



**UFSM**

**Trabalho de Graduação**

**CONTABILIDADE GERENCIAL COMO  
FERRAMENTA EMPRESARIAL:  
UM ESTUDO DE CASO**

---

**José Carlos Barrili da Silva**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2003**

**CONTABILIDADE GERENCIAL COMO  
FERRAMENTA EMPRESARIAL:  
UM ESTUDO DE CASO**

---

**por**

**José Carlos Barrili da Silva**

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do  
Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade  
Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito da  
disciplina **CTB516 - Trabalho de Graduação em  
Ciências Contábeis**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2003**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**O Presidente da Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Graduação.**

CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA  
EMPRESARIAL:  
UM ESTUDO DE CASO

**elaborado por**

José Carlos Barrili da Silva

**Como requisito da disciplina CTB516 – Trabalho de  
Graduação em Ciências Contábeis**

---

Prof. Gilberto Brondani

Presidente da Comissão Examinadora

Santa Maria, 18 de Julho de 2003.

“Mas, no termo de uma carreira, mais vale estar preparado para mudar de perspectiva do que ficar condenado a repetir-se simplesmente”.

*Platão*  
República, 537c

## **AGRADECIMENTOS**

Minha realização resume-se na conclusão de um trabalho que tive a grata oportunidade de elaborar.

Sabe-se que é difícil agradecer a todos aqueles que, de algum modo, contribuíram para o desenvolvimento e a motivação do presente trabalho, uma vez que agradecer a alguém é demonstrar e, sobretudo, reconhecer que eles também ajudaram de alguma forma.

Assim, agradeço primeiramente ao Ser Supremo, sem Ele nada seria elaborado.

De um modo especial, ao Professor Gilberto Brondani, pela sua dedicação, pelo conhecimento demonstrado sobre o assunto, disponibilidade de tempo.

Aos meus familiares, pelo incentivo, apoio e compreensão indispensáveis à realização deste curso.

A àqueles que de alguma forma ajudaram a conclusão não só do presente trabalho, mas também a conclusão deste Curso, o meu eterno agradecimento.

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	01
2	<b>CONSIDERAÇÕES GERAIS</b> .....	06
3	REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
3.1	Abordagem Histórica.....	11
3.2	Uma Visão das Informações Gerenciais.....	15
3.3	A utilização das Informações Gerenciais.....	18
4	<b>GESTÃO EMPRESARIAL EM EMPRESAS INTERNACIONALIZADAS</b> .....	25
4.2	A globalização e o novo contexto social.....	25
4.1	O controle gerencial em empresas internacionalizadas.....	29
5	<b>CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA EMPRESARIAL</b> .....	41
5.1	Considerações Gerais.....	41
6	<b>ESTUDO DE CASO</b> .....	43
6.1	Um breve histórico da empresa.....	43
7	<b>CONCLUSÕES</b> .....	57
	<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	62

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	Ativo .....	46
QUADRO 2	Passivo .....	47
QUADRO 3	Demonstração do Resultado do Exercício.....	48
QUADRO 4	Índices econômico-financeiros .....	49
QUADRO 5	Balancete – Acumulados.....	50
QUADRO 6	Balancete – Acumulados.....	51
QUADRO 7	Balancete – Mensais.....	52
QUADRO 8	Balancete – Mensais.....	53
QUADRO 9	Planilha Gerencial (modelo Proposto).....	55
QUADRO 10	Gráfico.....	56

## 1. INTRODUÇÃO

A forte competição e o crescimento de concorrência global tem levado as empresas a desenvolver processos que otimizem sua capacidade de concorrer em um ambiente de negócios que se modificou bastante neste final de século, obrigando as empresas a assimilarem novos estímulos com maior velocidade da mudança de expectativa do consumidor, de novas imposições legais, dos avanços tecnológicos e do aumento da capacidade do processamento da informação, entre outros.

Este ambiente mais competitivo obriga a empresa a se deslocar de sua visão voltada exclusivamente à análise das suas atividades internas, principalmente ao acompanhamento dos custos e despesas, que a maioria das empresas faz de maneira eficiente, para um novo cenário que se apresenta exatamente oposto ao foco com o qual à maioria delas foram criadas, cresceram e se desenvolveram. Elas estão sendo obrigadas a otimizar a cadeia de valor da qual fazem parte, tendo que coordenar seus esforços com os demais membros, de modo a poderem competir nesse novo mercado globalizado e veloz.

É de conhecimento público que as empresas tem na contabilidade tão e somente uma escrituração comercial e fiscal, na maior parte das organizações de pequeno e médio porte estas informações não tem



levado os administradores a avaliarem o comportamento e sua situação econômica-financeira.

Por esse motivo, as empresas têm dificuldades de organizar com antecedência o planejamento estratégico para os exercícios seguintes.

Trazendo essas colocações para Santa Maria e região, sendo difícil de mensurar as empresas, pois se sabe que grande parte delas não usa essas informações para tomada de decisões gerenciais e administrativas.

Por outro lado, os avanços tecnológicos e a concorrência acirrada levaram os profissionais da contabilidade a oferecer melhores serviços, e com isso, as empresas, diante do mercado globalizado se obrigaram a modernizar e levar em conta toda e qualquer informação útil a fim de obter melhores resultados futuros.

Hoje é pacífico que a Contabilidade Gerencial é um instrumento que vem auxiliar na tomada de decisões, como ao longo do trabalho se poderá perceber. Em sendo assim, procura-se demonstrar em que consistem as informações obtidas através da análise gerencial da planilha aqui propostas, a partir dos demonstrativos contábeis elaborados pela empresa.

Busca-se, com isso, demonstrar que a planilha gerencial de acompanhamento das receitas e despesas (quadro 09) torna-se indispensável para a tomada de decisão baseada em dados registrados

contabilmente, quando associadas às demais demonstrações contábeis, podem converter-se em elementos que evidenciarão contabilmente, instrumentos de informação gerencial e ferramentas para dar suporte ao planejamento, no âmbito das organizações empresariais.

Verificar as contribuições da planilha Gerencial e apresentar as relações e efeitos nas Demonstrações Contábeis, evidenciando suas inter-relações e outras contribuições, bem como analisar e interpretar as informações geradas pelo mesmo como fonte de informação e instrumento de apoio ao processo gerencial, constitui os objetivos que norteiam o presente trabalho.

Em vista disso, chega-se ao seguinte problema: como usar as informações escrituradas na contabilidade, e o mais importante, utilizar essas informações com agilidade para usufruir e analisar a tempo de tomar decisões baseadas nestas informações.

Para tanto se utiliza um estudo de caso onde a metodologia de cálculo é apresentada como meio para geração de informações gerenciais. Ainda, para melhor compreensão do assunto, o trabalho expande a revisão teórica à discussão dos conceitos da Contabilidade Geral e sua abordagem sob o aspecto Gerencial, planejamento empresarial, demonstrativo contábeis e aplicações de ordem prática. Por fim, é feita a análise dos resultados obtidos a partir da aplicação de procedimentos propostos.

Para alcance dos fins a que se destina o presente estudo, o método a ser utilizado é o dedutivo, partindo-se de um fato geral para o particular, uma vez que a planilha gerencial (quadro 09) aqui apresentada poderá ter variações dependendo do porte da empresa e da necessidade dos administradores.

Como método, além da pesquisa bibliográfica, utiliza-se um estudo de caso aplicado a uma empresa comercial, usando-se um nome fictício, de “Comercial de Calçados do Sul Ltda”, composto de dados reais para simular as relações entre as variáveis envolvidas (receitas, despesas, lucro, custo dentre outros), permitindo a demonstração, avaliação e aplicabilidade da Planilha Gerencial associado às Demonstrações Contábeis.

Como fundamentação teórica, adota-se a abordagem da teoria da comunicação, cujo objetivo da Contabilidade é identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e de produtividade para atender as necessidades de decisão dos usuários desta informação.

Uma abordagem histórica acerca da Contabilidade e sua sistematização, envolvendo sua estrutura conceitual, bem como os sistemas de informação contábil que desempenham papel importante no contexto gerencial.

Procura-se demonstrar, através de aspectos gerais, a ligação da Planilha Gerencial com a informação contábil, tratando-se também de

demonstrar as vantagens e limitações deste demonstrativo, inobstante sua imprescindibilidade como instrumento de gestão empresarial.

Na última seqüência, são calculados e medidos os indicadores do desempenho empresarial, através da análise dos quais foi possível demonstrar o papel do demonstrativo gerencial como ferramenta indispensável para a administração da gestão empresarial.

Propõe-se uma alternativa de ferramenta empresarial promovendo assim a integração entre Contabilidade Gerencial Gestão Empresarial e as Demonstrações Contábeis, resultando em um recurso que permite o planejamento de resultados e o acompanhamento da evolução da realização e perspectivas de atingimento de objetivos previamente definidos.

E por fim, são apresentadas as relações e/ou efeitos da planilha gerencial através dos meses e comparativo de um exercício social e suas aplicações, através de gráficos elaborados em conjunto, e os índices de análise de balanços, evidenciando as contribuições desse processo para os fins a que se destina a proposta do trabalho.

## **2. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

A globalização do mercado e a internacionalização das empresas em função da concorrência entre os vários países têm trazido, nas últimas décadas, mudanças significativas no mercado empresarial.

Tendo em vista tais fatores, observa-se no cenário brasileiro uma alteração na postura das empresas para competir e sobreviver neste mercado, utilizando-se para tanto dos mais diversos artifícios entre eles a redução de custos, a terceirização de atividades, o remodelamento da estrutura produtiva, enfim, um gerenciamento adequado dos recursos financeiros.

Atualmente, a falta de informações seguras e, sobretudo confiáveis a respeito de todos os setores de uma organização é um dos maiores empecilhos que assolam sua existência.

As empresas, independentemente de seu ramo de atividade ou volume de produção, necessitam de recursos. E para que uma empresa consiga manter-se no mercado e cumprir com seu primordial objetivo, qual seja a maximização da riqueza de seus proprietários através da consecução do lucro, é necessário que haja circulação de dinheiro.

Ao longo de várias décadas, a Contabilidade tem sido um dos instrumentos através do qual os empresários têm se valido para extrair informações de que necessitam, para uma eficiente gestão dos recursos.

As demonstrações contábeis servem de apoio ao gerenciamento de uma entidade uma vez que possibilitam conhecer sua situação econômico-financeira, em dado momento.

Porém, o fenômeno que se verifica é a complexidade cada vez maior dos processos empresariais fazendo com que, nem sempre, a Contabilidade, através de seus demonstrativos, consiga fornecer ao administrador, ou a todos os demais interessados, as informações necessárias, em tempo hábil.

Frente às dificuldades de se obterem estas informações contábeis seguras e tempestivas, faz-se necessário que, paralelamente à Contabilidade, sejam implementados novos instrumentos que auxiliem a obter e interpretar informações acerca da realidade econômica da empresa.

Um dos instrumentos que pode ser usado são planilhas eletrônicas que analisam a evolução das receitas e despesas e o resultado final destinados a remunerar os proprietários em seus investimentos na empresa.

Destacam-se ainda como auxiliar para a correta gestão empresarial os índices de interpretações usadas no mercado para determinação da situação econômico-financeira das organizações como um todo: o Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Exercício, as

Mutações do Patrimônio Líquido e a planilha gerencial comparando com o exercício atual, em relação aos meses anteriores.

Nota-se as disposições da evolução e a sua sazonalidade que por ventura venha a existir em determinadas empresas, possibilitando desta forma uma programação eficiente e estratégias de ação.

Para que os administradores possam desempenhar eficazmente sua função, o gestor deverá ser amparado por sistemas de informações que lhe permitam planejar suas ações, objetivando sanar possíveis distorções que possam ocorrer em determinados períodos, com base em exercícios anteriores.

Há que se considerar que a Contabilidade Gerencial é uma aplicação mais avançada da Contabilidade Geral, e não sua substituta. Nesse contexto não deve e não pode ser visto como um substituto da Contabilidade, mas, um indispensável complemento para a tomada de decisões, até porque os relatórios contábeis serão sempre fontes de informação para a própria formação da planilha gerencial aqui proposta (quadro 9).

No entanto, os usuários das informações contábeis, na maioria das vezes, não estão aptos a extrair das demonstrações todos os tipos de informações de que necessitam. Os diagnósticos corrigem dados passados baseados no presente e as ações que podem ser implantadas para o futuro, por essa abordagem em perspectiva buscam ajudar não só

o Contador, como os Administradores do negócio. É justamente aí que reside à importância da planilha gerencial, que juntamente com os demais demonstrativos contábeis e financeiros, estará apto a produzir informações mais facilmente assimiláveis.

A partir da elaboração e análise da planilha gerencial, é possível planejar o futuro da empresa, avaliando os efeitos dos fatores externos e sobre o faturamento e as conseqüências futuras ocasionadas por esses fatores.

O normal é que a contabilidade registre fatos passados sem, portanto analisar os fatos que poderão no futuro próximo afetar o resultado da empresa. Com a evolução da tecnologia esses fatos são registrados em tempo real, dando a contabilidade dados que possibilitem as informações serem captadas e analisadas em tempo de traçar, ou alterar as estratégias do negócio.

Há que se considerar que, embora corriqueiramente se use dizer que o que interessa ao proprietário é a consecução de lucro, deve-se objetivar também a obtenção de dados para apuração desse resultado esperado.

Outra importância fundamental das análises gerenciais reside na sua capacidade de identificar erros tanto de registro bem como de eventuais distorções.



Essa visão futura não é evidenciada na Contabilidade Tradicional. Assim, tal possibilidade é que faz do demonstrativo gerencial uma poderosa ferramenta para os gestores. O conhecimento de situações pouco corriqueiras do dia-a-dia poderá mobilizar a empresa para tomar determinadas atitudes com antecedência, discussão prévia do problema e a adoção de medidas corretivas.

Qualquer empresa necessita do gerenciamento adequado dos recursos para garantir sua sobrevivência, e é neste contexto que se justifica, portanto, o presente estudo que visa esclarecer a real importância da Planilha Gerencial de Acompanhamento como demonstrativo contábil e ferramenta de gerenciamento estratégico.

### **3. REFERENCIAL TEÓRICO**

O estudo leva a abordagem da contabilidade gerencial e geral, fazendo assim referencia aos estudiosos da teoria contábil e sua aplicação nos sistemas gerenciais, e outras considerações pertinentes ao estudo de caso proposto.

#### **3.1. Abordagem histórica**

A história da Contabilidade é tão antiga quanto a própria história da civilização, e está presa às primeiras manifestações humanas da necessidade social de perpetuação e proteção à posse. Segundo Ludícibus (1999, p. 28), “não é descabido afirmar-se que a noção (...) de Contabilidade seja, talvez, tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*”

A origem milenar da Contabilidade, identificada por historiadores como praticada desde os tempos mais remotos, embora de forma rudimentar e não sistematizada, remonta seus primeiros sinais objetivos há aproximadamente 4.000 anos a.C. (Ludícibus, 1999). Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de ‘ caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, já estava praticando Contabilidade.

O homem enriquecia-se, e isso demandava o estabelecimento de técnicas para controlar e preservar seus bens. Ele teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação da situação patrimonial à

medida que as atividades foram desenvolvendo-se em dimensão e complexidade. Aí se inicia a história da Contabilidade.

As contabilidades empíricas, praticadas por esse homem primitivo, já tinham como objeto o Patrimônio, representado pelos rebanhos e outros bens em seus aspectos quantitativos. Os primeiros registros se processam de forma rudimentar, na memória do homem, mas, como este é um ser pensante, inteligente, logo encontrou formas mais eficientes de processar seus registros, utilizando gravações e outros métodos alternativos, (Sá, 1977).

A necessidade de acompanhar a evolução dos patrimônios foi o grande motivador do desenvolvimento da Contabilidade. O surgimento do capitalismo deu impulso a esta importante ciência, ampliando e potencializando seu uso e aumentando sua eficácia.

Através dos tempos, verifica-se que o grau de avanço da Contabilidade está diretamente associado ao grau de progresso econômico, social e institucional de cada sociedade (Sá, 1997). Embora a Contabilidade seja instrumento eficaz de gestão em qualquer regime econômico, de mercado ou centralizado, é nas economias de mercado que atinge seu ponto culminante.

Pode-se dizer que a Contabilidade surgiu e desenvolveu-se num cenário social, institucional e econômico denominado de primitivo, caracterizado pelo desenvolvimento embrionário das entidades comerciais

e industriais, pela duração limitada dos empreendimentos, pelo predomínio da figura do proprietário como centro da ação empresarial (ao invés da gerência), e de lentas mudanças na tecnologia, qualidade e características operacionais dos produtos.

Este cenário modificou-se em virtude da Revolução Industrial, e, dentre as mudanças, pode-se citar o grande desenvolvimento das entidades, tanto em porte quanto em influência geográfica e variedade, a duração continuada dos empreendimentos, a entidade em si como figura central da ação empresarial, e as rápidas mudanças na tecnologia, qualidade e características operacionais dos produtos.

Primeiro, durante o século XVI, o objetivo mais importante da Contabilidade era gerar informações úteis aos proprietários (Iudícibus, 1999). Ela fornecia também uma base para a garantia de empréstimos, assim, a contabilidade era guardada como um segredo, e obviamente, não havia pressões externas para estabelecer critérios definidos para a apresentação de relatórios.

Havia também uma mistura dos direitos e obrigações do negócio ou da empresa com os do proprietário, bem como uma falta do conceito de período contábil ou de continuidade da empresa. Isto se devia ao fato de que a maior parte dos empreendimentos comerciais tinha um prazo de vida limitado. Assim, o lucro era calculado no momento em que a empresa atingia o objetivo para o qual tinha sido criada.

Com a sofisticação do comércio e o seu desenvolvimento em outras partes do mundo, o método contábil evoluiu consideravelmente e passou a sofrer influências de outros profissionais da contabilidade com problemas e objetivos diferentes daqueles já constantes nos trabalhos até então realizados, principalmente com a eclosão da Revolução Industrial.

A partir desse momento e até os dias atuais, processa-se um grande crescimento da atividade industrial, que atrai investidores e banqueiros, fazendo crescer continuamente a necessidade de fornecer informações confiáveis e úteis para os novos usuários. A Contabilidade foi influenciada, também, por mudanças na economia, e principalmente, pela mudança dos objetivos e usos da informação contábil. Essa informação, que era dirigida apenas ao empresário, passou a ser requerida pelos investidores, credores e o próprio governo.

O desenvolvimento industrial trouxe consigo a necessidade de possuir ativos fixos de alto valor monetário, o que fez com que o custo de produção fosse em grande parte relacionado com o ativo fixo e com os métodos de custeio. A sofisticação institucional da economia criou usuários externos da informação contábil. Como resposta, a Contabilidade criou relatórios financeiros mais ou menos padronizados e estabeleceu critérios uniformes de avaliação e divulgação dos elementos patrimoniais.

### **3.2. Uma visão das informações gerenciais**

É a Contabilidade, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises voltadas para vários fins. Ludícibus (1999, p. 24) ao abordar a Contabilidade sob a ótica sistêmica, a define como “o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”.

Desse modo, a Contabilidade passa a ser vista não como um processo de registro, simplesmente, mas como um sistema de informação, cujo método consiste em coletar, processar e transmitir dados sobre a situação econômico-financeira de uma entidade em determinado momento e sua evolução em determinado período (Ludícibus, 1999).

Na linha da abordagem anterior, o sistema contábil deveria ser capaz de produzir, em intervalos regulares de tempo, um conjunto básico de informações úteis para um bom número de usuários, sem esgotar as necessidades destes, mas resolvendo-lhes as mais urgentes. E, ainda assim, deveria ser capaz de reagir, mais lentamente, porém, mais seguramente, às solicitações diferenciadas de usuários, dando com isto uma maior amplitude ao próprio escopo da Contabilidade.

No que se refere ao primeiro aspecto, provavelmente a melhor maneira de enriquecer os relatórios básicos fundamentais é por meio de

uma hábil evidenciação de informações adicionais, em quadros e notas suplementares do balanço que demonstrem, entre outras informações: lucro por ação, fluxo de caixa projetado para o próximo exercício, e possivelmente, todo o conjunto de demonstrativos projetados para o próximo exercício, além das notas já existentes, descritivas, sobre eventos ou contingências futuras importantes.

Os objetivos da Contabilidade sintetizam-se na produção de informações úteis a diversos interessados, sendo que estes podem ser usuários internos ou externos à empresa e mais ainda, com interesses diversificados. Por esta razão é que as informações geradas pela entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Internamente, a Contabilidade auxilia no processo de tomada de decisão pela administração através de um fluxo contínuo de informações a respeito dos mais variados aspectos de gestão econômico-financeira da empresa, de um modo geral. Essas informações são geradas pelo que se convencionou chamar de Contabilidade Gerencial.

Externamente, os maiores interessados são investidores, credores e o governo. Para os investidores, os relatórios contábeis mostram a situação econômico-financeira da empresa, o resultado de um determinado período e outras informações, tais como os investimentos

efetuados e o que lhes cabe em termos de dividendos. Evidentemente, estas outras informações lhes possibilitam conhecer as vantagens e desvantagens de seu investimento e decidir sobre a conveniência de mantê-lo, desfazer-se dele ou aumentá-lo.

O interesse dos credores é evidente, e também através das demonstrações financeiras que eles avaliam a conveniência de emprestar ou não recursos para as empresas. As demonstrações financeiras dão uma boa idéia da capacidade da empresa de gerar recursos suficientes para a liquidação de seus compromissos nos prazos estabelecidos.

Já o governo, tem duplo interesse nas informações contábeis. Primeiramente, porque é baseada na contabilidade que se faz à arrecadação de quase todos os tributos. Segundo, a fixação da política econômica, fiscal e mesmo monetária pode ser auxiliada pela análise estatística de dados contábeis disponíveis nas demonstrações financeiras. Os instrumentos de política monetária como o redesconto, o tabelamento de taxas de juros e a atuação no mercado aberto têm a sua utilização influenciada, em grande medida, pela análise de dados contábeis fornecidos pelas instituições financeiras.

A importância das demonstrações financeiras reside principalmente na sua capacidade de prover informações úteis para a tomada de decisões econômicas (Gitman, 1987). Tais informações teriam que ser úteis para prever, comparar e avaliar a capacidade de uma empresa gerar



riqueza futura e julgar a habilidade do administrador em utilizar os recursos da empresa com eficiência no atendimento de seu objetivo principal.

Há que se ressaltar que uma informação, para ser considerada de utilidade, necessita possuir relevância e confiabilidade, pois sem tais características, a informação torna-se inócua, ou seja, não tem a capacidade de fazer a diferença no âmbito da tomada de decisão.

O objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômico-financeiras para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais. A informação contábil deve possuir a propriedade de facilitar a realização de diagnósticos e prognósticos sobre a situação econômico-financeira das empresas.

### **3.3. A utilização das informações gerenciais**

O sistema de informação de uma organização deve ser configurado de forma que contemple as necessidades informacionais dos gestores. Sendo a Contabilidade responsável por gerir o sistema de informações, deve preocupar-se não apenas em atender as necessidades dos gestores, mas também com aspectos da utilidade das informações geradas.

Diante disso, torna-se relevante o papel da Contabilidade, enquanto provedora de informações para o processo de tomada de decisões na empresa, bem como aos usuários externos, o que envolve, além dos procedimentos tradicionais, a análise e comunicação das informações, por meio de relatórios, de acordo com as necessidades da organização.

Nem sempre os gestores, que são comumente os responsáveis pelas tomadas de decisão no âmbito empresarial, conseguem codificar as informações que lhes são apresentadas através dos relatórios gerenciais e das demonstrações contábeis.

A relação entre a contabilidade e o homem, é definida por Hermann (1996, p. 22) da seguinte forma: “A Contabilidade também deve ser estudada, primeiro como sistema de conhecimentos a respeito dos fatos que lhe constituem o fundamento, e, depois, como conjunto de preceitos que permitem adaptá-los às conveniências humanas”.

Segundo o mesmo autor (p. 25), nos resta agora verificar se a contabilidade se relaciona com as ciências morais e sociais.

Estas têm por objeto o homem enquanto ser inteligente, livre e social, considerado não somente em si, mas em seus atos e em certos fatos exteriores que são a manifestação de sua vida moral e social. No subgrupo das ciências morais e sociais, encontramos as ciências sociais e políticas, que estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e do seu desenvolvimento. A este subgrupo subordinam-se, entre outras ciências: o Direito, a Economia e a Contabilidade. [...] A Contabilidade, que trata

da riqueza no seu estado de apropriação como matéria econômico-administrativa das empresas e entidades político-sociais.

Nota-se, assim, três espécies de relações:

- 1) Relações entre indivíduos que formam a sociedade;
- 2) Relação entre a riqueza coletiva e a sociedade humana;
- 3) Relação entre a riqueza apropriada e as empresas e entidades a que pertencem.

Ainda segundo o mesmo autor (pg. 25), a Contabilidade ocupa-se, portanto, de fatos exteriores relacionados com a atividade econômica do homem, limitados ao âmbito das empresas e entidades econômicas e sociais. Incumbe à Contabilidade, como sistema de conhecimentos, estudar o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas, até certo ponto clarividentes e livres. Estes, os fundamentos que autorizam o enquadramento da Contabilidade entre as ciências políticas e sociais, ao lado de outras doutrinas, como as de organização e administração, voltadas a aspectos relacionados com as atividades econômicas exercidas no seio das aziendas em geral.

Devido à relevância da contabilidade, seus objetivos e usuários são definidos, segundo Iudícibus.

A Contabilidade é objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. [...] Conceitua-se como usuário toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não

lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.  
(Iudícibus *et al*, 1994).

Com relação ao valor dos elementos patrimoniais, os bens que integram o patrimônio recebem expressão contábil, ou valor, quando avaliados. Segundo Hermann, (1996 p. 134) “A palavra valor, em sentido geral, denota um juízo ou opinião formulada pela inteligência a respeito de bens econômicos, cuja medida depende do grau de utilidade ou desiderabilidade. Sob este aspecto, os bens possuem valor de uso. É claro que o valor de uso depende de múltiplos fatores de difícil conjugação”.

Os desgaste ou a perda da capacidade de utilização (vida útil) de bens tangíveis ou físicos pelo uso, por causas naturais ou por obsolescência, gera um custo ou despesa denominada depreciação.

A legislação do imposto de renda dispõe que gastos com reparo, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, destinados a mantê-los em condições eficientes de operação, caso não resultem em aumento de vida útil do bem, poderão ser lançados como custo ou despesa operacional. Entretanto, se tais melhorias resultar aumento da vida útil do bem, superior a um ano, os gastos respectivos deverão ser ativados para servirem de base a futuras depreciações. (Neves & Viceconti, 1999, p. 77).

Iudícibus (1980, p. 129) define os custos como: Variáveis (os que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividade) e Fixos (os que se mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente das variações da atividade ou das vendas).

Também Ludícibus (1986, p. 103) refere-se ao significado da palavra custo da seguinte forma:

Na linguagem comercial, custo significa quanto foi gasto para adquirir certo bem, objeto, propriedade ou serviço. A noção de custo, portanto, está ligada à consideração que se dá em troca de um bem recebido. Na linguagem comum não ligada a compras, vendas, etc., a palavra custo pode estar associada a uma noção de sacrifício. [...] Nota-se claramente, todavia, que todo custo corresponde uma vantagem, ora é o bem ou serviço adquirido, ora é o conhecimento proporcionado por um curso, etc.

Em uma linguagem mais comercial ainda, Fabretti (1996, p. 73) define custos da seguinte forma:

O custo das mercadorias revendidas é basicamente seu preço de aquisição. O dos produtos é o somatório dos custos de fabricação: matérias-primas consumidas, acrescidas da mão-de-obra (despesas com salários, encargos trabalhistas e previdenciários das pessoas empregadas na produção) e das despesas gerais de fabricação (energia elétrica, manutenção de equipamentos, etc.)

Já para Leone (1980, p. 13), os custos devem ser: “determinados, tendo em vista o uso a que se destinam”.

O mesmo autor (1980, p. 13), também fala sobre os objetivos da contabilidade de custos: “a Contabilidade de Custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões”.

Os sistemas contábeis de uma forma geral são um meio de controle, quer seja, financeiro ou gerencial-operacional, na contabilidade gerencial é importante um controle eficiente nos custos da organização, visando com isso à maximização dos resultados, e a projeção para o futuro.

Segundo Horngren (1985, p. 197), “o administrador e o contador devem buscar uma base de alocação de custos que estabeleça uma relação convincente entre a causa e o efeito e que permita previsões seguras de como os custos serão afetados pelas decisões relativas às atividades”.

No que diz respeito à contabilidade de custos e à missão gerencial, Martins (1996, p. 21), aborda este assunto da seguinte maneira:

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial. [...] Resumindo, a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais.

E, segundo o mesmo autor, (1996, p. 323) o controle significa: “conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

De acordo com as funções da contabilidade de custos, Martins (1996, p. 22) define-as assim:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao Controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Outra ferramenta importante é o orçamento, assim definido por Horngren (1985, p. 117): “O orçamento visa, basicamente, a dirigir a atenção, pois ajuda os administradores a se concentrarem em problemas operacionais ou financeiros com uma antecedência suficiente para o planejamento ou a ação eficaz”.

Resumindo, nenhum sistema de custos é suficiente para determinar que uma empresa tenha controle sobre eles. A fase mais importante é o gerenciamento e a tomada de decisões com respeito a estes custos. Conclui-se que um sistema de custos é muito importante para que se obtenha controle, é o controle e fundamental para a correta busca de informações fidedignas, levando a planilha gerencial proposta (quadro 09). Há uma grande ligação entre custos e contabilidade gerencial, que é o grande instrumento de obter dados fundamentais para as análises gerenciais e o controle dos custos fixos e variáveis. A contabilidade de custos é uma parte do processo de controle.

## **4. GESTÃO EMPRESARIAL EM EMPRESAS INTERNACIONALIZADAS**

O processo se agrava no caso de empresas internacionalizadas que tenham realizado investimentos diretos em outros países, dada a necessidade de ampliação do escopo do controle sobre os recursos humanos e financeiros alocados externamente.

Um único sistema de controle não pode se coadunar com as características culturais de diversos países, exigindo a utilização de mecanismos adicionais de controle para lidar com a nova situação dos negócios.

Tais premissas encontram base no pensamento de Dymont (1987), segundo o qual a gestão de uma empresa globalizada deverá diferir significativamente de uma empresa doméstica e, mesmo, de uma multinacional, devendo o desenho do sistema de controle gerencial adequar-se a uma estratégia global.

### **4.1. A globalização e o novo contexto social**

Gomes (1997) aponta que a maioria dos sistemas de contabilidade de gestão utilizados atualmente fora desenvolvidos em condições muito diferentes das quais observa-se na atualidade. Nestas condições, a contabilidade de gestão se desenvolveu, basicamente, para ser aplicada em empresas industriais, enfatizando o controle de custos de produção.



Entretanto, as mudanças ocorridas nos últimos anos conduzem as organizações a um contexto social mais aberto, internacional e dinâmico em que a concorrência se intensifica e a mudança é permanente e acelerada o que, de forma inevitável, trouxe profundas implicações sobre os sistemas de controle gerencial. Para Otley (1994), as principais mudanças ambientais foram:

- o aumento da incerteza;
- o porte das organizações;
- concentração e alianças; e
- o declínio da manufatura.

Tais mudanças têm as mais diversas origens - tecnológicas, social, política -, entretanto têm como característica comum afetar uma parcela cada vez maior da população. Além disso, têm levado a mudanças na ética. As expectativas, agora, são formadas em escala global; o ambiente local já não é a única - e em alguns casos, nem a principal - influência do que é considerado desejado ou apropriado. As fontes tradicionais de valores morais têm sido questionadas, sem serem, por outro lado, substituídas por outras referências coerentes ou articuladas. O resultado é o que o mundo está se tornando cada vez menos previsível e o controle organizacional cada vez mais complexo.

Em situações normais, a condução da adaptação requer planejamento, o qual tem se tornado cada vez mais difícil pela dificuldade de prever as conseqüências da mudança. Assim, a resposta mais apropriada é o desenvolvimento da habilidade de reagir prontamente às conseqüências da mudança, tão logo ela se torne aparente. A “administração da mudança” continua sendo uma habilidade gerencial necessária, porém não é mais um evento discreto limitado por períodos de estabilidade, mas se refere a um contexto de mudança contínua (Otley, 1994, p.292).

Como as mudanças desta natureza tendem a se tornar à regra, os mecanismos para a adaptação da organização não podem mais ser deixado a cargo de poucos gerentes seniores responsáveis por desenvolver as estratégias que serão implementadas por outros. Ao contrário, o processo de mudança organizacional deve se tornar parte das atividades operacionais normais da organização.

Em resumo, a gerência sob condições de incerteza requer o envolvimento ativo de mais participantes da organização e mecanismos de controle necessariamente deverão envolver crescentes níveis de autocontrole e de responsabilidade do grupo (Otley, 1994, p.292).

Evidentemente, isto irá requerer novas práticas em controle gerencial; tais sistemas de controle muitas vezes terão que cruzar os

limites legais da organização, assim como as fronteiras nacionais, a fim de gerenciar eficazmente os processos que transpõe tais limites.

Por fim, Otley (1994) aponta para a transferência da produção de produtos de baixo custo e baixa tecnologia para os países em desenvolvimento em busca de menores custos de mão-de-obra, permanecendo nos países desenvolvidos apenas a produção de produtos que requerem altos níveis de sofisticação tecnológica. Isto deverá levar a um relativo declínio da manufatura e a um crescimento de organizações de serviços nos países desenvolvidos.

O mesmo autor (1994), o conhecimento e a habilidade de inovar, entregar produtos e serviços relativamente sofisticados estão se tornando o recurso econômico chave que propiciará a efetiva agregação de valor. As técnicas tradicionais de controle gerencial precisaram e precisam ser adaptadas para lidar com a redução da importância da mão-de-obra direta. Tais técnicas foram desenvolvidas com base na manufatura e pouca atenção foi dispensada ao setor de serviços. As novas técnicas de controle deverão incluir o controle de trabalhadores baseados no conhecimento, onde o recurso chave é o tempo e o produto chave inclui inovação e atendimento às demandas dos clientes (Otley, 1994, p.293).

Torna-se necessário, enfim, a adoção de uma perspectiva mais ampla de controle, na qual o controle organizacional é exercido através de diferentes mecanismos que tratam de motivar, orientar e influir para que o

comportamento individual e organizacional seja o mais conveniente para alcançar os objetivos em longo prazo dos membros da organização.

Nesta perspectiva, o controle não é realizado apenas pela gerência, mas também, por todas e cada uma das pessoas que fazem parte da organização; É realizado permanentemente, e não apenas *a posteriori*; não se limita apenas aos aspectos técnicos de seu desenho, mas se adequa tanto à cultura da organização como às pessoas que fazem parte dela; e não se centra exclusivamente no resultado, mas é utilizado de forma flexível, considerando o processo de controle como um instrumento orientado ao aperfeiçoamento contínuo das pessoas e dos próprios processos.

#### **4.2. O controle gerencial em empresas internacionalizadas**

A literatura sobre controle gerencial (Anthony & Govindarajan, 1998; Maciariello & Kirby, 1994; Merchant, 1998, entre outros) trata da questão do controle gerencial de empresas internacionalizadas de maneira relativamente semelhante.

Inicialmente é ressaltada a necessidade de se levar em conta às questões relacionadas às diferenças culturais existentes entre os diversos países. O principal ponto levantado é que as pessoas de diferentes origens têm preferências e reações diversas a controles gerenciais. Isto ocorre porque a questão controle é, essencialmente, comportamental; quando grupos de funcionários percebem as coisas de maneira diferente

ou reagem diferentemente às coisas, escolhas diferenciadas deverão ser feitas quando se trata de exercer controles.

Na visão de Anthony e Govindarajan (1998), os processos de planejamento e controle de um empreendimento multinacional são similares a de um empreendimento doméstico, entretanto devem ser desenhados especificamente para atender o contexto multinacional. Para estes autores, embora as diferenças culturais possam não afetar o desenho dos sistemas de controle, elas podem ter uma grande influência na forma como a informação gerada pelo sistema é usada.

Merchant (1998) aponta, também, para a importância da atenção ao ambiente institucional de cada país no qual a organização instala uma operação. O primeiro aspecto levantado diz respeito ao sistema legal, incluindo questões relativas a direitos de propriedade, regulação, acesso a soluções legais e a obrigatoriedade do cumprimento dos contratos. Também devem ser examinadas a estrutura sindical e as relações trabalhistas. Outro aspecto importante é a organização do sistema financeiro e o porte do mercado financeiro, no sentido de verificar a viabilidade e as condições de obtenção de financiamento. Também é chamada atenção para as normas contábeis vigentes.

O motivo é que a organização passa (ou pode passar) a enfrentar o problema de determinação de preços de transferência internacionais. O outro motivo é a grande assimetria informacional que geralmente existe

entre a gerência central e o pessoal dos negócios no exterior. Estes, em geral, conhecem melhores as peculiaridades de seu ambiente (leis, gostos, costumes, riscos). A alta assimetria pode limitar o uso de controles de ação (*action controls*) em função da dificuldade da administração central definir quando um julgamento é adequado ou não. O quarto motivo apresentado diz respeito às distâncias, diferenças de fusos horários e de idiomas, que dificultaria a freqüente visita dos negócios estrangeiros pela administração central; esta dificuldade estaria diminuindo como resultado da evolução da tecnologia da informação que tornou as comunicações mais rápidas e fáceis. Por fim, o quinto motivo é o problema cambial.

As questões relacionadas à determinação dos preços de transferência internacionais e o problema do câmbio ocupam a maior parte dos capítulos dedicados às organizações multinacionais na literatura sobre controle gerencial. No que diz respeito ao problema da determinação dos preços de transferência, Anthony e Govindarajan (1998) referem que, além dos problemas normalmente encontrados na determinação dos preços de transferência domésticos, vários outros aspectos devem ser considerados. Dentre estes se incluem:

- questões tributárias, referente às diferenças entre as taxas de imposto de renda existentes entre os diversos países;

- regulamentos governamentais que podem restringir a liberdade da organização determinar os preços de transferência que possam maximizar seu lucro global;
- controles de câmbio que limitem os montantes de importação;
- a acumulação de fundos em determinados países; e
- a existência de *joint ventures* com empresas no exterior que podem restringir a liberdade da organização em virtude da resistência da parceira estrangeira em incorrer em eventuais prejuízos.

O problema do câmbio, por sua vez, diz respeito ao fato de que as operações de uma organização multinacional ocorrem em diversas moedas, sendo que o valor de cada moeda na qual a organização transaciona sofre variações em relação ao valor da moeda da matriz. Estas variações agregam complexidade ao processo de avaliação de performance das subsidiárias e de seus administradores. São três os problemas relacionados à flutuação das taxas de câmbio: os ganhos/perdas relacionados à conversão das demonstrações; os ganhos/perdas relacionados a operações feitas em moeda estrangeira para pagamento/recebimento futuro em moeda nacional; e a eventual exposição da subsidiária em virtude de ser primordialmente importadora ou exportadora.

No mesmo sentido, Prahalad e Doz (1993) afirmam que o crescente domínio de diversos ramos industriais por um pequeno número de

competidores globais implica em que as organizações multinacionais precisam desenvolver uma estratégia global em complemento às várias estratégias locais para serem bem sucedidas.

Tal estratégia deve transcender as fronteiras dos mercados nacionais na determinação de modelos de fornecimento, estratégias de preços, desenhos de produtos, nível tecnológico e financiamento. A organização central precisa, não só, coordenar as operações das subsidiárias, mas, cada vez mais, influenciar a direção das estratégias das subsidiárias para que se conformem às necessidades de uma estratégia global.

Para Dymont (1987), os sistemas de controle das organizações multinacionais nada mais são do que adaptações dos sistemas usados domesticamente pela matriz, modificados para atender as exigências legais e as necessidades administrativas dos países onde opera.

Em geral, a ênfase é dada ao resultado gerado pela operação de cada país, apesar das diferenças de mercado, da evolução tecnológica e, principalmente, apesar da determinação dos preços de transferências internacionais não estarem sob o controle da administração local.

O controle de gestão de uma multinacional tipicamente é feito usando um sistema contábil uniforme para todas as unidades, cuja função principal é facilitar a consolidação dos resultados pela matriz. As prioridades são estabelecidas de tal forma que a geração de informações



que ajudem a administração local a controlar e melhorar sua posição estratégica é a última das prioridades do sistema de informações.

Segundo este autor a organização global tem necessidades distintas da multinacional tradicional. A informação estratégica necessária deve cruzar as fronteiras nacionais ao contrário da informação estratégica usada pelas filiais de uma multinacional, as quais geralmente se concentra no ambiente local, nos competidores locais e na economia local. O administrador de uma organização global precisa tomar decisões que envolvem toda a cadeia de valor agregado - da pesquisa e desenvolvimento até a distribuição - com uma estratégia integrada e mundial.

Assim, o sistema de controle gerencial requerido por uma organização global deve permitir à administração o controle da estratégia essencial da organização. A diferença em relação à estratégia de uma organização essencialmente doméstica ou de uma multinacional está nas características fundamentais; para estas organizações, o conceito de negócio é o de *portfolio* de negócios separados cujas estratégias são determinadas pelo seu *market share* e sua taxa de crescimento. Este conceito aplicado a uma organização global pode ser desastroso, tendo em vista que esta requer uma estratégia que inter-relaciona o uso de todos os seus recursos.

Para a ela, o fato de que uma unidade esteja apresentando um retorno sobre o investimento superior ao seu risco pode ser irrelevante quando comparado à contribuição que um investimento pode proporcionar ao resultado global, de longo prazo, da organização. O retorno de uma unidade específica pode, inclusive, ser negativo e, mesmo assim, justificar novos investimentos em função de sua contribuição ao resultado global.

Para Dymment (1987), uma organização global deve ser administrada de forma centralizada e os gerentes de produto devem ter autoridade mundial. Resumindo, os resultados locais, embora sejam importantes na determinação dos tributos a serem pagos e na apresentação das demonstrações contábeis, não devem ser a principal medida de desempenho, pois dão pouca indicação quanto ao atingimento das estratégias globais.

Segundo este autor, o ponto chave para o sistema de controle gerencial de uma organização global é a definição de [poucos] objetivos críticos - através de um processo que passa pela definição de sua posição de excelência estratégica, de minuciosas análises do ambiente, da competição e das habilidades da organização - que deverão ser alcançados no próximo ano e aqueles que deverão ser alcançados posteriormente. Estes objetivos críticos formam o núcleo do sistema de controle gerencial da organização.

Não deve ter formatos padronizados, sendo diferentes para cada país em que a organização opera; quando atingidos, devem ser renovados. O controle financeiro necessita de sistemas específicos, alguns disponibilizando informações diárias ou, mesmo, instantâneas (p.ex. fluxo de caixa, taxas de empréstimo e aplicação nos diversos países onde atua) de tal maneira que os controle financeiros tradicionais, baseados em relatórios mensais, em geral, provêm pouca informação adicional e devem, na medida do possível ser reduzidos ou, até, eliminados.

Além dessas, o adequado controle da organização global necessita de informações relativas ao atendimento da legislação (fiscal, societária, trabalhista) nos diversos países em que atua, informações táticas (p.ex. câmbio, tendências) e informações sobre o desempenho gerencial (a contribuição para o alcance do resultado global).

Em suma, o propósito do controle gerencial em uma organização global deve ser verificar se as estratégias globais estão sendo implementadas com sucesso. A falha em adotar um sistema de controle apropriado para uma estratégia global poderá levar a empresa a focar os elementos errados e, como conseqüência, não alcançar a vantagem estratégica desejada.

A adaptação dos processos de gestão ao ambiente global, entretanto, pode ser complexo e demorado. Bartlett (1993), em seu

estudo sobre o processo de internacionalização ocorrido em empresas do setor farmacêutico, aponta que as crescentes pressões dos governos locais e dos competidores globais forçam as organizações a desenvolver e integrar suas habilidades gerenciais a nível local e global; acelerar as mudanças em ambos os *fronts* requer que estas múltiplas habilidades e perspectivas interajam flexivelmente.

Em geral, acreditava-se que alterações na estrutura organizacionais da empresa seria a principal ação para adaptar o processo decisório, entretanto a sutileza e complexidade de um processo decisório multidimensional flexível parecem difícil de ser obtida apenas através de mudanças na estrutura formal.

De acordo com este autor, as empresas estudadas passaram por um processo gradual de mudanças nas pessoas, relacionamentos e processos, as quais foram introduzidas de uma maneira mais informal e menos traumática (do que uma reestruturação formal).

Ao invés de focar sua atenção na estrutura em si, os administradores destas organizações parecem mais atentos à natureza do processo decisório que a mudança procurou atingir. Sem mudar a estrutura formal, estas organizações desenvolveram processos decisórios multidimensionais flexíveis que seus ambientes estratégicos exigiam. Bartlett (1993) conclui que um processo de adaptação ao ambiente global baseado na evolução da organização parece atingir os mesmos fins,

porém ser menos traumático, do que um processo de adaptação baseado, primordialmente, na reestruturação formal da organização.

Outro problema no processo de adaptação dos sistemas de controle de empresas globalizadas é a tese de Prahalad e Doz (1993), segundo a qual à medida que as subsidiárias amadurecem e tornam-se autônomas em relação aos recursos estratégicos - tais como tecnologia, capital, gerência e acesso aos mercados - diminuem, significativamente, a capacidade da organização central controlar as estratégias das subsidiárias.

Esta incapacidade de exercer o controle com base na dependência de recursos estratégicos, obriga a organização central a procurar mecanismos substitutos de controle. Para os autores, a criação de um sofisticado contexto organizacional - uma combinação de estrutura organizacional, sistema de informações, sistemas de avaliação e recompensa, um plano de carreira e o fomento a uma cultura organizacional comum - pode compensar a perda de controle sofrido pela organização central.

O sistema de controle de gestão da empresa tem por objetivo facilitar a tomada de decisões estratégicas e seu acompanhamento posterior e assegurar o cumprimento dos objetivos organizacionais permitindo a descentralização das operações.

O sistema utiliza indicadores que permitem prever e comparar a evolução dos negócios, enfatizando a rentabilidade, a liquidez, o retorno de investimento, a satisfação de clientes, além de indicadores de eficiência, como por exemplo, grau de utilização das plantas, nível de cobertura das plantas e níveis de qualidade dos serviços prestados. Apresenta, também, de forma sintética e integrada, as informações sobre os principais índices de evolução de cada unidade de negócios da organização, por clientes e por famílias de segmentos de negócios.

O controle financeiro dá ênfase ao resultado, utilizando para tanto o orçamento operacional - que estabelece as metas e diretrizes trimestrais e anuais -, além do plano estratégico desenvolvido para cinco anos. As unidades de negócios são estruturadas em centros de lucros, investimentos e custos. É adotado o mecanismo de preços de transferência a fim de favorecer a autonomia de cada centro, assim como melhorar sua eficácia.

Tais características conferem ao sistema de controle a estrutura típica de controle *por resultados* (Gomes e Amat, 1999). A organização possui um conjunto de incentivos, reconhecimentos e recompensas que prevê a participação nos lucros com base no alcance das metas de vendas e lucros, nas habilidades gerenciais (se for o caso), nas habilidades profissionais e nas relações interpessoais. Os critérios para a medição, avaliação e recompensa é formulada anualmente pelo holding, a

qual estabelece um conjunto de metas explícitas e quantificadas de forma financeira e não-financeira.

A avaliação das unidades de negócio e de seus gestores são feitos com base no resultado alcançado, o qual é comparado com o orçamento e as metas inicialmente estabelecidas.

Cabe referir que isto pode ser explicado pela estrutura societária e administrativa que prevê a participação direta dos proprietários nas decisões da empresa. Também contribui para esta situação, o fato de se tratar de uma unidade em fase de consolidação, o que a faz bastante dependente de recursos - neste caso, gerência - providos pela matriz (Prahalad e Doz, 1993). Outro achado interessante é a explicitação dos pontos negativos relativos ao “custo Brasil”, indicando uma sensível melhora no desempenho econômico-financeiro, traduzido em relevantes reduções de custos de suas operações e no aumento da produtividade.

Uma das razões pelas quais o impacto da internacionalização sobre o sistema de controle foi nulo é o fato de que este movimento não pode ser caracterizado como sendo uma decisão estratégica da empresa; tratou-se, sobretudo, do aproveitamento de uma oportunidade surgida em um determinado momento.

## **5. CONTABILIDADE GERENCIAL COMO INSTRUMENTO EMPRESARIAL**

Ao analisar os procedimentos utilizados pelos profissionais da contabilidade e administradores, nota-se quase um desconhecimento da contabilidade gerencial para tomada de decisão, talvez por não aliar o conhecimento prático a teoria, ou por falta de maior exigência por parte dos empresários, nesse ponto que se pode diferenciar a contabilidade geral da gerencial, e sua aplicabilidade prática.

### **5.1. Considerações gerais**

Toda e qualquer organização, por mais simples que seja sua estrutura, apresentam informações que demandam registros e controle. Quanto maior a complexidade será necessário maior controle, os quais podem ser retirados dos demonstrativos contábeis elaborados mensalmente. Claro que essa escrituração nem sempre será executada em tempo hábil para que os demonstrativos sejam utilizados para tomadas de decisão. Consiste aí um fato relevante, pois com os novos tempos a contabilidade e seus registros são feitos em tempo real, dando aos Contadores e Administradores importantes relatórios gerenciais que bem aproveitados tornam-se indispensável às tomadas de decisões.

O ambiente econômico adverso em que se insere a atividade empresarial impõe à utilização de técnicas que permitam buscar o equilíbrio do negócio, no sentido de se reduzir incertezas e maximizar a



aplicação dos recursos. Portanto, inquestionável é a importância dos controles gerenciais pelos Contadores e Administração.

Buscar alternativas viáveis para interpretar e analisar as ocorrências dos registros efetuados na contabilidade geral, de forma a dispor de indicativos mais eficazes e demonstrar de forma objetiva, as variações ocorridas e as estratégias adotadas para a solução dos fatos verificados.

A tomada de decisão volta-se assim a necessidade do dia-a-dia da empresa e suas conseqüências futuras, procurando sempre a redução nas despesas fixas e os custos de reposição de estoques, onde reside a principal fonte de lucro das empresas comerciais.

Sabe-se que a observação às normas fiscais, e mesmo as técnicas próprias para elaboração dos demonstrativos contábeis, nem sempre contemplam as análises gerenciais que os Contadores e Administradores necessitam para elaboração das projeções futuras para a necessidade da empresa.

## **6. ESTUDO DE CASO**

Trata-se de uma abordagem de ordem prática levando as premissas da contabilidade gerencial e os instrumentos necessários a sua utilização, para que a informação escriturada na contabilidade geral tenha um aproveitamento gerencial, e não simplesmente de ordem fiscal e comercial, o que acontece em muitas empresas.

### **6.1. Um breve histórico da empresa**

A Empresa Comercial de Calçados do Sul Ltda, fundada em meados de 1984, atualmente, em Santa Maria, com quatro estabelecimentos, atuando no ramo de comercialização de calçados e artigos de couro, abrangendo a classe média da região centro do Estado. Na abordagem que se pretende dar os fatores externos, são extremamente importantes nesse tipo de negócio, pode-se citar a sazonalidade e os meios de chegar em Santa Maria, RS.

Atualmente a empresa possui 22 funcionários, possuindo níveis de cargos, e distribuídos nos setores da empresa, como vendas, crediário, administração, cobrança e outros.

A empresa adota a qualidade total como filosofia de atendimento aos seus clientes, visando assim a total satisfação. Possui ainda um atendimento pós-vendas, garantindo a plena satisfação dos seus clientes.

Trabalhando atualmente com o sistema integrado de controle de estoques, facilitando assim a pronta reposição de produtos que tenham maior rotação.

Nessa atual conjuntura econômica verifica-se que as empresas comerciais de um modo geral passam por um processo de modernização buscando alternativas para aumentar a sua lucratividade, para isto, todas as possibilidades de redução e melhor aproveitamento dos seus recursos financeiros, são de vital importância, quando administrados de forma equilibrada, baseadas em índices financeiros e outros indicadores.

As análises aqui apresentadas permitem de forma analítica visualizar os efeitos, tanto da ordem custo – receitas, como também os resultados líquidos obtidos, em determinado mês. A evolução em relação ao mês e exercício anteriores e base para determinar se houve variações de sazonalidade ou outras tendências do mercado.

A empresa adota o regime de tributação pelo Lucro Real, como recolhimento dos impostos (imposto de Renda e Contribuição Social) por estimativa mensal, levantando balanço de Suspensão ou Redução, como esse regime de tributação é importante à correta alocação das despesas pela competência e suas receitas mensais. O presente estudo vai contemplar os exercícios de 2001 e 2002, e o mês de dezembro de cada ano.

Os dados foram extraídos dos balancetes que estão nos quadros 5 a 8, os resultados apurados na planilha gerencial, é uma amostragem dos dois exercícios, pois normalmente o gerenciamento das informações são mensais, nesse caso para fins didáticos contempla-se somente os encerramentos de cada exercício, analisa-se também os índices usuais de análises de balanços.

No quadro 01, verifica-se o Ativo dos exercícios estudados, e seus respectivos índices de análises de balanços.

Houve um pequeno aumento dos estoques em relação a 2001, consequência da queda das vendas, que fica evidenciada no quadro 03 (DRE) e quadro 10 (gráfico). Observa-se que a conta caixa teve uma evolução positiva, de 49,04 (por cento), representando 5,12 (por cento) do Ativo total.

Nota-se que a empresa aumentou em cerca de 38,36 (por cento) o seu disponível, considerando a análise horizontal, entretanto houve redução no realizável a curto prazo, que representa a maior parte do Ativo total, diminuindo assim o total do Ativo em relação ao ano anterior.

O quadro a seguir, representa o Passivo dos anos 2001 e 2002, verifica-se os resultados dos exercícios em estudo, que estão demonstrados na planilha gerencial modelo (quadro 09).

No caso do Passivo, os índices que sofreram alterações importantes, são as obrigações de curto prazo, representado principalmente pela diminuição dos financiamentos com capital de terceiros (fornecedores e financiamento).

A correta gestão dos recursos disponíveis faz parte dos controles gerenciais aqui estabelecidos e necessários ao bom desempenho das empresas.

Na Demonstração do Resultado do Exercício, abaixo temos sinteticamente os resultados expressos no quadro 09, que devido ao controle gerencial distribuí-se conta a conta.

No quadro acima se verifica que apesar do menor volume de vendas no exercício de 2002, houve uma geração maior do fluxo financeiro que pode ser visualizada no quadro 01 (6,75% e 4,77%), com uma variação positiva nos recursos disponíveis da empresa.

Os principais índices são apresentados abaixo, comparando os dois exercícios.

Neste quadro observa-se que para cada real devedor a empresa possui mais de dois reais para saldar suas dívidas.

A importância deste índice reflete na capacidade de pagamento dos seus compromissos com terceiros. Com isso possui crédito junto aos fornecedores os quais financiam parte dos estoques. Outro índice importante e a garantia dos capitais de terceiros, reside aí ponto fundamental para obtenção de financiamento junto a instituições financeiras.



No quadro 05, as informações são utilizadas para a montagem da planilha (quadro 09).

Quadro 06, dados escriturados na contabilidade somente do mês examinado, nesse estudo os meses de dezembro de cada ano. Estes valores são à base da montagem da planilha gerencial, em conjunto com os quadros 05, 07 e 08, é fundamental a correta alocação em suas respectivas contas evitando assim erros de análises.

No quadro seguinte, encontra-se a parte sensível da empresa comercial, ou seja, o custo das mercadorias e suas receitas. A Comercial de Calçados do Sul Ltda possui controle de estoque automatizado, isto é, na venda, o sistema dá baixo no estoque, evitando assim, erros de contabilização. O estoque é o principal Ativo das empresas comerciais, reside nessa conta erros que influenciam diretamente no resultado operacional, e por sua vez no controle gerencial.

A planilha proposta para tomada de decisão, é baseada em dados contábeis e sua escrituração, portanto, é necessário um controle de qualidade na execução dos serviços de escrituração, visando reduzir bastante as distorções causadas por erros de digitação.

Quadro 08 verifica-se valores acumulados de cada exercício, e o seu respectivo resultado líquido apurado no fechamento dos exercícios, nesse caso depois dos impostos.

Apesar do resultado do mês de dezembro de 2002, ter sido superior ao de 2001 (Quadro 07), o resultado acumulado foi positivo em 2001 e negativo em 2002, nota-se que ao longo do exercício de 2002 houve queda nas vendas é a Comercial de Calçados do Sul Ltda, manteve a mesma estrutura em seus custos fixos, evidenciando assim o resultado negativo acumulado do exercício 2002.

Observa-se que na planilha gerencial (quadro 09), desconsidera-se os impostos (I. Renda e C. Social), pois na análise gerencial é apenas consequência do resultado positivo.

A planilha gerencial proposta deste estudo (quadro 09) contempla os exercícios de 2002 e 2001, e os meses de dezembro dos mesmos anos.

A coluna a esquerda onde se observa a palavra “ACUMULADA”, sempre será o resultado acumulado do exercício anterior; nas colunas subsequentes temos os resultados acumulados até o mês em estudo, nesse caso é igual à coluna anterior devido ao estudo do mês de fechamento contábil (dezembro), e o correspondente do exercício em curso; na próxima coluna “EVOLUÇÃO”, como o próprio nome diz, é a evolução tanto em moeda, mas também em percentual das contas examinadas; a média dos anos estão distribuídos a seguir, como a sua evolução; na outra coluna “DEZEMBRO”, os valores dos meses em estudo e sua evolução em reais e percentuais; nas últimas colunas as médias em relação sempre a receita, descontados a devolução de vendas, tanto dos exercícios e dos respectivos meses atuais, nesse caso dezembro de cada ano.



O gráfico a seguir representa um comparativo dos dois exercícios analisados, nas suas principais contas abordadas sinteticamente.

A receita bruta foi superior em 2001, por isso o resultado é positivo, enquanto que em 2002, houve uma diminuição da receita, consequência da retração do mercado e a vinda de novos concorrentes. Nesse ponto a empresa em estudo pretende atingir novos mercados, na sua região de atuação, ampliando assim a sua capacidade de vendas mantendo quase a mesma estrutura, e mantendo a mesma estrutura administrativa, visando assim obter uma maximização dos seus resultados operacionais.

## 7. CONCLUSÕES

O profissional de Contabilidade está sendo levado a buscar uma evolução contínua quanto ao desempenho de seu papel de provedor de informações úteis ao processo de tomada de decisões pelos gestores, surgindo assim, a necessidade de uma avaliação sobre as demonstrações contábeis geradas pela Contabilidade para saber se suprem as necessidades das informações, tanto internas quanto externas.

O demonstrativo gerencial (quadro 09) é um instrumento de tomada de decisão. Todas as operações empresariais têm implicações no lucro e resultado operacional esperado, forçando a empresa a planejar e a controlar as suas atividades. As decisões empresariais devem considerar a posição dos demonstrativos para as futuras decisões de operacionalidade da empresa.

O demonstrativo gerencial não deve ser focado como uma preocupação exclusiva da área gerencial. Mas, efetivamente, deve haver comprometimento de todos os setores com os resultados líquidos de produção, compras, cobrança, vendas e financeira, tendo como função a administração dos recursos financeiros de forma eficiente e eficaz, através do planejamento e controle integrados e sistemáticos.

Como uma alteração na política de vendas, de compras e em outras áreas da empresa provocam, quase sempre, importantes informações para planejar as estratégias ou mesmo fazer uma correção nos rumos das



implantadas ao longo do tempo, fazendo com que os resultados sejam melhores no futuro.

O controle das informações geradas através de relatórios tirados da contabilidade geral, pode-se verificar a evolução dos resultados operacionais obtidos ao longo do exercício e analisar as relações com os meses do exercício anterior e verificar as possíveis distorções das receitas e despesas. A sazonalidade nesse momento deve-se considerar como um fator de alterações, considerando-se aí análise diferenciada nesses meses. Para viabilizar ações corretivas é necessária a identificação das causas dos problemas.

A abordagem descrita considera valores e índices de percentuais extraídos de demonstrações contábeis retrospectivas sendo também aplicável, de maneira análoga, à elaboração das demonstrações contábeis projetadas. Todavia, à medida que são elaboradas projeções de demonstrativo gerencial (planilha modelo) e demonstrações contábeis, que consideram expectativas de vendas e de custos de produção, necessidades de investimentos e financiamentos, etc., há a possibilidade de se verificar antecipadamente o desempenho empresarial ao final de cada período projetado, surgindo, daí, possibilidades de ações corretivas, quando for o caso.

A partir da comparação entre períodos e meses de exercícios diferentes a margem de contribuição obtida e o resultado líquido as

projeções futuras serão elaboradas as Demonstrações do Resultado e o Balanço Patrimonial projetados — planejamento de lucro. Esse conjunto de demonstrações permite o cálculo e a análise de vários indicadores, os quais mostram o desempenho da empresa.

Com base nas demonstrações contábeis e as planilhas de gerenciamento das informações pôde-se extrair inúmeras informações, a exemplo da taxa de retorno, índices financeiros, etc., de acordo com o objetivo do estudo.

Aqui, assume-se que as decisões estratégicas (fazer ou comprar) se fundamentam em projeções de planilhas gerenciais projetadas, das quais resultam riscos de insucesso, decorrentes, de um lado, das características de fatores externos que delimitam o lucro operacional e, de outro, das fontes internas de operacionalidade dos projetos implementados ou não.

Infinitas combinações de eventos futuros ocasionam incertezas e fazem com que o valor projetado de uma planilha gerencial possa divergir das previsões iniciais, no entanto, isso não deve ser assumido como pretexto para não projetá-la. A falta de planejamento tende a ser mais danosa do que as variações em consequência das mudanças de cenário.

As principais demonstrações devem ser elaboradas sob uma perspectiva integrada, observando os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos. Assim, erros ou resultados inconsistentes necessariamente se tornam evidentes de alguma forma nas projeções.

Devem refletir os objetivos e estratégias da empresa, incorporando todas as premissas utilizadas na fixação de metas, propiciando condições para o acompanhamento posterior da realização planejada e identificar as variáveis-chaves proporcionando condições de avaliação dos efeitos de suas oscilações sobre os resultados conjuntos das projeções.

A planilha é apresentada como instrumento essencial para a gestão empresarial, visto que a este compete suprir as necessidades das informações sintéticas de uma entidade, garantindo sua continuidade. Esta depende também do gerenciamento de sua estratégia.

Neste sentido, percebe-se que o modelo de informação gerencial proporcionado pelos demonstrativos de análise gerencial associado às demais demonstrações projetadas é relevante, uma vez que, ao mensurar as necessidades de mudanças das estratégias planejadas sob o ponto de vista de tomada de decisão, por exemplo, é possível se analisar as conseqüências econômica-financeiras de decisões operacionais e das áreas envolvidas na execução do ciclo operacional das empresas — compras, produção e vendas.

Para assegurar o controle interno eficaz e a rentabilidade, a empresa deve dispor de um sistema adequado e analisar os índices de análise de balanços para bem administrar os elementos que compõem a estrutura do das receitas e despesas, no período considerado.

Enfim, a proposta apresentada neste trabalho permita a interpretação dinâmica das demonstrações contábeis, permitindo uma adequada análise da capacidade da empresa continuar gerando lucros e, portanto, continuar existindo; a proposta difere da análise estática, focalizada apenas em dados e desempenho passado.

A partir desse modelo, espera-se que o mesmo seja um complemento à informação contábil, qual seja evidenciar e mensurar as informações contábeis para dar suporte ao processo decisório dos gestores, garantindo a assim o bom desempenho e os resultados positivos esperados pelos administradores.

## **BIBLIOGRAFIA**

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo Atlas, 1994.

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Management control systems**. 9 ed. Irwin/McGraw-Hill, 1998.

BARTLETT, Christopher A. Multinational structural change: **evolution versus reorganization**. In: BUCKLEY, P.J. & GHOURI, P.N. **The internationalization of the firm: a reader**. London: Harcourt, 1993.

BLECKE, Curtis J. **Análise financeira para a tomada de decisão**. Traduzido por Antônio Zoratto Sanvicente. 2. ed. São Paulo Atlas, 1976.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Demonstrações contábeis – estruturação e normas**. 4. ed. Porto Alegre 2001.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 18. Ed. rev. e atual. Porto Alegre 2000.

DYMENT, John J. Strategies and management controls for global corporations. **The journal of business strategy**, v.7, n.4, spring 87. p.20-6.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1996.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. **Pequeno dicionário brasileiro da língua portuguesa**. 11 ed. Rio de Janeiro Civilização Brasileira, 1978.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22. Ed. São Paulo Atlas, 1992.

GIL, Antonio de Loureiro. **Sistemas de informações: contábil, financeiros**. São Paulo Atlas, 1992.

GOMES, Josir S. **Controle gerencial na era da globalização**. Relatório COPPEAD nº 317. Nov.1997.

GOMES, Josir S. & AMAT SALAS, Joan M. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRECCO, Alvíso; AREND, Lauro. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 7. ed. Porto Alegre 1997.

HERRMANN Júnior, Frederico. **Contabilidade superior: teoria econômica da contabilidade**. 11 ed. São Paulo Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles T. Horngren. **Introdução à contabilidade gerencial**. Traduzido por José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro Prentice-Hall, 1985.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, Sérgio de MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo Atlas, 2000.

KASSAI, José Roberto...[et. al]. **Retorno de investimento: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial**. São Paulo : Atlas, 1999.

**Lei das sociedades por ações: Lei nº 6.404, de 15/12/1976**. 24. Ed. São Paulo Atlas, 1994.

LEONE, George Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 6. ed. v. 1. Rio de Janeiro Fundação Getúlio Vargas, 1980.

MACIARIELLO, Joseph A. & KIRBY, Calvin J. **Management control systems: using adaptive systems to attain control**. 2ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1994.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. rev. São Paulo Atlas, 1996.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W.. **Contabilidade de Custos**. Tradução de Luiz Aparecido Caruso. 4. ed. v. 1. São Paulo South-Western Publisching, 1967.

MEDEIROS, Luiz Edgar. **Análise de balanços: uma abordagem prática**. Porto Alegre Editora Ortiz, 1990.

MERCHANT, Kenneth A. **Modern management control systems: text & cases**. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 1998.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V., **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**. 9. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo : Frase Editora, 1999.

OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, n.5, p. 289-299, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1997.

PRAHALAD, C.K. & DOZ, Yves L. An approach to strategic control in MNCs. In: BUCKLEY, P.J. & GHOURI, P.N. **The internationalization of the firm: a reader**. London: Harcourt, 1993.