnologia da informação está promovendo mudanças em toda a parte. Todo executivo – em todos os setores – precisa abraçar o ritmo e a dinâmica da tecnologia da informação, porque agilidade, urgência e inovações tecnológicas especializadas distinguirão os vencedores”.

Nas organizações em que os administradores não têm preocupação com a tecnologia da informação, elas certamente terão dificuldades em manter-se no mercado, pois a tecnologia da informação é uma ferramenta necessária para gerir as empresas em um mundo globalizado. Neste sentido Laudon e Laudon (1999; p. 72) comentam:

As tecnologias da informação contemporâneas vão além do computador isolado e abrangem as redes de comunicações, equipamentos de fax, impressoras e copiadoras inteligentes, *workstations* (ou estações de trabalho), processamento de imagens, gráficos, multimídia e comunicações em vídeo. Cada vez mais os problemas serão resolvidos não por um *mainframe* isolado ou um microcomputador, mas por um conjunto de dispositivos digitais dispostos em rede”.

A empresa, para se inserir e/ou manter-se no mercado, tem a necessidade de conhecer esse mercado. Porém para tal fim utiliza a informação, preparando-se no presente e planejando o seu futuro. Cada organização possui as suas próprias características e, conseqüentemente, as suas próprias necessidades de informações. A tecnologia da informação, portanto, deverá atender a necessidade da empresa, no sentido de dar suporte à geração de informações com vistas a subsidiar o processo de gestão empresarial.

2.3 RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS

Padoveze (1998; p.45) reportando-se ao sistema de informação contábil, diz que

a ciência contábil traduz-se naturalmente dentro de um sistema de informação. Poderá ser argüido que fazer um sistema de informação contábil com a ciência da contabilidade é um vício de linguagem, já que a própria contabilidade nasceu sob a arquitetura de sistema informacional. Desta maneira, o sistema de informação contábil é o grande sistema de informação dentro da empresa.

Nem sempre os gestores utilizam as informações geradas pela contabilidade. Devido em muitos casos, ao fato de não conhecerem quais informações podem ser geradas, quais podem ser comunicadas, e quais podem ser utilizadas no processo de gestão das empresas.

Uma das principais finalidades das informações contábeis-gerenciais é suprir as necessidades que as empresas possuem, com relação à informação, para dar suporte ao processo de gestão empresarial. Para Frezatti (1997; p.28), “um instrumento gerencial é aquele que permite apoiar o processo decisório da organização, de maneira que ela seja orientada para os resultados pretendidos.”

Ter um sistema de contabilidade que somente atenda a legislação fiscal pode vir a desestimular os administradores a investirem neste sistema como fonte de informações gerenciais. Johnson e Kaplan (1993; p.140) afirmam que

departamentos contábeis das empresas são caros demais se usados apenas para fornecer informes históricos das transações para se medir o lucro ou a posição financeira no final do ano. As decisões dos gerentes têm de ser feitas enquanto podem ter conseqüências; elas precisam ser tomadas com referência às atividades futuras.”

A contabilidade deve fornecer informações confiáveis e tem a obrigação de ser completa, abrangendo informações econômico-financeiras sobre o passado, sobre o presente e, principalmente, deve gerar informações a fim de permitir que se façam simulações de situações futuras.

Para fornecer informações aos administradores, o sistema de informação contábil-gerencial deve ser abrangente e compreensível. Deve também atender as necessidades fiscais e gerenciais, auxiliando na elaboração e acompanhamento dos planos estratégicos e operacionais da empresa. Nesse sentido, Figueiredo e Caggiano (1997; p.41) mencionam que

o desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho das empresas por meio de seu sistema de gestão e informação é a contribuição esperada dos contadores, para aproximar a contabilidade das necessidades atuais do mundo dos negócios. O desenvolvimento de um sistema de informação contábil-gerencial deve primeiramente atender às necessidades dos contadores. Mesmo porque os contadores são os responsáveis em trabalhar os dados contábeis e transformar esses dados, através do sistema de informação contábil-gerencial, em informações úteis e interpretáveis a todos os tipos de usuários das informações fornecidas pelos relatórios gerados através do sistema de informação contábil-gerencial.

É papel fundamental do contador informar a todos os usuários a situação econômico-financeira da empresa. Deverá ter um cuidado especial ao tratar com usuários das informações contábeis que não possuem conhecimento suficiente para compreender determinados relatórios contábeis-gerenciais. Cabe ao contador expor estas informações de uma maneira clara para que possam ser compreendidas.

Manson Jr. *apud* Beuren (2000; p. 28) assevera que

o sistema de informações gerenciais deve fornecer informações básicas de que os gestores necessitam em suas tomadas de decisão. Assim, quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas. Isto é, ao projetar um sistema de informações, faz-se necessário analisar cuidadosamente o processo de decisão e o fluxo de informações existente. Esses dois fatores são essenciais e inseparáveis no desenho e arquitetura de um sistema de informações gerenciais.

Um sistema de informações contábil-gerencial deve, além de estar adaptado às necessidades dos gestores, produzir informações que tenham afinidade com o próprio processo decisório, caso contrário não haverá um equilíbrio entre a informação produzida e a gestão do negócio.

Muitas informações que o gestor necessita para tomar decisões são fornecidas pelo sistema contábil-gerencial. Silveira *apud* Bulgacov (1999, p. 259) menciona que:

sistemas de contabilidade gerencial coletam, processam, armazenam e expõem informações operacionais e financeiras para uma variedade de decisões operacionais e gerenciais vitais (...) a contabilidade gerencial produz informações que ajudam trabalhadores, gerenciadore e executivos em organizações a tomarem melhores decisões (...) medidas da condição econômica do empreendimento, o custo e a rentabilidade dos produtos, serviços, clientes e atividades da organização estão disponíveis apenas por meio de sistemas de contabilidade gerencial.

É através do sistema contábil-gerencial que os gestores obtêm conhecimentos sobre o custo de seus produtos, sobre a rentabilidade dos negócios praticados, o custo e a receita dos serviços prestados, as despesas necessárias à manutenção da organização, entre outras informações.

O cenário em que as empresas estão inseridas é de muita competição. É por esta razão que os administradores têm necessidade de obter informações imediatas, e é através dessas informações que estratégias são estabelecidas e ações corretivas são definidas para permanecer no mercado competitivo.

Segundo Beuren (2000; p. 30), é atribuição da contabilidade suprir o gestor de informações úteis e atualizadas;

se a contabilidade tem como uma de suas principais funções suprir de informações úteis os gestores, cabe a ela gerar informações que dêem o devido suporte ao processo de tomada de decisões em todos os seus estágios: no reconhecimento do problema, na identificação das alternativas possíveis e na escolha da melhor delas.

Empresas necessitam de relatórios contábeis-gerenciais para atender a legislação e para atender às necessidades de gestão da empresa. Os relatórios contábeis estão divididos em dois grupos distintos: a) os relatórios exigidos pela legislação e que auxiliam no processo de gestão; e b) os relatórios que não são exigidos pela legislação mas são importantes para o processo decisório da empresa.

2.3.1 Relatórios Contábeis-Legais

Entre os relatórios que a contabilidade fornece, existem alguns que as empresas são obrigadas a manter em seus arquivos, ou divulgarem através de meios de comunicação, como jornais. Estes são os chamados relatórios exigidos por lei.

A Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, de 15 de dezembro de 1976, em seu artigo 176 menciona que, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão

expressar com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I. Balanço Patrimonial;
- II. Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- III. Demonstração do Resultado do Exercício; e
- IV. Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

A Lei 6.404/76, em seu artigo 186, parágrafo 2º, estabelece que a empresa poderá elaborar e publicar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, incluindo nela a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Cada uma dessas demonstrações contábeis-legais tem sua estrutura e conteúdo definidos na referida lei. Na seqüência abordam-se essas demonstrações individualmente.

2.3.1.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial visa evidenciar a situação patrimonial da empresa. Demonstra os componentes patrimoniais da empresa: os bens, direitos e obrigações. O artigo 178 da Lei 6.404/76 estabelece que as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

Para Assaf Neto (2001; p.58), o balanço patrimonial demonstra em um determinado momento a posição patrimonial e financeira da empresa.

A informação que esse demonstrativo fornece é totalmente estática e, muito provavelmente, sua estrutura se apresentará relativamente diferente algum tempo após seu encerramento. No entanto, pelas relevantes informações de tendências que podem ser extraídas de seus diversos grupos de contas, o balanço servirá como elemento de partida indispensável para o conhecimento da situação econômica e financeira de uma empresa.

Através do balanço patrimonial visualizam-se todos os bens, direitos e obrigações que a empresa tem no momento do encerramento do exercício social. No entanto, como a empresa é dinâmica, o momento seguinte da demonstração já é diferente, pois já houve alterações nos elementos patrimoniais.

Na seqüência apresenta-se a estrutura do Balanço Patrimonial, conforme determinação da Lei 6.404/76, nos seus artigos 178 a 184, e normas complementares.

Balço Patrimonial do ano XX

ATIVO	Ano atual	Ano Anterior	PASSIVO	Ano atual	Ano anterior
Ativo Circulante Disponibilidades Créditos Estoques Despesas do Exercício Seguinte			Passivo Circulante		
Ativo Realizável a Longo Prazo			Passivo Exigível a Longo Prazo		
Ativo Permanente Investimentos Imobilizado Diferido			Resultados Exercícios Futuros		
			Patrimônio Líquido Capital Social Reservas de Capital Reservas de Reavaliação Reservas de Lucros Lucros ou Prejuízos Acumulados		
Total Ativo			Total Passivo		

FONTE: FIPECAFI (2000; p.27)

Todas as demonstrações contábeis exigidas por lei devem ser publicadas com duas colunas, sendo a primeira com valores do ano atual e a segunda coluna com valores do ano anterior. Desta forma, a análise a ser realizada é facilitada, pois compara-se o desenvolvimento da empresa em dois períodos sociais.

O balanço patrimonial é dividido em dois grandes grupos: o ativo e o passivo. O primeiro subdivide-se em ativo circulante, ativo realizável a longo prazo, ativo permanente. Por sua vez, o Passivo subdivide-se em passivo circulante, passivo exigível a longo prazo, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido.

As contas do ativo são ordenadas de acordo com o grau decrescente de liquidez, isto é, aquelas contas que se transformam mais rapidamente em dinheiro vêm antes das demais. E no passivo as contas são ordenadas de acordo com a exigibilidade das obrigações, isto é, as contas que vencem antes estão em primeiro lugar.

2.3.1.2 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Esta demonstração tem a finalidade de evidenciar no período o lucro da empresa e sua distribuição, bem como a movimentação ocorrida no saldo da conta lucros ou prejuízos acumulados.

Sobre a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados Assaf Neto (2001, p.88) diz que ela retrata as movimentações ocorridas na conta de lucros acumulados do patrimônio líquido, fornecendo explicações sobre seu comportamento ao longo do exercício social

Essa demonstração é o retrato da conta lucros ou prejuízos acumulados. Quando da sua elaboração, o conteúdo da conta razão é totalmente explicitado na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

A seguir evidencia-se a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, em conformidade com a Lei 6.404/76, artigo 186, incisos I, II e III.

Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados do ano XX

	Ano atual	Ano anterior
Saldo Inicial		
Ajustes de exercícios anteriores		
Efeitos da mudança de critério contábil		
Retificação de erro de exercícios anteriores		
Parcela de lucros incorporados ao capital		
Reversão de reservas		
De contingências		
De lucros a realizar		
Lucro ou prejuízo líquido do exercício		
Proposta da administração de destinação do lucro		
Transferência para Reservas		
Reserva legal		
Reserva estatutária		
Reserva de contingência		
Reserva de lucros a realizar		
Reserva de lucros para expansão		
Juros sobre o capital próprio		
Dividendos a distribuir		
Saldo final de lucros ou prejuízos acumulados		

FONTE: Adaptado de FIPECAFI (2000; p.324)

A demonstração inicia-se apresentando o saldo do período anterior. Posteriormente encontram-se os ajustes de exercícios anteriores, que apresentam o efeito da mudança de critério contábil ou retificação de erros de exercícios anteriores. Na seqüência, é demonstrada a parcela de lucro que foi incorporada ao capital social da empresa. Prosseguindo com a elaboração, demonstra-se a reversão de reservas. O lucro ou prejuízo do período é anotado na seqüência. Posteriormente é feita a soma do saldo inicial, mais ou menos os ajustes de exercícios anteriores, mais a parcela do lucro que servirá para aumentar o capital social, mais as reversões das reservas, e mais o lucro do período ou menos o prejuízo do período. Encontrando-se o saldo à disposição dos administradores para a destinação do lucro.

Essa destinação compreende a constituição das reservas legal, estatutária, contingência, de lucros a realizar e de lucros para expansão. Também pode ser destinada uma parcela como juros sobre o capital próprio. Na seqüência consta a proposta de dividendos a

distribuir. O saldo antes da destinação menos a proposta para a destinação do lucro é o saldo final de lucros ou prejuízos acumulados.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é obrigatória por lei, não somente para as sociedades por ações, mas também, por força da legislação fiscal, para os demais tipos de sociedades. No entanto, a legislação das sociedades por ações, em seu artigo 186 , parágrafo 2º, estabelece que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela empresa,

A Comissão de Valores Mobiliários, através da Instrução CVM nº 059/86, determinou que as companhias abertas devem substituir a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, obrigando as empresas a efetuar a sua publicação.

Matarazzo (1993; p.50) relata que as informações obtidas através da demonstração das mutações do patrimônio líquido são importantes para a tomada de decisão por administradores, acionistas e outras pessoas que têm interesse na organização.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido é mais abrangente que a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados. Enquanto a última revela unicamente as variações ocorridas nos lucros acumulados da empresa, a demonstração de mutações do patrimônio líquido aborda os movimentos verificados ao longo do exercício social em todas as contas do patrimônio líquido. Portanto, fazem parte da demonstração das mutações do patrimônio líquido os acréscimos e reduções verificados na conta lucros ou prejuízos acumulados.

Em seguida mostra-se a estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do ano XX

Movimentações	Capital Social	Reservas de Capital		Reservas de Reavaliação	Reservas de Lucros						Total	
		Ágio na subscrição de ações	Doações e subvenções		Reserva Legal	Reservas Estatutárias	Reservas para Contingências	Reservas para expansão	Reservas de Lucros a Realizar	Outras		Lucros ou Prejuízos Acumulados
Saldo do início do exercício												
Ajustes de exercícios anteriores												
Dividendos Extraordinários												
Aumentos de Capital por incorporação de reservas												
Aumento de Capital por subscrição e integralização de novas ações												
Reversões de Reservas												
Lucro/Prejuízo líquido do exercício												
Reavaliação do Ativo Permanente												
Incentivos Fiscais do IR												
Proposta de destinação do lucro:												
Transferências para reservas												
Reserva Legal												
Reserva Estatutária												
Dividendos Propostos												
Saldo ao final do exercício												

FONTE: Adaptado de ASSAF NETO (2001; p.94)

A estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido inicia-se colocando os saldos iniciais de cada conta, posteriormente são apresentadas no corpo as movimentações que alteraram as contas do patrimônio líquido, concluindo com o saldo final de cada conta, que deverá ser o mesmo que consta no balanço patrimonial.

2.3.1.3 Demonstração do Resultado do Exercício

Nesta demonstração é evidenciada a formação do resultado do exercício, mediante confronto das receitas, custos e despesas incorridas no exercício social. Assaf Neto (2001; p.75) explica que:

A demonstração de resultados do exercício visa fornecer, de maneira esquematizada, os resultados (lucro ou prejuízo) auferidos pela empresa em determinado exercício social, os quais são transferidos para contas do patrimônio líquido. O lucro (ou prejuízo) é resultante de receitas, custos e despesas incorridos pela empresa no período e apropriados segundo o regime de competência, ou seja, independentemente de que tenham sido esses valores pagos ou recebidos.

As contas que compõem a demonstração do resultado do exercício são contas de resultado, isto é, contas que no início do exercício social possuem saldo zero, uma vez que no término do exercício anterior elas foram zeradas. A finalidade de se iniciar o período com as contas zeradas é identificar o resultado que a organização apurou no período: lucro ou prejuízo.

Matarazzo (1993; p.47) relata que a demonstração do resultado do exercício é uma demonstração econômica, pois inclui dados que não representam recursos financeiros.

A demonstração do resultado retrata apenas o fluxo econômico e não o fluxo monetário (fluxo de dinheiro). Para a demonstração do resultado não importa se uma receita ou despesa tem reflexos em dinheiro, basta apenas que afete o patrimônio líquido. Por exemplo, a depreciação é uma despesa não desembolsada; a receita de equivalência patrimonial (em controladas e coligadas) é uma receita devida ao aumento dos investimentos (e do patrimônio líquido), sem entrada de recursos monetários. Como as modificações no patrimônio líquido produzidas por receitas e despesas afetam a riqueza dos proprietários, elas são retratadas na demonstração do resultado que é uma peça de caráter eminentemente econômico (relacionado à riqueza) e não financeiro (relacionado a dinheiro).

A apuração de um resultado (lucro ou prejuízo) já evidencia por si só se a administração foi eficiente ou não durante um período. Através dessa demonstração é possível verificar as despesas que a empresa teve durante o exercício, comparando-as com as receitas do mesmo período. Esta demonstração é utilizada para comparar a eficiência administrativa em dois ou mais períodos, verificando o resultado e a destinação dos recursos da organização.

Na seqüência mostra-se a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício, de acordo com o definido no artigo 187 da Lei 6.404/76.

Demonstração do Resultado do Exercício do ano XX

	Ano atual	Ano anterior
RECEITA OPERACIONAL BRUTA		
Vendas de produtos		
Serviços prestados		
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA		
Impostos incidentes sobre vendas		
Devoluções e abatimentos		
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA		
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS		
LUCRO BRUTO		
DESPESAS OPERACIONAIS		
Com vendas		
Gerais e administrativas		
Despesas financeiras (deduzidas das receitas financeiras)		
OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS		
Resultados de participações em outras sociedades		
Participações nos resultados de coligadas e controladas pelo método da equivalência patrimonial		
Dividendos e rendimentos de outros investimentos		
LUCRO OPERACIONAL		
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS		
Ganhos de capital		
Perdas de capital		
RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DOS IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES E PARTICIPAÇÕES		
PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA		
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		
PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES		
Debêntures		
Empregados		
Administradores		
Partes beneficiárias		
Fundos de assistência a empregados		
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		
LUCRO POR AÇÃO		

FONTE: Adaptado de FIPECAFI (2000; p.391)

A demonstração do resultado do exercício mostra, no término de um período, o resultado da atividade da empresa, que pode ser um lucro ou um prejuízo. Essa demonstração é elaborada de forma dedutiva, isto é, inicia-se com o total das receitas que a empresa obtém e deste valor subtraem-se os custos, as despesas e as deduções, até chegar ao resultado final, que pode ser positivo ou negativo.

Os gestores observam com muito cuidado esta demonstração, pois visualizam o volume de receitas geradas e as despesas incorridas para gerá-las. Também verificam onde foram aplicadas essas despesas, com a finalidade de averiguar se a atividade da empresa é ou não rentável.

2.3.1.4 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Esta demonstração visa apresentar as entradas de recursos na empresa e onde estes recursos foram aplicados. De todas as demonstrações vistas até o momento, esta é a única caracterizada como uma demonstração financeira.

De acordo com a FIPECAFI (2000, p.337), a demonstração das origens e aplicações de recursos “tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sumariada, principalmente as informações relativas às operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da empresa.”

A demonstração das origens e aplicações de recursos evidencia todas as movimentações financeiras que ocorrem na empresa. É mais abrangente que a demonstração do fluxo de caixa, que só se preocupa com o caixa, bancos conta movimento e as aplicações de curtíssimo prazo. A demonstração das origens e aplicações de recursos demonstra, de uma forma sintética, as operações de entrada de recursos e sua devida aplicação na empresa. Além de evidenciar as entradas dos recursos e mostrar onde foram aplicados os recursos, demonstra também o capital circulante líquido da empresa, isto é, o capital de giro da empresa.

Para o Marion (1998; p.412), o objetivo da demonstração das origens e aplicações de recursos é “mostrar o como e o porquê da mutação do capital circulante líquido. O capital circulante líquido só varia com operações Não Circulante X Circulante. Portanto, a alteração do Não Circulante é a causa da variação do circulante. Por isso, a DOAR evidencia apenas o resultado das variações do Não Circulante que provocam alterações no Circulante.”

Matarazzo (1993; p.50) distingue as origens de recursos e as aplicações de recursos que são visualizadas no balanço patrimonial, das origens e aplicações de recursos visualizadas na demonstração das origens e aplicações de recursos.

Enquanto o balanço apresenta, em determinado momento, de um lado (passivo), a origem dos recursos utilizados pela empresa e, de outro, as aplicações (ativo), a demonstração das origens e aplicações de recursos mostra as novas origens e aplicações verificadas durante o exercício. Outra diferença é que a demonstração das origens e aplicações de recursos – DOAR – não mostra a totalidade das novas origens e aplicações, mas apenas aquelas ocorridas nos itens não circulantes do balanço, ou seja, no exigível a longo prazo, patrimônio líquido, ativo permanente e realizável a longo prazo. A diferença entre as novas origens não circulantes e as novas aplicações não circulantes será igual ao capital circulante líquido.

Depreende-se do exposto que no balanço patrimonial por ser visualizada a posição dos investimentos e financiamentos da empresa em determinado momento. E a DOAR mostra como fluem as origens dos recursos e a aplicação deles durante um exercício.

A Lei 6.404/76, em seu artigo 188, determina o conteúdo da demonstração das origens e aplicações de recursos.

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos do ano XX

	Ano atual	Ano anterior	
1. ORIGENS DE RECURSOS			
Das operações			
Lucro líquido do exercício			
Mais: Depreciação e amortizações			
Despesas financeiras de empréstimos e financiamentos a longo prazo			
Menos: Participação nos resultados de controladas e coligadas pelo método da equivalência patrimonial deduzida de dividendos recebidos do ano anterior no ano atual			
Lucro na alienação de bens do imobilizado			
Total das operações			
Dos acionistas			
Integralização do capital			
De terceiros			
Ingresso de empréstimos a longo prazo			
Alienação de itens do imobilizado (valor de venda)			
Resgate de investimentos temporários a longo prazo			
Total das origens			
2. APLICAÇÕES DE RECURSOS			
Aquisição de bens do imobilizado			
Adições ao custo no ativo diferido			
Aplicações em investimentos permanentes em outras sociedades			
Aplicações em investimentos temporários a longo prazo			
Transferências para curto prazo de empréstimos, financiamentos e debêntures a longo prazo			
Dividendos propostos			
Total das aplicações			
3. Acréscimo (decréscimo) no capital circulante líquido			
4. Demonstração do acréscimo (decréscimo) no capital circulante líquido			
	Ano atual	Ano anterior	Varição
Ativo Circulante			
Passivo Circulante			
Capital Circulante Líquido			

FONTE: Adaptado de FIPECAFI (2000; p.393)

A DOAR basicamente é dividida em 4 partes: as origens de recursos; as aplicações de recursos; o acréscimo ou decréscimo no capital circulante líquido, oriundo da subtração dos valores encontrados nas origens, menos as aplicações de recursos; e a última parte é a demonstração da subtração do ativo circulante, e do passivo circulante, encontrando o capital circulante líquido do primeiro e do segundo ano, sendo que a diferença destes valores será a variação do capital circulante líquido, que deverá ser igual ao resultado encontrado na terceira parte.

Os relatórios contábeis-legais, além de representar uma exigência da legislação brasileira, contêm informações que auxiliam os gestores das empresas. Na seqüência, são descritos os relatórios contábeis-gerenciais que subsidiam os usuários nas decisões administrativas.

2.3.2 Relatórios Contábeis-Gerenciais

Diversos são os relatórios contábeis-gerenciais contemplados na literatura. No entanto, aqui são contemplados aqueles que se referem ao alvo da pesquisa junto às empresas. Nesse sentido aborda-se a demonstração do fluxo de caixa – DFC., o valor econômico agregado – EVA, o valor de mercado agregado – MVA, a demonstração do valor adicionado – DVA, o balanço social – BS e o *balanced scorecard* - BSC.

Nesta pesquisa o Balanço Social – BS e o *Balanced Scorecard* – BSC são considerados como relatórios contábeis-gerenciais e não controles estratégicos operacionais, em virtude da forma como as informações contidas nestas demonstrações são apresentadas, isto é, são expressas em forma de relatórios; semelhantes ao Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa..

A contabilidade gerencial trabalha com relatórios que não seguem necessariamente um padrão legal. Que é diferente da contabilidade financeira, em que os relatórios têm que seguir um padrão exigido por lei. Os relatórios da contabilidade financeira auxiliam as pessoas que estão dentro da empresa bem como aquelas que estão fora da empresa, na tomada de decisões. Por sua vez, os relatórios contábeis-gerenciais auxiliam as pessoas que estão dentro da empresa para a tomada de decisão, mais especificamente os gestores.

A contabilidade gerencial deve incorporar relatórios que complementem os dados dos relatórios gerados pela contabilidade financeira, sem ter que seguir necessariamente a rigidez dessa forma de contabilidade, suprimindo com informações acerca dos custos da empresa, medidas de desempenho, planejamento de curto e longo prazo, entre outras informações.

Warren, Reeve, Fess (2001 p.03) afirmam que as características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração.

Primeiramente, os relatórios de contabilidade gerencial fornecem medidas objetivas de operações passadas e estimativas subjetivas de futuras decisões. O uso de estimativas subjetivas nesses relatórios auxilia a administração a responder às oportunidades de negócios. Segundo, os relatórios gerenciais não precisam ser preparados conforme os princípios fundamentais da contabilidade. Já que somente a administração usa as informações da contabilidade gerencial, o contador pode fornecê-las de acordo com as necessidades da administração. Terceiro, os relatórios de contabilidade gerencial podem ser preparados periodicamente, junto com a contabilidade financeira, ou à medida que a administração precisar de informações.

Os relatórios contábeis gerenciais que não possuem a necessidade de atender a legislação, subsidiam os administradores com informações históricas, como também com perspectivas futuras. São eles estruturados para atender eficiente e eficazmente os

administradores, para que possam utilizá-los nas decisões voltadas à organização. A periodicidade dos relatórios será conforme a necessidade administrativa dos gestores.

Silveira, *apud* Bulgacov (1999, p.259) aduz que “as informações da contabilidade gerencial são uma das fontes informacionais primárias para organizações. A contabilidade gerencial produz informações que ajudam os trabalhadores, gerenciadores e executivos em organizações a tomarem melhores decisões.”

Os relatórios gerenciais são desprovidos da exigibilidade legal, com isso, tornam-se os meios pelos quais os gestores administram a empresa. Pois são relatórios internos, elaborados dentro de uma necessidade administrativa. Portanto, cada relatório tem estrutura própria, adaptado à realidade de cada empresa e seu corpo diretivo.

2.3.2.1 Demonstração do fluxo de caixa – DFC

A demonstração do fluxo de caixa mostra a entrada de todos os recursos financeiros na empresa e de que forma esses recursos são aplicados em um determinado período, visualizando excedentes ou escassez de numerário.

Segundo a FIPECAFI (2000, p.351) “o objetivo primário da demonstração do fluxo de caixa (DFC) é prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos em dinheiro de uma empresa, ocorridos durante um determinado período.”

Para Matarazzo (1993, p.369), a demonstração do fluxo de caixa “é peça imprescindível na mais elementar atividade empresarial e mesmo para pessoas físicas que se dedicam a algum negócio;” embora não seja por lei, as empresas elaboram esta demonstração por se tratar de uma ferramenta necessária à gestão.

De acordo com a FIPECAFI (2000, p.351), a análise da demonstração do fluxo de caixa, acrescentando nesta análise as informações contidas nas demais demonstrações financeiras, isto é, nas demonstrações exigidas pela legislação, como o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das origens e aplicações de recursos, a demonstração das mutações do patrimônio líquido e a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, permite que os investidores, credores e outros usuários avaliem:

1. a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa;
2. a capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
3. a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;
4. a taxa de conversão de lucros em caixa;
5. a performance operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos;
6. o grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa;
7. os efeitos, sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento.

A demonstração do fluxo de caixa, atendendo a todas essas finalidades deixará o administrador em condições de realizar um adequado planejamento e controle das atividades da empresa sob sua responsabilidade.

Zdanowicz (2000; p.19) menciona que o fluxo de caixa é um instrumento que permite ao administrador financeiro planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros da empresa para um determinado período.

Portanto, procura dar suporte a todas as etapas do processo de gestão. Os principais objetivos do fluxo de caixa são apresentados por Zdanowicz (2000, p.23-24), como segue:

- a) projeção das entradas e das saídas de recursos financeiros para determinado período, visando prognosticar a necessidade de captar empréstimos ou aplicar excedentes de caixa nas operações mais rentáveis para a empresa;
- b) proporcionar o levantamento de recursos financeiros necessários para a execução do plano geral de operações, bem como na realização das transações econômico-financeiras da empresa;
- c) empregar, da melhor forma possível, os recursos financeiros disponíveis na empresa, evitando que fiquem ociosos e estudando, antecipadamente, a melhor aplicação, o tempo e a segurança dos mesmos;
- d) planejar e controlar os recursos financeiros da empresa, em termos de ingressos e desembolsos de caixa, através das informações constantes nas projeções de vendas, produção e despesas operacionais, assim como de dados relativos aos índices de atividades: prazos médios de rotação de estoques, de valores a receber e de valores a pagar;
- e) saldar as obrigações da empresa na data do vencimento;
- f) buscar o perfeito equilíbrio entre ingressos e desembolsos de caixa da empresa;
- g) analisar as fontes de crédito que oferecem empréstimos menos onerosos, em caso de necessidade de recursos pela empresa;
- h) evitar desembolsos vultosos pela empresa, em época de baixo encaixe;
- i) desenvolver o controle dos saldos de caixa e dos créditos a receber pela empresa;

- j) permitir a coordenação entre os recursos que serão alocados em ativo circulante, vendas, investimentos e débitos

Através da demonstração do fluxo de caixa, é possível prever a entrada e saída dos recursos financeiros na empresa. Com esta projeção é possível verificar se há necessidade de obtenção de recursos de outras fontes, como instituições financeiras, ou se os recursos que a empresa possui são suficientes para cobrir os planos temporários e permanentes da empresa. Também são visualizada a formação dos recursos numéricos e a maneira como esses recursos são aplicados para o melhor resultado da empresa. Em síntese, demonstra o controle de caixa.

Desse modo, com a demonstração do fluxo de caixa, a empresa tem condições de saber em que momento precisará de recursos financeiros. Com antecedência poderá descobrir a melhor fonte de recursos e o menor custo para a obtenção do numerário. Caso a empresa possua disponibilidade financeira, saberá com antecedência qual será a melhor maneira de aplicar esse excedente.

2.3.2.2 Valor econômico agregado – EVA®

O termo Economic Value Added (EVA®) é uma marca registrada desde 1992, propriedade da empresa de consultoria Stern & Stewart. O EVA®, conforme Ehrbar (1999, p.01), “ em seu nível mais básico, é uma medida de desempenho empresarial que difere da maioria das demais ao incluir uma cobrança sobre o lucro pelo custo de todo o capital que uma empresa utiliza.”

É, portanto, um indicador que demonstra a capacidade da empresa em gerir os negócios com o objetivo de aumentar ou adicionar o valor dos investimentos efetuados pelos proprietários. Nesse conceito está registrado apenas o efeito do resultado obtido com a aplicação do EVA®.

Conforme Kassai, et al. (2000 p.192), o conceito de Economic Value Added (EVA®), “apesar de ter se popularizado nesta década, na verdade, não é uma novidade nos meios acadêmico e empresarial. David Ricardo, em seus tratados de economia, já em 1823 tratava da riqueza da empresa dessa forma, considerando o valor econômico agregado.”

Os acionistas ou proprietários da organização procuram investir em empresas que tragam acréscimo aos valores por eles investidos. Caso a empresa não consiga dar o retorno

esperado pelos proprietários, os mesmos direcionarão os seus recursos a outras aplicações no mercado que produzam o ganho desejado.

Frezatti (1998, p.57) fala sobre o acréscimo de rentabilidade para os acionistas, utilizando a expressão Resultado Econômico Residual (RER). Menciona ainda que os principais méritos do RER são:

- a) linguagem conceitual simplificada graças ao EVA®; a interpretação do valor agregado tornou-se simples.
- b) agregação de conceitos sob o ponto de vista de cálculo, não implica, pois, ruptura; o RER ou EVA® utilizam a contabilidade como base para obtenção dos dados. É importante lembrar que a essência do EVA® não é somente o indicador, mas todo um sistema de gestão voltado para os resultados obtidos, é mais amplo.
- c) um único instrumento que atende a vários interesses.

Para os acionistas, tanto o RER como o EVA®, representam a rentabilidade alcançada na aplicação dos recursos na empresa.

Já para Ehrbar (1999, p.01), o EVA ® é mais que um indicador, é um sistema de gestão empresarial:

Mas o EVA® é muito mais do que uma simples medida de desempenho. É a estrutura para um sistema completo de gerência financeira e remuneração variável que pode orientar cada decisão tomada por uma empresa, da sala do conselho até o chão da fábrica; que pode transformar uma cultura corporativa; que pode melhorar as vidas profissionais de todos na organização, fazendo com que sejam mais bem-sucedidos; e que pode ajuda-los a produzir maior volume para os acionistas, clientes e para eles próprios.

O EVA® aplicado na empresa, como um todo, torna-se institucional, envolvendo toda a organização. Os colaboradores da entidade devem assimilar as diretrizes do EVA® e procurar fazer com que o volume ou o resultado seja sempre aumentado. Esta política proporciona aos colaboradores um incremento ou acréscimo em seus vencimentos, pois todos estarão engajados no resultado positivo da empresa e, conseqüentemente, no acréscimo da sua própria remuneração.

Conforme Ehrbar, para a perfeita utilização do EVA® é necessário saber calcular o indicador. Mas para a obtenção de resultados positivos, é importante inundar a empresa, em todos os ambientes, com todos os colaboradores do EVA®, para que em suas atividades possam buscar como objetivo principal a melhor rentabilidade. Porém, para que isso seja possível é necessário implantar na empresa um sistema de incentivos.

Ehrbar (1999, p.7) sugere o desenvolvimento de planos de bônus para incentivar os colaboradores da empresa a utilizar o EVA®:

Quanto mais o EVA® aumenta, maior o bônus – sem limites. Podemos nos livrar dos limites superiores porque pagamos apenas por melhorias sustentadas de EVA®. Uma parte de qualquer bônus excepcional vai para um banco de bônus para pagamento em anos futuros, e é perdida se o EVA® cair subseqüentemente.

Alguns administradores ou proprietários podem inicialmente ter a sensação de perda de recursos, pois estarão dividindo a rentabilidade com outras pessoas. Mas se a interpretação for de que os funcionários estão aumentando o valor, aumentando a rentabilidade, todos estarão ganhando.

O proprietário de um investimento quer obter a rentabilidade deste investimento, mas aplicação dos recursos em uma empresa em que há um lucro contábil, nem sempre remunera a contento o investimento efetuado pelo proprietário. É necessário, portanto, que a empresa remunere esse capital investido pelo proprietário com um percentual superior se comparado com qualquer investimento no mercado.

Até aqui foram abordados os conceitos sobre o EVA®, demonstrando que ele não pode ser considerado como um simples indicador de resultado. É mais do que isso, é um sistema que abrange toda a empresa, envolvendo os diretores e seus respectivos funcionários. Todos, sem exceção, têm de estar comprometidos com EVA® para que a empresa possa agregar resultados positivos.

Ehrbar (1999, p.02) detalha como deve ser calculado o EVA®:

Aritmeticamente, é o lucro operacional após pagamento de impostos menos o encargo sobre o capital, apropriado tanto para endividamento quanto para capital acionário. O que resta é o valor em dólares pelo qual o lucro excede ou deixa de alcançar o custo do capital utilizado para realizar aquele lucro. Este número é o que economistas denominam lucro residual, que significa exatamente aquilo que implica: é o resíduo que sobra depois que todos os custos tenham sido cobertos. Economistas também se referem a isto como lucro econômico ou aluguel econômico. Nós o chamamos de EVA®, valor econômico adicionado.

Adicionalmente, menciona que a fórmula utilizada para encontrar EVA® é a seguinte:

$$\boxed{\text{EVA}^{\circledast} = \text{NOPAT} - \text{C\%} (\text{TC})}$$

Onde:

NOPAT = lucro operacional líquido após tributação

C% = custo percentual de capital

TC = é o capital total

Martins (2001, p.246) menciona que o resultado operacional líquido definido pela legislação societária brasileira já inclui o custo do capital de terceiros (despesas financeiras). Portanto, no Brasil, a equação pode ser alterada para a seguinte forma:

$$\boxed{\text{EVA}^{\text{®}} = \text{Lolai} - (\text{CCP}\% * \text{PL})}$$

Onde:

Lolai = lucro operacional líquido após os impostos;

CCP% = custo do capital próprio (em percentagem); e

PL = patrimônio líquido.

Tanto os valores do Lolai como do PL são obtidos da contabilidade financeira. A Demonstração do Resultado do Exercício fornece o Lolai (lucro operacional após os impostos) e o Balanço Patrimonial, por sua vez, fornece o valor do Patrimônio Líquido. Cabe a administração ou aos proprietários, ou aos investidores a definição do percentual desejado sobre o custo do capital próprio.

Para Frezatti (1998, p.62), o cálculo do RER é desenvolvido a partir da apuração da seguinte fórmula:

$$\boxed{(\text{RODIR} / \text{CI} - \text{CPCE}) \times \text{CI}}$$

onde:

RODIR = resultado operacional depois do imposto de renda

CI = capital investido

CPCE = custo ponderado de capital da empresa

O RODIR corresponde ao resultado apurado a partir do resultado líquido contábil após o imposto de renda e devidamente ajustado pelos valores a expurgar, tais como: despesas de juros líquidos dos efeitos do imposto de renda derivado da existência das despesas de juros; apropriações de gastos que já ocorreram no passado e que possam ter benefício futuro; e provisões cuja perspectiva de afetar o caixa seja próxima de zero.

O CI corresponde aos recursos necessários para que a organização possa desenvolver suas atividades operacionais.

Já o CPCE é composto pela ponderação dos recursos que financiam as operações da organização, tanto recursos próprios como de terceiros.

O objetivo básico de empresas que utilizam o EVA[®] é fazer com que seu valor seja cada vez maior. EHRBAR (1999, p.106) afirma que as empresas têm apenas quatro maneiras de aumentar ao máximo possível o EVA[®] para maximizar a riqueza dos acionistas:

1. Cortar custos e reduzir impostos para aumentar o NOPAT sem crescer capital. Ou seja, operar de forma mais eficiente para ganhar um maior retorno sobre o capital já investido no negócio.
2. Empreender todos os investimentos nos quais o aumento de NOPAT será maior do que o aumento de encargos de capital. Ou seja, investir em crescimento lucrativo, empreendendo todos os projetos com valor líquido presente positivo que prometam produzir um retorno sobre capital que exceda o custo de capital.
3. Retirar capital de operações quando as economias decorrentes da redução dos encargos de capital excedam qualquer redução de NOPAT. Ou seja, deixar de investir em – ou liquidar – ativos e atividades que não estejam gerando retornos iguais ao ou maiores do que o custo de capital. As grandes mudanças nesta área são a venda de ativos que valham mais para outros, mas a categoria também inclui coisas como a redução de estoques e aceleração da cobrança de contas a pagar (ambas representam investimentos de capital).
4. Estruturar as finanças da empresa de forma tal que minimizem o custo de capital, algo que reside exclusivamente nos domínios de departamento financeiro, do *CEO* (do inglês *Chief Executive Officer*) e do conselho de administração.

Caso a empresa não consiga atingir o EVA® positivo com estas quatro maneiras, significa que a ela não está cobrindo seus custos, que podem ser de mão-de-obra, custos de distribuição, custos de material ou custos de marketing.

Com este item foi demonstrada a importância do EVA® para os administradores e principalmente para os investidores. O EVA® fornece o valor que a empresa gerou e que agregará ao capital investido pelos sócios. Na sequência será visto o indicador que revela o valor de mercado agregado – MVA®

2.3.2.3 Valor de mercado agregado – MVA®

Assim como o EVA® é uma marca registrada da *Stern & Stewart*, o MVA® *Market Value Added* (MVA®) também é uma marca registrada da *Stern & Stewart*.

O EVA® é uma medida dirigida ao passado, pois é calculado sobre as informações contábeis oriundas de transações já ocorridas. O MVA® avalia o valor econômico da empresa como um todo e em relação ao potencial de resultados futuros.

De acordo com Frezatti (1998, p.62), o MVA® “corresponde à diferença entre o valor de mercado da empresa menos o capital investido”. O valor de mercado significa por quanto o mercado deseja comprar a empresa. Este valor de mercado menos o capital que os acionistas investiram na empresa resulta no MVA®.

Por seu turno Ehrbar (1999, p.35) considera que o MVA® é “a diferença entre o valor total de mercado (tanto de ações quanto de endividamento) e o capital total”. Sabendo-se que o valor de mercado são os recursos oriundos das ações da empresa, acrescido das dívidas que a mesma possui, isto é, os total dos recursos que a empresa possui para gerir sua atividade. E

o capital total refere-se ao valor atribuído pelo mercado para as ações da empresa, isto é, quanto que o mercado pagará para comprar a empresa.

No entanto, segundo Kassai, *et al.* (2000, p.197), o MVA® “é interpretado como a diferença entre o valor da empresa menos o valor de seus investimentos, a preços de mercado. É aquela parcela adicional, aquele algo mais, normalmente de difícil mensuração, e também conhecido como goodwill.”

O MVA® não é um indicador interno da empresa, serve para comparar empresas de diferentes portes, e também empresas de ramos diferentes. Visualiza a eficácia gerencial da empresa. Ehrbar (1999, p.36) cita que a fórmula do MVA® é bastante simples:

$$\boxed{\text{MVA}^{\circledR} = \text{valor de mercado} - \text{capital total}}$$

Onde:

Valor de mercado = origens de recursos, ou seja, tanto as ações quanto o endividamento.

Capital total = cotação de mercado das ações.

Afirma também que o “MVA® é a medida definitiva de criação de riqueza. Ganha de todas as outras medidas por ser a diferença entre entrada e saída de caixa – entre aquilo que investidores colocam na empresa como capital e o que poderiam receber vendendo pelo preço de mercado corrente.”

Compreende-se a partir do exposto que só as empresas que possuem ações em bolsa podem calcular o MVA®, pois há a necessidade de saber o valor da ação para identificar o valor da empresa.

KASSAI, *et al.* (2000, p.197) apresentam outra forma de a empresa calcular o seu MVA®:

$$\boxed{\text{MVA}^{\circledR} = \text{Valor da empresa} (-) \text{Valor de mercado de seus investimentos}}$$

Também nessa opção é necessário saber o quanto o mercado está disposto a pagar pela empresa. Porém, ela não precisa estar negociando suas ações no mercado, uma vez que isso pode ser realizado por meio de um laudo de avaliação da empresa.

KASSAI, *et al.* (2000, p.198) demonstram que existe outra forma de calcular o MVA®, não sendo necessária a consulta no mercado para obter a valoração da ação. Descrevem que, para a determinação do valor da empresa, o método mais apropriado é utilizar o cálculo do Fluxo de Caixa Descontado (FCD), pois considera o potencial de geração de lucros futuros. A seguir é apresentada a fórmula:

$$\text{Valor da empresa} = \frac{\text{lucro líquido}}{K_e} + \text{Passivo}$$

Onde:

Lucro líquido = lucro apurado na demonstração do resultado do exercício.

Passivo = todas as obrigações exigíveis da empresa

K_e = custo do capital próprio

No que diz respeito ao total de investimentos a preços de mercado, esta informação é obtida por meio de um trabalho de reavaliação dos itens do ativo que compõe os investimentos operacionais da empresa. Como exemplo temos o saldo de duplicatas a receber que deve ser ajustado ao valor presente; os estoques são avaliados pelo preço de reposição a vista, os imobilizados são mensurados pelo valor de realização.

Para os administradores, trata-se de um feedback importantíssimo, pois é do resultado obtido do MVA® que o gestor obterá o prestígio ou a decadência profissional. O motivo é a confiança depositada na administração para gerir os negócios empresariais. Aqueles que obtiveram um MVA® positivo continuarão em seus postos com prestígio, já os que não alcançaram eficácia no MVA® terão novas oportunidades, mas não com o mesmo prestígio.

Ehrbar (1999, p.39) enfatiza a importância do MVA® para o gestor. Cita que “o mais importante fator impulsionador de MVA®, entretanto, é a gerência. Em última análise, o que determina o destino de uma empresa não é o setor no qual se situa, mas a correção de sua estratégia e a excelência com a qual a gerência executa aquela estratégia.”

O MVA® indica para o gestor se a estratégia estabelecida para a empresa está alcançando os resultados pretendidos pelos investidores. Caso contrário, revela que a estratégia deverá ser alterada. O administrador é o responsável pela rentabilidade dos recursos aplicados na empresa.

2.3.2.4 Demonstração do valor adicionado – DVA

Laureano (2000; p.38) afirma que a DVA é “uma nova demonstração, de cunho social, que evidencia a riqueza que se cria em cada célula econômica.”

Nessa demonstração evidencia-se como a riqueza é criada e também como é distribuída para a sociedade. Através desta demonstração é possível visualizar quem são os beneficiários dessa riqueza.

Kroetz (2000 p. 40) caracteriza a DVA como a “diferença entre os recursos consumidos que a organização adquiriu de terceiros e o que ela produziu, ou seja, representa o que foi agregando de valor ao produto/serviço (riqueza gerada), dentro de seu ciclo operacional. Demonstrando, ainda, sua distribuição para empregados, governo, financiadores, acionistas/sócios etc”.

A DVA demonstra como e quanto a empresa agregou de valor nos recursos obtidos de terceiros e transformados em bens e serviços entregues a clientes. Demonstra como este valor agregado foi distribuído para o ambiente interno e externo da empresa. O ambiente interno é representado por empregados e administradores, e o ambiente externo é representado pelo governo, sindicatos, fornecedores, acionistas, instituições financeiras.

Para Luca (1998, p.32), “o valor adicionado de uma empresa representa o quanto de valor ela agrega aos insumos que adquire num determinado período e é obtido, de forma geral, pela diferença entre as vendas ou produção e o total dos insumos adquiridos de terceiros. Este valor será, ainda, igual à soma de toda a remuneração dos esforços consumidos nas atividades da empresa”.

Normalmente as empresas utilizam como base para calcular a DVA o valor total das vendas do período. Deste total são subtraídas as compras de insumos utilizados encontrando o valor agregado do produto.

Neves e Viceconti (1998, p.257) mencionam que o valor agregado “representa a riqueza criada por uma entidade num determinado período de tempo (geralmente, um ano).” É o quanto a empresa agregou ao produto ou serviço em um período social, ou um ano, ou ainda, a curto prazo. O conceito de curto prazo na contabilidade é até o término do exercício social seguinte.

No que diz respeito à relevância, Ribeiro (2000, p.11) afirma que a demonstração do valor adicionado é importante para toda a sociedade detentora dos principais recursos que uma empresa necessita, bem como para a esfera governamental.

Esta é uma informação de fundamental importância para a gestão econômica governamental regional, dado que a instalação de uma empresa consome, necessariamente, recursos públicos, por meio da implementação de infra-estrutura básica como: asfalto, rede de água e esgoto etc. ou na forma de subsídios, redução de impostos permanente ou temporária. Para avaliação de investimentos faz-se necessário identificar os benefícios que podem gerar (ou que estão gerando) frente aos recursos que consomem, de modo a se aferir as vantagens da permissão de sua instalação ou continuidade. Ou, ainda, para induzi-las a melhoria de seu comportamento social e econômico.

Quando os gestores de uma empresa procuram um local para instalar seu empreendimento fazem contatos com vários prefeitos e governadores. Nestes contatos é conveniente que se revele a demonstração do valor adicionado como fonte de informação. Os

representantes governamentais terão subsídios para verificar o valor que será agregado ao município ou ao estado com a vinda desta empresa, além de identificar como o valor gerado pela empresa será distribuído para a sociedade local.

Segundo Athar (1999, p.54), a DVA “atende a necessidades informacionais de diversos outros usuários da Contabilidade, ou seja: somente aqueles tradicionalmente conhecidos, como os investidores, os administradores, os governos, os banqueiros e os fornecedores, mas também aos consumidores dos produtos e serviços da empresa, aos empregados, enfim, à sociedade em seu todo.”

Trata-se de uma demonstração de interesse geral da sociedade. Nesta demonstração é visualizada a destinação dos recursos para a prefeitura municipal, em forma de ISS, IPTU; governo estadual, em forma de ICMS; governo federal, em forma de impostos como IPI, PIS, contribuição social, imposto de renda e outros. Além disso, mostra a quantia destinada a financiadores da empresa, como instituições financeiras, referente a juros; fornecedores, a quantia destinada a empregados, como salários diretos e indiretos; aos acionistas como a parcela dos lucros e a remuneração do capital investido; à comunidade local, como creches, asilos, entidades de assistência social e outros.

Na demonstração do valor adicionado verifica-se, em valores absolutos e em percentuais a destinação dos recursos, facilitando a compreensão da mesma e comparando-se com o valor total obtido. A DVA pode ser apresentada conforme se mostra na Figura 8.

Figura 8 – Demonstração do Valor Adicionado

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO				
EMPRESA	DESCRİÇÃO	Em milhares de reais		
		Pela legislação societária	%	Em moeda constante
1. RECEITAS				
1.1	Vendas de mercadorias, produtos e serviços			
1.2	Provisão para devedores duvidosos – Reversão/(constituição)			
1.3	Não operacionais			
2. INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (incluem os valores dos impostos – ICMS e IPI)				
2.1	Matérias-primas consumidas			
2.2	Custos das mercadorias e serviços vendidos			
2.3	Materiais, energia, serviços de terceiros e outros			
2.4	Perda/recuperação de valores ativos			
3. VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)				
4. RETENÇÕES				
4.1	Depreciação, amortização e exaustão			
5. VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)				
6. VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERENCIA				
6.1	Resultado de equivalência patrimonial			
6.2	Receitas financeiras			
7. VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)				
8. DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO				
8.1	Pessoal e encargos			
8.2	Impostos, taxas e contribuições			
8.3	Juros e aluguéis			
8.4	Juros sobre capital próprio e dividendos			
8.5	Lucros retidos/prejuízo do exercício			

FONTE: Adaptado de TINOCO (2001, p.75)

O conteúdo desta demonstração é extraído da contabilidade e, portanto, deverá ter como base o princípio contábil da competência. Esse princípio preconiza que deverão ser comparadas, em um determinado exercício ou período, todas as receitas com todas as despesas incorridas, independentemente se as receitas foram recebidas ou não, e se as despesas foram pagas ou não.

O valor adicionado bruto é encontrado pelas vendas da empresa deduzindo-se os insumos adquiridos de terceiros, como a matéria-prima, custos das mercadorias e serviços vendidos, materiais, serviços de terceiros, impostos. Para obter o valor adicionado líquido, subtrai-se o valor da depreciação, amortização e exaustão. Ao valor adicionado líquido produzido pela empresa, acrescenta-se o resultado obtido pela equivalência patrimonial e receitas financeiras.

O DVA demonstra como o valor adicionado é distribuído entre o pessoal e encargos, impostos, taxas e contribuições, juros e aluguéis, juros sobre capital próprio e dividendos aos acionistas e os lucros retidos na empresa

A demonstração do valor adicionado auxilia os usuários a interpretar melhor a situação econômico-financeira. Além desta demonstração, os usuários podem utilizar o balanço social para averiguar o comprometimento da empresa para com a sociedade.

2.3.2.5 Balanço Social - BS

O Balanço Social surge no Brasil por iniciativas individuais e por algumas iniciativas desenvolvidas por associações ou entidades não governamentais de cunho social e ambiental.

Durante as décadas de 60 e 70 ocorreram os primeiros passos para o desenvolvimento do balanço social. Em 1965 foi publicada a “Carta de Princípios do Dirigente Cristão de Empresas”. Em 1974 foi elaborado e divulgado em todo o país o Decálogo do Empresário. Em 1977 foi constituída e organizada a entidade Associação dos Dirigentes Cristãos de Empresas (ADCE) em nível nacional.

Não obstante, desde 1975, através da Lei nº 76.900, de 23/12/1975, as empresas brasileiras são obrigadas a elaborar a Relação Anual de Informações Sociais Brasileiras (Rais), constituindo-se no primeiro documento oficial brasileiro com características sociais. Esse documento é anterior a Lei nº 77.769, que foi promulgada em 12 de julho de 1977, na França, e definiu o campo de aplicação, forma de elaboração e sanções aplicáveis às empresas com mais de 299 empregados. A França é considerada como o primeiro país que, por determinação de lei, obrigou as empresas a elaborar o balanço social.

No ano de 1984 é publicado o primeiro relatório social de uma empresa brasileira. Tratava-se de uma empresa estatal: a Nitrofertil, localizada no estado da Bahia.

Em 1997, o sociólogo Herbert de Souza, mais conhecido como Betinho, e o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas IBASE lançaram uma campanha pela divulgação anual do Balanço Social das Empresas.

Luca (1998; p.13) diz que o “balanço social caracteriza-se como um instrumento de divulgação entre a empresa e a comunidade”. Afirma ainda que Balanço Social é um instrumento de medida que permite verificar a situação da empresa no campo social, registrar as realizações efetuadas neste campo e principalmente avaliar as relações ocorridas entre o resultado da empresa e a sociedade.

Dentro dessa mesma linha de raciocínio, Ribeiro (2000; p.01) enfatiza que o balanço social é o canal de comunicação da empresa para com a sociedade. Pois neste canal a empresa

informa as ações que tem tomado a favor da comunidade, demonstrando à sociedade a sua importância no contexto regional.

O Balanço Social é um instrumento de informação da empresa para a sociedade, por meio do qual a justificativa para sua existência deve ser explicada. Em síntese, esta justificativa deve provar que o seu custo-benefício é positivo, porque agrega valor à economia e à sociedade, porque respeita os direitos humanos de seus colaboradores e, ainda, porque desenvolve todo o seu processo operacional sem agredir o meio ambiente.

Para Tinoco (2001; p.14), o balanço social é um instrumento que serve de comunicação entre a empresa e a comunidade, mas também é uma ferramenta útil para os administradores gerirem melhor a empresa. Explica que o “Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários, entre estes os funcionários.”

Por sua vez Freire e Rebouças (2001; p.69) caracterizam o balanço social como uma ferramenta administrativa, pois engloba as informações da empresa com relação à sociedade, incluindo seus colaboradores, demonstra ao ambiente externo quais são as ações que a empresa executa no convívio com a comunidade. A empresa, através do *feedback* recebido dos agentes econômicos externos, pode visualizar se o caminho percorrido está correto ou é necessário fazer alterações. Neste sentido afirma que:

O balanço social pode ser considerado como um demonstrativo técnico-gerencial que engloba um conjunto de informações sociais da empresa, permitindo que os agentes econômicos visualizem suas ações em programas sociais para os empregados (salários e benefícios), entidades de classe (associações, sindicatos), governo (impostos) e cidadania (parques, praças, meio ambiente etc.).

No que concerne às informações que a empresa publica, Silva (1998; p.32) aduz que ela informa à sociedade suas ações com funcionários e com a comunidade, a criação ou redução de postos de trabalho, bem como o desenvolvimento profissional e pessoal dos respectivos colaboradores.

Balanço Social consiste num conjunto de informações relativas ao desempenho da empresa, sobretudo no campo social, ou seja, uma demonstração com finalidades distintas daquelas a que tradicionalmente serve o Balanço Patrimonial. Por meio do Balanço Social, a empresa apresenta para o público informações sobre a política social da entidade, pela publicação de informações, antes restritas aos administradores e investidores, sobre a geração de novos postos de trabalho; desenvolvimento profissional de seus colaboradores, por meio de investimentos em treinamento, formação profissional, segurança e medicina do trabalho, alimentação, transporte e assistência social; demonstração da geração e distribuição de riqueza, pelos salários, impostos e lucros, bem como a divulgação da política de proteção e preservação do meio ambiente.

Através do balanço social, a empresa comunica à comunidade os resultados oriundos da sua presença na região. Estes resultados abrangem o âmbito das pessoas, tanto de empregados, dependentes e moradores próximos à empresa; e no âmbito ambiental, flora,

fauna, recursos hídricos, poluição atmosférica, poluição sonora. O balanço social é o meio que a empresa utiliza para entrar em contato com a população e seus representantes, como, sindicatos, associações, entidades não governamentais.

Tinoco (2001; p.15) menciona que o balanço social contempla também

uma série de informações de caráter qualitativo, entre as quais as mais importantes destacam-se: informações relativas à ecologia, em que se evidenciam os esforços que as empresas vêm realizando para não afetar a fauna, a flora e a vida humana, vale dizer as relações da entidade com o meio ambiente; informações concernentes ao treinamento e à formação continuada dos trabalhadores; condições de higiene e segurança no emprego; relações profissionais; contribuições das entidades para a comunidade (adoção e educação de carentes, investimentos em atletas), explicitando a responsabilidade social e corporativa das organizações.

O balanço social representa um instrumento de gestão e de informação que procura mostrar, da forma mais clara possível, informações econômicas, ambientais e sociais do desempenho das organizações aos mais diferentes usuários, como pessoas envolvidas na geração de valor, financiadores, governos, clientes, fornecedores e comunidade.

Um modelo de Balanço Social foi proposto pelo IBASE, conforme apresentado na Figura 9. Esta proposta visa estimular que empresas com intenção de publicar as informações sociais da organização utilizem este modelo. Com isso, torna-se mais fácil a interpretação e a correlação com outras empresas, que também publicam suas ações sociais.

Figura 9 – Modelo de balanço social anual do IBASE

1) Base de Cálculo		2000			1999		
		Valor (Mil Reais)			Valor (Mil Reais)		
Receita Líquida (RL)							
Resultado Operacional (RO)							
Folha de Pagamento Bruta (FPB)							
2) Indicadores Sociais Internos		Valor (Mil R\$)	% Sobre FPB	% Sobre RL	Valor (Mil R\$)	% Sobre FPB	% Sobre RL
Alimentação							
Encargos sociais compulsórios							
Previdência privada							
Saúde							
Segurança e medicina no trabalho							
Educação							
Cultura							
Capacitação e desenvolvimento profissional							
Creches ou auxílio-creche							
Participação nos lucros ou resultados							
Outros							
Total - Indicadores Sociais Internos							
3) Indicadores Sociais Externos		Valor (Mil R\$)	% Sobre RO	% Sobre RL	Valor (Mil R\$)	% Sobre RO	% Sobre RL
Educação							
Cultura							
Saúde e saneamento							
Habitação							
Esporte							
Lazer e diversão							
Creches							
Alimentação							
Outros							
Total das Contribuições para a Sociedade							
Tributos (excluídos encargos sociais)							
Total – Indicadores Sociais Externos							
4) Indicadores Ambientais							
Relacionados com a operação da empresa							
Em Programas e/ou projetos externos							
Total dos Investimentos em Meio Ambiente							
5) Indicadores do Corpo Funcional							
Nº de empregados ao final do período							
Nº de admissões durante o período							
Nº de empregados terceirizados							
Nº de empregados acima de 45 anos							
Nº de mulheres que trabalham na empresa							
% de cargos de chefia ocupados por mulheres							
Nº de negros que trabalham na empresa							
% de cargos de chefia ocupados por negros							
Nº de empregados portadores de deficiência							
6) Informações Relevantes quanto ao Exercício da Cidadania Empresarial							
Relação entre a maior e a menor remuneração na empresa							
Número total de acidentes de trabalho							
Os projetos sociais e ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos:		<input type="checkbox"/> pela direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados	<input type="checkbox"/> pela direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados
Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos:		<input type="checkbox"/> pela direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados	<input type="checkbox"/> pela direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados
A previdência privada contempla:		<input type="checkbox"/> direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados	<input type="checkbox"/> direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados
A participação nos lucros ou resultados contempla:		<input type="checkbox"/> direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados	<input type="checkbox"/> direção	<input type="checkbox"/> direção e gerências	<input type="checkbox"/> todos os empregados
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:		<input type="checkbox"/> não são considerados	<input type="checkbox"/> são sugeridos	<input type="checkbox"/> são exigidos	<input type="checkbox"/> não são considerados	<input type="checkbox"/> são sugeridos	<input type="checkbox"/> são exigidos
Quanto à participação dos empregados em programas de trabalho voluntário, a empresa:		<input type="checkbox"/> não se envolve	<input type="checkbox"/> apóia	<input type="checkbox"/> organiza e incentiva	<input type="checkbox"/> não se envolve	<input type="checkbox"/> apóia	<input type="checkbox"/> organiza e incentiva
7) Outras Informações							

FONTE: <http://www.balancosocial.org.br/ibase.html>

O modelo IBASE, além de evidenciar a estrutura, possui instruções para o seu preenchimento. Portanto, o profissional que se interessar na elaboração do balanço social não encontrará dificuldades em fazê-lo.

Vale ressaltar que o balanço social representa a integração do capital com a comunidade. É através do balanço social que é feita a comunicação para a sociedade do que a empresa está realizando. Demonstra o interesse que o empresário possui pela comunidade e pelos seus integrantes. Através dele a comunidade compreende a situação econômica e financeira da empresa.

2.3.2.6 *Balanced scorecard BSC*

A empresa vista como um sistema faz com que o empresário esteja propenso a mudanças, ora provocadas pela própria gestão, ora provocadas pelas ameaças ou oportunidades do meio externo. A empresa engessada não sobreviverá em um mercado globalizado. O *balanced scorecard* é uma ferramenta que auxilia a gestão na análise do meio externo e no meio interno.

Kaplan e Norton (1997, p.19) relatam que o *Balanced Scorecard* é “um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia. Sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, ele incorpora os vetores do desempenho financeiro futuro. Esses vetores, que abrangem as perspectivas do cliente, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento, nascem de um esforço consciente e rigoroso de tradução da estratégia organizacional em objetivos e medidas tangíveis.”

Pessoa (2000, p.164) define o *Balanced Scorecard* como um “sistema de gestão que permite aos executivos traduzir os objetivos estratégicos de uma empresa em um conjunto coerente de medidas de desempenho inseridas em quatro perspectivas diferentes, em que as medidas financeiras tradicionais são complementadas por indicadores relativos a clientes, processos internos, aprendizado e crescimento.”

A performance do modelo está na correta aplicação do modelo. Para que o *balanced scorecard* produza os efeitos esperados, inicialmente os gestores deverão compreender o modelo e fazer, para que depois a empresa, como um todo, adote-o como referência, criando no ambiente empresa um pacto a favor da sua utilização e compreensão.

As empresas, de acordo com Kaplan e Norton (1997, p.20), utilizam o *Balanced Scorecard* para:

- a) esclarecer e obter consenso em relação à estratégia;
- b) comunicar a estratégia a toda a empresa;
- c) alinhar as metas departamentais e pessoais à estratégia;
- d) associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo e orçamentos anuais;
- e) identificar e alinhar as iniciativas estratégicas;
- f) realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas;
- g) obter o *feedback* para aprofundar o conhecimento da estratégia e aperfeiçoá-la.

A partir do momento da implantação do modelo, o *balanced scorecard* torna-se a base para o gerenciamento da empresa. Mas antes da implantação, alguns cuidados devem ser observados. Para Mccunn, *apud* Pessoa (2000, p.160), o *Balanced Scorecard*, para ser bem sucedido, deve atender aos dez mandamentos de implementação. Os dez mandamentos estão descritos na Figura 10.

Figura 10 – Dez mandamentos de implementação do *Balanced Scorecard*

FAÇA...	EM OUTRAS PALAVRAS...
<ul style="list-style-type: none"> • Use o <i>scorecard</i> como uma ferramenta de implementação para objetivos estratégicos; • Assegure que os objetivos estratégicos estão definidos antes da implementação do <i>scorecard</i>; • Assegure que um alto dirigente (não-financeiro) patrocine (ou apóie) o <i>scorecard</i> e que relevantes gerentes de linha estejam comprometidos com o projeto; • Implemente piloto antes de introduzir o novo <i>scorecard</i>; • Proceda a uma revisão da situação inicial de cada unidade de negócio antes de implementar o <i>scorecard</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ele pode ser o veículo ideal para permear a estratégia da corporação através de toda a organização; • Não invente a estratégia ao longo do processo, ou o <i>scorecard</i> vai levar a comportamentos errados; • O <i>scorecard</i> é muito grande para ser outra coisa que não seja prioridade máxima, ou seja, ele não pode nunca ficar entregue aos contadores; • Ele (o projeto piloto) contribui com valores, lições e evita grandes erros; • Isto minimiza o risco de ir em frente em circunstâncias desfavoráveis e possibilita adequar o projeto para atender às necessidades de uma organização.
NÃO FAÇA...	EM OUTRAS PALAVRAS...
<ul style="list-style-type: none"> • Use o <i>scorecard</i> para obter mais um controle de cima para baixo; • Tente padronizar o projeto. O <i>scorecard</i> precisa ser feito sob medida; • Subestime a necessidade do treinamento e comunicação para usar o <i>scorecard</i>; • Busque complexidade ou lute por perfeição; • Subestime a carga extra de trabalho administrativo e custo de periódicos relatórios do <i>scorecard</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • As pessoas vão se rebelar; • Os imperativos estratégicos de sua companhia são únicos; • Um <i>scorecard</i> padronizado (“comprado pronto”) não se ajustará; • Não seja enganado pela simplicidade da idéia – você terá que lidar com grandes mudanças provocadas pelo <i>scorecard</i>; • Evite paralisia por excesso de análise, reunir informações consome mais tempo que você pode imaginar.

FONTE: MCCUNN, *apud* PESSOA (2000, p.160).

Estes dez mandamentos na realidade são a conscientização dos envolvidos na implementação de um novo modelo de gestão dentro da empresa, isto é, do *balanced scorecard*.

Para a implantação deste modelo, é fundamental a adesão de todas as pessoas da organização. O *balanced scorecard* é um modelo que abrange tanto o ambiente interno, como o externo da empresa. É por esta razão que as pessoas, que fazem parte do ambiente interno, devem adotar o modelo como referência para a sua aplicação no dia-a-dia na gestão empresarial.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p.49-152), a elaboração do *Balanced Scorecard* parte de quatro perspectivas básicas: perspectiva financeira, perspectiva dos clientes, perspectiva dos processos internos da empresa e perspectiva de aprendizado e crescimento. A seguir tem-se a descrição das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*.

a) Perspectiva financeira:

Os vetores da perspectiva financeira serão condicionados pelo setor de mercado, o ambiente competitivo e a estratégia da unidade de negócios. Todos os objetivos e medidas das outras perspectivas do *scorecard* deverão estar associados à consecução de um ou mais objetivos na perspectiva financeira. A relação com os objetivos financeiros reconhece explicitamente que a meta de longo prazo da empresa é gerar retornos financeiros para os investidores, e que todos os programas, estratégias e iniciativas devem permitir que a unidade de negócios alcance seus objetivos financeiros.

Os principais temas estratégicos para a perspectiva financeira são o crescimento e *mix* de receita (que engloba novos produtos, novas aplicações, novos clientes e mercados, novas relações, novo *mix* de produtos e serviços e nova estratégia de preços); redução de custo/melhoria de produtividade (que envolve o aumento da produtividade da receita, redução dos custos unitários, melhoria do *mix* de canais e a redução das despesas operacionais); e a utilização dos ativos e estratégias de investimentos (que envolve o ciclo de caixa e a melhoria da utilização dos ativos).

b) Perspectiva dos clientes:

Na perspectiva clientes do *balanced scorecard*, as empresas identificam os segmentos de clientes e mercado nos quais desejam competir. O grupo de medidas que identifica esta perspectiva é: participação de mercado e de conta; retenção de clientes; captação de clientes; satisfação de clientes e a lucratividade de clientes.

Posteriormente a esta identificação, os administradores têm idéia do mercado onde atuam e conhecem os seus clientes. Com essas medidas é possível estabelecer metas e objetivos logísticos de marketing e desenvolvimento de produtos e serviços.

Através do *balanced scorecard*, a alta administração pode identificar o que os clientes dos segmentos-alvo valorizam e escolher a proposta de valor a ser oferecida aos seus clientes. Estes valores podem ser os atributos dos produtos e serviços, ou o relacionamento da empresa com os clientes e a imagem e reputação da empresa para com os clientes.

c) Perspectiva dos processos internos da empresa:

Na perspectiva dos processos internos, os administradores identificam os processos críticos em que devem buscar a melhoria, a fim de atender aos objetivos dos acionistas e de segmentos específicos de clientes. Esta perspectiva é subdividida em três processos: a) o processo de inovação, que demonstra medidas para a pesquisa básica e aplicada, bem como medidas para o desenvolvimento de produtos; b) o processo de operações; e c) processo de serviços pós-venda.

O processo de inovação identifica as características dos segmentos de mercado que a empresa deseja atender com seus futuros produtos e serviços e depois projetar e desenvolver produtos e serviços que satisfaçam a esses segmentos específicos. Nesse processo identifica-se o percentual de vendas de novos produtos, o percentual de vendas de produtos próprios, o número de novos produtos lançados *versus* a concorrência e o número de novos produtos lançados *versus* o plano, bem como projetar o tempo requerido para que as vendas recuperem o investimento. Podem ser incluídos indicadores para avaliar o tamanho e as oportunidades do mercado, para a projeção de preços de novos produtos e para a abertura de nichos em mercados ainda não explorados. Na fase de desenvolvimento dos novos produtos podem incluir indicadores dos tempos de espera, tempos de ciclo.

O processo de operações identifica as características de custo, qualidade, tempo e desempenho que permitem oferecer produtos e serviços de qualidade superior à de seus clientes atuais. Empresas podem utilizar indicadores de avaliação comparando os planos ou a concorrência em áreas como precisão, velocidade, margem de lucro, consumo de energia ou índice de nacionalização.

O processo de serviço pós-venda permite que as empresas ofereçam aspectos importantes de serviços após a entrega do produto ou a prestação do serviço ao cliente. Esse processo indica, por exemplo, o número de chamados, os tempos de resposta, os custos dos

recursos utilizados, indica os dias de atraso na cobrança, os volumes de inventário, o volume de desperdícios, os indicadores de poluição ambiental.

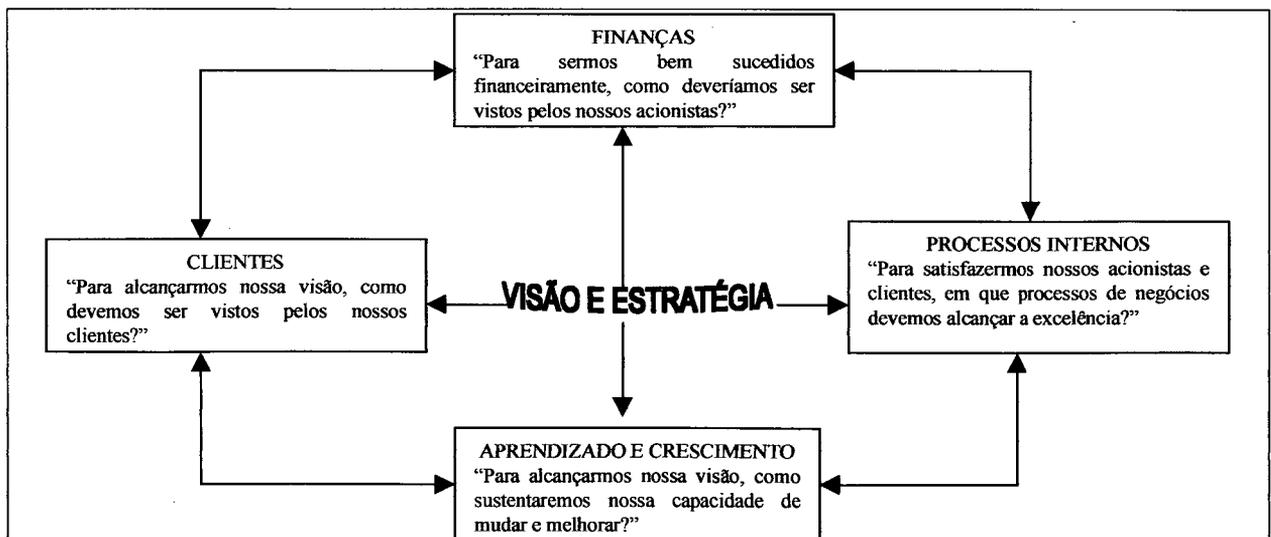
d) Perspectiva do aprendizado e crescimento:

Esta perspectiva demonstra os objetivos e medidas para orientar o aprendizado e crescimento organizacional. As metas estabelecidas nas três perspectivas anteriores (financeira, do cliente e dos processos internos) demonstram onde a empresa deve se destacar para obter êxito em sua atividade. As metas da perspectiva do aprendizado e crescimento demonstram a infra-estrutura que possibilita a consecução de objetivos ambiciosos nas outras três perspectivas.

A perspectiva do aprendizado e crescimento é subdividida em três categorias distintas: a) capacidade dos funcionários (satisfação, retenção e produtividade); b) capacidade dos sistemas de informação (principalmente informações sobre os clientes, sobre os processos internos e as conseqüências financeiras de suas decisões); c) motivação, *empowerment* e alinhamento (motivar o quadro funcional a agir no melhor interesse da empresa, e delegar a cada elemento do quadro funcional a liberdade para decidir ou agir).

O *Balanced Scorecard* reúne as perspectivas mencionadas, considerando as estratégias que estão sendo utilizadas, as que estão em desenvolvimento e as estratégias futuras. Com estas quatro perspectivas o *balanced scorecard* torna-se um importante aliado dos gestores na tomada de decisões. Essas quatro perspectivas formam a estrutura do *Balanced Scorecard*, que está representado na Figura 11.

Figura 11 – As quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*



FONTE: Adaptado de KAPLAN e NORTON (1997, p.76).

A partir da visão e da estratégia da empresa, objetivos e indicadores são estabelecidos para cada uma das quatro perspectivas. Há um equilíbrio entre os indicadores externos voltados para os acionistas e clientes e os indicadores internos que são representados pelos processos internos e o aprendizado e crescimento.

Conforme Kaplan e Norton (1997, p.169), cada uma das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* pode exigir de quatro a sete medidas distintas, por isso as empresas freqüentemente possuem *scorecards* com até 25 indicadores. Estas medidas deverão estar relacionadas com as outras, pois, o objetivo do *Balanced Scorecard* é mostrar a saúde da empresa e sua perspectiva futura.

O *balanced scorecard* e os demais relatórios contábeis-gerenciais, juntamente com os relatórios contábeis-legais subsidiam de informações os gestores da empresa para a obtenção do êxito pretendido pelos investidores. Os administradores utilizam os controles estratégicos e operacionais de gestão para elaborar planos para alcançar os objetivos propostos.

2.4 CONTROLES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS DE GESTÃO

Para ACKOFF (1975, p.78) controlar “é avaliar as decisões, inclusive aquelas de não fazer nada, desde que tenham sido implantadas.”

Welsch (1981, p.43) define o controle “como sendo simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos. O controle pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos objetivos, planos, políticas e padrões aos administradores responsáveis pela sua realização. Conseqüentemente, o controle, para ser eficaz, deve necessariamente basear-se no planejamento administrativo.”

Para Campiglia e Campiglia (1993, p.11), o controle da gestão “deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado.”

Gomes e Salas (2001, p.22), afirmam que o

controle, seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem de forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes. Para alcançar estes objetivos, a administração se assegura de obter informação e influenciar o comportamento das pessoas para atuar sobre as variáveis internas e externas de que depende o funcionamento da organização.

2.4.1 O sistema de Planejamento e Controle Das Estratégias

Beuren (2000 p.77) explicita que o “processo de gestão precisa estar consubstanciado com sistemas de avaliação de desempenho da operacionalização da estratégia da empresa, ou seja, deve haver monitoramento e reavaliação das operações diárias da empresa, a fim de garantir sincronismo entre a definição e a execução da estratégia”.

A realização do controle pressupõe a existência dos planos e a sua respectiva utilização. Assim, inicialmente é abordado o planejamento estratégico, em que são traçados os planos de longo prazo, posteriormente o planejamento operacional que são os planos de curto prazo. O sistema orçamentário é evidenciado na seqüência, pois permite uma visão entre o previsto e o realizado.

2.4.1.1 Planejamento estratégico

Ackoff (1974, p.02-03) menciona que planejamento é algo que fazemos antes de agir. É um processo que envolve tomada e avaliação de cada decisão de um conjunto de decisões inter-relacionadas, antes que seja necessário agir, numa situação na qual se acredita que, a menos que se faça alguma coisa, um estado futuro desejado não deverá ocorrer e que, se tomar as atitudes apropriadas, pode-se aumentar a probabilidade de um resultado favorável.

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

Conseqüentemente, o administrador, diante de varias alternativas possíveis, através do planejamento faz a opção por aquela que entende ser a melhor para a empresa, além de definir como será a maneira de chegar ao resultado almejado.

Kotler (1999, p.206) afirma que

processo de planejamento pode ser mais importante que os planos que deles surgem. A ocasião de planejamento requer que os gerentes destinem tempo a pensar sobre o que já aconteceu, o que está acontecendo e o que pode acontecer. Eles devem estabelecer por consenso entre eles metas que precisam ser comunicadas a todos. O progresso em direção a elas tem que ser medido. Ações corretivas precisam ser tomadas quando as metas não estão sendo alcançadas. Portanto, o planejamento acaba sendo uma parte intrínseca da administração eficiente.

O planejamento se dá em dois níveis distintos, mas entrelaçados: o planejamento estratégico e o planejamento operacional. Para Nakagawa (1993,p.51), o planejamento estratégico “é um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente e se inicia, muitas vezes, com a avaliação da situação atual da empresa comparada com desempenhos passados, fazendo-se a partir daí projeções que levam em conta cenários alternativos mais prováveis no futuro.”

O planejamento estratégico destina-se tanto à formulação dos objetivos quanto à escolha dos meios para atingi-los. Ele orienta os gestores para os objetivos desejados e os meios para atingi-los.

Sanvicente e Santos (1995, p.18) mencionam que “no planejamento estratégico, as decisões a serem tomadas dizem respeito principalmente a problemas externos da empresa, mais comumente às linhas de produtos e serviços e aos mercados atendidos. Um programa de diversificação de produtos ou mercados é sempre uma atividade de ordem estratégica, e como tal da maior importância para a empresa.”

Sob este ângulo, a empresa procura visualizar o mercado e os produtos e serviços que este mercado necessitará. Com este cenário, a empresa procurará desenvolver produtos e serviços que atendam as necessidades dos clientes.

Os administradores necessitam prever acontecimentos que trarão benefícios (lucros) para a empresa. No planejamento estratégico utilizarão o sistema de informação da empresa, que abrange tanto o ambiente interno como o externo, para criar um cenário futuro. E com base neste cenário futuro estabelecer objetivos e metas.

Estruturado o planejamento estratégico com os seus objetivos e metas, cabe ao gestor estabelecer o planejamento operacional para efetivamente alcançar o que foi designado no plano estratégico.

2.4.1.2 Planejamento operacional

O planejamento operacional diz como atingir um objetivo estabelecido no planejamento estratégico. Normalmente o planejamento operacional é considerado de curto prazo. Neste sentido, Vidigal Junior, *et al.* (1995 p.86) asseveram que

tem por objetivo prever seqüencialmente as atividades que devem ser desenvolvidas no processo operacional, o consumo de recursos envolvidos e os prazos de execução. Orienta a execução das atividades e serve como parâmetro para correção de desvios. Materializa-se, geralmente, no orçamento da empresa, o qual deve ser elaborado na mesma base conceitual que a contabilidade gerencial, permitindo assim a avaliação e o controle.

O planejamento operacional é necessário em uma organização para atender o objetivo comum que é o lucro. O sistema empresa é composto por vários subsistemas que necessitam de um planejamento operacional para que suas ações sejam reguladas e que todos obtenham êxito em suas atividades, fazendo com que o sistema empresa, como um todo, seja beneficiado.

Sanvicente e Santos (1995, p.18) definem o planejamento operacional como aquele em que as atividades previstas buscam a utilização dos recursos da empresa da maneira mais eficiente possível em dado período.

Os gestores devem elaborar o plano operacional visando à obtenção do resultado previsto, utilizando os recursos que a empresa possui de modo racional. É a forma de utilizar os recursos escassos que a empresa possui para atingir os objetivos estabelecidos no planejamento estratégico.

Nakagawa (1993 p.52) explica que o “planejamento operacional define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional na busca de um equilíbrio estacionário das interações dinâmicas que ocorrem em nível de seus subsistemas interno.”

O plano operacional é o resultado advindo dos diversos níveis organizacionais da empresa e tem por objetivo atender os resultados esperados pelas unidades organizacionais. Essas unidades apresentam os respectivos resultados que confrontados com os previstos, modificam ou não o planejamento estratégico e o operacional.

A empresa de posse do planejamento estratégico juntamente com o planejamento operacional parte para a elaboração do sistema orçamentário que trará informações pertinentes à comercialização, à produção e à manutenção da atividade empresarial.

2.4.1.3 Sistema orçamentário

No processo de planejamento, o sistema orçamentário é uma parte fundamental. Tem como objetivo principal produzir uma maior eficiência das diferentes atividades empresariais, a partir dos recursos necessários e disponíveis.

Rissardi e Beuren (1999, p.41-48) explicam que “o orçamento empresarial consiste, essencialmente, de um plano de trabalho coordenado, e do controle desse plano. Com base em informações disponíveis no momento da sua elaboração, previsões são desenvolvidas. A partir delas, alternativas de ação são construídas, analisadas e julgadas comparativamente, a fim de dar suporte ao processo de gestão”.

O sistema orçamentário é um dos instrumentos que o administrador utiliza para gerir melhor a empresa sob sua responsabilidade. É através desse sistema que o gestor acompanha os objetivos e as metas da empresa. Utilizando-se do sistema orçamentário, pode definir as receitas, as despesas, os custos e o resultado da empresa.

O sistema orçamentário é definido por Tung (1983, p.28) como

uma atividade econômico-financeira que parte da determinação e da análise dos eventos relevantes do passado e das condições empresariais presentes (em termos externos, avaliando a situação geral dos negócios; em termos internos, relacionando, detalhadamente, a receita das vendas e os custos e despesas correspondentes), para realizar uma projeção das possibilidades futuras de desempenho da empresa como um todo. O orçamento gera um plano de operações que envolvem a determinação de um objetivo a ser alcançado e a alocação coordenada e lógica de recursos e meios adequados à realização deste objetivo em um período determinado de operação.

O sistema orçamentário abrange informações do ambiente externo da empresa, e também do interno. Essas informações correspondem ao passado e presente, vislumbrando perspectivas esperadas para o futuro, condensando todas estas informações em um relatório.

Nakagawa (1993, p.66) menciona que o “sistema de orçamentos pode ser descrito como o modelo de mensuração que avalia e demonstra, sob um formato contábil, as projeções de desempenhos econômicos e financeiros periódicos de uma empresa como um todo e das unidades que a compõem, que deveriam resultar da execução dos planos de ação por ela aprovados.”

O sistema orçamentário é visualizado através de um relatório, onde são apontadas as perspectivas de receitas, de custos e despesas. Este relatório identifica também a obtenção do resultado da empresa no período projetado.

Zdanowicz (1989; p.17) afirma que “o orçamento se caracteriza por ser um instrumento de ação, elemento motor que auxilia a orientar o processo de tomada de decisão da empresa”. Explica que o sistema orçamentário é composto de três partes basicamente:

a) previsão orçamentária:

É neste momento, com a participação de todos os colaboradores da empresa, que é elaborado o orçamento da entidade que pode ser mensal, semestral, anual, bienal, quinquenal. As empresas iniciam a elaboração do orçamento pelo orçamento de vendas, passando para o

orçamento de custos, compras de matéria-prima, orçamento de despesas operacionais, orçamento de caixa, orçamento de capital, concluindo com a elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial projetados;

b) controle orçamentário:

Através do controle orçamentário, o administrador poderá certificar-se de que os objetivos e as metas traçados anteriormente estão sendo executados. O controle é efetuado através dos relatórios contábeis-gerenciais, onde é possível visualizar a quantidade vendida de bens e serviços, os respectivos custos e despesas. Caso ocorra distorção relevante, é necessário rever os objetivos e as metas. As distorções ocorrem quando ações externas ou internas à empresa têm influência relevante. Com essas modificações é necessário alterar o orçamento elaborado.

c) análise de resultados:

Com o orçamento e com os relatórios contábeis-gerenciais é possível identificar os objetivos e as metas alcançadas, identificando as diferenças encontradas entre o realizado e o executado, bem como os locais da empresa onde ocorrem problemas que devem ser saneados.

No que concerne ao controle orçamentário, Sanvicente e Santos (1995, p.207) esclarecem que pode ser efetuado numa empresa, na sua missão específica de permitir, mediante a comparação entre o desempenho efetivamente atingido e o que tiver sido planejado, a verificação da maneira pela qual os objetivos e as metas da empresa e de suas unidades estão sendo alcançadas ou deixando de ser cumpridos.

O sistema orçamentário auxilia a administração na comparação dos resultados obtidos com aqueles anteriormente planejados. É através dele que os gestores poderão verificar onde estão os erros e acertos, fazendo as correções necessárias para que os objetivos da empresa sejam alcançados.

2.4.2 O Sistema de Custos

O sistema de custos auxilia o administrador na tomada de decisões. Propicia ao administrador conhecer os custos de fabricação dos produtos, o que é importante para formar o preço de venda, bem como de outras divisões necessárias nas organizações.

Kaplan e Cooper (1998, p.13) explicitam que as empresas necessitam de sistemas de custos para atender a três funções principais:

a) Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros:

Através do sistema de custos, o gestor da empresa obterá o conhecimento da valorização do estoque. Também saberá quanto custa o produto que está sendo vendido ou quanto custa para a empresa o serviço que está sendo prestado ao cliente.

b) Estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes:

A partir da obtenção do custo dos bens ou serviços prestados, o gestor saberá quanto incorre em custos e quanto necessita incorrer em custos para manter a empresa em atividade. O gestor consegue identificar a proporção do custo em relação às receitas.

c) Oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores:

O sistema de custos demonstra, através dos relatórios econômicos e financeiros, a situação do processo de produção dos bens e prestação de serviços. É possível visualizar os custos durante todo o processo de produção.

Dentro do sistema empresa, o sistema de custos propicia ao gestor informações relevantes para que ele altere os planos estratégicos e operacionais, bem como, subsidiar o sistema orçamentário empresarial.

Drucker (1998, p.10) menciona que “o controle de custos eficaz requer uma concentração semelhante de trabalho e esforços nas poucas áreas em que melhoras no desempenho de custos terão impacto importante no desempenho e nos resultados da empresa, isto é, nas áreas em que um aumento de eficiência relativamente pequeno irá produzir um grande aumento de eficácia econômica”.

Através dos controles de custo, a empresa poderá descobrir desperdícios que elevam o custo dos bens ou dos serviços prestados. Reconhecendo estes desperdícios é possível tornar o produto mais competitivo, sem implicar em um aumento concomitante de preço.

Existem vários sistemas de custos que, de acordo com a necessidade, a empresa poderá utilizar. A seguir serão descritos alguns sistemas de custos encontrados na literatura.

2.4.2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é uma metodologia de apropriação dos custos diretos e indiretos de fabricação aos produtos. A forma de ratear os custos indiretos de fabricação é baseada no conhecimento do processo.

Conforme Perez Junior *et al.* (2001, p.63), o custeio por absorção é o resultado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, sendo o custeio adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal, no Brasil. O modelo é “derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20 conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). Pelo método RKW, todos os gastos do período (custos e despesas) eram apropriados à produção por meio das técnicas de rateio”.

De acordo com o método do custeio por absorção no processo de produção, a empresa possui dois tipos de custos, os diretos e os indiretos. Os custos diretos são apropriados diretamente aos produtos, pois é possível visualizar a quantidade e o valor do custo direto que será agregado ao produto. Já com os custos indiretos, não há esta possibilidade de apropriação. É necessário fazer um rateio, e o valor obtido por esse rateio será atribuído ao produto.

2.4.2.2 Custeio variável ou custeio direto

O custeio variável é uma metodologia de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custos de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

Conforme Maher (2001, p.360), o custeio variável é o sistema de contabilização de custos em que apenas os custos variáveis de produção são atribuídos aos produtos.

Leone (2000, p. 322) descreve como são apropriados os custos no custeio variável.

Fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período.

O critério de custeio variável não é aceito pela Lei das Sociedades Anônimas e nem pelo Regulamento do Imposto de Renda.

A diferença básica entre o custeio por absorção e o custeio variável é que neste custo apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos, enquanto que os custos fixos são considerados como custos da estrutura organizacional, não atribuíveis aos produtos, evitando assim o rateio. No custeio por absorção, todos os custos de produção, fixos e variáveis, são atribuídos às unidades produzidas.

2.4.2.3 Custeio padrão

O custeio-padrão é a verificação de padrões no local da produção ou em laboratório para determinar o custo de cada produto. Esse custo será o padrão para os demais produtos fabricados na empresa. O custo-padrão serve para estipular o preço de venda e também para fins de comparação com o custo real do produto, identificando se o processo fabril possui eficiência ou não.

Perez Júnior et al.(2001; p.154) conceituam o custo-padrão ou *standard* como “aquele determinado, *a priori*, como sendo o custo normal de um produto. É elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão-de-obra etc. De qualquer forma, é um custo possível de ser alcançado”.

No estabelecimento do custo-padrão deverão ser consideradas as dificuldades que poderão existir no processo de fabricação. Estas dificuldades muitas vezes decorrem da falta de qualidade da matéria-prima e da mão-de-obra, falta de energia elétrica ou ociosidade.

Iudícibus (1998, p.204) menciona que o custo-padrão, “além de ser baseado em previsões e metas, é consubstanciado em padrões ou *standards* técnicos algo mais detalhados que as previsões orçamentárias e, acima de tudo, o custo-padrão é, concomitantemente a sua finalidade de planejamento, um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações.”

Através do custo-padrão é possível a elaboração do sistema orçamentário, que é a previsão dos custos que a empresa terá na fabricação dos produtos. Posteriormente, pode-se fazer a comparação dos gastos previstos com os que foram efetivamente realizados.

Na determinação do custo-padrão cabe à área da contabilidade de custos a informação monetária dos custos das matérias-primas, salários e encargos da mão-de-obra direta e indireta, o aluguel dos prédios e máquinas, seguros, a depreciação das máquinas e edificações e o valor do consumo de água, energia elétrica e outros.

Por sua vez, cabe à área de engenharia de produção a quantidade necessária para a produção dos produtos pela empresa, como consumo de matérias-primas e demais materiais por unidade produzida, quantidade de horas de mão-de-obra, quantidade de horas-máquinas, nível de desperdícios, e espaço físico a ser ocupado, tanto na produção quanto na estocagem dos produtos, além de qualificar a mão-de-obra necessária no processo produtivo.

Cada uma destas áreas tem a sua respectiva responsabilidade; a interação de ambas resulta o custo-padrão.

2.4.2.4 Custeio baseado em atividades - ABC

O custeio baseado em atividades (*ABC – activity based costing*) procura identificar o custo de cada atividade, bem como evidenciar as atividades que não agregam valor ou adicionam pouco valor aos produtos.

Nakagawa (1995, p.29) explica que o ABC “é um novo método de análise de custos, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços.”

Para Maher (2001, p.280) o ABC “é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos.” Complementa, descrevendo o que é uma atividade: “é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. E por fim conclui que o ABC “baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos.”

Maher (2001, p. 281) aduz que o custeio baseado em atividades fornece melhores informações, mas exige mais trabalho administrativo do que os sistemas de custos tradicionais. O custeio ABC é possível graças ao avanço da tecnologia de informação, pois há um grande número de dados que são trabalhados para a obtenção dos custos.

Nakagawa (1995 p.30) assegura que o ABC “tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que eles, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos).

Kaplan e Cooper (1998, p.16) afirmam que o modelo ABC “informa quando determinados produtos, serviços e clientes parecem ser altamente rentáveis.” Complementam

que “essa informação pode ser usada por especialistas em marketing e vendas para explorar a possibilidade de expansão da demanda desses produtos, serviços e clientes altamente lucrativos, a fim de gerar receita progressiva que supere seus custos progressivos.”

Leone (2000, p.257) descreve o critério que o ABC utiliza para alocar os custos e as despesas indiretas às atividades. “As bases de rateio, em todos os critérios de custeamento, têm a mesma natureza. Elas devem representar o uso que as atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indiretos ou comuns.”

Souza e Clemente *apud* Mota e Escrivão Filho (2001, p.6) esclarecem que o ABC é “indicado para empresas cujos custos indiretos representam parcela significativa dos seus custos industriais totais; que tenham um processo produtivo complexo; que trabalhem com clientela diversificada”.

O ABC é um método de custeio que necessita basicamente da tecnologia da informação para produzir resultados positivos. Caracteriza-se por alocar todos os custos indiretos que a empresa possui. Nas empresas atuais, o maior volume de dispêndio na produção não são mais os custos diretos e sim os custos indiretos, fazendo com isso o sucesso que o ABC tem nestas empresas.

2.4.2.5 Custeio por unidades de esforço de produção - UEPs

O Custeio por unidades de esforço de produção permite medir produções diversificadas com um só número.

Allora e Gantzel (1996, p.53) descrevem a UEP como um sistema “que mede, num determinado momento, todos os esforços de produção em dinheiro, e calcula as relações entre eles. Feito isto, o dinheiro é abandonado, e o sistema opera sobre as relações, que assumem a denominação de UP ou Unidades de Produção”.

O método do custeio por unidade de esforço de produção está baseado em três princípios teóricos que são mencionados por Allora e Gantzel (1996, p.56):

a) **Constância das relações:**

Quaisquer que sejam as variações dos preços unitários, os esforços de produção desenvolvidos pelas operações elementares de trabalho, numa fábrica, são interligados entre si, pelas relações constantes no tempo.

b) Estratificações:

O grau de exatidão dos resultados é essencialmente dependente do grau de diferenciação de cada nova estratificação de despesas em relação às precedentes.

c) Valor agregado (rotações):

O lucro é a parcela de dinheiro a mais que a empresa obtém, vendendo o seu trabalho (mais valia), ou seja, a soma dos esforços de produção dispendidos para transformar as matérias-primas em produtos acabados.

Allora e Allora (1995, p.14) aduzem que não se trata de uma simples questão de melhorar os controles industriais, mas de substituir os critérios antigos da própria gestão.

Com a implantação da UP, os gestores das empresas terão melhor orientação com relação às fabricações que apresentam maior margem de lucro por unidade de esforço de produção.

A utilização do custeio por unidades de esforço de produção - UEPs é predominantemente industrial, pois trata dos custos que incorrem nos processos de produção.

2.4.2.6 Sistema de informação de gestão econômica - GECON

O sistema de informação de gestão econômica – GECON é um modelo voltado à gestão de empresas, desenvolvido no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo e patrocinado pela FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

O GECON é definido por Catelli, Guerreiro e Santos (1996; p. 54) como sendo “um modelo gerencial de administração por resultados econômicos”. Os autores reconhecem que a empresa não sofre descontinuidade e por esta razão a única maneira de sobreviver no mercado é tendo lucro. O resultado negativo sucessivamente levará a empresa encerrar as atividades. Este modelo visa informar aos gestores os resultados para que possam extrair lucratividade máxima para a empresa.

Catelli, Guerreiro e Santos (1996; p. 54) explicam que é um modelo que “incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de um enfoque holístico e sistêmico objetivando a eficácia empresarial”. O GECON contempla desde o sistema de custos da empresa até o modelo de decisões dentro de uma entidade. Complementam que ele compreende “basicamente os seguintes elementos integrados: um modelo de gestão, um sistema de gestão,

um modelo de decisão, um modelo de mensuração e um modelo de informação, apoiados por um sistema de informações para avaliação econômico-financeira”.

Santos (2000, p.5) aduz a interação do Gecon com a empresa:

os conceitos de gestão econômica são distribuídos e incorporados culturalmente para decisão e ação, em todas as áreas de responsabilidade da empresa, dentro de uma visão de parceria, co-participação, coresponsabilidade e *accountability*, caracterizando portanto, uma controladoria virtual, com atuação à distância dentro de um conjunto único e integrado de conhecimentos.

O GECON analisa a rentabilidade da empresa como um todo. Mas para obter sucesso na análise global é necessário conhecer cada parte da empresa, verificando a sua respectiva rentabilidade. Catelli, Guerreiro e Santos (1996; p. 54) afirmam que “a otimização do todo (a empresa) depende da otimização das partes (áreas de responsabilidades, departamentos, atividades, eventos e transações)”.

Neste sentido, Catelli, Guerreiro e Santos (1996; p. 54) citam que o GECON é

um modelo que identifica, mensura e reporta os resultados das atividades (receitas menos custos) nas respectivas áreas de responsabilidade, segregando os resultados operacionais dos financeiros, apurando as margens de contribuição e reconhecendo que o valor econômico de uma entidade aumenta ou diminui à medida que o mercado atribui um maior ou menor valor para os ativos que ela possui.

O GECON atribui a cada gestor o papel de dono de sua área, como se esta fosse uma empresa menor dentro da empresa, cabendo-lhe, dentro do princípio da controlabilidade, a gestão operacional e as gestões econômica, financeira e patrimonial decorrentes. Como a soma dos resultados ótimos das partes (eventos, atividades e departamentos) não resultam necessariamente no lucro ótimo da empresa, fica para a Controladoria a missão de interagir e dar o apoio requerido às áreas operacionais neste sentido. Através desse sistema as áreas são tratadas como centros de investimentos e áreas de negócio, num contexto em que as relações cliente-fornecedor são evidenciadas num ambiente de legítima parceria, motivando os gestores a adoção de posturas empreendedoras.

Cornachione Júnior (2001, p.57) escreve que o sucesso do Gecon é fruto de que todos os dirigentes estão intencionados em buscar seu objetivo continuamente, motivados pelas condições que o modelo oferece

a representação desse sucesso é altamente complexa, graças ao fato de estarem envolvidas entidades tangíveis e intangíveis. Logo, o modelo Gecon assume o lucro como a variável que reúne as melhores condições de servir como indicador da eficácia da empresa. Portanto, o Gecon é reconhecido como modelo de gestão por resultados, apregoando o lucro, adequadamente mensurado (resultado econômico), como variável fundamental e merecedora de atenção para a orientação da gestão.

O Gecon é um modelo gerencial completo voltado ao resultado de empresas, envolvendo desde o sistema institucional, sistema de gestão, sistema organizacional, sistema

sócio-político-psico-cultural, sistema físico-operacional até o sistema de informações com o retrato de seus modelos de decisão e informação dos eventos.

2.4.3 Controles Físico-Operacionais

O controle é a avaliação das decisões depois que elas foram implantadas. Envolve a previsão do resultado de uma decisão, compara-o com o resultado real, a fim de que o gestor possa tomar uma medida corretiva quando há um desvio.

Oliveira (2001, p.427) define controle como uma função

do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

Paiva e Horta (2000, p.15) aduzem que a atividade operacional para ser realizada consome recursos e geram sempre algum tipo de benefício na forma de produtos e serviços e podem ser associados a valores econômicos (custos dos recursos e receitas dos produtos e serviços).

Os sistemas de informações têm como objetivo auxiliar os departamentos e atividades a executarem suas funções operacionais (compras, estocagem, produção, vendas, faturamento, recebimentos, pagamentos, qualidade, manutenção, planejamento e controle de produção etc).

Ackoff (1975, p.78) afirma que as decisões e sistemas de informação administrativa “estão bastante inter-relacionadas e são simplesmente subsistemas daquilo que pode ser chamado de sistema administrativo.”

Os sistemas de informações estão ligados aos sistemas de controle físico-operacional da firma. Como exemplo, podemos citar os sistemas de informações de controle de estoque, de bancos de dados de estrutura de produtos, de processo de produção, de planejamento e controle da produção, de compras, de controle patrimonial, de controle de recursos humanos, de carteira de pedidos, de planejamento das vendas, de acompanhamento de negócios etc.

Beuren (2000, p.77) descreve que a “tecnologia da informação pode viabilizar a agilização necessária, trazendo a informação, imediatamente, dos diversos setores da empresa aos gestores. Estes, por sua vez, de posse da informação, podem analisar e corrigir processos críticos da organização, em que não há conformidade no elo entre a estratégia definida e sua execução.”

Através dos controles físico-operacionais, os gestores têm conhecimento do ambiente interno da empresa. E com estas informações disponíveis é possível avaliar se o que foi planejado está sendo executado. Além disso, verificar as distorções e providenciar medidas corretivas para alcançar os objetivos estabelecidos.

A seguir será exposta a metodologia utilizada para a execução desta pesquisa.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo é apresentada a metodologia utilizada para a realização da pesquisa. Inicialmente apresentam-se as perguntas, bem como a definição constitutiva e operacional de termos. Na seqüência evidencia-se o delineamento da pesquisa, a população e amostra, além dos procedimentos para a coleta e análise dos dados e as limitações do estudo.

3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA

Com base nos objetivos específicos estabelecidos para o presente estudo, elaboraram-se as seguintes perguntas de pesquisa:

- a) Quais são as informações contábeis-gerenciais abordadas na literatura e consideradas na perspectiva desta pesquisa?
- b) Quais são as informações contábeis-gerenciais geradas nas grandes empresas do estado do Paraná?
- c) Como as informações contábeis-gerenciais são comunicadas aos usuários dessas informações?
- d) Como são utilizadas as informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná?
- e) Qual é o grau de satisfação das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná?

3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA E OPERACIONAL DE TERMOS

A definição dos termos e das variáveis procura delimitar o significado desses termos, com o fim de responder à questão-problema. Segundo Oliveira (1998, p.155), “é importante

definir todos os conceitos que possam dar margem a interpretações errôneas. Isto contribui para melhor compreender a realidade observada.”

Para que a definição seja certa e verdadeira, a condição imprescindível é que o conceito formulado esteja de acordo com a realidade. Marconi e Lakatos (1996, p.25) citam que “o objetivo principal da definição dos termos é torná-los claros, compreensíveis, objetivos e adequados.”

3.2.1 Definição Constitutiva de Termos

Ferrari (1982; p.92-93) afirma que “os conceitos são construções lógicas que se estabelecem de acordo com um sistema de referência e formam parte dele.” Menciona também que “todo conceito é um termo, mas nem todo termo é um conceito.”

Definir a essência dos termos tem como objetivo principal a clareza e a compreensão destes termos. Marconi e Lakatos (1996, p.25), aduzem que “é importante definir todos os termos que possam dar margem a interpretações errôneas. O uso de termos apropriados de definições corretas, contribui para a melhor compreensão da realidade observada.”

A definição constitutiva traduz o significado do conceito, expressão ou termo. Na seqüência apresentam-se os termos considerados relevantes para melhor entender o presente estudo, com seu respectivo significado.

a) **Informações contábeis-gerenciais:**

Conforme o glossário apresentado por Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000, p.801), a informação contábil-gerencial “são dados financeiros e operacionais sobre as atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa.”

b) **Geração de informações:**

Rezende e Abreu (2001, p.60) expõem que a geração de “informação é todo o dado trabalhado, útil, tratado, com valor significativo atribuído ou agregado a ele e com um sentido natural e lógico para quem usa a informação. Quando a informação é trabalhada por pessoas e pelos recursos computacionais, possibilitando a geração de cenários, simulações e oportunidades, pode ser chamada de conhecimento.

c) Comunicação de informações:

Bartolomé (1999, p. IX) define que a comunicação de informações é basicamente o processo de troca . Este processo é fundamental na vida de uma empresa porque nenhum indivíduo pode gerar sozinho todas as informações necessárias para uma tomada de decisão.

d) Utilização de informações:

Beuren (2000, p.29) diz que o propósito da informação é capacitar os gestores a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos. Complementando, Rezende e Abreu (2001, p.60) relatam que “a informação nos dias de hoje tem um valor altamente significativo e pode representar grande poder para quem a possui, seja pessoa, seja instituição. Ela possui seu valor, pois está presente em todas as atividades que envolvem pessoas, processos, sistemas, recursos financeiros, tecnologias etc.

e) Processo de gestão:

Padoveze (1998, p.64) diz que processo de gestão, também denominado de processo decisório, caracteriza-se pelo ciclo planejamento, execução e controle. O planejamento subdivide-se em duas fases: planejamento estratégico e planejamento operacional. Complementando, Beuren (2000; p. 38) aduz que o processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização.

3.2.2 Definição Operacional de Termos

Kerlinger (1980, p.22) diz que “não se inventam e se usam palavras novas apenas; velhas palavras são usadas de maneira nova e diferente. Este, naturalmente, é o caso da ciência. Teremos que nos familiarizar com termos e expressões que são usados constantemente na pesquisa.”

A definição operacional de termos, mencionada por Marconi e Lakatos (1996, p.26), expõe que “além do significado, ajuda, com exemplos, na compreensão do conceito, tornando clara a experiência no mundo extensional.”

A partir da definição constitutiva de termos, na seqüência apresentam-se as definições operacionais:

a) Informações contábeis-gerenciais:

Verificar quais são as informações contábeis-gerenciais geradas no sistema contábil-gerencial das grandes empresas do estado do Paraná.

b) Comunicação de informações:

Verificar como as informações contábeis-gerenciais são comunicadas aos usuários que têm interesse nestas informações.

c) Utilização de informações:

Verificar como as informações são utilizadas no processo de gestão nas empresas objeto de investigação.

d) Processo de gestão:

Verificar o uso das informações contábeis-gerenciais, como suporte ao processo de gestão, nas fases de planejamento, execução e controle, das empresas pesquisadas.

3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Conforme Gil (1996, p.19), a pesquisa é “como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.” Uma pesquisa é necessária quando as informações sobre o problema são insuficientes ou estão de forma desordenada ou desconexa.

Kerlinger (1980; p.94) define delineamento da pesquisa como “o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a obtermos respostas para as perguntas da pesquisa.” Para desenvolver uma pesquisa é necessário delinear as suas características.

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo descritivo conclusivo. Gil (1995; p.45) menciona que este tipo de pesquisa “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. No presente trabalho busca-se conhecer como as grandes empresas do estado do Paraná geram, comunicam e utilizam as informações contábeis-gerenciais no seu processo de gestão.

A natureza do estudo é de abordagem quantitativa, Richardson (1999, p.70) aduz que “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de

informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

A pesquisa é do tipo *survey* que, conforme Censfor (1980, p.X), distingui-se de outras modalidades

por focalizar o complexo formado pelo indivíduo e pelo campo social em que está situado. Abrange sempre um grande número de casos, podendo mesmo alcançar populações inteiras. Como porém, geralmente, as populações compreendem um número muito grande de indivíduos, o *survey* estuda um segmento desta população – uma amostra – selecionada de tal forma que aquilo que se constatar em relação a esta, com certas precauções, poderá ser atribuído à população de que se retirou a amostra.

O estudo caracteriza-se como sendo de corte transversal que, conforme Richardson (1999, p.148), representa os dados coletados em um ponto no tempo, com base em uma amostra selecionada para descrever uma população nesse determinado momento.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Barbetta (1999; p.09) define população como o “conjunto de elementos que formam o universo de nosso estudo e que são passíveis de ser observados”. Kerlinger (1980, p.90) esclarece que uma população “é um conjunto de todos os objetos ou elementos sob consideração. E uma amostra, é uma porção de uma população geralmente aceita como representativa da população.”

É importante mencionar a população investigada, pois a compreensão da pesquisa será melhor. A definição da amostra também é necessária quando a pesquisa não abrange todos os elementos da população.

A população do presente trabalho consiste em uma pesquisa nas 31 maiores empresas do estado do Paraná (Apêndice 1). Estas 31 empresas foram extraídas da revista Exame, edição Melhores e Maiores do ano 2001.

A Revista Exame publicou em julho de 2001 a edição Melhores e Maiores, onde constam as 500 maiores empresas do cenário nacional. A equipe que realizou as análises financeiras é da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) da Universidade de São Paulo. A equipe é composta por L. Nelson Carvalho (coordenador-geral), Ariovaldo dos Santos (coordenador técnico), Maísa Souza Ribeiro, Nahor Plácido Lisboa, Frederico Mendes (analistas seniores), Nivaldo Gomes Lamac (análise e programação), Eliene Ângela Azevedo Silva (chefe de equipe), Ana Carolina Lombardi dos

Santos, Betty Lílian Chan, Fabiana Coração de Lima, Fabiana Lopes da Silva, Hugo Yukio Izima Kudo, Márcio Toshikazu Ishikawa, Maria Elisabete de Carvalho, Sanae Kondo (equipe técnica).

Na revista consta uma lista das 100 maiores empresas do sul, páginas 332 a 335. Desta relação foram identificadas as empresas localizadas no estado do Paraná, que totalizara 31 empresas, localizadas em 12 cidades. A revista Exame, edição Melhores e Maiores, utilizou o critério de receitas para classificar as empresas no *ranking*.

O instrumento de pesquisa foi encaminhado a 31 empresas, mas somente 22 responderam aos questionários. Portanto, as 22 empresas (Apêndice 2) representam 70,97% do total das grandes empresas do estado do Paraná.

Das 22 empresas que responderam o questionário, todas possuem em seu quadro de empregados um número superior aos mencionados pelo FIBGE e SEBRAE para classificar como grande empresa. Estas empresas também possuem um faturamento superior ao mencionado pelo IPEA para classificar como grande empresa. Para estas 22 empresas existe a coincidência entre a FIBGE, SEBRAE, IPEA e a REVISTA EXAME, para classificar as empresas como grande empresa.

3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Kerlinger (1980, p. 349) menciona que “parte integrante do trabalho do cientista é fazer observações e coletar dados. Isto deve ser feito com muito cuidado para que os pesquisadores tenham toda certeza de que as relações que estiverem estudando não estejam contaminadas por outras variáveis além das que estiverem estudando.”

A coleta de dados e posteriormente a análise desses dados foram fundamentais para a consecução das propostas. Desse modo, nesta seção, são evidenciados os tipos de dados, o instrumento de coleta de dados e o tratamento e análise de dados.

3.5.1 Tipos de Dados

Kerlinger (1980, p.28) explica que a palavra dados “significa alguma coisa dada ou aceita como dada, da qual se podem fazer inferências. Os cientistas, então, geralmente usam a

palavra dados para se referirem a resultados obtidos em pesquisas, embora nem sempre resultados numéricos e estatísticos, dos quais tiram conclusões e inferências.”

Os dados coletados na presente pesquisa foram de dois tipos: primários e secundários. Os dados primários são oriundos da obtenção de respostas diretamente das empresas, que conforme Marconi e Lakatos (1996, p.64) é aquela utilizada com o objetivo de se conseguir informações e/ou conhecimento acerca de um problema para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.. Os dados secundários consistem de informações obtidas através de fontes bibliográficas, sendo sua finalidade, de acordo com Marconi e Lakatos (1996, p.58), de colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto.

3.5.2 Instrumento de Coleta de Dados

Marconi e Lakatos (1996, p.30) definem a coleta de dados como a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos.”

Os dados primários foram coletados pelo pesquisador por meio de questionário (Apêndice 3) enviado às empresas. Para Marconi e Lakatos (1996, p.88), o questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. Richardson (1999, p.189) aduz que a informação obtida por meio de questionário permite observar as características de um indivíduo ou grupo.

A característica do questionário enviado às empresas é do tipo estruturado e não-disfarçado. Sâmara e Barros (2002, p.70) mencionam que “um questionário é estruturado quando tem uma seqüência lógica de perguntas que não podem ser modificadas nem conter inserções pelo entrevistador”. Os autores complementam que “os objetivos da pesquisa podem estar explícitos no questionário, considerado, então, não-disfarçado”.

Na presente pesquisa, o questionário foi enviado via *e-mail*, acompanhado de carta, explicando a importância e os objetivos da pesquisa, estabelecendo prazo para o retorno, para cada uma das 31 maiores empresas do estado do Paraná.

Os dados secundários foram coletados através de consultas em livros e periódicos.

3.5.3 Tratamento e Análise dos Dados

Conforme Ferrari (1982, p.242), quando “concluído o trabalho de campo (coleta de dados, observação de laboratório, aplicação de testes e formulários etc.), os dados recebem tratamento adequado, isto é, passa-se a ordená-los seguindo critérios de relacionamento recíproco, de acordo com a orientação das hipóteses”.

Uma vez que os dados estão ordenados, relacionados e seguem uma estrutura pré-definida, pode-se iniciar o processo de análise.

Os dados primários foram analisados por meio da técnica de análise descritiva e com tratamento estatístico.

3.6 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Para Vergara (1998, p.59), “todo método tem possibilidades e limitações. É saudável antecipar-se às críticas que o leitor poderá fazer ao trabalho, explicitando quais as limitações que o método escolhido oferece, mas que ainda assim o justificam como o mais adequado aos propósitos da investigação”.

Na presente pesquisa foram impostas algumas limitações, mesmo que se tenha procurado alcançar o maior rigor possível nas análises e procedimentos empregados.

A presente pesquisa está voltada às grandes empresas do estado do Paraná mencionadas na revista Exame, as 500 maiores empresas do Brasil, em cujo não constam as instituições financeiras. O método da escolha das maiores empresas pela revista é o critério do valor das vendas. A revista utilizou as demonstrações contábeis publicadas nos Diários Oficiais dos Estados até o dia 15 de maio para empresas cuja forma jurídica seja sociedade anônima. As empresas limitadas que desejaram participar desse rol, tiveram que enviar à revista as demonstrações até esta data, com o parecer dos auditores independentes em anexo.

O questionário, instrumento de pesquisa adotado, foi elaborado objetivando ser respondido pelos administradores que possuíssem uma visão sistêmica global da empresa. Porém, alguns respondentes não possuem o cargo desejado.

Outra limitação, com relação ao questionário, refere-se a inferência da interpretação. Alguns respondentes podem inferir de forma diferente as questões constantes no questionário.

Embora estas limitações permeiem o trabalho, a pesquisa não perde a sua validade, pois foi realizada observando-se rigor técnico, atingindo uma amostra percentual elevada do universo das empresas pesquisadas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Este capítulo apresenta a descrição e a análise dos dados coletados nas maiores empresas do estado do Paraná que constituem a amostra desta pesquisa.

O capítulo contempla a identificação das empresas, o perfil dos entrevistados, as informações contábeis-gerenciais geradas nas empresas, a forma de comunicação das informações contábeis-gerenciais aos usuários, o uso das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão,

4.1 IDENTIFICAÇÃO DAS EMPRESAS

Nesta seção apresenta-se o tipo de capital, os setores de atuação das empresas, o número total de empregados da empresa; o nível de faturamento anual das empresas pesquisadas.

4.1.1 Tipos de Capital

O rol de empresas pesquisadas, quanto a sua natureza jurídica de constituição, abrange cooperativas, sociedades de economia mista, sociedades por ações e sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

No que concerne à estrutura de capital, há empresas de capital aberto e de capital fechado. As empresas de capital aberto são as que têm suas ações negociadas no mercado, isto é, no balcão ou na bolsa de valores. Quanto às empresas de capital fechado, os proprietários são conhecidos e são os detentores do capital social da empresa.

Na Tabela 1 é visualizada a composição do capital social das empresas pesquisadas.

Tabela 1 – Composição do Capital Social

CAPITAL	Nº DE EMPRESAS	FREQÜÊNCIA
Aberto	6	27,27%
Fechado	16	72,73%
Total	22	100%

Das 22 empresas pesquisadas, 72,73% possuem capital fechado e as demais 27,27% são de capital aberto. Consta-se que a maioria das grandes empresas do estado do Paraná pesquisadas são de capital fechado

4.1.2 Setores de Atuação das Empresas

Com base na revista Exame, edição Melhores e Maiores, ano de 2001, demonstra-se na Tabela 2 os setores em que as empresas pesquisadas atuam.

Tabela 2 – Setores em que as empresas pesquisadas atuam no mercado

SETOR	NÚMERO DE EMPRESAS	FREQÜÊNCIA
Atacado e Com. Exterior	5	22,73%
Automotivo	3	13,64%
Alimentos	3	13,64%
Telecomunicações	2	9,09%
Serviços Públicos	2	9,09%
Papel e Celulose	2	9,09%
Eletroeletrônico	1	4,55%
Bebidas	1	4,55%
Diversos	1	4,55%
Higiene, Limpeza e Cosméticos.	1	4,55%
Comércio Varejista	1	4,55%
TOTAL	22	100%

Verifica-se que há 5 empresas que atuam no atacado e comércio exterior, representando a maior concentração da amostra pesquisada. Logo a seguir vêm as 3 empresas automotivas e 3 de alimentos, totalizando 50,01% das empresas pesquisadas.

Vale lembrar que, das 31 empresas para as quais foram enviados os questionários, 22 responderam, com exceção dos setores de química e petroquímica, plásticos e borracha, que são representados no estado do Paraná por uma empresa em cada setor, todos os demais setores estão sendo abrangidos pela amostra.

Adicionalmente, na Tabela 3 é feita a comparação do tipo de capital das empresas - se o capital é aberto ou fechado - com o setor de atuação das mesmas.

Tabela 3 – Setores de atuação *versus* tipo de capital das empresas

SETOR	CAPITAL ABERTO		CAPITAL FECHADO		TOTAL	
	Qtde.	%	Qtde.	%	Qtde.	%
Serviços Públicos	2	100,00%			2	100%
Automotivo			3	100%	3	100%
Atacado e Com.Exterior			5	100%	5	100%
Eletroeletrônico	1	100,00%			1	100%
Bebidas			1	100%	1	100%
Indústria e Construções	1	100,00%			1	100%
Telecomunicações	1	50,00%	1	50,00%	2	100%
Alimentos	1	33,33%	2	66,67%	3	100%
Papel e Celulose			2	100%	2	100%
Higiene, Limpeza e Cosméticos			1	100%	1	100%
Comércio Varejista			1	100%	1	100%
TOTAL	6	27,27%	16	72,73	22	100%

NOTA: Os valores da tabela são os percentuais em linha estabelecidos sobre 22 observações.

Através dessa tabela visualiza-se que as 2 empresas de serviços públicos, 1 empresa eletroeletrônico, 1 da indústria e construções, 1 de telecomunicações e 1 de alimentos, possuem o capital aberto. As demais empresas possuem o capital fechado.

4.1.3 Número Total de Empregados das Empresas

No capítulo da revisão bibliográfica deste trabalho mostrou-se que órgãos como o SEBRAE e a FIBGE classificam as empresas por tamanho de acordo com o número de empregados. Para estes órgãos, empresas com mais de 500 empregados são consideradas grandes empresas.

Assim, na Tabela 4 demonstra-se o número de empregados das empresas pesquisadas.

Tabela 4 – Número total de empregados das empresas

NÚMERO DE EMPREGADOS	NÚMERO DE EMPRESAS	FREQÜÊNCIA
Menos de 1000	4	18,18%
De 1000 a 2000	6	27,27%
De 2000 a 3000	7	31,82%
De 3000 a 4000	2	9,09%
De 4000 a 5000	1	4,55%
5000 e acima	2	9,09%
TOTAL	22	100%

NOTA: Mínimo= 600, Máximo= 8550, Soma= 55240, Média= 2511, Desvio-padrão= 1891

Quatro empresas com quantidade de empregados inferior a 1000 pessoas destacam-se entre as grandes empresas do estado do Paraná. A faixa de 2000 a 3000 empregados representa a maior concentração de empresas, 7 das 22 pesquisadas.

A maioria das empresas pesquisadas possuem em seu quadro de colaboradores menos de 3.000 funcionários, representando 77,27% do total das empresas pesquisadas.

Três empresas possuem mais de 4.000 empregados em seu quadro.

As quatro empresas com a menor quantidade de funcionários são empresas de capital fechado, já as duas empresas que possuem acima de 5.000 funcionários referem-se a empresas de capital aberto.

Na Tabela 5 evidencia-se o setor de atuação das empresas e a quantidade de colaboradores em cada setor.

Tabela 5 – Setores de atuação *versus* número de empregados das empresas pesquisadas

Nº. EMPREGADOS →	MENOS DE 1000		DE 1000 A 2000		DE 2000 A 3000		DE 3000 A 4000		DE 4000 A 5000		5000 E ACIMA		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Serviços Públicos									1	50,00%	1	50,00%	2	100%
Automotivo	1	33,33%	1	33,33%	1	33,33%							3	100%
Atacado e Com.Ext.	1	20,00%			3	60,00%	1	20,00%					5	100%
Eletroeletrônico							1	100%					1	100%
Bebidas			1	100%									1	100%
Indústria e Construções											1	100%	1	100%
Telecomunicações	1	50,00%	1	50,00%									2	100%
Alimentos			2	66,67%	1	33,33%							3	100%
Papel e Celulose	1	50,00%			1	50,00%							2	100%
Higiene, Limpeza e Cosméticos			1	100%									1	100%
Comércio Varejista					1	100%							1	100%
TOTAL	4	18,18%	6	27,27%	7	31,82%	2	9,09%	1	4,55%	2	9,09%	22	100%

NOTA: Os valores da tabela são os percentuais em linha.

A Tabela 5 mostra que 4 empresas possuem menos de 1000 empregados, e cada uma está em um setor. 1 pertence ao setor automotivo, 1 ao atacado e comércio exterior, 1 em telecomunicações e 1 em papel e celulose.

A faixa de 1000 a 2000 empregados mostra 6 empresas. O setor de alimentos possui 2 empresas nesta faixa. As demais empresas estão: 1 no automotivo, 1 em bebidas, 1 em telecomunicações e 1 em higiene, limpeza e cosméticos.

Sete empresas estão localizadas na faixa de 2000 a 3000 empregados. A maior concentração de empresas está no setor de atacado e comércio exterior com 3 empresas, e o

restante está apenas com 1 no automotivo, em alimentos, 1 também em papel e celulose e 1 em comércio varejista.

Apenas 2 empresas estão na faixa de 3000 a 4000 funcionários, 1 de atacado e comércio exterior e 1 no eletroeletrônico, enquanto uma única empresa do setor de serviços públicos está na faixa de 4000 a 5000 empregados.

Acima de 5000 funcionários, a Tabela 5 mostra 2 empresas, sendo 1 do serviço público e 1 da indústria e construções.

De 1.000 a 3.000 funcionários, os principais setores que empregam mão-de-obra são o automotivo, atacado e comércio exterior, bebidas, telecomunicações, alimentos, papel e celulose, higiene e limpeza e cosméticos e o comércio varejista.

Visualiza-se, portanto, que os serviços públicos, juntamente com a indústria e construções utilizam-se de mais empregados que os outros setores.

4.1.4 Nível de Faturamento Anual das Empresas Pesquisadas

De acordo com o IPEA e como consta neste trabalho, as grandes empresas são aquelas com faturamento anual acima de R\$35.000.000,00. Por isso todas as empresas pesquisadas possuem um faturamento superior a este valor. Mas a empresa com o menor faturamento anual apresentado na pesquisa é de capital aberto, com um faturamento, no ano de 2001, no valor de R\$236.952.742,00, faturamento bem superior ao mencionado no IPEA.

Na Tabela 6 demonstra-se o enquadramento das empresas pesquisadas nas respectivas faixas de faturamento referente o ano de 2001.

Tabela 6 – Faturamento anual das empresas pesquisadas

FATURAMENTO	NÚMERO DE EMPRESAS	FREQÜÊNCIA
Até 300.000.000	4	18,18%
300.000.000 a 500.000.000	6	27,27%
500.000.000 a 700.000.000	4	18,18%
700.000.000 a 900.000.000	2	9,09%
900.000.000 a 1.000.000.000	1	4,55%
Acima de 1.000.000.000	5	22,73%
TOTAL	22	100%

NOTA: Média = 714.513.007

Já a maior concentração das empresas por faturamento encontra-se na faixa de R\$300.000.000 a 500.000.000, com 6 empresas, representando 27,27% do total das empresas pesquisadas. A segunda faixa com o maior índice de empresas é aquela superior a R\$1.000.000.000, onde estão localizadas 5 empresas, que representam 22,73% do total das empresas pesquisadas.

Portanto, as três faixas iniciais representam mais de 63,63% das empresas pesquisadas, representadas por 14 empresas, cujo faturamento no ano de 2001 situou-se entre R\$236.952.742,00 a R\$700.000.000,00

Na Tabela 7 relacionam-se as empresas de capital aberto e as de capital fechado com seus respectivos faturamentos.

Tabela 7 – Faturamento das empresas *versus* tipo de capital

FATURAMENTO	CAPITAL ABERTO		CAPITAL FECHADO		TOTAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Acima de 1.000.000.000	2	33,33%	3	18,75%	5	22,73%
900.000.000 a 1.000.000.000	1	16,67%			1	4,55%
700.000.000 a 900.000.000	2	33,33%			2	9,09%
500.000.000 a 700.000.000			4	25,00%	4	18,18%
300.000.000 a 500.000.000			6	37,50%	6	27,27%
Até 300.000.000	1	16,67%	3	18,75%	4	18,18%
TOTAL	6	100%	16	100%	22	100%

NOTA: Os valores da tabela são os percentuais em coluna.

Das 22 empresas pesquisadas, 16 são de capital fechado e as demais de capital aberto. Destas 16 empresas de capital fechado, 3 empresas possuem o faturamento superior a R\$1.000.000.000,00; 3 empresas têm o faturamento até R\$300.000.000,00 e 6 empresas têm o faturamento entre R\$300.000.000,00 a R\$500.000.000,00. Do total das empresas de capital fechado, 81,25% têm o faturamento até R\$700.000.000,00.

As 6 empresas que têm o capital aberto, 2 apresentam um faturamento superior a R\$1.000.000.000,00, 1 entre R\$900.000.000 a R\$1.000.000.000,00, 2 estão na faixa de R\$700.000.000,00 a 900.000.000,00 e 1 tem o faturamento até R\$300.000.000,00. Das empresas de capital aberto, 83,33% destas empresas possui um faturamento superior a R\$700.000.000,00.

Do total das empresas pesquisadas, 63,63% apresentam um faturamento de até R\$700.000.000,00 e as demais com faturamento superior a esta faixa representam 36,37%, sendo que 22,73% têm um faturamento superior a R\$1.000.000.000,00.

Portanto, depreende-se do exposto que as grandes empresas do estado do Paraná, em sua maioria possui um faturamento inferior a R\$700.000.000,00 e um número de empregados que não ultrapassa a 3000 colaboradores.

4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Neste item é descrito o perfil das pessoas que responderam ao questionário. São visualizados os cargos ocupados e seus respectivos tempos de ocupação na empresa. Além disso, evidencia-se a formação acadêmica dos respondentes, tanto na graduação como na pós-graduação.

4.2.1 Cargos Ocupados pelos Respondentes

As pessoas que responderam ao questionário exercem os cargos mencionados na Tabela 8.

Tabela 8 – Cargos das pessoas que responderam o questionário

CARGO	NÚMERO DE EMPRESAS	FREQÜÊNCIA
Gerente Contábil	5	22,73%
Gerente da Controladoria	4	18,18%
Gerente Administrativo Financeiro	3	13,64%
<i>Controller</i>	2	9,09%
Superintendente de Relações com Investidores	1	4,55%
Planejamento e Assessoria da Presidência	1	4,55%
Diretor	1	4,55%
Supervisor da Controladoria	1	4,55%
Analista Contábil	1	4,55%
Contador	1	4,55%
Encarregado da Controladoria	1	4,55%
Gerente de Divisão	1	4,55%
TOTAL	22	100%

A maioria das pessoas que responderam ao questionário estão ocupando cargos de gerência dentro das organizações, totalizando 12 pessoas.

No *rol* de pessoas pesquisadas constam os seguintes cargos: 2 *controller*, 1 superintendente, 1 assessor da presidência, 1 diretor, 1 supervisor da controladoria, 1 contador, 1 analista contábil, 1 encarregado da controladoria e 1 gerente de divisão.

Na Tabela 9 mostram-se as permanências dos respondentes nos seus respectivos cargos nas empresas pesquisadas.

Tabela 9 – Tempo de ocupação dos cargos nas empresas pesquisadas

TEMPO DE CARGO	NÚMERO DE EMPRESA	FREQÜÊNCIA
Menos de 2 anos	5	22,73%
De 2 anos a 4 anos	7	31,82%
De 4 anos a 6 anos	3	13,64%
De 6 anos a 8 anos	2	9,09%
8 anos e acima	5	22,73%
TOTAL OBS.	22	100%

NOTA: Mínimo = 2 meses, Máximo = 15 anos, Média = 5 anos Desvio-padrão = 4,4

Mais de 68,19% ocupam os respectivos cargos a menos de 6 anos. No entanto, existem duas faixas de ocupantes que se contrapõem estatisticamente: 5 pessoas ocupam o cargo a menos de 2 anos; e 5 pessoas ocupam o cargo a mais de 8 anos.

A faixa que compreende as 5 pessoas no cargo acima de 8 anos é representada por: 1 Cooperativa – capital fechado - 15 anos; 1 de saneamento básico – capital aberto - 10 anos; 1 – Cooperativa – capital fechado - 13 anos; 1 – cooperativa – capital fechado - 11 anos; 1 de papel e celulose – capital fechado - 10 anos.

Percebe-se também que a maior concentração de pessoas que ocupam o cargo está localizada na faixa de 2 a 4 anos, o equivalente a 31,82% das empresas pesquisadas.

Considerando-se o tempo que os respondentes ocupam o cargo nas empresas, acredita-se que este é um fator positivo nas respostas às perguntas do questionário, pois demonstra que possuem experiência na organização.

4.2.2 Formação Acadêmica

Neste item é visualizada a formação acadêmica das pessoas que responderam o questionário. Na Tabela 10 apresenta-se a graduação dos respondentes. E alguns possuem mais de uma graduação.

Tabela 10 – Graduação das pessoas que responderam o questionário

GRADUAÇÃO	NÚMERO DE CITAÇÕES	FREQÜÊNCIA
Ciências Contábeis	15	57,69%
Administração	6	23,08%
Direito	2	7,69%
Processamento de Dados	2	7,69%
Engenharia Aeronáutica	1	3,85%
TOTAL OBSERVADO	26	100,0%

NOTA: O número de citações é superior ao número de observações devido às respostas múltiplas (5 no máximo).

A grande maioria, 57,69% dos respondentes possuem como formação acadêmica a graduação em Ciências Contábeis, em segundo lugar vem a graduação em Administração, com 23,08%. Além disso, alguns têm graduação em Direito, Processamento de Dados e Engenharia Aeronáutica.

Na tabela 11, do total de pessoas que responderam o questionário, visualizam-se quantas têm algum curso de pós-graduação.

Tabela 11 – Pós-graduação das pessoas que responderam o questionário

POSSUI PÓS-GRADUAÇÃO?	NÚMERO DE CITAÇÕES	FREQÜÊNCIA
Sim	12	54,55%
Não	10	45,45%
TOTAL DE OBSERVAÇÕES.	22	100%

Fica claro que, das 22 pessoas que responderam ao questionário, a maioria, 12 pessoas, isto é 54,55%, possuem cursos de pós-graduação, em nível de especialização, mestrado ou doutorado.

Na Tabela 12, constam os cursos de pós-graduação que os respondentes afirmaram possuir.

Tabela 12 – Cursos de pós-graduação dos respondente

PÓS-GRADUAÇÃO	NÚMERO DE CITAÇÕES	FREQÜÊNCIA
Mestrado em Administração	2	16,67%
Especialização em Contabilidade Gerencial e Controladoria.	2	16,67%
Especialização em Finanças	1	8,33%
MBA – Administração de Negócios	1	8,33%
Especialização em Materiais Aeronáuticos e Especialização em Administração Industrial	1	8,33%
Especialização Contabilidade Gerencial	1	8,33%
MBA - Gestão Empresarial	1	8,33%
Especialização em Consultoria Econômico-Financeira	1	8,33%
Especialização em Administração Financeira, Marketing, Eng. e Software.	1	8,33%
Especialização em Contabilidade Gerencial e de Custos	1	8,33%
TOTAL DE OBSERVAÇÕES	12	100%

Do total de 22 pessoas que responderam ao questionário, 12 mencionaram que possuem curso de pós-graduação.

Observa-se que das 12 pessoas com pós-graduação, 2 possuem mestrado em administração; as demais possuem especialização, principalmente direcionada à área administrativa da empresa.

Ressalta-se que, das 5 pessoas que possuem menos de 2 anos no cargo, apenas 1 possui mestrado em administração e as demais não possuem pós-graduação.

Das 7 pessoas que estão no cargo de 2 a 4 anos, 1 possui especialização em finanças; 3 não possuem especialização; 1 possui especialização em materiais aeronáuticos, especialização em administração industrial e MBA em finanças; 1 possui mestrado em administração; e 1 possui especialização em contabilidade gerencial e contabilidade de custos.

A faixa que abrange o período de 4 a 6 anos, possui 3 pessoas; delas 1 possui especialização em contabilidade gerencial ; 1 especialização em contabilidade gerencial e auditoria; e 1 Mestrado em Contabilidade e Controladoria.

As 2 pessoas que estão no cargo de 6 a 8 anos; 1 possui pós-graduação em Gerencia Contábil; 1 pessoa MBA em administração de negócios.

O grupo de 5 pessoas que estão no cargo há mais de 8 anos; 2 não possuem especialização; 1 possui especialização em administração financeira, administração de marketing, engenharia e *software*; 1 possui MBA em gestão empresarial; 1 possui especialização em consultoria econômico-financeira de empresas.

4.3 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS GERADAS NAS EMPRESAS

Neste item são identificados os relatórios contábeis-gerenciais gerados, os controles estratégicos e operacionais gerados, a metodologia utilizada nos sistemas de custos, e a tecnologia de suporte adotada pela empresa para gerar as informações contábeis-gerenciais,

4.3.1 Relatórios Contábeis-Gerenciais Gerados

Neste item buscou-se identificar quais os relatórios contábeis-gerenciais são gerados pelo sistema de informações contábeis-gerenciais da empresa. O resultado da pesquisa é apresentado na Tabela 13.

Tabela 13 - Relatórios contábeis-gerenciais na empresa

RELATÓRIOS GERADOS	NÚMERO DE CITAÇÕES	FREQÜÊNCIA
Balanço Patrimonial	22	100,00%
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	19	86,36%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	22	100,00%
Demonstração do Resultado do Exercício	22	100,00%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	22	100,00%
Demonstração do Fluxo de Caixa	22	100,00%
Valor Econômico Agregado - E.V.A	4	18,18%
Valor de Mercado Agregado - M.V.A.	3	13,64%
Demonstração do Valor Adicionado - D.V.A.	10	45,45%
Balanço Social	12	54,55%
<i>Balanced Scorecard</i>	02	9,09%
Outros. Quais?		
Moeda Funcional (<i>Report to Sweden</i>)	01	4,55%
Relatórios para o Conselho de Administração	01	4,55%
Relatórios de Informações Gerenciais-Operações	01	4,55%
Relatórios Gerenciais de Acompanhamento Planos e Metas	01	4,55%
EBITDA (Análise Dinâmica e Estática)	01	4,55%
TOTAL DE OBSERVAÇÕES.	22	

Observa-se pelas respostas obtidas que o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração do Fluxo de Caixa, são gerados pelo sistema de informação contábil-gerencial de todas as empresas.

É importante ressaltar que as quatro primeiras demonstrações citadas são obrigatórias pela legislação, no entanto, a Demonstração do Fluxo de Caixa não é obrigatória por lei.

Das empresas pesquisadas, 19 geram a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, perfazendo um percentual de 86,36% do total das empresas pesquisadas. Vale lembrar que esta pode ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, quando a empresa é obrigada a elaborá-la.

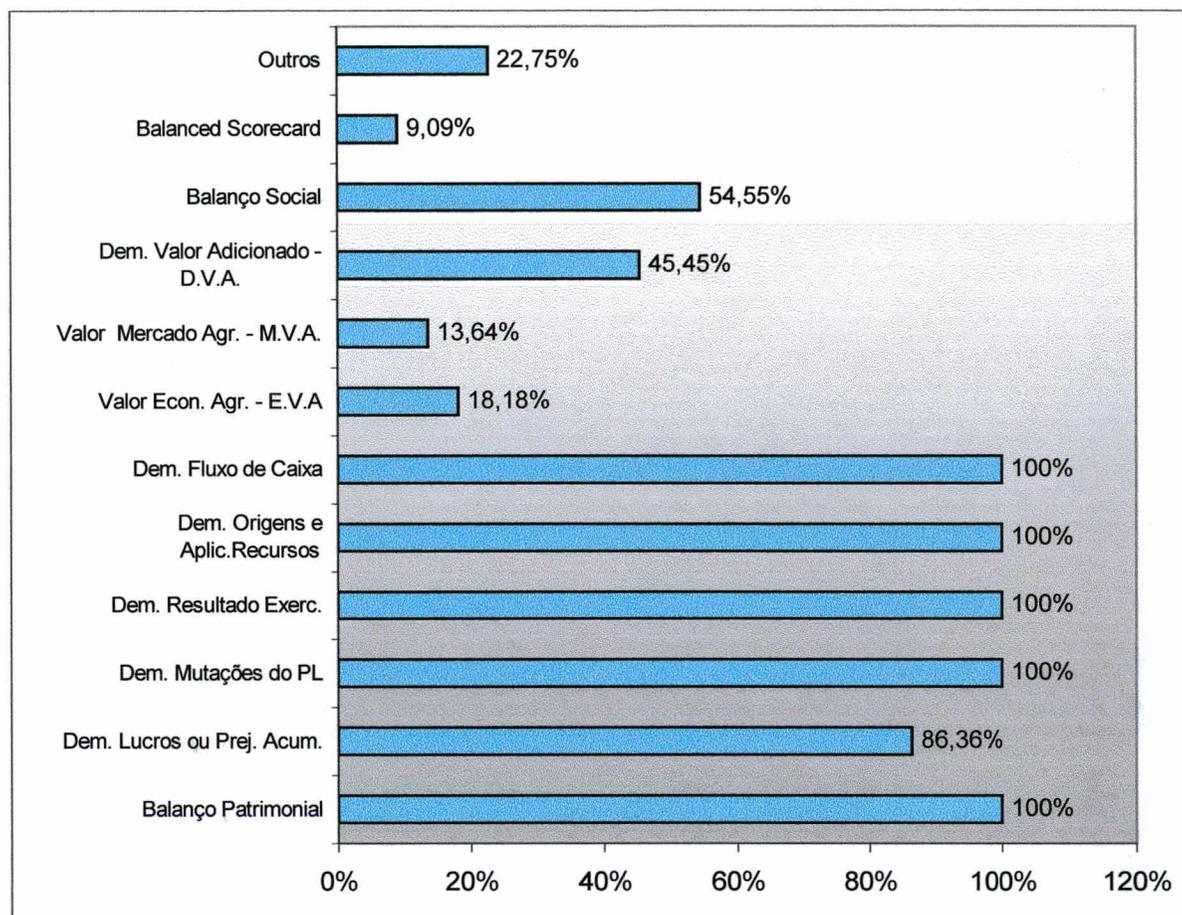
Das demonstrações mais recentes surgidas no mercado, há um destaque especial para o Balanço Social, com 54,55%, ou seja, 12 empresas, elaboram esse balanço; a Demonstração do Valor Adicionado, com 45,45%, 10 empresas; o Valor Econômico Agregado, com 18,18%, 4 empresas; o *Balanced Scorecard*, com 9,09%, 2 empresas; e o Valor de Mercado Agregado, com 13,64%, 3 empresas.

Estas últimas demonstrações que o sistema de informações contábeis-gerenciais gera são de livre escolha do empresário.

As empresas pesquisadas mencionaram que, além dos relatórios gerados já citados, geram também outros como os relatórios para o Conselho de Administração, relatórios de informações gerenciais-operações, relatórios gerenciais de acompanhamento de planos e metas, o relatório de análise dinâmica e estática – EBITDA, e o relatório moeda funcional (*report to Sweden*). É possível que os respondentes não tenham se lembrado de outros relatórios que o sistema de informações contábeis-gerenciais emite, fazendo com que apenas estes relatórios fossem citados.

Na Figura 12 visualizam-se de outro modo os relatórios que são gerados pelo sistema de informações contábeis-gerenciais das empresas pesquisadas.

Figura 12 - Relatórios gerados pelo sistema de informações contábeis-gerenciais



É visível que todas as empresas geram os relatórios contábeis obrigados por lei. Mas o destaque é para a Demonstração do Fluxo de Caixa, a qual todas as empresas elaboram. Outro destaque é para o Balanço Social, sendo que 12 empresas elaboram este relatório, representando 54,55% das empresas pesquisadas

4.3.2 Controles Estratégicos e Operacionais Gerados

Neste item procurou-se saber quais os controles estratégicos e operacionais são gerados pelo sistema de informação contábil-gerencial das empresas. Na Tabela 14 verificam-se quantas empresas geram os controles estratégicos e operacionais.

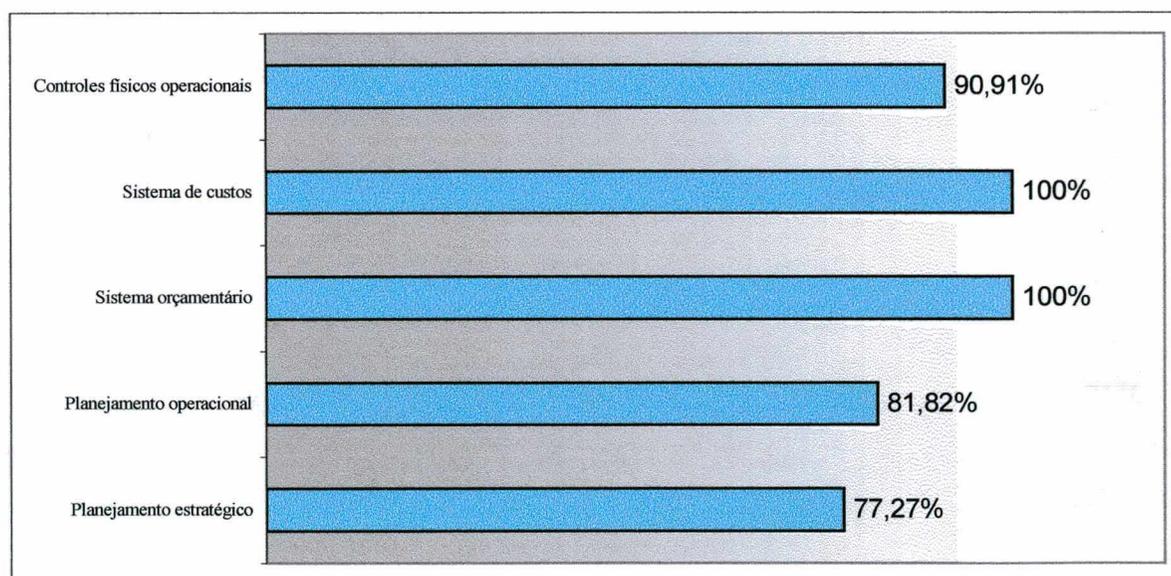
Tabela 14 – Controles estratégicos e operacionais gerados na empresa

CONTROLES OPERACIONAIS GERADOS	NÚMERO DE CITAÇÕES	FREQÜÊNCIA
Planejamento estratégico	17	77,27%
Planejamento operacional	18	81,82%
Sistema orçamentário	22	100%
Sistema de custos	22	100%
Controles físico-operacionais	20	90,91%
Sistema Patrimonial	01	4,55%
Total de observações	22	

Constata-se que, das 22 empresas pesquisadas, todas elaboram o sistema orçamentário e o sistema de custos. Não obstante, 20 empresas elaboram controles físico-operacionais. Além disso, 18 empresas elaboram o planejamento operacional e 17 o planejamento estratégico.

Na Figura 13 demonstram-se de outra forma os controles estratégicos e operacionais gerados pelo sistema informações contábeis-gerenciais das empresas pesquisadas.

Figura 13 – Controles estratégicos e operacionais gerados pelo sistema de informações contábeis-gerenciais



Os principais controles estratégicos e operacionais gerados são o sistema de custos e o sistema orçamentário, ambos com 100%. Em seguida vêm os controles físico-operacionais, com 90,91%; o planejamento operacional, com 81,82% e o planejamento estratégico, com 77,27%.

4.3.3 Metodologia Utilizada nos Sistemas de Custos

Neste item questionou-se sobre a metodologia que a empresa utiliza no sistema de custos. Na Tabela 15 demonstram-se quais as metodologias que as empresas utilizam em seus sistemas de custos.

Tabela 15 – Metodologia de custeio utilizada no sistema de custos das empresas

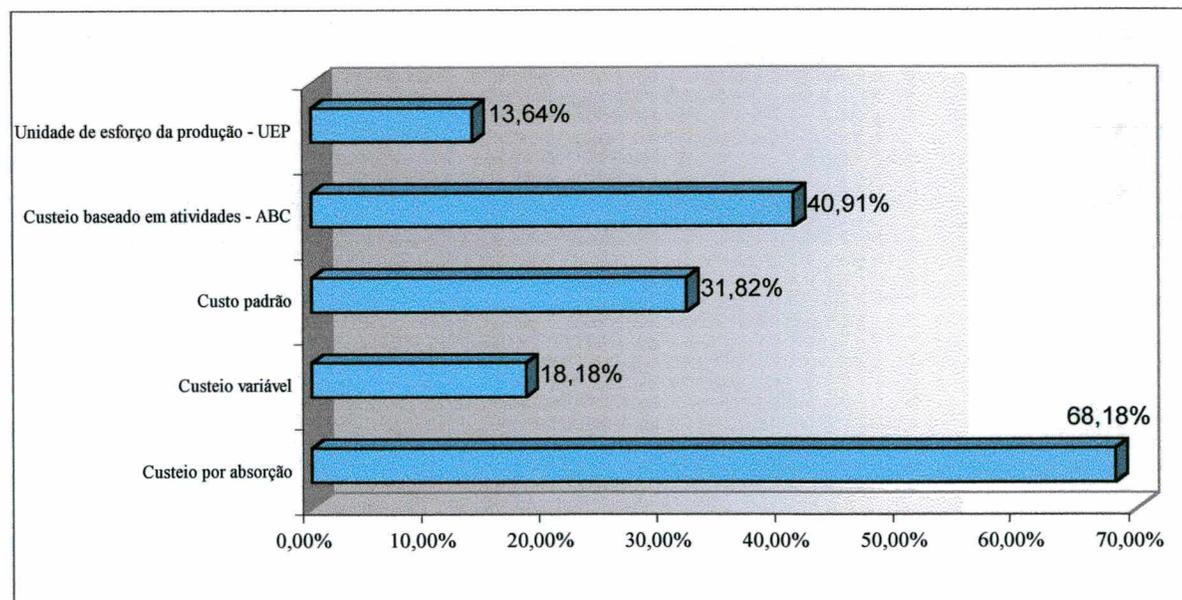
CUSTOS	NÚMERO DE CITAÇÕES	FREQÜÊNCIA
Custeio por absorção	15	68,18%
Custeio variável	4	18,18%
Custo padrão	7	31,82%
Custeio baseado em atividades (ABC)	9	40,91%
Unidade de esforço da produção – UEP	3	13,64%
TOTAL DE OBSERVAÇÕES.	22	

NOTA: O número de citações é superior ao número de observações devido às respostas múltiplas (6 no máximo).

Das 22 empresas pesquisadas, 15 adotam o custeio por absorção no seu sistema de custos, que representa 68,18%. Na seqüência o custeio baseado em atividades é o mais adotado pelas empresas, seguido pelo custeio padrão e o custeio variável. Por último vem a unidade de esforço da produção.

Na Figura 14 fica mais nítido que a maioria das empresas pesquisadas utiliza o custeio por absorção em seus sistemas de custos.

Figura 14 – Metodologias de custeio utilizada no sistema de custos das empresas



Observa-se que a maioria das empresas pesquisadas utiliza o custeio por absorção em seus sistemas de custos. Esse método é o único aceito pela legislação brasileira para avaliar os estoques. No entanto, verificou-se que é utilizado também para relatórios gerenciais, uma vez que foi indicado pela maioria das empresas como sendo o único que a empresa possui.

4.3.4 Tecnologia de Suporte para Gerar as Informações Contábeis-Gerenciais

Neste item procurou-se verificar qual é a tecnologia adotada pela empresa para gerar as informações contábeis-gerenciais. Na Tabela 16 mostra-se a origem da tecnologia empregada na empresa para gerar as informações contábeis-gerenciais.

Tabela 16 – Tecnologia de suporte para gerar as informações contábeis-gerenciais

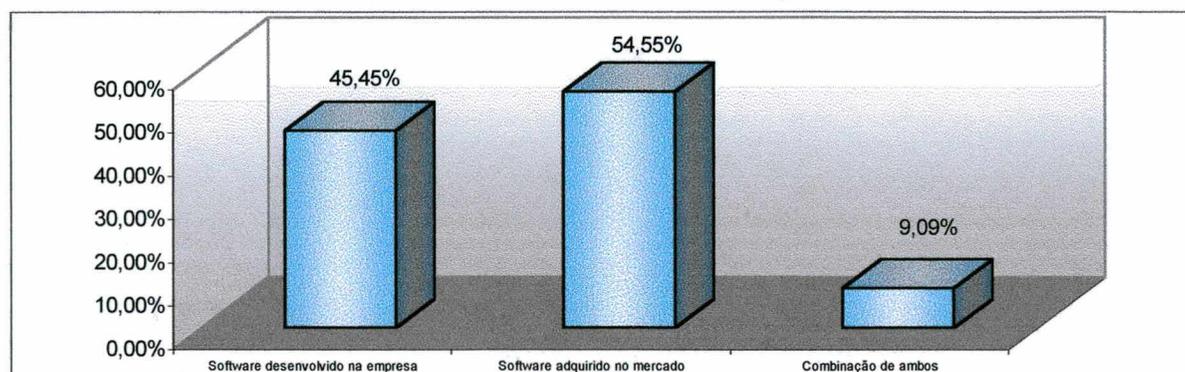
TECNOLOGIA	NÚMERO DE CITAÇÕES	FREQÜÊNCIA
<i>Software</i> desenvolvido na empresa	10	45,45%
<i>Software</i> adquirido no mercado	12	54,55%
Combinação de ambos	02	9,09%
TOTAL DE OBSERVAÇÕES.	22	

NOTA: O número de citações é superior ao número de observações devido às respostas múltiplas (3 no máximo)

Verifica-se que 10 das 22 empresas pesquisadas trabalham com um *software* desenvolvido na própria empresa. Por outro lado, 12 empresas utilizam o *software* adquirido no mercado. E 2 empresas compartilham o *software* desenvolvido na empresa com *software* adquirido no mercado.

Na Figura 15 reforça-se esta constatação referente à tecnologia adquirida do mercado para satisfazer as necessidades de geração das informações contábeis-gerenciais da empresa.

Figura 15 – Tecnologia de suporte para gerar as informações contábeis-gerenciais



Através desta figura constata-se que o *software* produzido no mercado tem sido adquirido por 54,55% das empresas para satisfazer as necessidades de gerar as informações contábeis-gerenciais.

Procurou-se também saber quais são os *softwares* utilizados pelas empresas, e através da Tabela 17, é possível verificar os *softwares* utilizados pelas empresas.

Tabela 17 – *Software* utilizado nas empresas pesquisadas

SETORES	SOFTWARE DESENVOLVIDO NA EMPRESA	SOFTWARE ADQUIRIDO NO MERCADO	COMBINAÇÃO DE AMBOS
01) Serviços Públicos	Não respondeu		
02) Automotivo		SAP	
03) Atacado e Com. Ext.	Sistema contábil		
04) Eletroeletrônico	Mis	JDE, BPCS, Cash Company, Latus	
05) Automotivo			SAP/ customizado pra o grupo Volvo exterior e no Brasil
06) Serviços Públicos	CPD		
07) Bebidas		SAP R/3	
08) Indústria e construções		Bann, Benner, SAC e ORCAM	
09) Telecomunicações		SAP	
10) Atacado e Com. Ext.	Sistema Coopervale		
11) Atacado e Com. Ext.	PROGUES		
12) Alimentos		SAP R/3	
13) Papel e Celulose	BPD (banco de dados pastas)	Placomp/Matic	
14) Automotivo			
15) Telecomunicações		SAP	
16) Higiene, Limp. e Cosm.	GEPROD/GESINV/SISPL AN	BCPC/SSD/ADAYTON	
17) Comércio Varejista	Sistema gerado na linguagem progress		
18) Alimentos		Interquadram/Microsiga	
19) Alimentos		Oracle	
20) Atacado e Com. Ext.	Sicop		
21) Atacado e Com. Ext.	PROGRES e FOX	SAC – OCEPAR	Sistema orçamentário desenvolvido no Excel
22) Papel e Celulose	Não respondeu		
Total de observações	10	12	2

Constata-se também que a maior parte das empresas utilizam o software adquirido do mercado, como: SAP, JDE, BPCS, Cash Company, Latus, Bann, Benner, SAC, ORCAM, Placomp/Matic, BCPC/SSD/ADAYTON, Interquadram/Microsiga, Oracle, SAC-OCEPAR.

No entanto duas empresas responderam que utilizam a combinação de ambos os *softwares*. E através da Tabela, visualiza-se que 4 empresas utilizam tanto o software adquirido como o desenvolvido na empresa.

4.4 FORMA DE COMUNICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS AOS USUÁRIOS

Nesta seção evidencia-se como as empresas comunicam as informações contábeis-gerenciais para os seus usuários, ou seja, como as informações contábeis-gerenciais chegam ao ambiente interno e externo da empresa.

Esta seção foi dividida em duas partes: a primeira refere-se à comunicação do conteúdo dos relatórios contábeis-gerenciais e aos períodos em que estas informações são transmitidas aos usuários; a segunda diz respeito à comunicação dos controles estratégicos e operacionais aos seus usuários.

4.4.1 Comunicação dos Relatórios Contábeis-Gerenciais

Na tabela 18 mostram-se os meios utilizados pelas empresas para comunicar os relatórios contábeis gerenciais aos seus usuários.

Tabela 18 – Formas de comunicação dos relatórios contábeis-gerenciais aos usuários.

RELATÓRIOS	REUNIÕES	PUBLIC. INTER	PUBLIC. EXT	E-MAIL	SITES	FAX
	Qtde	Qtde	Qtde	Qtde	Qtde	Qtde
Balanço Patrimonial	17	15	11	7	2	1
Demonstr. de Lucros ou Prejuízos Acumulados	16	12	10	6	2	1
Demonstr. Das Mutações do Patrimônio Líquido	15	13	12	6	2	1
Demonstr. Do Resultado do Exercício	17	15	11	7	2	1
Demonstr. Das Origens e Aplicações de Recursos	14	13	11	5	1	1
Demonstr. Fluxo de Caixa	17	12	5	6	1	1
Valor Econômico Agregado - E.V.A	2	2				
Valor de Mercado Agregado - M.V.A.	2	1				
Demonstr. do Valor Adicionado – D.V.A.	5	5	5	4		
Balanço Social	9	9	5	4		
Balanced Scorecard	1	2	1	2	1	
Moeda Funcional (Report to Sweden)		1				
Relatórios p/ Conselho de Administração		1	1			
Relatórios de Informações Gerenciais-Operações	1	1	1	1		
Relatórios Gerenciais de Acomp. Planos e Metas	1					
EBITDA (Análise Dinâm.e Estática)	1	1	1			

NOTA: O número de citações é superior ao número de observações devido às respostas múltiplas (6 no máximo)

A tabela mostra que a forma de comunicação mais usual das informações constantes nos relatórios contábeis-gerenciais aos usuários é realizada através de reuniões. Todas os

relatórios que são gerados pelas empresas, o principal meio de transmitir as informações é através de reuniões.

A segunda forma de comunicação das informações contidas nos relatórios contábeis-gerenciais é através de publicações internas.

Por seu turno as publicações externas são consideradas como o terceiro método utilizado pelas empresas para transmitirem aos usuários as informações dos relatórios contábeis-gerenciais.

No entanto, as formas de comunicação através de *e-mail*, *sites* e *fax* são utilizadas em menor proporção, do que as descritas anteriormente.

Na tabela constata-se que as informações contidas na Demonstração do Fluxo de Caixa são transmitidas através de reuniões, publicações internas, *e-mail* e publicações externas.

As informações do EVA e MVA são transmitidas aos usuários somente através de reuniões e publicações internas, mas a DVA e o Balanço Social são transmitidas através de reuniões, publicações internas e externas e *e-mail*.

Todos os relatórios contábeis-legais, são transmitidos por meio de reuniões, publicações internas, publicações externas, com menor ênfase através de *e-mail*, *sites* e *fax*.

Na Tabela 19, elucida-se a periodicidade com que as informações contidas nos relatórios contábeis-gerenciais são comunicadas aos seus usuários.

Tabela 19 – Periodicidade com que os relatórios contábeis-gerenciais são comunicados aos usuários

RELATÓRIOS	DIÁRIO	SEMANAL	QUINZ.	MENSAL	TRIMESTR.	SEMESTR.	ANUAL	TOTAL
Balanço Patrimonial		1	1	11	5		7	22
Demonstr. de Lucros ou Prejuízos Acumulados		1	1	7	4		7	19
Demonstr. das Mutações do Patrimônio Líquido		1		7	6	1	10	22
Demonstr. do Resultado do Exercício		1	1	11	5	1	7	22
Demonstr. das Origens e Aplicações de Recursos		1	1	7	4		7	22
Demonstr. Fluxo de Caixa	6	8	1	11	4	1	2	22
Valor Econômico Agregado – E.V.A				2			3	4
Valor de Mercado Agregado - M.V.A.				1			3	3
Demonstr. do Valor Adicionado – D.V.A.		1		2			9	10
Balanço Social				3			10	12
Balanced Scorecard				1			1	2
Moeda Funcional (Report to Sweden)				1				1
Relatórios p/ Conselho de Administração				1				1
Relatórios de Informações Gerenciais-Operações				1				1
Relatórios Gerenciais de Acomp. Planos e Metas				1				1
EBITDA (Análise Dinâm.e Estática)				1			1	1

NOTA: O número de citações é superior ao número de observações devido às respostas múltiplas (7 no máximo)

A tabela mostra que a única demonstração que é comunicada diariamente aos seus usuários é a demonstração do fluxo de caixa. Além de ser uma demonstração diária, também é

comunicada semanalmente, quinzenalmente, mensalmente, trimestralmente, semestralmente e anualmente. Sendo a ênfase para esta demonstração o período mensal.

As informações contidas nos relatórios contábeis-legais e na DVA são comunicados aos usuários de algumas empresas, tanto semanalmente quanto quinzenalmente.

Todas as demonstrações contábeis-gerenciais são comunicadas mensalmente aos usuários da informação.

Para o período trimestral, a comunicação ocorre com os relatórios contábeis-legais e com a Demonstração do Fluxo de Caixa. No período semestral, apenas 3 demonstrações são comunicadas aos usuários, sendo a DMPL, DRE e DFC. Já no período anual, todos os relatórios contábeis-legais, mais a DFC, EVA, MVA, DVA, BS, BSC e EBITDA, suas informações são comunicadas aos respectivos usuários.

É oportuno mencionar que as empresas comunicam, em sua grande maioria, as informações contidas em relatórios mensalmente, fazendo com que outros períodos superiores de tempo não sejam relacionados. Uma atenção especial é dada para a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e para o Balanço Social, cujos relatórios são comunicados anualmente.

4.4.2 Comunicação dos Controles Estratégicos e Operacionais

Neste tópico procurou-se verificar como as empresas comunicam aos usuários os controles estratégicos e operacionais da empresa. Este item subdivide-se em duas partes: a primeira demonstra como é feita a comunicação; e a segunda com que periodicidade estas informações são transmitidas aos usuários.

A maneira como as informações contidas nos controles estratégicos e operacionais são transmitidas aos seus respectivos usuários é apresentada na Tabela 20.

Tabela 20 – Formas de comunicação dos controles estratégicos e operacionais aos usuários.

RELATÓRIOS	REUNIÕES	PUBLIC. INTER.	PUBLIC. EXT.	E-MAIL	SITES	FAX	NÃO RESP.	TOTAL
Planejamento estratégico	15	10	2	3	1		1	17
Planejamento operacional	16	8	1	3	1		2	18
Sistema orçamentário	19	16	1	7				22
Sistema de custos	18	14		5			1	22
Controles físicos operacionais	16	11		5	1		1	20
Sistema Patrimonial		1						1

NOTA: O número de citações é superior ao número de observações devido às respostas múltiplas (6 no máximo)

As empresas utilizam-se de diversas formas para comunicar as informações contidas nos controles estratégicos e operacionais. O principal meio utilizado são as reuniões, que são responsáveis pela maioria das comunicações efetuadas. Na seqüência vêm as publicações internas nas empresas. As informações transmitidas por meios eletrônicos, como o *e-mail*, representam a terceira maneira da comunicação mais indicada pelos respondentes, porém bem distante das duas primeiras alternativas (reuniões e publicações internas).

Quanto à periodicidade com que os controles estratégicos e operacionais são comunicados aos usuários, esta pode ser visualizada na Tabela 21

Tabela 21 – Periodicidade com que os controles estratégicos e operacionais são comunicados aos usuários

RELATÓRIOS	DIÁRIO	SEMANAL	QUINZ.	MENSAL	TRIM.	SEM.	ANUAL	TOTAL OBS
Planejamento estratégico		1		9	3	2	6	17
Planejamento operacional	1	2	1	11	3	3	5	18
Sistema orçamentário	2	2		19	1	2	5	22
Sistema de custos	3	2	1	18	1	2	5	22
Controles físicos operacionais	10	7	1	12		1	3	20
Outros?								
Sistema Patrimonial				1				1

NOTA: O número de citações é superior ao número de observações devido às respostas múltiplas (7 no máximo)

Diariamente, 1 empresa comunica as informações contidas no planejamento operacional, 2 empresas o sistema orçamentário, 3 o sistema de custos e 10 os controles físicos operacionais.

Semanalmente, o número de empresas que comunicam as informações dos controles estratégicos e operacionais aumenta, sendo que 1 comunica o planejamento estratégico, 2 o planejamento operacional, 2 o sistema orçamentário, 2 o de custos e 7 os controles físicos operacionais.

A periodicidade mensal é onde ocorre uma maior comunicação das informações dos controles estratégicos e operacionais aos usuários: 9 empresas comunicam o planejamento estratégico, 11 empresas o planejamento operacional, 19 empresas o sistema orçamentário, 18 empresas o sistema de custos, 12 empresas os controles físicos operacionais e 1 empresa o sistema patrimonial.

Nos demais períodos, trimestral, semestral e anual, os controles estratégicos e operacionais são comunicados com menor ênfase. É importante ressaltar que a maioria das empresas comunica as informações mensalmente.

4.5 USO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS NO PROCESSO DE GESTÃO

Nesta seção evidencia-se como os usuários utilizam as informações contábeis-gerenciais no processo de gestão e é desdobrada em duas partes: a primeira descreve a utilização dos relatórios contábeis-gerenciais emitidos pelo sistema contábil-gerencial da empresa; a segunda apresenta o uso dos controles estratégicos e operacionais.

4.5.1 Utilização dos Relatórios Contábeis-Gerenciais

Neste tópico é visto como os usuários utilizam as informações constantes nos relatórios contábeis-gerenciais. Na tabela 22 pode-se visualizar o grau de utilização das mesmas.

Tabela 22 – Utilização dos relatórios contábeis-gerenciais gerados

RELATÓRIOS	MUITO UTILIZADO	RAZOAV. UTILIZADO	POUCO UTILIZADO	NÃO UTILIZADO	NÃO RESP.	TOTAL OBS
Balanço Patrimonial	16	2	4			22
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	9	5	4	1		19
Demonst. Das Mutações do Patrimônio Líquido	7	11	3	1		22
Demonstr. do Resultado do Exercício	18	3	1			22
Demonstr. Das Origens e Aplicações de Recursos	8	10	3	1		22
Demonstr. Fluxo de Caixa	20	1			1	22
Valor Econômico Agregado - E.V.A	1	1	2			4
Valor de Mercado Agregado - M.V.A.	1		2			3
Demonstração do Valor Adicionado - D.V.A.	2	1	3	4		10
Balanço Social	4	4	3		1	12
Balanced Scorecard	2					2
Moeda Funcional (Report to Sweden)	1					1
Relatórios p/ Conselho de Administração	1					1
Relatórios de Informações Gerenciais-Operações	1					1
Relatórios Gerenciais de Acomp. Planos e Metas	1					1
EBITDA (Análise Dinâm. e Estática)					1	1

Esta pesquisa envolveu 22 empresas. Deste total a maioria delas utiliza muito os relatórios contábeis-gerenciais, principalmente a Demonstração do Fluxo de Caixa, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial.

Algumas empresas mencionaram que utilizam razoavelmente as informações geradas pelos seguintes relatórios contábeis-gerenciais: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos.

Poucas empresas mencionaram que utilizam pouco ou mesmo não utilizam as informações constantes dos relatórios contábeis-gerenciais gerados.

Cabe fazer uma ressalva para a Demonstração do Valor Adicionado DVA, que 10 empresas geram o respectivo relatório, mas apenas 2 utilizam muito, 1 razoavelmente utiliza, 3 pouco utilizam e 4 mencionam que não utilizam esta informação.

O Balanço Social é gerado por 12 empresas, destas 4 delas utilizam muito as informações, 4 utilizam razoavelmente e 3 utilizam pouco as informações, e 1 não respondeu.

O *Balanced Scorecard* é gerado em 2 empresas, e ambas mencionam que utilizam muito das informações.

4.5.2 Utilização dos Controles Estratégicos e Operacionais

No processo de gestão da empresa, procurou-se verificar o nível de utilização dos controles estratégicos e operacionais, identificando se são muito utilizados ou pouco utilizados. Na Tabela 23 visualiza-se a utilização dos controles estratégicos e operacionais nas empresas pesquisadas.

Tabela 23 – Utilização dos controles estratégicos e operacionais gerados

RELATÓRIOS	MUITO UTILIZADO		RAZOAVELM ENTE UTILIZADO		POUCO UTILIZADO		NÃO RESPONDERAM		TOTAL DE OBSERVAÇÕES	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Planejamento estratégico	14	82,35	2	11,76			1	5,88	17	100
Planejamento operacional	15	83,33	2	11,11			1	5,56	18	100
Sistema orçamentário	22	100,00							22	100
Sistema de custos	22	100,00							22	100
Controles físicos operacionais	18	90,00	2	10,00					20	100
Outros?										
Sistema Patrimonial	1	100,00							1	100

A maioria absoluta das empresas considera úteis os controles estratégicos e operacionais gerados. O sistema orçamentário e o sistema de custos auferiram o percentual máximo na utilização destes controles. O planejamento estratégico e o planejamento operacional, juntamente com os controles físicos operacionais, atingiram um índice superior a 80% de muito utilizado.

Poucas empresas consideram o planejamento estratégico, o planejamento operacional e os controles físicos operacionais como razoavelmente utilizado. Porém nenhuma observação constou no grau de pouco utilizado, demonstrando que os controles estratégicos e operacionais gerados são utilizados pelos usuários.

4.6 SATISFAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS-GERENCIAIS NO PROCESSO DE GESTÃO

Nesta seção evidencia-se a satisfação dos usuários das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão e é desdobrada em duas partes: a primeira descreve a satisfação que os usuários têm pelas informações oriundas dos relatórios emitidos pelo sistema contábil-gerencial da empresa; a segunda apresenta a satisfação dos usuários com as informações obtidas dos controles estratégicos e operacionais da empresa.

4.6.1 Satisfação dos Relatórios Contábeis-Gerenciais

Verificou-se a satisfação dos usuários em relação aos relatórios contábeis-gerenciais gerados como suporte ao processo de gestão da empresa. A tabela 24 considera o grau de satisfação atribuído pelos respondentes aos relatórios contábeis-gerenciais gerados nas empresas pesquisadas.

Tabela 24 – Satisfação em relação aos relatórios contábeis-gerenciais gerados

RELATÓRIOS	MUITO SATISFEITO	SATISFEITO	POUCO SATISFEITO	NÃO SATISFEITO	NÃO RESP.	TOTAL OBS
Balço Patrimonial	8	13	1			22
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados	4	14	1			19
Demonst. Das Mutações do Patrimônio Líquido	3	17	2			22
Demonstr. do Resultado do Exercício	11	10	1			22
Demonstr. das Origens e Aplicações de Recursos	4	16	2			22
Demonstr. Fluxo de Caixa	11	10	1			22
Valor Econômico Agregado – E.V.A	2	2				4
Valor de Mercado Agregado – M.V.A.	2	1				3
Demonstração do Valor Adicionado - D.V.A.	3	7				10
Balço Social	5	5	2			12
Balanced Scorecard		1			1	2
Moeda Funcional (Report to Sweden)		1				1
Relatórios p/ Conselho de Administração		1				1
Relatórios de Informações Gerenciais-Operações	1					1
Relatórios Gerenciais de Acomp. Planos e Metas	1					1
EBITDA (Análise Dinâm.e Estática)		1				1

A grande maioria das empresas pesquisadas consideram como satisfeitos com os relatórios contábeis-gerenciais gerados, principalmente a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração

de Lucros ou Prejuízos Acumulados, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Valor Adicionado.

Na seqüência, vêm as empresas que se consideram muito satisfeitas com os relatórios contábeis-gerenciais gerados, que são: a Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa e o Valor de Mercado Agregado.

Apenas 1 ou 2 empresas que geram os relatórios contábeis-gerenciais e que consideram pouco satisfeitas, com o Balanço Patrimonial, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração do Fluxo de Caixa..

Não há nenhuma observação com relação a empresas que se consideram não satisfeitas com os relatórios contábeis-gerenciais.

4.6.2 Satisfação dos Controles Estratégicos e Operacionais

Adicionalmente observou-se a satisfação dos usuários com relação às informações fornecidas pelos controles estratégicos e operacionais, para serem utilizados no processo de gestão. Na Tabela 25 apresenta-se a satisfação dos usuários em relação aos controles estratégicos e operacionais das empresas pesquisadas.

Tabela 25 – Satisfação em relação aos controles estratégicos e operacionais gerados

RELATÓRIOS	MUITO SATISFEITO		SATISFEITO		POUCO SATISFEITO		NÃO SATISFEITO		NÃO RESP.		TOTAL DE OBSERVAÇÕES	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Planejamento estratégico	9	52,94	8	47,06							17	100
Planejamento operacional	9	50,00	9	50,00							18	100
Sistema orçamentário	11	50,00	10	45,45	1	4,55					22	100
Sistema de custos	9	40,91	9	40,91	4	18,18					22	100
Controles físicos operacionais	6	30,00	13	65,00					1	5,00	20	100
Outros?												
Sistema Patrimonial			1	100							1	100

A tabela mostra que os usuários se consideram muito satisfeitos com o planejamento estratégico, planejamento operacional e o sistema orçamentário gerado. Todos estes controles atingiram um índice de satisfação superior ou igual a 50%.

Os usuários se consideram satisfeitos com o planejamento operacional, com o sistema de custos e principalmente com os controles físico-operacionais. Entretanto, somente alguns usuários se consideram pouco satisfeitos com o sistema orçamentário e com o sistema de custos.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta na primeira seção as conclusões face às perguntas de pesquisa formuladas. Na segunda seção são apresentadas as recomendações para a realização de estudos futuros sobre o tema.

5.1 CONCLUSÕES

Por tratar-se de um estudo descritivo-conclusivo sobre o fenômeno investigado, pretende-se fazer inferências a partir da análise dos dados coletados nas empresas pesquisadas, além de contribuir para futuras pesquisas sobre a geração, comunicação e utilização de informações contábeis-gerenciais no processo de gestão.

Nesse sentido, o objetivo geral da presente pesquisa consistiu em verificar a geração, a comunicação e a utilização de informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná. Desse modo, foram identificadas e analisadas as informações contábeis-gerenciais geradas; a forma como estas informações contábeis-gerenciais são comunicadas aos usuários e como as informações contábeis-gerenciais são utilizadas no processo de gestão das vinte e duas empresas pesquisadas.

Para melhor visualizar-se os resultados obtidos com esta pesquisa, ressaltam-se as perguntas de pesquisa e suas respectivas conclusões com base nos dados coletados nas empresas pesquisadas.

- a) Quais são as informações contábeis-gerenciais consideradas na perspectiva desta pesquisa?

As informações contábeis-gerenciais consideradas nesta pesquisa constituem-se nos relatórios contábeis-legais, relatórios contábeis-gerenciais e controles estratégicos e operacionais.

Os relatórios contábeis-legais considerados na perspectiva desta pesquisa são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Já os relatórios contábeis gerenciais compõem-se da Demonstração do Fluxo de Caixa, Valor Econômico Agregado, Valor de Mercado Agregado, Demonstração do Valor Adicionado, Balanço Social e o Balanced Scorecard.

Os controles estratégicos e operacionais de gestão estão subdivididos em: a) Sistema de planejamento e controle das estratégias, que envolve o planejamento estratégico, planejamento operacional e o sistema orçamentário; b) Sistema de Custos, que abrange o custeio por absorção, custeio variável ou custeio direto, custeio padrão, custeio baseado em atividades, custeio por unidades de esforço de produção e o sistema de informação de gestão econômica ; c) os controles físico-operacionais.

No capítulo da revisão teórica, foram contemplados todos os relatórios, como também todos os controles mencionados.

- b) Quais são as informações contábeis-gerenciais geradas nas grandes empresas do estado do Paraná?

Constatou-se na pesquisa que o sistema de informações contábeis-gerenciais das grandes empresas do estado do Paraná gera diversos relatórios contábeis-gerenciais.

Os relatórios contábeis exigidos por legislação específica são gerados em todas as empresas através do sistema de informações contábeis-gerenciais. Estes relatórios são o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Constatou-se também que a Demonstração do Fluxo de Caixa, apesar de não ser exigida por lei, é gerada em todas as grandes empresas do estado do Paraná através do sistema de informações contábeis-gerenciais.

Foi constatado que a maioria das empresas pesquisadas geram os controles estratégicos e operacionais pelo sistema de informação contábil-gerencial. Destacam-se os sistema orçamentário e o sistema de custos, pois todas as empresas geram estes controles.

- c) Como as informações contábeis-gerenciais são comunicadas aos usuários dessas informações?

Tanto as informações contábeis-gerenciais, como as informações contábeis legais são comunicadas aos usuários de diversas formas. As informações constantes nos relatórios

contábeis-gerenciais e legais são comunicados aos usuários, principalmente, através de reuniões, seguindo-se em publicações internas, publicações externas e e-mail.

A reuniões representam o principal meio utilizado para comunicar as informações constantes nos controles estratégicos e operacionais aos usuários, seguido por publicações internas, mas poucas empresas utilizam o *e-mail*.

- d) Como são utilizadas as informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná?

As informações contábeis-gerenciais geradas na empresa, tanto as legais como as gerenciais são muito utilizadas no processo de gestão das empresas. Os principais destaques são Demonstração do Fluxo de Caixa que, mesmo não sendo obrigatório, é um relatório gerado e utilizado pela maioria das empresas pesquisadas. Na seqüência, a Demonstração do Resultado do Exercício, que é uma demonstração legal, e sua utilização no processo de gestão da empresa, é bem significativo. Em seguida o Balanço Patrimonial, que também é uma demonstração legal, e suas informações são muito utilizadas no processo de gestão das empresas.

Os controles estratégicos e operacionais são muito utilizados pela grande maioria das empresas pesquisadas. O destaque é para o sistema orçamentário e o sistema de custos que são muito utilizados por todas as empresas pesquisadas. Em seguida consta que as informações do planejamento estratégico, planejamento operacional e os controles físicos operacionais são muito utilizados para o processo de gestão das empresas.

- e) Qual é o grau de satisfação das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do estado do Paraná?

Os relatórios contábeis-gerenciais gerados e considerados como muito satisfeitos pelas empresas pesquisadas, são: a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração do Fluxo de Caixa e o Valor de Mercado Agregado. As empresas consideram-se satisfeitas com as informações obtidas das seguintes demonstrações: a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Valor Adicionado. Não consta nenhuma observação com relação a empresas que se consideram não satisfeitas com os relatórios contábeis-gerenciais.

As empresas pesquisadas se consideram muito satisfeitas com os controles estratégicos e operacionais gerados nas empresas. O planejamento estratégico, planejamento operacional e o sistema orçamentário gerado são considerados muito satisfeitos pela maioria das empresas pesquisadas. Os usuários consideram-se satisfeitos com as informações obtidas do sistema de custos, do planejamento operacional e dos controles físico-operacionais.

Assim conclui-se, através da pesquisa realizada nas grandes empresas do estado do Paraná, que todas as empresas elaboram as demonstrações contábeis-legais, incluindo as sociedades anônimas, as cooperativas, as empresas por quotas de responsabilidade limitada.

Além dessas demonstrações, ficou evidente que todas as empresas elaboram a Demonstração do Fluxo de Caixa. Quando questionados sobre a utilização ou mesmo a satisfação, a grande maioria respondeu estar muito satisfeito, ou satisfeito, com essa demonstração.

Os controles estratégicos operacionais são gerados pela maioria das empresas pesquisadas. As reuniões são o principal meio utilizado em todas as empresas para comunicar as informações contidas nos controles estratégicos e operacionais. São muito utilizadas as informações contidas nos controles estratégicos e operacionais para o processo de gestão.

5.2 RECOMENDAÇÕES

As constatações verificadas e demonstradas nesta pesquisa, embora sejam restritas às empresas pesquisadas, encaminham para novos questionamentos que poderão ser explorados em futuras pesquisas sobre a geração, comunicação e utilização das informações contábeis-gerenciais no processo de gestão empresarial. Neste sentido recomenda-se para futuras pesquisas o seguinte:

- a) verificar a real utilização destas demonstrações no processo de gestão empresarial;
- b) replicar a pesquisa em outro Estado da Federação, a fim de averiguar semelhanças e divergências nos resultados;
- c) identificar a razão de poucas empresas adotarem, para efeito de melhor gerenciar a empresa, controles estratégicos e operacionais mais avançados.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, Russel L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1975.

ALLORA, Franz; ALLORA Valério. **UP': unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricações**. São Paulo: Pioneira, 1995.

ALLORA; Valério; GANTZEL, Gerson. **Revolução nos custos**. Os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade. Bahia: Casa da Qualidade, 1996.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 2001.

—————; TIBURCIO SILVA, César Augusto. **Administração de capital de giro**. São Paulo: Atlas, 1995.

ATHAR, Raimundo Aben. Demonstração do valor adicionado – D.V.A. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade RS**, n. 96, p. 53-66, maio, 1999.

ATKINSON, Anthony; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BALLESTERO-ALVAREZ, Maria Esmeralda. **Manual de organização, sistemas e métodos: uma abordagem teórica e prática da engenharia da informação**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. Florianópolis: UFSC, 1999.

BARTOLOMÉ, Fernando. Prefácio. *In*: ARGYRIS, Chris; BARTOLOMÉ, Fernando; ROGERS, Carl R. **Comunicação eficaz na empresa: como melhorar o fluxo de informações para tomar decisões corretas**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

BERTALANFFY, Ludwig Von. **Teoria Geral dos Sistemas**. Petrópolis: Vozes, 1977.

BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Hilmar Voigt de. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. **Revista Conselho Regional do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, CRCRS, v. 25, n. 84, p. 31-39, jan./mar. 1996.

—————. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2000

—————; RISSARDI, José Acácio. Relatórios gerados pelo sistema de informação contábil-gerencial que podem contribuir para alcançar maior eficácia no processo de gestão empresarial. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**. UEM, v. 18, n. 2, jul.-dez. 1999, p.41-48.

BULGACOV, Sérgio. **Manual de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1999.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.

CAMPOS, José Antonio. **Cenário Balanceado: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios**. São Paulo: Aquariana, 1998

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; SANTOS, Roberto Vatan dos. Mensuração do resultado segundo a ótica da gestão econômica (GECON). **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. São Paulo, 1996.

CENAFOR. Divisão de pesquisa e desenvolvimento. Serviço de pesquisa. **Curso de técnica de pesquisa: survey: curso programado individualizado para pesquisadores em educação e áreas afins**. São Paulo, 1980.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração – teoria, processo e prática**. São Paulo: Makron Books, 2000.

COPELAND, Tom; KOLLER, Tim; MURRIN, Jack. **Avaliação de empresas – Valuation: calculando e gerenciando o valor das empresas**. São Paulo: Makron Books, 2002.

CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno. **Sistemas integrados de gestão: uma abordagem da tecnologia da informação aplicada à gestão econômica (Gecon)**. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira. **Estatística**. São Paulo: Edgard Blücher, 1977.

CRUZ, Tadeu. **Sistemas, organização & métodos: um estudo integrado das novas tecnologias de informação**. São Paulo: Atlas, 1997.

DAVENPORT, Thomas H.; PRUSAK, Laurence. **Ecologia da informação: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação**. São Paulo: Futura, 1998

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administrando para obter resultados**. São Paulo: Pioneira, 1998.

EHRBAR, Al; STWART, Stern. **EVA: valor econômico agregado: a verdadeira chave para a criação de riqueza**. Rio de Janeiro: Qualitymark , 1999.

FABRI, Luiz Fernando. **Um estudo dos sistemas de custos adotados nas grandes empresas filiadas à associação da cidade industrial de Curitiba-PR como suporte ao processo de gestão empresarial**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina: UFSC, Florianópolis, 2000.

FAVRETTI, Láudio Camargo. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. São Paulo: Atlas, 2000.

FERRARI, Alfonso Trujillo. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2000.

FREIRE, Fátima de Souza; REBOUÇAS, Tereza Raquel da Silva. **Balanco Social Teoria e Prática. Uma descrição sucinta do Balanco Social Francês, Português, Belga e Brasileiro**. César Augusto Tibúrcio Silva e Fátima de Souza Freire (organizadores). São Paulo: Atlas, 2001.

FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa diário: como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio**. São Paulo: Atlas, 1997.

———. Valor da empresa: avaliação de ativos pela abordagem do resultado econômico residual. **Caderno de estudos**. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, v. 1, p. 57-69. São Paulo, 1998.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**/ FIPECAFI, Eliseu Martins (organizador). São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

———. **Projetos de pesquisa**. São Paulo. Atlas, 1996.

GIL, Antonio de Loureiro. **Sistemas de informações: contábil, financeiros**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIMENEZ, Fernando A. P. **Um sistema para apoio à média e pequena empresa Brasileira**. Revista de Administração, FEA/USP. São Paulo vol. 23, nº. 4 p.57-62 out/dez. 1988.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

IBASE - INSTITUTO DE ANÁLISES SOCIAIS E ECONÔMICAS. Disponível em: <http://www.balancosocial.org.br/ibase.html>.

IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2000. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/asocial>.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998

JOHSON, H. Thomas; KAPLAN , Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996

———; ———. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997

———, COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

_____, NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios.** Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KASSAI, José Roberto, KASSAI, Silvia, SANTOS, Ariovaldo dos, ASSAF NETO, Alexandre. **Retorno de investimento: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial.** São Paulo: Atlas, 2.000

KATZ, Daniel; KAHN, Robert L. **Psicologia social das organizações.** São Paulo: Atlas, 1987

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual.** São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária e Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

KOTLER, Philip. **Marketing para o século XXI: como criar, conquistar e dominar mercados.** São Paulo: Futura, 1999

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Sistema de informações contábeis fundamentado no custeamento baseado em atividades (*ABC – Activity Based Costing*). **Contabilidade Vista & Revista.** Publicação do departamento de ciências contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG. Minas Gerais, v. 11, n. 1, abril. 2000.

KROETZ, César Eduardo Stevens. **Balanco Social: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2000.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de Informação.** Rio de Janeiro: LTC, 1999.

LAUREANO, Wagner Deodato. Analisando a demonstração do valor adicionado. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, n. 122, mar/abr. 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2000

LUCA, Márcia Martins Medes De. **Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB.** São Paulo: Atlas, 1998.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração.** São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados.** São Paulo: Atlas, 1996.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial.** São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.

MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica**. São Paulo: Atlas, 1993.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

———. AHLSTRAND, Bruce. LAMPEL, Joseph. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER, Michael E. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 1996

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, Flávia Gutierrez, ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. Métodos de custeio adotados por pequenas empresas: como esta decisão é tomada? – estudo multicaseos. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de São Paulo**. CRCSP. São Paulo, n. 164, p. 04-21, junho 2001.

MOTTA, Paulo Roberto. **Gestão contemporânea: a ciência e a arte de ser dirigente**. Rio de Janeiro: Record, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

———. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Frase Editora, 1998.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. São Paulo: Atlas, 2001.

———. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. São Paulo: Atlas, 1993.

———. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. São Paulo: Atlas, 1997.

———. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 1997.

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

PAIVA, José Wagner Morais de; HORTA, Rui Américo Mathiasi. Contabilidade decisorial: a decisão de produção. **Revista Contabilidade Vista & Revista.** Publicação do Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, Minas Gerais, v. 11, n. 1, p. 3-17, abril 2000.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Ambiente, empresa, gestão e eficácia.** In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** São Paulo: Atlas, 2001.

PESSOA, Maria Naiula Monteiro. **Gestão das Universidades Federais Brasileiras – um Modelo Fundamentado no Balanced Scorecard.** Florianópolis. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina. CT. Engenharia de Produção, 2000

PINTO, José Simão de Paula. **Informática empresarial.** In: BULGACOV, Sérgio. **Manual de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1999.

REZENDE, Denis Alcides; ABREU, Aline França de. **Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais: o papel estratégico da informação e dos sistemas de informação nas empresas.** São Paulo: Atlas, 2001

RIBEIRO, Maísa de Souza. **Balanco social: instrumento de divulgação da interação da empresa com a sociedade.** Texto para discussão, série contabilidade TD-C / 6 – 2000. USP.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999

RODRIGUEZ, Martius V.; FERRANTE, Augustin J. **A tecnologia de informação e mudança organizacional.** Rio de Janeiro: Infobook, 1995.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JAFFE, Jeffrey F. **Administração financeira.** São Paulo: Atlas, 1995

SAMARA, Beatriz Santos; BARROS, José Carlos de. **Pesquisa de Marketing. Conceitos e Metodologia.** São Paulo: Prentice Hall, 2002.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento.** Rio de Janeiro: DP&A editora, 1999.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal.** São Paulo: Atlas, 1990

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Gestão Econômica (Gecon): novos desafios da controladoria na gestão empresarial.** **Revista Conselho Regional de São Paulo.** São Paulo, CRCSP, n. 13, p. 04-17, set., 2000.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle.** São Paulo: Atlas, 1989

_____; _____. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle.** São Paulo: Atlas, 1995

SEBRAE Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas. **Coletânea estatística da micro e pequena empresa.** Dados gerais sobre o segmento das MPE – Micro e pequenas empresas – módulo 2. 1999.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; FREIRE, Fátima de Souza. **Balço social: teoria e prática:** inclui o novo modelo do IBASE. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, Cristian Gomes da. Disclosure de informações relativas ao balanço social e a dimensão socioeconômica da ciência contábil, a vez dos contadores da aldeia. **Revista de Contabilidade do CRC-SP.** São Paulo, n. 6, p. 30-40, nov., 1998.

SILVEIRA JÚNIOR, Aldery; VIVACQUA, Guilherme Antonio. **Planejamento estratégico como instrumento de mudança organizacional.** Brasília: Universidade de Brasília, 1996.

SILVEIRA, Moises Prates. Contabilidade gerencial. *In:* BULGACOV, Sérgio. **Manual de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1999.

TAPSCOTT, Don; LOWY, Alex; TICOLL, David. **Plano de ação para uma economia digital.** São Paulo: Makron Books, 2000.

TINOCO, João Eduardo Prudência. **Balço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações.** São Paulo: Atlas, 2001.

TREVISAN AUDITORES INDEPENDENTES (elaboração). Expositor: Luiz Carlos de Carvalho. Tema: **Balço Social.** Coleção Seminários CRC-SP/IBRACON: Temas Contábeis em Destaque. São Paulo: Atlas 2000.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial no Brasil para empresas industriais e comerciais.** São Paulo: Universidade-Empresa, 1983.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1998.

VIDIGAL JUNIOR, Francinetti; RIBEIRO, Maisa de Souza; WAIDEMAN, Nilson; SILVA, Rubens Lopes da. Custos para a tomada de decisões. *In:* CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial.** São Paulo: Atlas, 1995

WALTON, Richard E. **Tecnologia de informação: o uso de TI pelas empresas que obtêm vantagem competitiva.** São Paulo: Atlas, 1993.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2001.

WELCH, Jack. Jach Welch fala sobre Jack Welch. **Revista Exame,** ed. 762, 20 de mar., 2002. p.43-51.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro.** São Paulo: Atlas, 1981.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de Caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros.** Porto Alegre: Editora Sagra Luzzatto, 2000.

_____. **Orçamento Operacional uma abordagem prática.** Rio Grande do Sul: Sagra, 1989.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – AS 31 MAIORES EMPRESAS DO ESTADO DO PARANÁ, POR VENDAS

Ordem	Ordem Revista Exame	Empresa	Sector	Vendas (em US\$ milhões)
01	07	COPEL , Curitiba	Serviços Públicos	1.424,7
02	010	RENAULT , São José dos Pinhais	Automotivo	838,2
03	012	COAMO , Campo Mourão	Atacado e Com. Ext.	621,5
04	018	KRAFT LACTA , Curitiba	Alimentos	513,3
05	019	FLEISCHMANN ROYAL NABISCO , Curitiba	Alimentos	508,2
06	021	ELECTROLUX , Curitiba	Eletroeletrônico	487,9
07	024	VOLVO , Curitiba	Automotivo	467,9
08	031	SANEPAR , Curitiba	Serviços Públicos	363,9
09	037	SPAIPA , Curitiba	Bebidas	325,5
10	038	FURUKAWA , Curitiba	Eletroeletrônico	319,8
11	042	INEPAR , Curitiba	Diversos	303,0
12	047	TELEPAR CELULAR , Curitiba	Telecomunicações	269,4
13	049	MILENIA , Londrina	Química e Petroquímica	267,7
14	057	COOPERVALE , Palotina	Atacado e Com. Ext.	211,3
15	060	BATAVO , Carambeí	Alimentos	206,1
16	063	COCAMAR , Maringá	Atacado e Com. Ext.	200,3
17	065	COPACOL , Cafelândia	Alimentos	189,8
18	068	INPACEL , Arapoti	Papel e Celulose	178,1
19	069	COOPAVEL , Cascavel	Atacado e Com. Ext.	174,7
20	072	DENSO , Curitiba	Automotivo	169,9
21	073	GLOBAL TELECOM , Londrina	Telecomunicações	166,0
22	074	O BOTICARIO , São José dos Pinhais	Higiene, Limp. e Cosm.	165,1
23	078	CONDOR , Curitiba	Comércio Varejista	147,6
24	084	CACIQUE , Londrina	Alimentos	140,7
25	085	SUDCOOP , Medianeira	Alimentos	137,2
26	086	COTREFAL , Medianeira	Atacado e Com. Ext.	137,1
27	089	COOPERATIVA AGRÁRIA , Guarapuava	Atacado e Com. Ext.	132,9
28	094	PROVIDENCIA , Curitiba	Plásticos e Borracha	122,3
29	095	COOPERATIVA BATAVO , Carambeí	Atacado e Com. Ext.	120,6
30	098	TROMBINI , Curitiba	Papel e Celulose	116,3
31	100	COOP. INTEGRADA , Londrina	Atacado e Com. Ext.	115,4

FONTE: REVISTA EXAME. As 500 maiores empresas do Brasil. Julho de 2001, p. 332 a 335. (adaptado pelo autor)

APÊNDICE 2 – AS 22 MAIORES EMPRESAS DO ESTADO DO PARANÁ
PESQUISADAS

Ordem	Ordem Revista Exame	Empresa	Setor	Vendas (em US\$ milhões)
01	07	COPEL , Curitiba	Serviços Públicos	1.424,7
02	010	RENAULT , São José dos Pinhais	Automotivo	838,2
03	012	COAMO , Campo Mourão	Atacado e Com. Ext.	621,5
04	021	ELECTROLUX , Curitiba	Eletroeletrônico	487,9
05	024	VOLVO , Curitiba	Automotivo	467,9
06	031	SANEPAR , Curitiba	Serviços Públicos	363,9
07	037	SPAIPA , Curitiba	Bebidas	325,5
08	042	INEPAR , Curitiba	Diversos	303,0
09	047	TELEPAR CELULAR , Curitiba	Telecomunicações	269,4
10	057	COOPERVALE , Palotina	Atacado e Com. Ext.	211,3
11	063	COCAMAR , Maringá	Atacado e Com. Ext.	200,3
12	065	COPACOL , Cafelândia	Alimentos	189,8
13	068	INPACEL , Arapoti	Papel e Celulose	178,1
14	072	DENSO , Curitiba	Automotivo	169,9
15	073	GLOBAL TELECOM , Londrina	Telecomunicações	166,0
16	074	O BOTICARIO , São José dos Pinhais	Higiene, Limp. e Cosm.	165,1
17	078	CONDOR , Curitiba	Comércio Varejista	147,6
18	084	CACIQUE , Londrina	Alimentos	140,7
19	085	SUDCOOP , Medianeira	Alimentos	137,2
20	086	COTREFAL , Medianeira	Atacado e Com. Ext.	137,1
21	089	COOPERATIVA AGRÁRIA , Guarapuava	Atacado e Com. Ext.	132,9
22	098	TROMBINI , Curitiba	Papel e Celulose	116,3

APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO

1. DADOS DE IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA

- 1.1 Razão social da empresa: _____
- 1.2 Tipo de Capital: () aberto () fechado
- 1.3 Ramo de atividade: _____
- 1.4 Número total de empregados da empresa: _____
- 1.5 Faturamento de 2001: _____

2. DADOS DE IDENTIFICAÇÃO DO PROFISSIONAL QUE RESPONDE AO QUESTIONÁRIO

- 2.1 Nome do profissional: _____
- 2.2 Cargo que ocupa na empresa: _____
- 2.3 Tempo de ocupação do cargo: _____
- 2.4 Formação acadêmica:
 Graduação: (Qual?) _____
 Pós-Graduação (Especialização, MBA, Mestrado, Doutorado):
 (Qual?) _____

3. PERGUNTAS DE PESQUISA

3.1 Quais dos relatórios abaixo são gerados pelo sistema de informação contábil-gerencial da sua empresa?

- () Balanço Patrimonial
- () Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
- () Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
- () Demonstração do Resultado do Exercício
- () Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
- () Fluxo de Caixa
- () Valor Econômico Agregado – E.V.A.
- () Valor de Mercado Agregado – M.V.A.
- () Demonstração do Valor Adicionado – D.V.A.
- () Balanço Social
- () *Balanced Scorecard*
- () Outros. Quais? _____

3.2 Como esses relatórios contábeis-gerenciais são comunicados aos usuários?

RELATORIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS	Reuniões	Publicações internas	Publicações externas	e-mail	Sites	fax
Balanço Patrimonial						
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados						
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido						
Demonstração do Resultado do Exercício						
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos						
Fluxo de Caixa						
Valor Econômico Agregado - E.V.A.						
Valor de Mercado Agregado – M.V.A.						
Demonstração do Valor Adicionado – D.V.A.						
Balanço Social						
Balanced Scorecard						
<i>Outros. Quais?</i>						

3.3 Com que periodicidade os relatórios contábeis-gerenciais são comunicados aos usuários?

RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS	Diário	Semanal	Quinzenal	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual
Balanço Patrimonial							
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados							
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido							
Demonstração do Resultado do Exercício							
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos							
Fluxo de Caixa							
Valor Econômico Agregado – E.V.A.							
Valor de Mercado Agregado – M.V.A.							
Demonstração do Valor Adicionado – D.V.A.							
Balanço Social							
Balanced Scorecard							
<i>Outros. Quais?</i>							

3.4 Quais dos controles estratégicos e operacionais, abaixo relacionados, são gerados pelo sistema de informação contábil-gerencial da sua empresa?

() Planejamento estratégico

() Planejamento operacional

() Sistema orçamentário

() Sistema de custos

() Controle físicos-operacionais

() Outros. Quais? _____

3.5 Como os controles estratégicos e operacionais são comunicados aos usuários das informações contábeis-gerenciais?

CONTROLES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS	Reuniões	Publicações internas	Publicações externas	e-mail	Sites	fax
Planejamento Estratégico						
Planejamento Operacional						
Sistema Orçamentário						
Sistema de Custos						
Controles físico-operacionais						
Outros. Quais?						

3.6 Com que periodicidade os controles estratégicos e operacionais são comunicados aos usuários das informações contábeis-gerenciais?

CONTROLES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS	Diário	Semanal	Quinzenal	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual
Planejamento Estratégico							
Planejamento Operacional							
Sistema Orçamentário							
Sistema de custos							
Controles físicos-operacionais							
Outros. Quais?							

3.7 No processo de gestão de sua empresa, qual é a utilização dos relatórios contábeis-gerenciais que seguem?

RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS	Muito utilizado	Razoavelmente utilizado	Pouco utilizado	Não é utilizado
Balanço Patrimonial				
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados				
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido				
Demonstração do Resultado do Exercício				
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos				
Fluxo de Caixa				
Valor Econômico Agregado – E.V.A.				
Valor de Mercado Agregado – M.V.A.				
Demonstração do Valor Adicionado – D.V.A.				
<i>Balanço Social</i>				
Balanced Scorecard				
<i>Outros. Quais?</i>				

3.8 No processo de gestão de sua empresa, qual é o nível de utilização dos controles estratégicos e operacionais que seguem?

CONTROLES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS	Muito utilizado	Razoavelmente utilizado	Pouco utilizado	Não é utilizado
Planejamento Estratégico				
Planejamento Operacional				
Sistema Orçamentário				
Sistema de Custos				
Controles físico-operacionais				
Outros. Quais?				

3.9 Qual o grau de satisfação em relação aos relatórios contábeis-gerenciais disponibilizados para uso no processo de gestão de sua empresa?

RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS	Muito satisfeito	Satisfeito	Pouco satisfeito	Não satisfeito
Balanço Patrimonial				
Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados				
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido				
Demonstração do Resultado do Exercício				
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos				
Fluxo de Caixa				
Valor Econômico Agregado – E.V.A.				
Valor de Mercado Agregado – M.V.A.				
Demonstração do Valor Adicionado – D.V.A.				
<i>Balanço Social</i>				
Balanced Scorecard				
<i>Outros. Quais?</i>				

3.10 Qual o grau de satisfação em relação aos controles estratégicos e operacionais disponibilizados para uso no processo de gestão de sua empresa?

CONTROLES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS	Muito satisfeito	Satisfeito	Pouco satisfeito	Não satisfeito
Planejamento Estratégico				
Planejamento Operacional				
Sistema Orçamentário				
Sistema de Custos				
Controles físico-operacionais				
<i>Outros. Quais?</i>				

3.11 Qual a tecnologia de suporte para gerar as informações contábeis-gerenciais de sua empresa?

- () Software desenvolvido na empresa. Qual? _____
- () Software adquirido no mercado. Qual? _____
- () Combinação de ambos. Explique. _____
- () Outro. Qual? _____

3.12 Qual a metodologia utilizada no sistema de custos da empresa?

- () Custeio por absorção
- () Custeio variável
- () Custo-padrão
- () Custeio Baseado em Atividades (ABC)
- () Unidade de Esforço de Produção - UEP
- () Sistema de Informação de Gestão Econômica - GECON
- () Outro. Qual? _____

Curitiba, 06 de março de 2002

À

FURUKAWA

At.: SR. JORGE AOKI - Diretor Administrativo-Financeiro

Visando ampliar o conhecimento sobre a questão de geração, comunicação e utilização das informações contábeis gerenciais nas maiores empresas do Estado do Paraná, estou realizando a presente pesquisa, que fornecerá subsídios para a elaboração de dissertação de mestrado realizado na Universidade Federal de Santa Catarina, em convênio com a FAE/CDE.

A sua empresa consta na revista Exame, AS 500 MAIORES EMPRESAS DO BRASIL - "MELHORES E MAIORES", edição de julho de 2001.

Contando com a sua colaboração e devido a importância das informações, solicito sua atenção para o questionário em anexo.

O e-mail para a resposta é: tracz@rla01.pucpr.br ; telefone 9981-0197.

Desde já agradeço a sua atenção, e coloco-me a disposição para sanar eventuais dúvidas ou outras informações que se fizerem necessárias, através do telefone 9981-0197.

Atenciosamente.

Prof. Lúcio Tracz

Mestrando Universidade Federal de Santa Catarina em convênio FAE/CDE

Professor da Pontifícia Universidade Católica do Paraná