

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SAMARA RONCHI BORGES

**A CONTABILIDADE GERENCIAL E O USO DE SEUS ARTEFATOS
COMO FERRAMENTA DE GESTÃO – UM ESTUDO DE CASO EM
EMPRESAS DE PEQUENO E MÉDIO PORTE DE FORQUILHINHA-SC**

CRICIÚMA

2013

SAMARA RONCHI BORGES

**A CONTABILIDADE GERENCIAL E O USO DE SEUS ARTEFATOS
COMO FERRAMENTA DE GESTÃO – UM ESTUDO DE CASO EM
EMPRESAS DE PEQUENO E MÉDIO PORTE DE FORQUILHINHA-SC**

Trabalho de Conclusão de curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis na Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Professor Orientador: Juliano Vitto Dal Pont

**CRICIÚMA
2013**

SAMARA RONCHI BORGES

**A CONTABILIDADE GERENCIAL E O USO DE SEUS ARTEFATOS
COMO FERRAMENTA DE GESTÃO – UM ESTUDO DE CASO EM
EMPRESAS DE PEQUENO E MÉDIO PORTE DE FORQUILHINHA-SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Criciúma, 03 de dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Juliano Vitto Dal Pont – Prof. Esp. - UNESC - Orientador

Valcir Mantovani – Prof. Esp. – UNESC – Examinador 1

Rafael dos Santos – Prof. Esp. - UNESC - Examinador 2

Dedico este trabalho aos meus pais Pedro e Alice, por terem me criado com humildade e amor, ensinando que com fé e dedicação é possível alcançar todos os nossos sonhos. Meus exemplos de garra, determinação, fé e esperança. Obrigada por estarem comigo em todos os momentos, nunca medindo esforços em me ajudar. A vocês meu eterno amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, como tudo em minha vida a Deus, pela força e coragem que sempre me proporciona para atingir meus objetivos, sem medo dos obstáculos, me guiando com perseverança e sabedoria.

Aos meus pais, Pedro e Alice, amor maior, por sempre estarem ao meu lado, por acreditarem em meu potencial, me apoiando e incentivando em minhas decisões.

A minha irmã Taynara, uma criança grande, com seu jeito carinhoso sempre atenciosa às minhas preocupações. Idem.

Ao meu noivo, Felipe, pelo amor, carinho e apoio durante todos estes anos. Obrigada pela sua compreensão e paciência em minhas ausências.

Aos meus amigos de estudo, em especial, Kamila e Edimar, pelos dias de alegria e por compartilharem comigo momentos de angústias, principalmente na aflição da realização deste trabalho.

As minhas colegas de trabalho, pelo carinho do dia-a-dia, principalmente nesta etapa de minha vida, obrigada pelo apoio e ajuda de vocês, meninas que adoro.

Agradeço aos meus patrões José Volnei Brugnoli e Gilseia Martins Brugnoli, por acreditarem em mim, me oportunizando o aprendizado profissional.

Agradeço também a todos os professores do Curso de Ciências Contábeis por todos esses anos de ensinamentos e, em especial, ao Professor Juliano Vitto Dal Pont, orientador deste trabalho, que com sua experiência profissional me auxiliou incansavelmente na elaboração deste estudo.

Enfim, estendo meus agradecimentos a todos aqueles que de forma direta ou indireta compartilharam comigo as etapas para a realização deste grande sonho.

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo”.

(Albert Einstein)

RESUMO

BORGES, Samara Ronchi. A contabilidade gerencial e o uso de seus artefatos como ferramenta de gestão – Um estudo de caso em empresas de pequeno e médio porte de Forquilha/SC. 2013. 102 f. Orientador: Juliano Vitto Dal Pont. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Diante do cenário econômico atual, as empresas necessitam gerenciar seus recursos, desenvolvendo técnicas administrativas que auxiliem os gestores a tomar decisões que garantam a sustentabilidade empresarial. Isso requer um elevado número de informações, por isso as empresas buscam ferramentas que sejam suporte para seu processo de gestão. A contabilidade detentora destas ferramentas fornece informações precisas do desempenho operacional, financeiro e econômico da empresa. Assim como em grandes empresas a contabilidade é fator decisivo, também, em pequenas e médias empresas, contribuindo positivamente para a tomada de decisão dos empreendedores. A relevância da pequena e média empresa no contexto econômico demonstra a necessidade de uma gestão eficiente, ainda mais quando visto resultados como da pesquisa do SEBRAE (2010), em que, 80% destas empresas sucumbem antes de completar um ano de atividade, isso devido às constantes mudanças e aumentos na competitividade empresarial. Desse modo o presente estudo tem por objetivo analisar o uso dos artefatos da contabilidade gerencial como instrumento de apoio em empresas de pequeno e médio porte. O levantamento bibliográfico apresenta a evolução e as mudanças na contabilidade gerencial e seus artefatos, com base em quatro estágios evolutivos. Quanto ao estudo de caso foi realizada em empresas de pequeno e médio porte estabelecidas no município de Forquilha/SC. A pesquisa foi aplicada em forma de questionário enviado a 40 empresas, das quais obteve-se o retorno de 19 respondentes. Com os resultados obtidos, constatou-se que todas as empresas consideram a contabilidade importante e reconhecem todos os artefatos gerenciais, porém, principalmente, devido o alto custo de implantação muitos não são utilizados. Além disso, o resultado permitiu verificar que os gestores estão interessados em reavaliar seu processo de gestão, uma visão necessária para aquelas empresas que desejam permanecer no mercado e tornarem-se mais competitivas.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Pequenas e médias empresas; Artefatos Gerenciais; Tomada de decisão.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial	25
Quadro 2 – Comparação entre a Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira.....	27
Quadro 3 – Funções da informação gerencial contábil	29
Quadro 4 – Artefatos de contabilidade gerencial.....	30
Quadro 5 – Classificação dos custos	33
Quadro 6 – Objetivos do orçamento.....	42
Quadro 7 – Vértices do <i>Benchmarking</i>	49
Quadro 8 – Avaliação do <i>JIT</i> e <i>KANBAN</i>	60
Quadro 9 - Componentes determinantes da meta	67

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Artefatos tradicionais.....	31
Figura 2 – Artefatos modernos.....	32
Figura 3 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção.....	34
Figura 4 – Etapas do ABC.....	47
Figura 5 – Etapas do Planejamento Estratégico.....	51
Figura 6 – Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	53
Figura 7 – Foco das perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	54
Figura 8 – Componentes do GECON.....	56
Figura 9 – Fórmula custo meta.....	61
Figura 10 – Faturamento anual das empresas.....	74
Figura 11 – Setor de atividade.....	75
Figura 12 – Tempo de atividade.....	76
Figura 13 – Quantidade de funcionários.....	77
Figura 14 – Importância da contabilidade.....	78
Figura 15 – Finalidade da contabilidade.....	79
Figura 16 – Existência da prática de contabilidade gerencial nas empresas.....	80
Figura 17 – Conhecimento em relação aos artefatos gerenciais.....	81
Figura 18 – Artefatos gerenciais que compõem o processo de gestão.....	82
Figura 19 – Motivos da não aplicabilidade dos artefatos gerenciais.....	83
Figura 20 – Sistemática do processo de gestão.....	84
Figura 21 – Interesse na revisão da estrutura de gestão.....	85
Figura 22 – Programa de consultoria.....	86

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Classificação das MPEs quanto ao número de empregados	21
Tabela 2: Classificação das MPEs quanto ao faturamento	21
Tabela 3: Classificação das empresas pesquisadas.....	77

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

AVP – Ajuste a Valor Presente

BSC – *Balanced Scorecard*

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

EVA – *Economic Value Added*

GECON – Sistema de Gestão Econômica

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC – *International Federation of Accountants*

JIT – *Just-in-Time*

MPEs – Micro e Pequenas Empresas

PMEs – Pequenas e Médias Empresas

PIB – Produto Interno Bruto

ROI – *Return on Investment*

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

TOC – Teoria das Restrições

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 TEMA E PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVO	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 JUSTIFICATIVA	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 Empreendimentos	19
2.2 Pequenas e médias empresas	20
2.3 Contabilidade gerencial	23
2.3.1 Evolução histórica da contabilidade gerencial	24
2.3.2 Contabilidade gerencial <i>versus</i> contabilidade financeira	25
2.3.3 Objetivos da contabilidade gerencial	28
2.3.4 Artefatos da contabilidade gerencial	29
2.3.4.1 Custeio por Absorção	33
2.3.4.2 Custeio Variável	35
2.3.4.3 Custeio Padrão	37
2.3.4.4 Retorno sobre o investimento	39
2.3.4.5 Orçamento	41
2.3.4.6 Valor presente	43
2.3.4.7 Custeio baseado em atividades (ABC)	46
2.3.4.8 <i>Benchmarking</i>	48
2.3.4.9 Planejamento estratégico	50
2.3.4.10 <i>Balanced Scorecard</i>	52
2.3.4.11 GECON	55
2.3.4.12 <i>Just-in-Time (JIT)</i>	59
2.3.4.13 Custo meta	60
2.3.4.14 <i>Kaizen</i>	63
2.3.4.15 Teoria das restrições	66
2.3.4.16 <i>Economic Value Added (EVA)</i>	68
3 METODOLOGIA	71
4 PESQUISA E ANÁLISE DOS DADOS	73

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	87
REFERÊNCIAS.....	89
APÊNDICE(S).....	98
QUESTIONÁRIO DA PESQUISA.....	99

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo será abordado o tema e problema objeto de estudo, com foco à adesão dos artefatos gerenciais em pequenas e médias empresas. Serão também expostos o objetivo geral e os específicos, que descrevem o presente trabalho. A justificativa apresentada evidencia a importância e as contribuições da pesquisa realizada.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As constantes mudanças no ambiente econômico, decorrentes dos efeitos da globalização, acirram de forma contundente a concorrência empresarial, exigindo adaptação acelerada das empresas. A oscilação deste ambiente relaciona-se principalmente ao comportamento de “*stakeholders*¹”, os quais interagem de maneira direta ou indireta com as empresas.

A contabilidade, que possui como objetivo fornecer informações precisas para a tomada de decisão tem o papel de direcionar os gestores no processo de gestão, orientando-os na adaptação às mudanças. Devido a isso, com o passar do tempo a contabilidade se moldou a realidade corporativa para atender as necessidades de seus usuários.

Sendo assim, além da análise da situação econômica e financeira da empresa, a ciência contábil através da contabilidade gerencial, permite uma visão administrativa, na qual, em posse das informações contábeis, faz uso de outros campos do conhecimento para planejar, controlar e avaliar o desempenho das operações da empresa. Desta forma ela contribui com os gestores no processo decisório, assim como para corrigir eventuais falhas de processo. Em síntese transforma conceitos contábeis em ações práticas.

¹ *Stakeholders*: Este termo, em inglês, significa “*stake*” interesse e “*holder*”, aquele que possui. São todos aqueles que influenciam uma empresa, funcionários, clientes, fornecedores, governo, ou seja, todos os interessados pelos projetos, gerenciamento, mercado e produtos de uma empresa

Por sua vez, a contabilidade gerencial desempenha seu papel por meio dos artefatos da contabilidade, termo este que refere-se à ferramentas gerenciais, as quais concedem o apoio para a tomada de decisão.

Assim como para grandes empresas a informação gerencial pode contribuir de forma positiva para o sucesso de pequenas e médias empresas. Estas são consideravelmente representativas na economia do país, principalmente para o desenvolvimento regional. No entanto, historicamente sua taxa de mortalidade é alta, devido a diversos fatores, dos quais o aspecto gerencial é destaque, pois nem sempre os empreendedores têm experiência ou o conhecimento necessário.

Neste contexto as informações geradas pelos artefatos da contabilidade gerencial possibilitam uma visão estratégica aos pequenos empreendedores, adaptando a empresa conforme a necessidade de informação, servindo de apoio e suporte para o processo decisório. A partir dessa premissa, delimitou-se o seguinte questionamento: **Quais os níveis de utilização e conhecimento dos artefatos da contabilidade gerencial, sob a ótica dos gestores de empresas de pequeno e médio porte do Município de Forquilha-SC?**

1.2 OBJETIVO

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar a percepção dos gestores quanto à influência e relevância dos artefatos da contabilidade gerencial no processo de gestão da empresa.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Fundamentar teoricamente os artefatos gerenciais e sua evolução;
- b) Evidenciar, por meio de pesquisa, direcionada aos gestores, o conhecimento dos mesmos em relação aos artefatos da contabilidade gerencial;
- c) Identificar quais os artefatos da contabilidade gerencial são adotados pelas empresas;

d) Descrever qual a metodologia de gestão das empresas objetos de pesquisa.

1.3 JUSTIFICATIVA

O objetivo desse trabalho é identificar a percepção dos gestores quanto à influência e relevância dos artefatos da contabilidade gerencial no processo de gestão da empresa, com enfoque direcionado para as empresas de pequeno e médio porte.

Nas grandes empresas a contabilidade gerencial tornou-se fundamental para como sistema de informação corporativa. Porém, ainda constata-se a baixa adesão da implantação ou melhoria das técnicas contábeis, direcionadas aos conceitos de contabilidade gerencial. Este fator é ainda mais substancial nas empresas de pequeno e médio porte.

Muitos empresários têm a visão de que a contabilidade tem a função apenas de prestar informações voltadas às obrigações legais, ou seja, ao fisco. Desconhecem o conceito da contabilidade gerencial, e o que ela é capaz de contribuir para o crescimento empresarial.

É necessário que os gestores compreendam a importância da informação gerencial para o controle de gestão atual, por meio dos artefatos. Os artefatos resumem-se na estrutura organizacional da empresa, ou seja, de que forma ela gera suas informações, seus custos, bem como sua filosofia de gestão. Estes estão diretamente relacionados ao ciclo de vida da empresa.

Uma pesquisa realizada pelo Sebrae em 2010 aponta que “a taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas brasileiras é de 80% antes de completarem o primeiro ano de funcionamento”. Isso é fator preocupante visto que o IBGE identificou que as mesmas “representam 20% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, são responsáveis por 60% dos 94 milhões de empregos no país e constituem 99% dos 6 milhões de estabelecimentos formais existentes no país”. Neste contexto a mudança deste cenário, de alta mortalidade, interessa a sociedade para a geração de emprego e à economia do país com a geração de renda.

Portanto, tendo em vista a relevância da informação gerada pela contabilidade gerencial por meio de seus artefatos, este estudo tem aspecto

relevante. Esta afirmação é factível visto que os resultados apresentados pelo estudo e pesquisa, serão objetos de informação para aprimorar o conhecimento acadêmico, além de proporcionar as empresas uma visão mais ampla da necessidade de adequação ao processo gerencial.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo será abordado o referencial teórico, com assuntos que balizam o desenvolvimento do trabalho. O objeto de estudo constitui-se na utilização dos artefatos da contabilidade gerencial para a tomada de decisão em empresas de pequeno e médio porte.

2.1 Empreendimentos

Ao se mencionar o termo empresa, logo este se relaciona à geração de renda, empregos ou uma nova ideia de negócio. Esta correlação é correta, visto que o termo empresa remete a um sentido único, o desenvolvimento econômico e social (BERNARDI, 2003).

De acordo com Bernardi (2003, p. 63) “a ideia de um empreendimento surge da observação, da percepção e análise de atividades, tendências e desenvolvimentos, na cultura, na sociedade, nos hábitos sociais e de consumo”. Em resumo, uma empresa surge da identificação de oportunidades, ou de uma necessidade não atendida (PADOVEZE, 2005).

Muitos são os conceitos encontrados para definir a empresa. Um conceito de fácil entendimento e mais usual é apresentado por Fabretti (2003, p. 36) o qual define que

empresa é a unidade econômica organizada, que combinando capital e trabalho, produz ou faz circular bens ou presta serviços com finalidade de lucro. Adquire personalidade jurídica pela inscrição de seus atos constitutivos nos órgãos de registro próprio, adquirindo dessa forma capacidade jurídica para assumir direitos e obrigações. A empresa deve ter sua sede, ou seja, um domicílio, local onde exercerá seus direitos e responderá por suas obrigações.

Para Padoveze (2005) a finalidade de uma empresa é obter lucro, ou seja, criar valor para seu proprietário. Para isso, se faz necessário uma combinação de gestão, planejamento e orçamento para que os resultados sejam alcançados. Entretanto, Martins (2008) afirma como sendo a principal característica da empresa o fim econômico, justificando à economia o maior interesse em seu conceito.

Diante do exposto, o entendimento sobre empresa depende da visão do interessado, pois, em seu conceito técnico tem finalidade fiscal, social, econômica, como fonte geradora de renda e emprego. Além da finalidade pessoal, como realização de um sonho, advento das habilidades ou experiências, características pessoais do empreendedor (BERNARDI, 2003).

2.2 Pequenas e médias empresas

O conceito de empresas de pequeno e médio porte está relacionada a classificação do porte da empresa. Conforme Chér (1991, p.17) “existem muitos parâmetros para definir as pequenas e médias empresas, muitas vezes dentro de um mesmo país [...]”, permitindo assim, uma definição sob vários pontos de vista.

Coronado (2006, p. 15) afirma que “no Brasil, existem diferentes critérios para a classificação das empresas em micro, pequenas, médias e grandes, dependendo da instituição responsável por tal classificação.” Para esta definição são consideradas algumas variáveis importantes para o desenvolvimento das atividades, tais como faturamento, quantidade de produção, mão de obra, capital investido, número de funcionários, entre outros (CHÉR, 1991).

Neste contexto, o Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, apresenta classificação para micro, média, pequenas e grandes empresas, tendo como base o número de empregados e o faturamento, com embasamento legal na Lei nº 123/2006, considerada o novo estatuto nacional, que estabelece as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às micro e pequenas empresas (SEBRAE, 2013).

As tabelas 1 e 2 apresentam os indicadores usados pelo SEBRAE para classificar as empresas em relação ao porte.

A classificação por número de empregados resume-se em:

Tabela 1: Classificação das MPEs quanto ao número de empregados

Porte	Indústria	Comércio e Serviços
Micro	Até 19	Até 9
Pequeno porte	De 20 a 99	De 10 a 49
Média	De 100 a 499	De 50 a 99
Grande	Mais de 500	Mais 100

Fonte: SEBRAE (2013)

A tabela 1 demonstra um dos indicadores de classificação adotado pelo SEBRAE, na qual o número de empregados, considerando o setor, é fator determinante em relação ao porte.

A classificação por faturamento resume-se em:

Tabela 2: Classificação das MPEs quanto ao faturamento

Porte	Faturamento
Micro	Até R\$ 360.000,00
Pequeno porte	De R\$ 360.000,01 à R\$ 3.600.000,00

Fonte: SEBRAE (2013)

A tabela 2 evidencia o outro indicativo de classificação, em relação ao faturamento. Este segue a legislação do Simples Nacional, Lei nº 123/2006. As empresas optantes por este regime diferenciado, enquadradas nestes valores de receita bruta anual são regidas por lei específica.

Apesar de serem conceituadas e classificadas como micro, pequenas e médias, estas são consideradas hoje em dia o grande motor da economia nacional, sendo apenas pequenas no tamanho, porém relevantes na importância, isso em decorrência de seu efetivo desempenho como geradoras de fonte de renda (MOTA, 2013).

Esta afirmativa é comprovada por constantes pesquisas realizadas por institutos como o IBGE, como no ano de 2010, no qual divulgou dados em que “as MPEs representam 20% do PIB brasileiro, são responsáveis por 60% dos 94 milhões de empregos no país e constituem 99% dos 6 milhões de estabelecimentos formais existentes no país.” (PORTAL BRASIL, 2013). Em dados gerais isso equivale à:

As MPEs no Brasil	O que isso representa
20% do PIB	R\$ 700 bilhões
99% das empresas	5,7 milhões de MPEs
60% dos empregos	56,4 milhões de empregos

Fonte: IBGE, Dieese, Sebrae Nacional

Devido a esta participação efetiva para a economia André (2010) afirma que “as micro, pequenas e médias empresas têm papel fundamental para alavancar o crescimento do País. Os pequenos negócios são de fundamental importância para fomentar o desenvolvimento e contribuir com o avanço do Brasil”. No entanto, mesmo com esta visão de crescimento atual, muitas empresas não sobrevivem, representando um alto índice de mortalidade. Em 2010 a taxa de mortalidade das pequenas empresas brasileiras foi de 80% antes de completarem o primeiro ano de funcionamento, índice este que já vem sendo representativo há alguns anos (SEBRAE, 2013).

O SEBRAE SP (2008) verificou durante dez anos de monitoramento as causas de mortalidade das empresas, as quais são atribuídas a um conjunto de fatores, ou seja, uma sucessão de falhas que não são solucionados em tempo hábil, o que ocasiona o encerramento da empresa. Entre as causas, está listada a deficiência na gestão empresarial, e conforme o estudo durante o processo de monitoramento não sofreu evolução, ou seja, nada foi feito para melhorar ou evitar esta falha.

Lacerda (2006, p. 40) complementa que “entre os vários fatores que contribuem para a alta taxa de rotatividade das pequenas empresas, destaca-se o aspecto gerencial [...]”. Diante disso, verifica-se que a falta ou a precária informação gerencial é fator decisivo nas empresas. Raza (2008, p.16), complementa que “a falta de informações é o grande vilão nas pequenas empresas”, pois muitos empreendedores investem seu capital sem terem noções mínimas do negócio.

Ao passo que a capacidade da pequena e média empresa de contribuir com o fortalecimento econômico e o desenvolvimento social, considerando seu grau de importância, seu maior desafio está na informação. É neste ponto que a contabilidade gerencial vem a contribuir com as empresas, executando sua

finalidade de gerar informações ao empresário, permitindo ao mesmo tomar as decisões com segurança (ATKINSON et al, 2000)

Em complemento, Coronado (2006) frisa que independente da classificação jurídica é necessário que, para as empresas terem chance de competir no mercado globalizado torna-se fundamental uma revisão em seus processos gerenciais, com intuito de evolução e adaptação dos mesmos.

Ademais, o autor descreve conhecimentos primordiais que uma empresa deve deter para sua sobrevivência, quais sejam, o planejamento e vendas, sendo que no planejamento é essencial a execução, o controle e a avaliação, amparado por demonstrativos e relatórios gerenciais (CORONADO, 2006).

2.3 Contabilidade gerencial

O processo de evolução, denominado globalização, contribui para as constantes mudanças no aspecto gerencial das empresas, exigindo informações mais rápidas e precisas para a tomada de decisão, evidenciando também a necessidade de controles adequados às novas situações (CORONADO, 2006).

As empresas de pequeno porte normalmente são administradas pelos próprios sócios, que tem formação técnica ligado ao seu negócio, mas sem a formação administrativa de gestão, tais como administração, finanças, economia, marketing, etc., isto tem levado a um grande número de falências, concordatas e fechamento das pequenas empresas nos seus primeiros anos de vida (RAZA, 2006).

Nesse aspecto, segundo Ludícibus (1994, p.26), “a contabilidade assume seu papel principal, ou seja, o de apoiar o gestor em suas decisões, e dar maior segurança aos seus julgamentos”. O autor contempla uma visão gerencial da contabilidade, ao afirmar que a contabilidade gerencial está direcionada a administração das empresas, buscando suprir o administrador com informações efetivas à tomada de decisão.

Desse modo, verifica-se que contabilidade gerencial “é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos

das empresas” (ATKINSON et al, 2000, p.36). Suas funções específicas são contribuir para a gestão, decisão, mensuração e informação (CORONADO, 2006).

2.3.1 Evolução histórica da contabilidade gerencial

Com a necessidade de adaptação às mudanças do ambiente empresarial ao longo do tempo, a contabilidade mudou seu papel nas organizações. Ludícibus (1991, p. 15) define que

a contabilidade tem experimentado muitas mudanças nos anos recentes. As pressões inflacionárias e seus efeitos nos relatórios contábeis têm sido muito discutidos, bem como, maior ênfase tem sido colocada no tratamento da Contabilidade como instrumento do modelo preditivo e decisório da Administração.

Com o propósito de identificar os motivos da evolução da contabilidade, remete-se a tecnologia, globalização e concentração de capital, as chaves para as grandes mudanças no ambiente econômico, que vem influenciando diretamente no papel da contabilidade nas empresas (MORAIS et al, 2012).

Semelhante a outras áreas das ciências econômicas, a contabilidade gerencial evoluiu, alterando seu enfoque e objetivo, bem como sua posição em relação ao planejamento e processo decisório no âmbito empresarial (SOUTES; ZEN, 2005).

Esta evolução caracterizou a contabilidade gerencial como alicerce fundamental no processo de gestão, principalmente na ótica de informação que cria valor. Estas mudanças são pautadas por quatro estágios evolutivos, os quais foram divulgados pelo *International Federation of Accounting* (IFAC) em 1998, por meio de um relatório que identifica e caracteriza os estágios evolutivos da contabilidade gerencial. (MORAIS et al, 2012).

O quadro 1 demonstra um resumo da evolução da contabilidade gerencial.

Quadro 1: Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Estágio	Período	Foco de atuação da Contabilidade gerencial	Posição da Contabilidade Gerencial
1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custo.	Atividade técnica necessária para perseguir os objetivos organizacionais.
2	1950 a 1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.	Atividade de gerenciamento, mas em um papel de apoio.
3	1965 a 1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.	Parte integrante do processo de gestão.
4	1985 até Hoje	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.	Parte integrante do processo de gestão.

Fonte: Morais et al (2012, p. 4)

Padoveze (2009, p. 33 apud IFAC) evidencia claramente o que representam esses estágios ao afirmar que

cada estágio da evolução representa adaptação para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, pela absorção, reforma, e adição aos focos e tecnologias utilizadas anteriormente. Cada estágio é uma combinação do velho e do novo, com o velho sendo reformado para ajustar-se com o novo em combinação a um novo conjunto de condições para o ambiente gerencial. A Contabilidade Gerencial atual refere-se ao produto do processo de evolução cobrindo os quatro estágios.

Em análise da composição dos estágios percebe-se que a contabilidade gerencial em seu estágio 1 possui um caráter mais técnico, no estágio 2 migra do técnico para o aspecto gerencial com fornecimento de informações para planejamento e controle. Por sua vez os estágios 3 e 4 refletem uma posição de integração total com a gestão, na qual os sistemas de gestão disponibilizam em tempo real às informações para a administração (MORAIS et al, 2012).

2.3.2 Contabilidade gerencial *versus* contabilidade financeira

Entre as ramificações da contabilidade, as quais integram o processo da

contabilidade gerencial, concede-se ênfase aos aspectos da contabilidade financeira, pois os métodos pela qual foram desenvolvidas são direcionados para diferentes propósitos, no entanto há similaridades entre ambas (PADOVEZE, 2009).

Neste contexto, existe um questionamento que deve ser considerado: onde termina a contabilidade financeira e onde se inicia a contabilidade gerencial?. Para Ludícibus (1991) a fronteira entre a contabilidade gerencial e financeira é de difícil análise, pois as peças contábeis, os demonstrativos, podem ser utilizados como ponto de partida para a contabilidade gerencial, para procedimentos de orçamento e planejamento, assim como são parte do processo de análise financeira das empresas.

O conceito salientado por Atkinson et al (2000) fornece argumentos para o questionamento sugerido, considerando que a

contabilidade financeira lida com a elaboração e a comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigida a uma clientela externa, [...] a informação contábil financeira comunica aos agentes externos as consequências das decisões e das melhorias dos processos executados por administradores e funcionários, [...] está restrito aos requisitos obrigatórios de elaboração de relatórios por parte das autoridades regulamentadoras externas. [...] A contabilidade gerencial deve fornecer informações econômicas para a clientela interna, [...] desenha sistemas que forneçam informações que ajudem os funcionários a tomar boas decisões, não apenas sobre recursos organizacionais (financeiros, físicos e humanos), mas, também, sobre seus produtos, serviços, processos, fornecedores e clientes (ATKINSON et al, 2000, p. 37).

Visando elucidar este contexto, o quadro 2 apresenta as principais características, e os contrastes existentes entre a contabilidade financeira e gerencial.

Quadro 2: Comparação entre a Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e Internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente
Forma dos relatórios	Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e ocasionalmente mensal	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Primeiramente históricos (passados)	Históricos e esperados (previstos)
Bases de mensuração usadas para quantificar os dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices, etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios contábeis geralmente aceitos	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Arcabouço teórico e técnico	Ciência Contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo	
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possui menos verificabilidade e menos precisão. Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato)

Fonte: Padoveze (2009, p. 36-37)

Neste sentido, a contabilidade gerencial é vista como uma ação e não técnica, pois faz uso das técnicas desenvolvidas por outras disciplinas para o gerenciamento da informação contábil. Desta forma diz-se que existe a contabilidade gerencial se as pessoas nela envolvidas conseguirem conciliar a teoria com a prática, ou seja, transformar os conceitos contábeis em ações práticas e efetivas (PADOVEZE, 2009).

2.3.3 Objetivos da contabilidade gerencial

Durante um longo tempo a contabilidade foi visualizada somente como um sistema de informação tributária, ou seja, informações de caráter fiscal. Hoje o cenário é outro, e a contabilidade possui contornos de instrumento gerencial, para planejamento, execução e controle dos resultados, fornecendo informações que subsidiam o processo decisório (RAZA, 2006).

Como afirmam Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001) a contabilidade inscreve-se como parte integrante de um sistema de informação, deixando de lado o antigo conceito que a considerava como um elemento destinado a cumprir apenas determinadas exigências legais. Com caráter direcionado a gestão estratégica a contabilidade gerencial tem o objetivo de auxiliar no gerenciamento, corrigindo problemas, no intuito de auxiliar a empresa em seu desenvolvimento e crescimento, em contrapartida ajudando a diminuir a taxa de mortalidade empresarial (CABRELLI; FERREIRA, 2007).

Para Menezes (2010) a contabilidade gerencial tem a função de planejar, com objetivo de constituir um controle eficaz, afim de, controlar as atividades da empresa permitindo aos gestores uma visão clara dos fatos e resultados.

Por sua vez, Silva e Campos (2013) afirmam que o objetivo principal da contabilidade gerencial é saber a melhor maneira de interpretar os resultados organizacionais, de forma a auxiliar os gestores na tomada de decisão, analisando fatos contábeis, estabelecendo as diretrizes que serão adotadas para monitorar e acompanhar o cotidiano da empresa. Em síntese ela deve servir de apoio entre a melhor decisão e o resultado almejado.

Atkinson et al (2000) evidencia que a informação gerencial possui quatro funções organizacionais, conforme evidencia o quadro 3.

Quadro 3: Funções da informação gerencial contábil

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

Fonte: Atkinson et al (2000, p. 45)

Portanto, é visível que a informação gerencial é do interesse de muitas pessoas no contexto da empresa, pois envolvem funcionários, clientes, gestores, acionistas, enfocando a empresa em sua totalidade (ATKINSON et al, 2000).

2.3.4 Artefatos da contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial, como uma ferramenta de auxílio administrativo, possui inúmeros organismos, que para Soutes (2006, p. 23) significam

um termo genérico, referindo-se à artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que podem ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções.

Em consonância, a contabilidade gerencial no intuito de cumprir com seu papel, faz uso de artefatos, que nada mais são do que instrumentos e ferramentas, cujo objetivo é mensurar, analisar, preparar, interpretar os dados transformando-os

em informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais (IUDÍCIBUS, 1998).

Para Moraes et al (2012 apud SOUTES 2006) os artefatos são segregados em três grupos:

1. Métodos e sistemas de custeio: referem-se aos métodos utilizados para apuração dos custos;
2. Métodos de avaliação e medidas de desempenho: referem-se às ferramentas usadas para determinar as estratégias, conduzem a empresa ao melhor desempenho, visando o futuro almejado;
3. Filosofias e modelos de gestão: referem-se às particularidades de cada empresa, ou seja, a maneira que cada uma desenvolve suas atividades, em um conjunto de elementos, no intuito de se manter, adaptar, expandir no mercado de atuação.

Neste contexto o quadro 4 representa a classificação dos artefatos abordando os quatro estágios.

Quadro 4: Artefatos de contabilidade gerencial

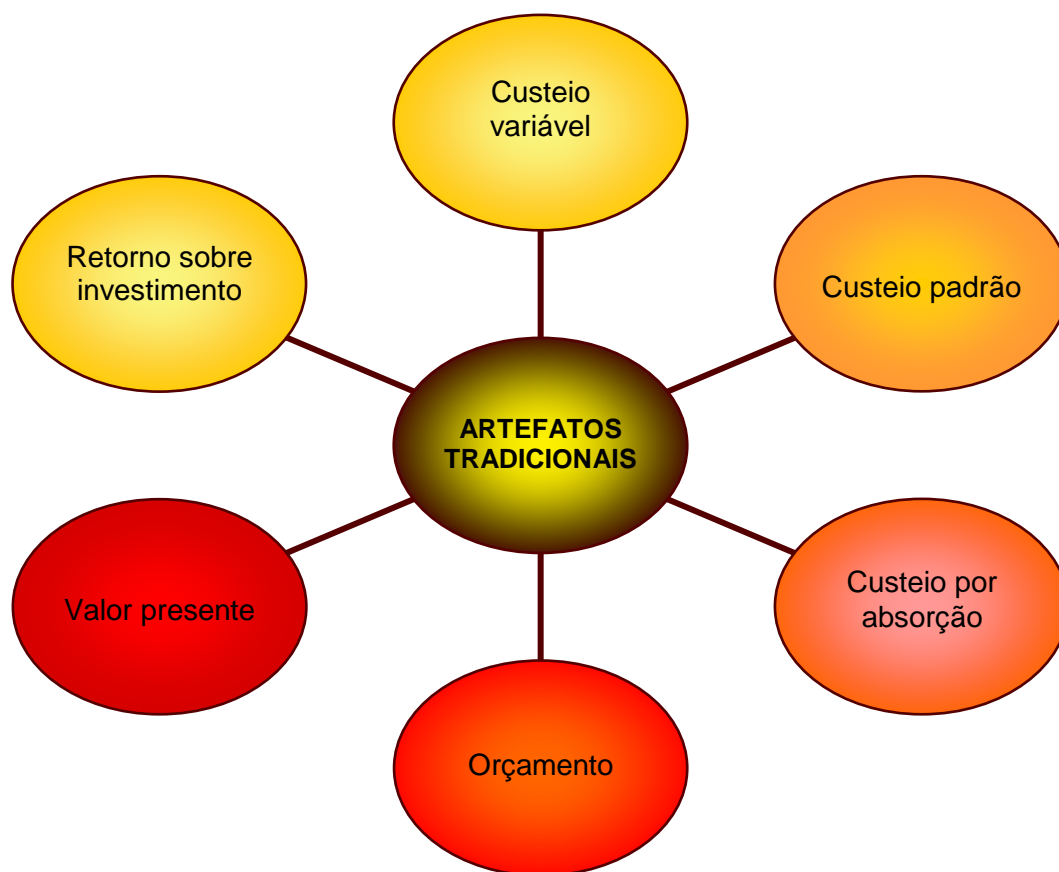
	1º ESTÁGIO	2º ESTÁGIO	3º ESTÁGIO	4º ESTÁGIO
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor pelo uso efetivo dos recursos
Métodos e Sistemas de Custeio	Custeio por absorção Custeio Variável Custeio Padrão		Custeio baseado em atividades (ABC) Custeio-Meta (<i>Target Costing</i>)	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Preço de transferência Moeda corrente Valor presente	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added (EVA)</i>
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento	<i>Kaizen Just in Time (JIT)</i>	Gestão Econômica (GECON)
		Descentralização	Teoria das Restrições	Simulação
			Planejamento estratégico	<i>Balanced Scorecard</i>
			Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Gestão Baseada em Valor (VBM)

Fonte:

Nesta perspectiva, em resumo, os artefatos são considerados, sistemas de informação, modelos e estruturas organizacionais, assim como filosofias adotadas pela empresa (FREZATTI, 2005). O autor destaca que a utilização dos artefatos é vista sob a ótica do ciclo de vida da empresa, os quais evoluíram e se desenvolvem em um processo de adaptação conforme o estágio em que a empresa se encontra.

Relacionando os estágios evolutivos com os artefatos da contabilidade gerencial, pode-se afirmar que os artefatos são classificados como tradicionais ou modernos (MORAIS et al, 2012), conforme demonstrado nas figuras 1 e 2.

Figura 1: Artefatos tradicionais



Fonte: Elaborado pela autora

Figura 2: Artefatos modernos



Fonte: Elaborado pela autora

No que tange a classificação dos artefatos em tradicionais e modernos, distribuídos entre os quatro estágios anteriormente mencionados, verifica-se que os artefatos presentes no estágio 1 e 2 são considerados tradicionais, e os no estágio 3 e 4 são considerados como modernos (MORAIS et al, 2012).

2.3.4.1 Custeio por Absorção

As metodologias de custeio são utilizadas pelas empresas para a apropriação dos custos aos produtos fabricados ou serviços prestados, auxiliando na gestão para o processo de tomada de decisão. O custeio por absorção, ou, também conhecido por integral, é um dos métodos de custeio mais tradicionais. Engloba todos os custos de produção aos produtos ou serviços por critérios de rateio (WERNKE, 2004).

Para Berti (2009, p. 60) o método de custeio por absorção

consiste em apurar o custo de bens, atribuindo-se integralmente a cada unidade produzida os custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis ocorridos no processo de produção. Nele os custos diretos são atribuídos aos produtos por meio das quantidades efetivamente consumidas de recursos.

Existem palavras-chave no conceito deste método, tais como: custos diretos, indiretos, fixos ou variáveis, ou seja, a classificação dos custos, determinantes para o entendimento da funcionalidade do custeio por absorção (SANTOS, 2001). Estas terminologias são definidas no quadro 5.

Quadro 5: Classificação dos custos

<p>Custo direto: são os custos relacionados diretamente com a produção do bem ou serviço, podendo ser medido. Ex.: Matéria-prima, embalagens.</p>
<p>Custo indireto: não se tem precisão de sua alocação sobre o produto ou serviço, sendo este determinado por critério de rateio. Ex.: Energia elétrica.</p>
<p>Custo fixo: independem da quantidade produzida, são inalterados conforme a produção ou serviço. Ex.: Manutenção, aluguel.</p>
<p>Custo variável: variam conforme o volume de produção ou serviço. Ex.: Matéria-prima.</p>

Fonte: Santos (2001)

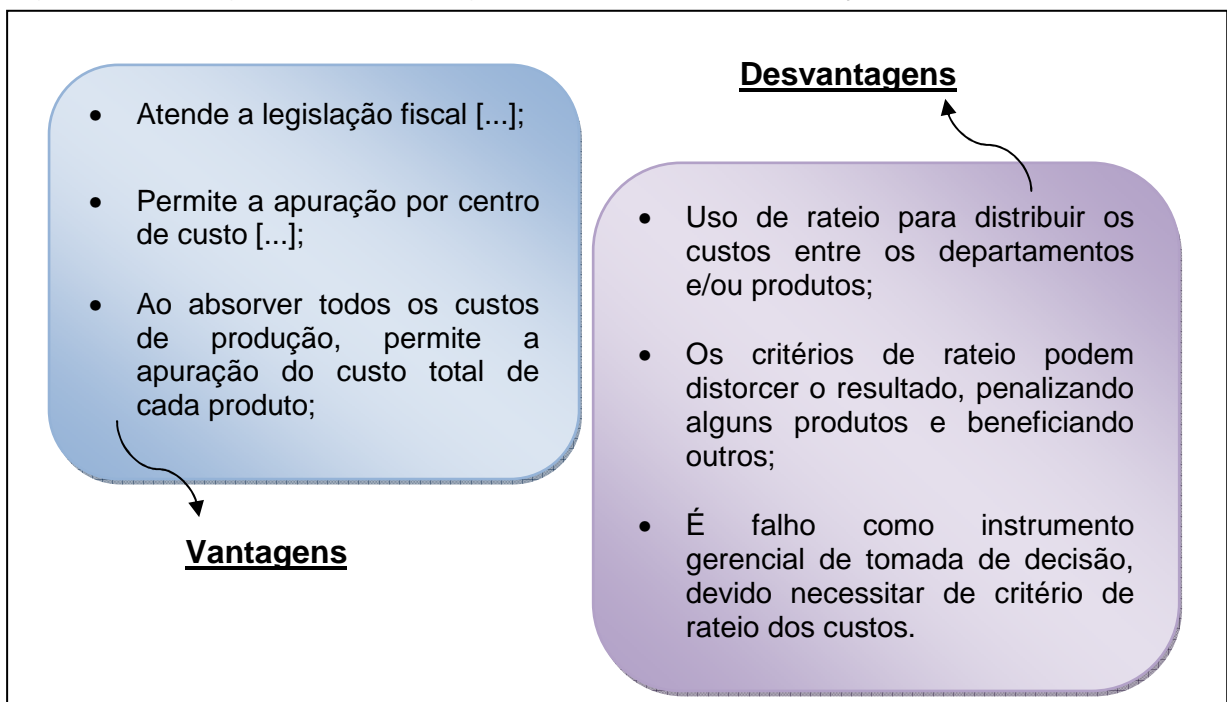
Estes custos são absorvidos aos produtos ou serviços, agregando todos os custos que ensejam ao produto final, ou seja, próprios do produto, ou aqueles que auxiliam na produção, estes alocados por rateio (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Desta forma entende-se que o objetivo do custeio por absorção é ratear, apropriando todos os custos de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, assim, todos os custos são apropriados aos produtos. Por isso, este método é considerado o mais adequado para as finalidades contábeis, sendo adotado pela legislação comercial e fiscal, pois atende aos Princípios Contábeis (WERNKE, 2004).

De acordo com Nascimento (2001, p. 58) este método é o “oficial adotado no Brasil e segue a Lei Federal nº 6.404/76, aplicada às Sociedades Anônimas e demais pessoas jurídicas de direito privado”. Diante disso, o custeio por absorção é indicado para custear os estoques constantes em demonstrativos contábeis (WERNKE, 2004).

No entanto, a adoção do custeio por absorção pode apresentar aspectos positivos e negativos, os quais são elencados na figura 3.

Figura 3: Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção



Fonte: Wernke (2004, p.21)

Portanto, a principal falha do custeio por absorção é como instrumento gerencial, visto que fundamenta-se em critérios de rateio para os custos indiretos, os quais nem sempre são adequados, podendo retratar distorções na rentabilidade de alguns produtos, criando informações enganosas (WERNKE, 2004).

Em complemento Ferreira (2007, p. 160) afirma que

a grande falha do método de custeio por absorção é com relação aos custos indiretos fixos. Esses custos são alocados aos produtos por critério de rateio baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como esses critérios não expressam uma relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, que expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

Em síntese, este método absorve todos os custos incorridos no período, alocando o custo fixo ao estoque, não considerando as despesas, visto que estas compõem diretamente o resultado do exercício. Este método é criticado para fins gerenciais, porém aceito pela legislação brasileira na valoração dos estoques (BERTI, 2009).

2.3.4.2 Custeio Variável

O custeio direto, também denominado de custeio variável, foi divulgado nos Estados Unidos no ano de 1936. Considera que somente os gastos variáveis (custos e despesas) devem compor os custos dos produtos vendidos, partindo da premissa de que apenas estes decorrem da produção efetiva. Neste sentido os custos fixos independem do volume produzido, por isso são tratados como despesa, não compondo o custo do produto (SANTOS, 2001).

Em relação à nomenclatura utilizada para este método de custeio Padoveze (2004, p. 333) afirma que

apesar de normalmente ser chamado de custeio direto, a nomenclatura correta é custeio variável, porque esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que tem relação proporcional e direta com a quantidade de produtos. A nomenclatura custeio direto vem do fato de que a maioria dos custos variáveis são custos diretos, em quase todos os produtos.

Para Oliveira e Perez Jr (2005, p. 71) os custos variáveis são

aqueles custos que mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e, conseqüentemente, podem ser identificados com os produtos. Dessa maneira, o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento no total evolui na mesma proporção do acréscimo no volume produzido.

Neste sentido, a técnica do custeio variável tem por objetivo principal a determinação da contribuição marginal, ou seja, a margem de contribuição do produto, o quanto cada produto auxilia para o pagamento dos custos fixos (LEONE, 2000).

Para Wernke (2004, p. 42) “a margem de contribuição é o valor resultante da venda de uma unidade após deduzidos os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado. Tal valor contribuirá para pagar os custos fixos e gerar lucro”. Assim sendo, este método tem caráter gerencial, pois pode fornecer informações da rentabilidade por produto, ou seja, qual proporciona maior margem de contribuição (WERNKE, 2004).

Conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 130)

o custeio variável serve apenas como instrumento de gerência, pois fere os princípios contábeis da realização, competência e confrontação. Ocorre que os custos fixos, neste método, são reconhecidos como despesas, ainda que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos.

Ressalta-se que este método está direcionado para fins gerenciais, em contrapartida, não é adotado para fins contábeis, caracterizando a diferenciação entre o custeio variável e o custeio por absorção (FERREIRA, 2007). O autor complementa que foi a partir dos problemas na apropriação dos custos fixos no sistema de custeio por absorção, que surgiu o custeio variável, com a proposta de alocar apenas os custos variáveis aos produtos considerando os custos fixos como despesas.

De acordo com Martins (2003) o custeio variável nasceu das desvantagens quando da apropriação dos custos fixos aos produtos, trazendo a idéia de considerá-los como despesas do período sem apropriá-los aos produtos. A partir disso, Wernke (2004, p. 30) atribui vantagens e desvantagens ao custeio variável:

Vantagens

- a) Prioriza o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto sem as distorções ocasionadas pelos rateios de custos fixos aos produtos;
- b) Não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo.

Desvantagens

- a) Não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques;
- b) Exige uma estrutura de classificação rígida entre os gastos de natureza fixa e variável;

- c) Com a elevação do valor dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais acuradas.

Conforme Nascimento (2001) o motivo pelo qual o custeio variável não tem aceitação fiscal, contrariando os princípios contábeis, as normas societárias e fiscais, se dá pela superavaliação dos estoques e despesas, alocando os custos fixos ao resultado do exercício é apurado um lucro líquido antes do imposto de renda e contribuição social menor, reduzindo o valor de imposto de renda a pagar.

Portanto diferentemente do custeio por absorção, o custeio variável, é considerado uma ferramenta gerencial detentora de informação que auxilia o gestor para o processo de tomada de decisão, identificando a margem de contribuição dos produtos. Como não é aceito para fins legais deve ser utilizado apenas na informação gerencial, em uso paralelo do custeio contábil (absorção) (BRUNI; FAMÁ, 2004).

2.3.4.3 Custeio Padrão

Em 1870 as empresas metalúrgicas começaram a projetar sistemas de registro de matéria-prima, insumos e mão-de-obra, no intuito de acompanhar o fluxo dos mesmos, marcando indícios de padrões para produção. Outras concepções foram propostas, apesar disso, foi no século XX que administradores financeiros americanos desenvolveram o propósito do custo padrão para avaliação de estoque. Este surgiu em um momento que as empresas perceberam a necessidade de se projetarem para um período específico de tempo (IUDÍCIBUS, 1998).

Para Santos (2001, p. 175) “o sistema de custo padrão consiste na apuração dos custos efetivos e sua comparação com os custos previamente estabelecidos como padrão para a empresa”, tornando-se como uma meta que a empresa deve atingir (SANTOS, 2001).

O custo padrão está interligado à elaboração do Orçamento e Planejamento, fornecendo informações para estabelecer o planejamento dos custos, sendo base de comparação entre o que custou e o custo planejado. Este tipo de custeio não é considerado para a contabilização de custos, mas uma técnica auxiliar

para determinar o comportamento dos custos, apontando as ineficiências da linha de produção e as variações de custo (IUDÍCIBUS, 1998).

Segundo Martins (2003, p. 315) “a mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da institucionalização do custo padrão, que pode ser usado com o Custeio por Absorção como com o Variável.” Neste sentido, Santos (2001, p. 175) menciona que

a principal finalidade de um sistema de custo-padrão é servir como instrumento de controle, permitindo o acompanhamento da eficiência produtiva ou operacional da empresa e de seus departamentos, com a comparação do custo efetivo com o custo padrão. Assim como, fornecer dados e informações para medição da produtividade da empresa, auxiliar o acompanhamento das metas de custo estabelecidas e facilitar o acompanhamento orçamentário.

Portanto, o principal objetivo deste método de custeio é fixar base de comparação entre o real e o planejado. Esta comparação é fixada em padrões de quantidades físicas, por meio de estudos técnicos elaborados pelos setores de engenharia, produção, operação e logística, ou por valores monetários, estes fornecidos pelo setor financeiro e contábil (SANTOS, 2001).

O método de custo padrão de acordo com Bornia (2002, p. 89) consiste em

- a) Fixar um custo padrão, que servirá de referencia para a análise dos custos;
- b) Determinar o custo realmente incorrido;
- c) Levantar a variação (desvio) ocorrido entre o padrão e o real;
- d) Analisar a variação, a fim de auxiliar na procura das causas (motivos) que levaram aos desvios.

Para que sua finalidade seja efetiva, este método deve ser periodicamente revisado, pois, assim como outras ferramentas de controle gerencial, apresenta suas limitações. Garcia, Casarotto e Garcia (2013) descrevem as vantagens e desvantagens do custo padrão.

Vantagens:

- Controlar e reduzir os custos;
- Promover e medir a eficiência: pode-se verificar se os departamentos estão aptos para os padrões;
- Disponibilidade antecipada de dados: previsão dos custos que irão incorrer;
- Facilita as projeções: por ter dados já “orçados” podem-se projetar os custos mais facilmente;
- Calcular e determinar os preços de vendas;
- Instrumento de decisão: possibilita a gerência modificar alguma etapa do processo para obter os custos determinados.

Desvantagens:

- Os próprios padrões: por ter um padrão, às vezes a gerência se vê bitolada a este e não procuram alterar propósitos mudando um ou outro detalhe;
- Motivação x Desmotivação: quando os padrões são fixados como inatingíveis as pessoas envolvidas acabam desanimando;
- Longo período de maturação (amadurecimento).

O custeio padrão é um instrumento de apoio gerencial que orienta o controle e acompanhamento da produção, sendo ele facultativo para o auxílio do processo de tomada de decisão. Necessita do envolvimento dos funcionários, para que este se torne um benefício e não algo desnecessário para a empresa (BORNIA, 2002).

2.3.4.4 Retorno sobre o investimento

Para uma ideia de negócio ou novos investimentos, almeja-se obter um retorno financeiro, ou seja, um retorno sobre o investimento. Termo este, tradução da sigla inglesa *ROI (Return on Investment)*. É um dos artefatos tradicionais da contabilidade gerencial, sendo um indicador de medidas de desempenho (SOUZA, 2003).

Para Bernardi (2003, p. 272) “o objetivo da empresa é uma continuidade saudável ao longo do tempo e o aumento de seu valor intrínseco. Esses objetivos são possíveis por aumento do patrimônio e pela expectativa de retornos futuros, propiciada por investimentos [...]” Desta forma é necessário que o gestor faça alguns questionamentos: “Qual é o lucro ideal de uma venda? Qual é o lucro ideal para a empresa?” A partir desta inicia-se um processo para avaliar o retorno ideal para a empresa (BERNARDI, 2003).

De acordo com Kassai et al (2000) a maneira mais simples de calcular o retorno de investimento é apurar a taxa por meio de dados contábeis, sendo expressa pela equação:

$$\text{ROI} = \text{Lucro operacional} / \text{Investimento} \times 100$$

Neste contexto, o ROI é uma medida para mensurar o rendimento obtido, avaliando o custo-benefício dos investimentos, ou seja, a rentabilidade diante do capital investido. Obstante que investir é comprometer capital, com o objetivo de manter ou melhorar a situação econômica (SOUZA, 2003).

O investimento constitui a troca de algo certo (recursos econômicos) por algo incerto (fluxos de caixa a serem gerados pelo investimento no futuro) [...], é o comprometimento atual de dinheiro ou outros recursos na expectativa de colher benefícios no futuro. O risco de algo não acontecer exatamente da forma como havia sido planejada para o investimento é uma realidade que sempre estará presente quando se fala em investimentos (SOUZA, 2003, p. 68).

Os recursos dos investimentos podem advir de fontes do capital próprio da empresa ou de terceiros, por isso, é essencial analisar a necessidade e tempo de retorno do investimento, buscando avaliar de forma contundente os riscos do mesmo, para que não se torne algo inviável à empresa (SOUZA, 2003).

Diante disso, Bernardi (2003, p. 272) afirma que “ninguém investe capital buscando um lucro, e sim um retorno adequado para o investimento”, sendo que este retorno pode possuir várias percepções como:

- remuneração de mercado e habitual do ramo;
- tipo de negócio;
- ramo de atividade;
- riscos empresariais envolvidos;
- atratividade do negócio;
- riscos conjunturais;
- grau de estabilidade no país.

Esses fatores devem ser ponderados para reduzir a taxa de risco e buscar o retorno ideal ao investidor. Nas pequenas empresas a taxa de retorno é menor, porque pequenos empreendedores consideram o retorno do investimento não apenas o monetário, mas também: satisfação pessoal; prestígio; alternativa de emprego; geração de empregos a familiares, entre outros (KASSAI et al, 2000).

O retorno do investimento pode variar muito decorrente do mercado de atuação, pois, o mercado em geral está altamente consumista, e para atender a demanda as empresas procuram investir, com o objetivo de um retorno para a continuidade e sobrevivência das empresas, sendo vital para o equilíbrio econômico nacional. Os investimentos são necessários e os níveis de retorno precisam ser

satisfatórios para que os investidores estejam motivados á investir (KASSAI et al, 2000).

O autor salienta ainda que,

o ROI é uma medida que quantifica o retorno produzido pelas decisões de investimento e avalia a atratividade econômica do empreendimento. Serve de parâmetro para a avaliação do desempenho da empresa em relação a períodos anteriores, em relação ao mercado concorrente e também como sinalizador em relação ao custo de capitais de terceiros (KASSAI et al, 2000, p. 175).

É fato que o lucro auferido pela empresa quanto maior, melhor, mas este decorre das atividades operacionais em um período específico. Enquanto que o retorno do investimento é uma recompensa que equivale a todo o investimento para um período mais longo de tempo. Portanto, os investimentos são necessários e devem ser realizados, mas, todos os aspectos envolvidos ao mesmo precisam ser avaliados antes da sua realização efetiva (SOUZA, 2003).

2.3.4.5 Orçamento

O sistema orçamentário é um mecanismo de controle que transforma as estratégias em projeções numéricas, com a finalidade de controlar as operações para atingir os objetivos traçados. Originou-se no ano de 1919 nos Estados Unidos, mais precisamente na administração pública. No século XX ganhou força, no momento em que diversas empresas começaram a utilizar o processo de orçamento, o qual vem se aperfeiçoando junto a demais artefatos (LUNKES,2007).

Orçar significa projetar, e para uma empresa, é fundamental direcionar o futuro, unificando todas as suas áreas em um propósito único. Por isso, o orçamento é considerado uma ferramenta de controle por excelência em todo o processo operacional da empresa (PADOVEZE, 2009).

É possível afirmar que orçamento é um

instrumento que permite acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados. [...] pode ser considerado um plano, uma meta ou ainda um objetivo, [...]. Orçamento é a expressão quantitativa e formal dos planos de administração, e é utilizado no sentido de apoiar a coordenação e

implementação destes planos (PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997, p. 81)

Segundo Tavares (2005), o orçamento é o passo seguinte ao planejamento, etapa do processo de gestão pela qual se estimam os resultados alinhados aos objetivos organizacionais, ou seja, tornando-o uma peça essencial para que as estratégias sejam concretizadas, sendo o executor prático das mesmas, e não somente uma ferramenta de previsibilidade.

Neste sentido, Lunkes (2007) elenca seis objetivos do orçamento, os quais estão expostos no quadro 6.

Quadro 6: Objetivos do orçamento

OBJETIVOS	DESCRIÇÕES
Planejamento	Auxilia a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponde a estratégia de longo prazo da empresa.
Coordenação	Ajuda a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa, aos diversos gerentes de equipe.
Motivação	Fornecer estímulos aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
Avaliação	Fornecer base para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: LUNKES (2007, p. 29)

Enfim, o orçamento empresarial tem por finalidade assegurar o planejamento para a estrutura financeira, ou seja, materializa o planejamento em valores, de forma a controlar e acompanhar os resultados durante o processo planejado (LUNKES, 2007).

Para o controle orçamentário efetivo é fundamental que a empresa esteja planejada. Suas vantagens são descritas por Lunkes (2007, p. 35),

- a) exige a definição previa de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades responsáveis;
- b) força a comunicação, integração e participação ao longo da organização;
- c) obriga os colaboradores a focar o futuro, e não a se ater a problemas diários da organização;

- d) formação de uma estrutura com atribuições, identificando e eliminando as restrições e os gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia as operações;
- e) aumenta a coordenação e o controle das atividades organizacionais e auxilia a atingir as metas;
- f) motiva os colaboradores ao longo da organização e as metas podem ser a base para a remuneração variável.

Sendo assim, o orçamento constitui-se como peça chave para a execução do planejamento, contribuindo com a gestão empresarial. Porém, assim como vantagens o mesmo também apresenta suas limitações, que devem ser analisadas com cautela, pois, a falha pode comprometer o processo decisório (PADOVEZE, 2009).

O autor ainda elenca críticas a este artefato (PADOVEZE, 2009, p. 58), sendo:

- a) ferramental ineficiente para o processo de gestão e frustração com os resultados obtidos no processo;
- b) o orçamento engessa em demasia a empresa, impedindo a criatividade e o empreendimento dos gestores setoriais, provocando conformismo, medo e/ou insatisfação;
- c) impossibilidade de utilização deste ferramental em situações de crônica variação de preços;
- d) extrema dificuldade de obtenção dos dados quantitativos para as previsões e volatilidade do futuro;
- e) altamente consumidor de tempo e recursos e criador em excesso de rotinas contábeis;
- f) falta de cultura orçamentária;
- g) utilização de tecnologias de informação inadequadas etc.

Portanto, estas desvantagens, são alertas para o acompanhamento do sistema orçamentário, visto que o mesmo é essencial para todo tipo de empresa, pois, permite controlar os planos estratégicos, direcionando sua execução com as projeções em valores da capacidade de realização da empresa e de acordo com os objetivos traçados. Através deste artefato a organização consegue identificar riscos e realinhar seus rumos, sendo que planejamento e orçamento, juntos, são uma das chaves para o sucesso (PADOVEZE, 2009).

2.3.4.6 Valor presente

O dinamismo econômico exige um processo de gestão eficiente, fato este que faz muitas empresas recorrerem à reestruturação societária. Sendo assim, por

motivos estratégicos, é necessária uma avaliação da empresa, tradução do termo inglês *Valuation*. *Valuation* é o processo de avaliação econômica da empresa, no qual se determina um valor que expresse o potencial de geração futura de riqueza da empresa (MARTINEZ, 1999).

A importância da avaliação de empresas ganhou evidência a partir da década de 90, com a explosão do cenário econômico em virtude da competição empresarial, internacionalização dos mercados, tecnologia avançada, clientes mais exigentes em relação a preço e qualidade. Ou seja, surge em um momento em que o preço dos produtos passou a ser ditado pelo mercado e não mais pela empresa, fato este que reduziu os índices de lucratividade (DIEHL, 2010).

De acordo com Copeland, Koller e Murrin (2002, p. 49)

essa nova realidade configura um desafio aos administradores de empresas: a necessidade de gerenciar o valor e concentrar-se mais do que nunca no valor que está sendo criado por suas estratégias nos níveis corporativos e de negócios. [...] A capacidade de gerenciar valor é parte essencial do desenvolvimento de estratégias corporativas e empresariais sólidas.

A partir disso, os acionistas passaram a exigir melhor desempenho operacional, obrigando as empresas a se adaptarem ao novo cenário econômico, desenvolvendo seu potencial gerencial, no intuito de aumentar a capacidade de criação de valor para os mesmos (DIEHL, 2010).

Uma avaliação econômica, ao contrário do que possa parecer, não é uma fixação concreta de um preço ou valor específico de um bem, mas é uma estimativa de base, uma tentativa de estabelecer, dentro de uma faixa, um valor referencial de tendência, em torno do qual atuarão as forças de mercado (FACINI, 1995, p. 15).

Tendo em vista que valor e preço têm significados diferentes. Paiva (2001, p. 2) define que

valor pode ser entendido como a apreciação feita por um indivíduo da importância de um bem com base em sua utilidade (objetiva e subjetiva), algo relativo; já o preço é exato e preciso [...] é a conclusão do processo de negociação, reflete a mensuração financeira de uma transação.

São muitos os motivos que levam as empresas a avaliarem seus ativos. Segundo Martins (2003, p. 263) os principais são: “compra e venda de negócios; fusão, cisão e incorporação de empresas; dissolução de sociedades; liquidação de empreendimentos e avaliação da habilidade dos gestores de gerar riqueza para os acionistas.” Essas transações dependem dos benefícios líquidos que se poderá

extrair no presente e no futuro, ou seja, representam o valor da empresa (MARTINS, 2003).

Dentre os modelos de avaliação de empresas o mais comum é o valor presente (*present value*). Este artefato “é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade. Tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro” (CPC 12, 2008, p. 12).

O valor presente é um artefato tradicional, entre os tantos da contabilidade gerencial. Porém ficou em evidência a partir da convergência das normas brasileiras de contabilidade às internacionais. Com a promulgação da Lei 11.638/2007, cuja redação traz

a determinação da apuração do Ajuste a Valor Presente - AVP envolve elementos do ativo e passivo de longo prazo. Todos os elementos integrantes do ativo realizável e do passivo exigível devem ser ajustados ao seu valor presente, mediante descontos que considerem os juros embutidos pré-fixados. Os demais ativos e passivos de curto prazo somente deverão ser ajustados ao seu valor presente caso esse ajuste tenha efeito relevante nas demonstrações contábeis (GRECO, 2013).

Na avaliação de ativos e passivos é necessário ter claro que o AVP não é sinônimo de valor justo (*fair value*), ou seja, não representa o valor justo de um patrimônio. O AVP busca efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro, enquanto que o valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado (CPC 12, 2008, p. 12).

Para Hendriksen (1999) o valor presente é uma forma de mensurar os elementos dos demonstrativos financeiros, ou seja, o valor do dinheiro no tempo. Por isso, atualmente é apropriado dar-se ênfase a ele como sendo a dívida ou o investimento real, independentemente do momento em que seja calculado.

Deste modo “o principal objetivo da avaliação a valor presente é o de eliminar o valor contábil dos direitos e obrigações a parcela dos juros embutida no montante das operações a prazo” (MARION, 2009, p. 15). Pelo ajuste a valor presente (AVP) os ativos e passivos são avaliados separando-se o preço do efetivo financiamento. São necessários para este cálculo alguns elementos fundamentais: a taxa de desconto, a data estimada (ou contratual) e o montante a ser liquidado (MARION, 2009).

2.3.4.7 Custeio baseado em atividades (ABC)

O ABC é um sistema de custeio moderno classificado no estágio três da evolução da contabilidade gerencial. Artefato este, que para Nakagawa (2001, p. 40) “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.” O surgimento desta metodologia é antigo, alguns autores acreditam que seu início deu-se a partir de 1800, afirmam ainda que o precursor do ABC é o método alemão *RKW (Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit)*. (NAKAGAWA, 2001).

No entanto, o desenvolvimento do ABC é atribuído ao final da década de 80, a Cooper e Kaplan, tendo dois fatores motivadores:

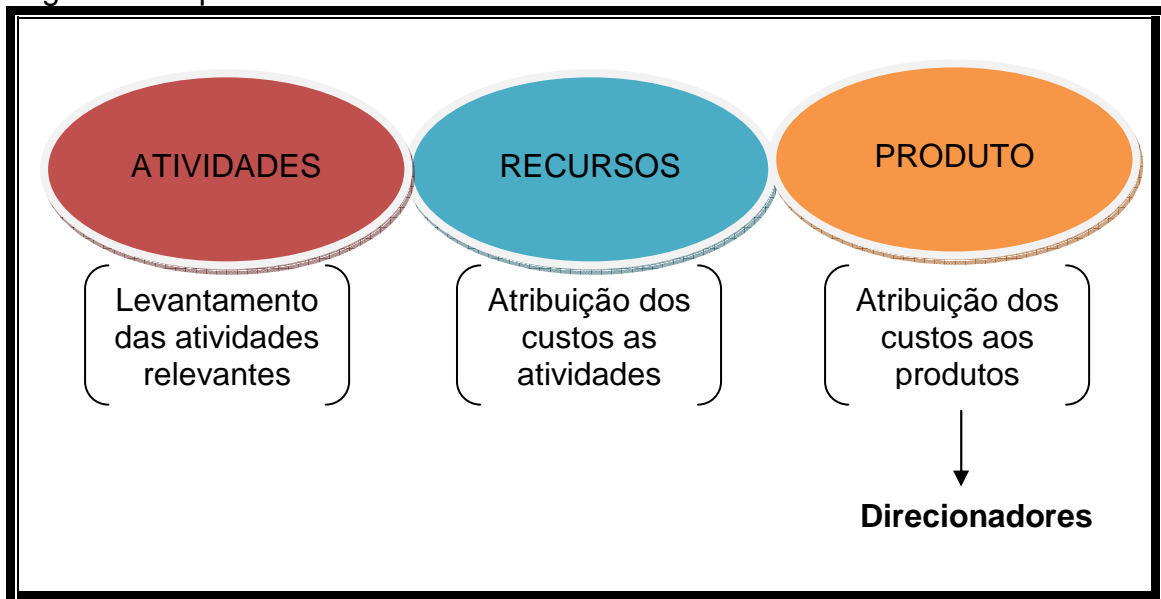
devido a grande concorrência, pois, nestes tempos não mais a mão de obra e as máquinas eram os diferenciais competitivos, assim os gestores passaram a necessitar de informações gerenciais além dos relatórios financeiros. Outro fator que contribuiu para o desenvolvimento do ABC é que até o início dos anos oitenta, os custos indiretos de fabricação não representavam tanto no contexto da produção, porém com o desenvolvimento da tecnologia os custos indiretos passaram a representar níveis acima de 30% dos custos dos produtos, e os critérios de rateio ficaram cada vez mais subjetivos, provocando grandes distorções na composição do preço dos produtos. (GARCIA, CASAROTTO, GARCIA, 2013, p. 8).

Para Peleias (2002) o ABC é uma forma de custeio que surgiu com o objetivo de reduzir os problemas de atribuição dos custos fixos e indiretos aos produtos, direcionando-os por meio de atividades, como forma de aprimorar a alocações dos custos indiretos.

O autor complementa que o ABC é uma metodologia que parte do pressuposto que são as atividades que geram os custos, ou seja, o que traz o custo para a empresa não são os produtos e serviços, mas sim as atividades desenvolvidas para a elaboração dos mesmos (PELEIAS, 2002).

O ABC está centrado nas atividades. Conforme afirmam Garcia, Casarotto e Garcia (2013, p. 9) “o enunciado fundamental do ABC prescreve que as atividades das áreas funcionais da empresa consomem recursos; os produtos consomem atividades. Desta forma, todos os custos chegam até os produtos sem critérios de rateio e sim por direcionadores.” Assim resume-se o processo ABC em:

Figura 4: Etapas do ABC



Fonte: Elaborado pela autora

As palavras-chave deste método de custeio, de acordo com Garcia, Casaratto e Garcia (2013) são recursos, atividades e direcionadores, sendo assim definidas: recursos são os gastos incorridos necessários a realização das atividades; atividade é a ação que utiliza recursos (humanos, materiais, tecnológicos e financeiros) para produzir bens e serviços; e direcionadores são a base para atribuir os custos (recursos) às atividades. Ex.: nº de empregados, tempo de mão de obra, entre outros.

Sendo assim, tem-se que, custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos. O método definido para apropriação dos custos deve estar de acordo com as necessidades da empresa, sendo necessário observar as vantagens e desvantagens de cada um para identificar o de melhor adaptação as políticas gerenciais da mesma (IUDÍCIBUS, 1998).

Neste sentido Garcia, Casarotto e Garcia (2013, p. 9-10) definem as vantagens do custeio ABC:

- Identifica os custos no processo produtivo e não por volume produzido;
- Considera cada tarefa da empresa para ratear custos indiretos de produção;
- Evidencia os desperdícios existentes nas despesas indiretas;
- Facilita a determinação de custos relevantes;
- Avalia a eficiência e a eficácia da atividade;
- Determina as metas de curto e longo prazo;

- Identifica as atividades da empresa;
- Faz um rastreamento de custos.

Assim como também, definem como principal desvantagem, o alto custo de implantação, devido a necessidade excessiva de informações em detalhes minuciosos, o que pode tornar a adoção deste custeio inviável (GARCIA; CASAROTTO; GARCIA, 2013).

Em complemento, o grande problema do ABC é a complexidade do seu processo, pois, sua implantação e adaptação ocorrem em longo prazo, exigindo alto custo de implantação, além da necessidade de uma equipe especializada, levando muitas empresas a desistirem do mesmo (IUDÍCIBUS, 1998).

No entanto mesmo com esta negativa o ABC é uma ferramenta que auxilia os gestores a visualizar o consumo dos recursos da empresa, mostrando com clareza os custos das atividades e dos produtos, identificando com mais facilidade os desperdícios (NAKAGAWA, 2001).

2.3.4.8 *Benchmarking*

O *Benchmarking* é componente moderno dos artefatos da contabilidade gerencial. Seu surgimento está atrelado a fatos históricos como a Segunda Guerra Mundial, considerando-se que durante a mesma era muito comum as empresas compararem-se às outras, com o objetivo de determinar padrões para pagamento, cargas de trabalho, segurança, entre outros fatores (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2006).

Muitos autores acreditam que a arte do *Benchmarking* iniciou no Japão. No entanto a pioneira da consolidação desta técnica é a empresa americana Xerox que em 1979 aplicou a metodologia *Benchmarking* para efeitos de comparação entre o desempenho de suas operações manufatureiras nos Estados Unidos com o de concorrentes estrangeiros, a fim de analisar seus custos. Por isso, o termo *Benchmarking* significa padrão de referência, estando seus conceitos e finalidade relacionados a comparação e adaptação de processos, sendo uma metodologia de gestão (XIDIEH, 2000).

Neste contexto Xidieh (2000, p. 17) usa as palavras de David Kearns para definir *Benchmarking* como “um processo contínuo de medição de serviços ou produtos, comparando-o com os principais competidores ou com companhias reconhecidamente líderes”. Conforme Atkinson et al (2000) o *benchmarking* permite à empresa reunir informações relacionadas às melhores práticas dos outros.

Em complemento, Soutes (2006, p. 27 apud TEN HAVE et al, 2003) afirma que este artefato “é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos.” Tem por finalidade a melhoria do desempenho, a busca das melhores práticas de administração, fazendo uso de pontos de referências que funcionam em vez da criação de algo novo (CAMP, 1993).

Sobre os vértices do *Benchmarking*, de acordo com o quadro 7, Sorio (2013) destaca que:

Quadro 7: Vértices do *Benchmarking*

<i>Benchmarking</i> é...	<i>Benchmarking</i> não é...
um processo contínuo;	um evento isolado;
uma investigação que fornece informações valiosas;	uma investigação que fornece respostas simples e "receitas";
um processo de aprendizado com outros;	cópia, imitação;
um trabalho intensivo, consumidor de tempo, que requer disciplina;	rápido e fácil;
uma ferramenta viável a qualquer organização e aplicável a qualquer processo;	mais um modismo da administração;

Fonte: Sorio (2013)

Portanto, para a implantação do método de avaliação de desempenho *benchmarking* é fundamental que as organizações o encarem como uma ferramenta de gestão com funcionalidade de aprender com os outros, pois *benchmarking* é uma ferramenta gerencial que tem como base o aprendizado buscando melhores práticas para condução à um desempenho superior (SORIO, 2013). Como exemplo de uso deste processo Xidieh (2000, p. 18) cita empresas como: Ford, IBM, General Motors, entre outras.

2.3.4.9 Planejamento estratégico

O termo estratégia é originado do grego “*strategos*” que significa a arte do general, ou seja, os planos dos generais no combate ao inimigo nos períodos de guerra, as estratégias militares. Sun Tzu expressa a estratégia sob o pensamento de que “não é preciso ter olhos abertos para ver o sol, nem é preciso ter ouvidos afiados para ouvir o trovão. Para ser vitorioso você precisa ver o que não está visível”. Este é um dos muitos pensamentos descritos em seu livro *A arte da guerra*.

Os primeiros indícios do planejamento estratégico ocorreram nos jogos de guerra no final do século XVIII, quando se percebeu a necessidade de organização e liderança nos grupos em competição (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011).

Essencialmente planejar é

estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidade em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados [...] (PADOVEZE, 2009, p. 25).

Assim como nos jogos de guerra, no contexto empresarial, a estratégia consiste em pensar para decidir. O planejamento consiste em um instrumento estratégico, em planos de ação para aumentar as chances de sucesso de uma empresa. Por isso, o planejamento estratégico é uma ferramenta de gestão que direciona a empresa para o futuro, estabelecendo metas e objetivos a serem alcançados (PADOVEZE, 2005).

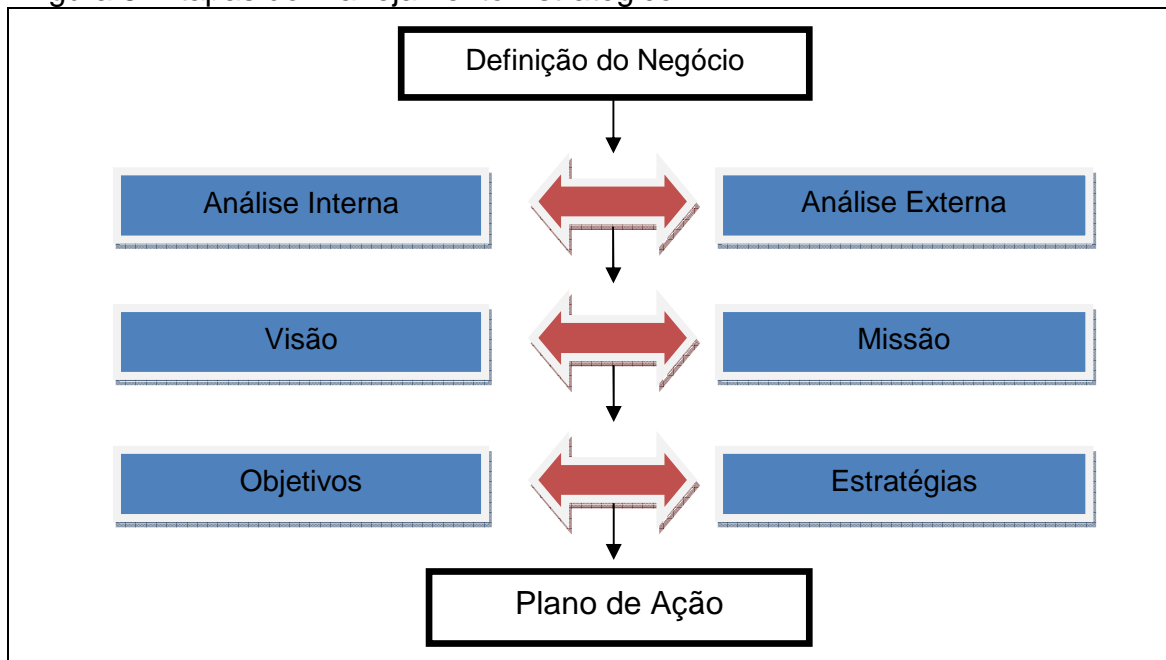
De acordo com Santos (2005, p. 43),

o planejamento estratégico procura definir o comportamento da organização em relação ao meio ambiente, tendo como escopo garantir a missão da entidade e sua continuidade em longo prazo. É um processo decisório que ao analisar o comportamento das variáveis ambientais externas, em termos de ameaças e oportunidades, e internas, pontos fortes e fracos da entidade, tem por produto as diretrizes e políticas estratégicas.

Portanto, trata-se de um processo que traduz informações empresariais, e transforma em ações organizacionais, para alcançar as metas definidas. Estas ações são diretamente influenciadas por fatores internos e externos, como os pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças (PADOVEZE, 2005).

Neste contexto Serra, Torres e Torres (2004, p. 28) afirmam que o planejamento estratégico “é o processo pelo qual procura-se determinar como a organização deve atuar em relação ao ambiente, definindo-se os objetivos e as estratégias para alcançá-los”. A figura 5 demonstra de que forma o planejamento estratégico orienta a empresa.

Figura 5: Etapas do Planejamento Estratégico



Fonte: Adaptado de PADOVEZE, 2005.

Diante do exposto, o planejamento constitui-se como instrumento que organiza e ordena as pretensões da empresa, formalizado por um plano estratégico, que envolve pessoas, recursos e processos. É um procedimento na gestão que tem a finalidade de formular os objetivos transformando-os em ação, elaborando processos para acompanhar, executar e verificar as estratégias, facilitando a tomada de decisão futura, de maneira coerente, rápida, eficaz e eficiente, no intuito de concretizar a visão da empresa (SERRA; TORRES; TORRES, 2004).

Logo, “o processo de Planejamento é determinado e também condicionado pela missão, pelo modelo de gestão e pelas crenças e valores adotados pela alta cúpula da empresa” (PADOVEZE, 2005, p. 150). Em síntese, o planejamento estratégico é peça chave para o processo de gestão, envolvendo todos os setores da empresa em um plano de ação, na busca pelo alcance dos objetivos da mesma. Este artefato deve ser flexível, ou seja, o ajuste é necessário conforme as mudanças ambientais, para que desta forma ele seja efetivo em sua

finalidade, permitindo identificar os desvios e oportunidades em relação às metas (SERRA; TORRES; TORRES, 2004).

2.3.4.10 *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* (BSC) é um artefato moderno e classificado no estágio 4 na cadeia de evolução da contabilidade gerencial. O moderno remete ao ano de 1990 considerado o ano de surgimento do BSC com o estudo “*Measuring Performance in the Organization of the Future*” (Avaliando o Desempenho das Organizações do Futuro). Este realizado em diversas empresas por Kaplan e Norton no intuito de buscar um método de medida de desempenho adequado ao século XXI, pois devido as constantes mudanças no ambiente empresarial alguns métodos estavam tornando-se insuficientes (SERRA; TORRES; TORRES, 2004).

São esses métodos que representam a estratégia desenvolvida e os fatores considerados críticos para o sucesso atual e futuro da empresa, por isso o BSC tornou-se um sistema de gerenciamento que traduz as estratégias da empresa em objetivos operacionais (KAPLAN; NORTON, 1997).

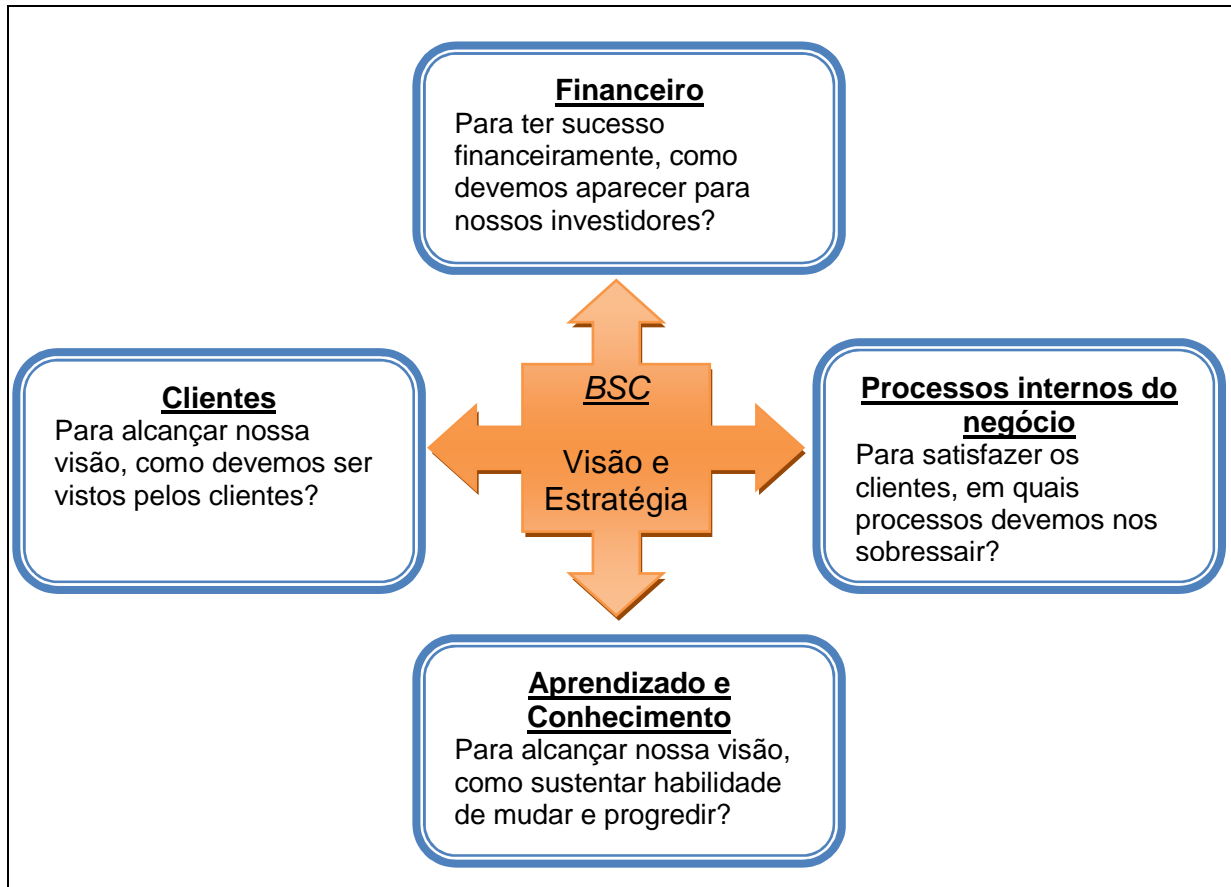
O BSC é um sistema de informação desenvolvido para gerenciar a estratégia empresarial, traduzindo a missão, visão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras, estes base do sistema (PADOVEZE, 2009).

Logo, Kaplan e Norton (1997) definem que o BSC

traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados através de indicadores para informar aos funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Ao articularem os resultados desejados pela empresa com os vetores desses resultados, os executivos esperam canalizar as energias, as habilidades e os conhecimentos específicos das pessoas na empresa inteira, para alcançar os objetivos de longo prazo.

Neste sentido, este artefato busca o equilíbrio da execução das estratégias correlacionada aos objetivos da empresa baseada em quatro indicadores de desempenho, sob a perspectiva financeira, de clientes, dos processos internos e do aprendizado e crescimento (SERRA; TORRES; TORRES, 2004).

Figura 6: Perspectivas do *Balanced Scorecard*



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton, 1997.

As perspectivas abrangem quatro óticas fundamentais para a avaliação do desempenho da empresa, com a integração entre elas, permite aos gestores “medir a importância, a evolução e contribuição de cada uma das áreas da organização na definição de estratégias para atingir a meta da empresa”. (BORGERT; SCHMORRENBARGER, 2003, p. 5). A figura 7 demonstra o enfoque de cada uma das perspectivas sugeridas pelo BSC.

Figura 7: Foco das perspectivas do *Balanced Scorecard*

<u>PERSPECTIVA FINANCEIRA</u>	<u>PERSPECTIVA DO CLIENTE</u>	<u>PERSPECTIVA INTERNA DA EMPRESA</u>	<u>PERSPECTIVA DE INOVAÇÃO E APRENDIZADO</u>
Enfoque	Enfoque	Enfoque	Enfoque
Como a empresa é vista por seus acionistas ou proprietários	Como a empresa é vista pelo cliente e como ela pode atendê-lo da melhor forma	Em quais processos de negócios a empresa precisa ter excelência	Capacidade de a empresa melhorar continuamente e se preparar para o futuro
Indicadores	Indicadores	Indicadores	Indicadores
Devem mostrar se a implementação e a execução estratégica da empresa estão contribuindo para a melhoria dos resultados	Devem mostrar se os serviços prestados estão de acordo com a missão da empresa	Devem mostrar se os processos e a operação estão alinhados e se geram valor	Devem mostrar como a organização pode aprender e desenvolver-se para garantir o crescimento
Exemplos	Exemplos	Exemplos	Exemplos
Fluxo de caixa, retorno sobre o capital	Pontualidade na entrega, capacidade de desenvolver produtos inovadores	Qualidade e produtividade	Índices de renovação dos produtos, desenvolvimento de processos internos, avaliação de falhas no planejamento

Fonte: OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA (2011, p. 122).

Desta forma diz-se que a finalidade do *BSC* já esta definida em seu próprio conceito, sendo, acompanhar a execução das estratégias da empresa de forma integrada, por meio de suas quatro perspectivas, em um processo contínuo de avaliação (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011).

Dentre os aspectos positivos desta ferramenta Serra, Torres e Torres (2004, p. 121) afirmam que o *BSC* possibilita que:

- A estratégia seja desdobrada em objetivos para cada uma das perspectivas;
- Se estabeleçam indicadores de desempenho para cada objetivo, pois a qualquer momento o executivo principal pode verificar se o objetivo está sendo atingido ou não;
- Se crie um sistema de informação para verificar os indicadores para os três níveis de desempenho;

- O executivo obtenha *feedback* de suas ações;
- O executivo crie uma equipe que dissemine a cultura de desdobramento da estratégia;
- A existência de uma cultura de aliança dentro da organização;
- Se crie a cultura de retenção dos seus funcionários.

Embora muitos sejam seus aspectos positivos o *BSC*, assim como outras ferramentas, também é um processo falho. Para Serra, Torres e Torres (2004, p. 130) “a principal falha é, sem dúvida, a falta de relação entre os objetivos não-financeiros e os resultados da organização [...]”. Além deste elenca ainda outros problemas para o insucesso do *BSC*, como: dar ênfase aos resultados financeiros, incapacidade de aprimorar seus processos e quantidade demasiada de indicadores.

O *BSC* é uma ferramenta de gestão, como visto tem suas falhas, porém, necessita de acompanhamento e revisão para sua execução eficiente, principalmente em função do dinamismo do ambiente empresarial (SERRA; TORRES; TORRES, 2004). Desde seu surgimento grandes corporações mundiais aderiram ao uso do *BSC*, assim como no Brasil: Grupo Gerdau, Petrobras, entre outras.

2.3.4.11 GECON

O dinamismo no ambiente empresarial fez surgir muitas ferramentas gerenciais, e diante de tal situação, estudos específicos sobre o sistema de gestão econômica iniciaram-se no ano de 1970 pelo professor Armando Catelli. Uma ferramenta, que após o estudo do professor, vem sendo debatida e abordada como tema de pesquisa em muitos artigos, teses de doutorado e dissertações de mestrado, contribuindo para o aperfeiçoamento da contabilidade e controladoria, por isso, o sistema de gestão econômica é tido como um sistema ainda jovem (SANTOS, 2005).

O novo cenário mundial exige que as empresas sejam eficazes e produzam com eficiência, necessitando de estratégias e ferramentas de gestão que permitam à empresa trabalhar de modo integrado, com um sistema de informação de apoio as decisões dos gestores. Por isso no intuito de buscar inovações o

Departamento de Contabilidade e Atuaria da FEA-USP criou o modelo de gestão econômica, GECON (JUNIOR, 2001).

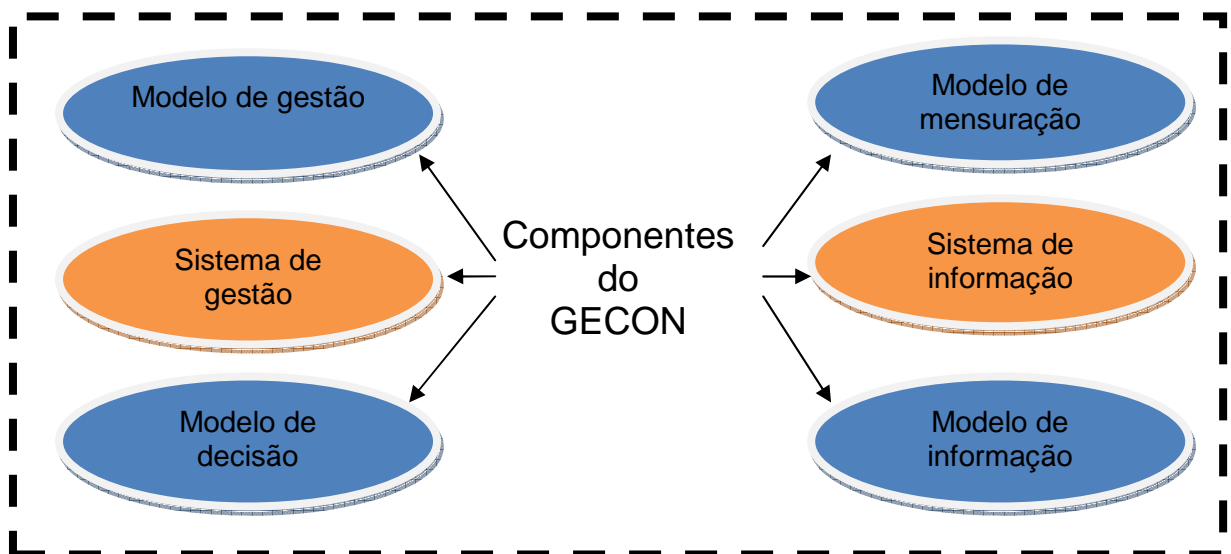
O sistema de gestão econômica (Gecon) é um modelo gerencial de administração por resultados econômicos, corretamente mensurados, que incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de um enfoque holístico e sistêmico, objetivando a eficácia empresarial [...] (SANTOS, 2005, p.7)

Com o GECON as decisões são tomadas pelo resultado econômico, ou seja, o lucro, este é a variável fundamental para indicar a eficácia da empresa. Este modelo busca continuidade e sustentabilidade da empresa para atingir sua missão, visto que a missão consiste na “razão de ser e existir” da empresa (SANTOS, 2005).

De acordo com Junior (2001) as teorias que sustentam a Ciência contábil são mensuração, informação e decisão, sendo estas também a base do GECON. Neste sistema, as teorias são integradas fornecendo explicações, soluções e identificando as carências para a tomada de decisão.

Para integrar a empresa “o GECON se volta aos estudos das bases fundamentais de uma organização ou empresa: a) seus princípios, crenças e valores, b) a forma como é gerenciada, c) seus componentes básicos, d) seus objetivos, etc.” (JUNIOR, 2001, p.57). Para tanto, é composto pelos elementos demonstrados na figura 8.

Figura 8: Componentes do GECON



Fonte: Adaptado de SANTOS, 2005, p. 7.

Esses componentes determinam de que forma o GECON integra um

modelo de gestão com o sistema de informação, orientando o processo administrativo por meio de uma “amarração” em todas as atividades da empresa (JUNIOR, 2001).

O modelo GECON contempla o sistema de gestão e o sistema de informações que lhe dá o necessário suporte. O sistema de gestão no modelo GECON diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades, estruturado a partir da missão da empresa, de suas crenças e valores, da sua filosofia administrativa e de um processo de planejamento estratégico, que busca em última instância a excelência e a otimização do desempenho econômico da empresa (GECON, 2013).

Neste contexto o objetivo do GECON é “alimentar os modelos decisórios dos gestores na identificação, mensuração e avaliação dos itens patrimoniais e eventos da empresa, com conseqüente apuração mais adequada do lucro que passa ser encarado como medida de avaliação de quem (ou o quê) o gerou” (JUNIOR, 2001, p. 58). Seguindo a mesma ótica, Santos (2005) afirma que o objetivo principal do modelo GECON é orientar os gestores na maximização do resultado econômico da empresa, visando à atingir a missão da mesma.

O sistema de informação de gestão econômica estrutura-se sob alguns fundamentos, os quais são elencados por Catelli e Guerreiro (2005)

- Eficácia da empresa: considera o lucro a melhor e mais consistente medida da eficácia da organização;
- Geração do lucro: resultado econômico global da empresa, por atividades, permitindo visualizar qual gera maior ou menor lucro;
- Responsabilidade pela geração do lucro: subdivisão em áreas de responsabilidades, centros de custos e centros de responsabilidades, com gestores responsáveis;
- Papel dos gestores: participação em todas as etapas do processo decisório, [...] subsidiado pelas informações geradas;
- Informação para gestão: matéria prima da tomada de decisão [...] devem ser mensuradas e apuradas conforme o resultado;
- Aspectos operacionais, financeiros e econômicos das atividades: contempla esses aspectos mensurando o resultado financeiro e o resultado operacional das diversas atividades empresariais inclusive o resultado da própria área financeira.

A partir dessas premissas o sistema é estruturado e desenvolvido de forma a orientar as decisões empresariais. Neste sentido, dentre tantas vantagens do GECON, Catelli (2001, p. 398) destaca as principais como sendo:

sistema voltado não só para a eficiência (capacidade do administrador de obter bons produtos utilizando a menor quantidade de recursos possíveis; ou mais produtos utilizando a mesma quantidade de recursos), mas,

sobretudo para a eficácia (capacidade de fazer aquilo que é preciso, que é certo para se alcançar determinado objetivo; escolhe os melhores meios e produzir um produto adequado ao mercado) empresarial; O tradicional centro de custo é substituído pelo centro de resultado e área de responsabilidade; Contempla os diversos modelos de decisão tanto na fase de planejamento quanto na fase de execução e controle; Oferece consistência, confiabilidade e oportunidade das informações; Permite um maior nível de delegação de autoridade sem perda de controle; Promove uma transparência maior e um envolvimento efetivo dos gestores, que se sentem donos de suas áreas, assim como a monitorização eficaz dos processos de gestão com a conseqüente minimização dos riscos; Identifica como, onde e quando os resultados são formados; Reconhece a evolução patrimonial da entidade; Não distorce os resultados das áreas, atividades, eventos e transações.

Assim como vantagens, o GECON possui desvantagens, que conforme Catelli (2001) arriscam a estrutura e implantação do mesmo. Por isso é essencial um rigoroso plano estratégico, controle de cada atividade operacional, e fundamentalmente o comprometimento de todas as áreas. Além de,

ressaltar que o desempenho máximo de algumas áreas da empresa, não conduzirá necessariamente ao resultado máximo do todo, ou seja, deve haver comprometimento de todas as áreas; O valor da empresa corresponderá ao valor inicial acrescido da variação patrimonial. Os itens patrimoniais deverão ser constantemente reavaliados. O modelo deverá contemplar as variáveis do evento compra e considerar os cenários internos e externos, para que não ocorra o repasse de ineficiências; A empresa deverá contar com gestores que conheçam com profundidade os parâmetros do mercado e saibam utilizar as ferramentas gerenciais (CATELLI, 2001, p.398).

Para Guerreiro (1999) a descentralização é um dos problemas do GECON, pois, pode causar a desuniformização das atividades, duplicidade e desperdício na estrutura organizacional da empresa, além de ser uma ferramenta de alto custo de implementação e manutenção.

Ademais, o GECON pode favorecer a empresa sistematicamente, pelas informações por ele geradas, por meio de padrões físicos, monetários e orçamentários, visualizando seu desempenho econômico, tanto por atividade como de forma global, o que permite à empresa adequar-se as condições ambientais (SANTOS, 2005).

Considerando-se seu aspecto como influente na estratégia competitiva, grandes corporações do mercado brasileiro desenvolveram o sistema GECON em seu sistema operacional, tais como: Companhia Vale do Rio Doce, Tigre, Petrobrás, Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal (GUERREIRO, 1999).

2.3.4.12 *Just-in-Time (JIT)*

O artefato *Just-in-Time (JIT)* é um modelo de gestão desenvolvido pela empresa Toyota no Japão.

Após a Segunda Guerra Mundial, o Japão era um país que para se reerguer no âmbito mundial necessitava de uma economia forte que oferecesse produtos de alta qualidade e com preços iguais ou menores que os de seus concorrentes. Foi nesse ambiente competitivo que a Toyota [...] desenvolveu a metodologia *Just-in-Time* [...]. (GUIMARÃES, 2000, p. 8-9).

O *JIT* está totalmente relacionado com a cultura do povo japonês, visto que o mesmo é um país de grande população e sempre preocupou-se em evitar desperdícios. O controle do desperdício consiste na principal característica deste método, “uma metodologia de gerenciamento para aperfeiçoar a utilização de recursos de uma empresa, [...] com a finalidade de melhoria contínua do sistema de produção” (GUIMARÃES, 2000, p. 10-13).

Conceitualmente, Guimarães (2000, p. 9) define que “o *JIT* é uma metodologia que procura eliminar qualquer tipo de desperdício dentro de uma indústria garantindo, assim, a competitividade.” Muito se ouve falar em desperdício, porém é importante saber o sentido prático e financeiro deste termo para entender com precisão a finalidade deste artefato gerencial. No sentido gramático, desperdício significa gasto, despesa inútil, esbanjamento, perda ou desaproveitamento. Sendo assim, em uma indústria considera-se desperdício tudo que não agregue valor à produção (GUIMARÃES, 2000).

Neste sentido, Denes (2008) afirma que *Just-in-Time* significa “no tempo justo”, definindo-o como

uma proposta de reorganização do ambiente produtivo assentada no entendimento de que a eliminação de desperdícios visa o melhoramento contínuo dos processos de produção, é a base para a melhoria da posição competitiva de uma empresa, em particular no que se referem os fatores com a velocidade, a qualidade e o preço dos produtos.

Para o mesmo, o artefato se resume na “entrega de produtos e serviços, na hora certa para o uso imediato, tendo como objetivo principal a busca contínua pela melhoria do processo produtivo, que é obtida e desenvolvida através da redução dos estoques” (DENES, 2008). Com o intuito de alcançar seu objetivo ele tem uma ferramenta de apoio e suporte, o sistema *Kanban* de produção, que

funciona como cartão, em que estes “são utilizados para autorizar a produção ou o transporte de uma certa quantidade de itens”, em resumo o *Kanban* funciona como um espécie de controle ao *JIT* (GUIMARÃES, 2000, p. 39).

Este sistema de gestão apresenta aspectos positivos e negativos a sua implantação, conforme o resumo exposto no quadro 8.

Quadro 8: Avaliação do *JIT* e *KANBAN*

Aspecto	Vantagens	Desvantagens
Estoques intermediários e pequenos	<ul style="list-style-type: none"> • Diminuição dos custos com estoque • Melhoria na eficiência da produção • Melhoria na qualidade e rápida resolução de problemas 	<ul style="list-style-type: none"> • Pode resultar em ociosidade do empregado • Pode diminuir a produtividade
Sistema KANBAN de produção	<ul style="list-style-type: none"> • É um eficiente sistema de puxar • Necessário para a implementação dos objetivos do <i>JIT</i> • Permite um nível predeterminado de estoque intermediário através do número de KANBANS existentes no processo 	<ul style="list-style-type: none"> • Reação lenta às mudanças na demanda • Ignora as informações sobre as previsões de demanda
Coordenação de estoque e de compras	<ul style="list-style-type: none"> • Redução no estoque • Melhoria na coordenação de diferentes sistemas • Melhoria no relacionamento com os fornecedores 	<ul style="list-style-type: none"> • Diminuição na disponibilidade de múltiplos recursos • Necessidade de mudanças rápidas por parte dos fornecedores • Aumento na responsabilidade dos fornecedores

Fonte: Nahmias, 1989 (apud GUIMARÃES, 2000, p. 61-62)

Portanto este sistema de gestão requer mudança em todas as etapas de produção, sendo necessária para seu funcionamento a cooperação e confiança entre todos os envolvidos, trabalhadores, vendedores, gerentes, fornecedores e clientes (GUIMARÃES, 2000).

2.3.4.13 Custo meta

O método de custeio *Target Cost*, custo meta, surgiu na década de 70 no

Japão, tendo como fatores motivadores a redução do ciclo de vida dos produtos e a intensificação da concorrência globalizada com a diversificação das necessidades dos consumidores. Em seguida, espalhou-se por vários países do ocidente, como Alemanha e Estados Unidos, sendo prática padrão em indústrias montadoras (SAKURAI, 1997).

O fato da redução do ciclo de vida dos produtos está ligado à elevação do padrão de vida japonês daquela época, tornando o consumo e à procura por produtos melhores, mais constantes. Isso fez aumentar a importância do gerenciamento de custos, principalmente nos estágios de planejamento e desenho nas indústrias automotivas (SAKURAI, 1997).

Custo meta é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência, [...] faz da integração das funções de produção e de marketing com a engenharia a razão principal de sua existência (SAKURAI, 1997, p. 49).

Para Ludícibus (1998) o custo-meta (ou *target cost*) é um valor de custo o qual se pretende atingir, em função do preço que o mercado está disposto a pagar e do lucro que o acionista pretende obter. Esta metodologia caracteriza-se pela premissa de que o preço é determinado pelo mercado, sobre esse é calculado uma margem desejada de lucro, e o que sobrar é o custo máximo que a empresa deverá perseguir, eliminando desperdícios.

Em síntese, de acordo com Monden (1999) o custo meta é o custo desejado após a subtração da margem de lucro do preço de venda, podendo ser expresso pela fórmula apresentada na figura 9.

Figura 9: Fórmula custo meta

CM = PV – MARGEM DE LUCRO

CM = Custo Meta
PV = Preço de Venda

Fonte: Elaborado pela autora

Assim define-se que o preço de venda é o preço que o mercado deseja

pagar e a margem de lucro é o lucro desejado pela empresa. Neste contexto a “finalidade do custo meta é estabelecer um custo máximo permitido para determinado produto ou serviço” (GARCIA; CASAROTTO; GARCIA, 2013, p. 11), ou seja, seu objetivo principal é a redução total de custos, sem perda de qualidade.

Segundo Sakurai (1997, p. 55) este objetivo principal se subdivide em dois, sendo:

1. Reduzir o custo, reduzindo os custos totais (incluindo custos de produção, de marketing e de usuário), mantendo, ao mesmo tempo, alta qualidade;
2. Planejar estrategicamente os lucros, formulando planos estratégicos de lucros e integrando informação de marketing com fatores de engenharia e de produção.

A adoção do custo meta pode se diferir de empresa para empresa, tendo finalidades distintas, ou seja, desenvolvimento e individualização dos procedimentos. Porém, é fato que este método é um instrumento de gerenciamento de custos ligado diretamente a estratégia empresarial (SAKURAI, 1997).

O autor elenca três passos iniciais para a implantação do custo meta:

- Passo 1. Planejar novos produtos concentrando-se na satisfação do cliente;
- Passo 2. Determinar o custo meta de conformidade com a política estratégica da empresa, e viabilizá-lo em custos factíveis;
- Passo 3. Atingir o custo meta usando engenharia de valor ou outras técnicas de redução de custos (SAKURAI, 1997, p. 58).

O custo-meta deve ser desenvolvido de maneira que envolva toda a empresa, em todos os processos, determinando um custo meta razoável com acompanhamento de passo a passo. Além disso, vale ressaltar que esta metodologia de custeio, pode ser utilizada em conjunto com outros métodos, tais como o absorção, custeio variável, é também se adapta bem com o custo-padrão (MONDEN, 1999).

Os principais exemplos do uso do custo meta são em empresas japonesas, sendo a partir de pesquisas realizadas nas mesmas que surgiram algumas críticas quanto ao uso do custeio-meta, visto que estas empresas apresentaram os seguintes problemas:

- a) freqüentemente as empresas pressionam os fornecedores/contratados visando a redução de custos, levando a ocorrências de falhas;
- b) funcionários de muitas empresas japonesas trabalhando dentro dos objetivos propostos pelo custeio-meta, chegaram a altos níveis de stress devido a pressão para atingir as metas de custo;
- c) para a obtenção do custo-meta, muitas empresas tiveram um aumento no tempo de desenvolvimento dos produtos, principalmente pela repetição

dos ciclos de engenharia de valor, proporcionado aumento no tempo e redução mínima no custo do produto (ATKINSON et al, 2000, p. 680).

No entanto, apesar das críticas, o custo meta pode fornecer informações sugestivas para reduzir os custos do produto. Além de ser favorável devido os custos serem determinados pelo mercado e permitir o planejamento dos lucros e custos a longo prazo (ATKINSON et al, 2000).

Em contrapartida Sakurai (1997, p.100) resume o custo meta em quatro características, sendo:

- 1ª) o custeio-meta é empregado normalmente nas fases de planejamento e desenho do produto;
- 2ª) é utilizado para planejar ou reduzir custos, mas não para controlar custos;
- 3ª) é mais adaptável a indústrias que operam com linhas de montagem, no entanto, nem sempre se adequa a empresas com produção contínua;
- 4ª) é um instrumento de controle gerencial voltado para orientar decisões, como especificações técnicas e processos produtivos, mais aplicáveis as áreas de administração e engenharia, e menos voltada à contabilidade

Para Rocha et al (1999, p. 84) a finalidade do custo meta, assim como, todas suas vantagens estão fundamentadas em três premissa básicas: “1) o lucro é a garantia de sobrevivência da empresa; 2) o custo é definido antes do início da produção; e 3) o custo é fortemente influenciado pela concorrência”. É por estas que o custo meta busca constantemente organizar-se, de modo a integrar o planejamento, estimando o custo da empresa considerando as condições do mercado (MONDEN, 1999).

Portanto o método de custeio meta é uma ferramenta gerencial que permite estimar o custo com que se pode produzir um produto ou serviço, partindo de uma aplicação do mesmo desde o projeto, pois desta maneira verifica-se a viabilidade do produto, considerando principalmente as oscilações externas (SAKURAI, 1997).

2.3.4.14 *Kaizen*

O termo *Kaizen* significa melhoria contínua, é originado da cultura do povo japonês, de seus princípios culturais e sociais. O *Kaizen* surgiu no auge da indústria

automobilística, mais precisamente na empresa Toyota. Seu precursor é o professor japonês *Masaaki Imai* (MONDEN, 1999).

Em entrevista publicada na revista *Quality Digest* de outubro de 2005, divulgada pelo *Kaizen Institute*, *Imai Masaaki* falou sobre o surgimento do custeio *Kaizen*.

Kaizen é uma palavra japonesa que significa melhoria. A palavra foi usada no Japão por muitos anos como parte do vocabulário diário. Entretanto, desde o meio do século XX, a palavra adquiriu um novo significado entre as companhias industriais em Japão. Veio representar a prática de melhoria eliminando desperdícios e envolvendo todos os empregados, sem gastar muito dinheiro. Nos últimos 50 anos, as companhias japonesas usaram o *KAIZEN* para criar uma vantagem competitiva. No fundo, o *KAIZEN* permite às companhias baixarem custos e melhorar a qualidade e a variedade do produto. Se mantido, o *KAIZEN* é uma arma poderosa contra as concorrentes (*KAIZEN INSTITUTE*, 2005).

Em outro trecho da mesma entrevista *Imai* destaca que

o erro principal de muitos profissionais da qualidade é depender demasiado da tecnologia ou de ferramentas sofisticadas, notadamente estatísticas, e por serem viciados em aplicações computacionais ou mapas muito complexos que só uma elite acaba por conseguir fazer ou perceber.

Por isso neste artefato o comprometimento de todas as pessoas da empresa é fundamental, desde os operários até os gerentes e administradores, pois, o *Kaizen*

consiste numa forma de gestão orientada para a maximização da produtividade e da rentabilidade e que não implica em significativo aumento de custos. As atividades da metodologia envolvem não apenas os processos produtivos, mas também as áreas de marketing, vendas, desenvolvimento, administrativas e financeiras (*KAIZEN INSTITUTE*, 2005).

Pela filosofia de fazer sempre o melhor, no *Kaizen* o produto sempre pode reduzir, ter seus custos reduzidos e qualidade elevada, partindo do pressuposto de que a cada meta atingida durante o processo, determina-se uma nova meta. Assim, o objetivo final é sempre renovado e desta forma a busca pela melhoria é sempre contínua (MONDEN, 1999).

Um dos diferenciais do *Kaizen* é permitir que “os programas de melhoria sejam implementados pelos próprios funcionários, atuando em equipe, sem investimentos e de forma simples e rápida”, criando um ambiente de

comprometimento e motivação na realização dos trabalhos, sendo definida pelo autor como a grande força do *Kaizen* (CESAR, 2010).

Por assim dizer, tem-se que “o principal objetivo do custo *Kaizen* é a constante busca de reduções de custo em todas as etapas da manufatura para ajudar a eliminar qualquer diferença entre os lucros-alvo (lucros orçados) e os lucros estimados” (MONDEN, 1999, p. 221). Este modelo de gestão busca continuamente alcançar metas de redução de custos, adotando medidas que contribuem para este desempenho, por isso o método está interligado ao planejamento e orçamento empresarial (BERTI, 2006).

Segundo Berti (2006) o método *Kaizen* trabalha em conjunto com outras ferramentas, assim como o custo meta, por isso muitos autores vêem similaridades entre ambos, sendo que a principal está no objetivo em reduzir custos.

Desta forma, Kaplan e Cooper (1998) elencam alguns aspectos favoráveis desse método de custeio:

- o foco é informar e motivar a redução de custos do processo;
- a redução dos custos é uma responsabilidade da equipe e, não, individual;
- custos reais de produção são calculados com frequência, sendo que os esforços de melhoria se concentram nas áreas de maior oportunidade de redução de custos;
- as equipes de trabalho são responsáveis pela geração de idéias que visam alcançar as metas de redução de custos;
- é permitido o investimento de pequena escala, se for demonstrado o retorno na redução dos custos.

Todavia, esta metodologia é complexa, pois envolve a coletividade diária da empresa, sendo necessário o empenho de todos para identificar os pontos no processo que necessitam da atividade *Kaizen*. Porém, no momento em que o funcionário perceber o quanto sua participação e decisão são importantes para o processo industrial, torna-se motivacional, tendo empenho na realização de suas tarefas, o que é ponto positivo à aplicação do *Kaizen*, visto que o trabalho coletivo é fundamental para o sucesso do mesmo (ATKINSON et al., 2000).

2.3.4.15 Teoria das restrições

A teoria das restrições, ou TOC (*Theory of Constraints*) como também é chamada, é mais um dos artefatos da contabilidade gerencial, desenvolvido para auxiliar as empresas a acompanhar o dinamismo do mercado. Criada pelo físico israelense Eliyahu Goldratt nos anos 70, quando para ajudar um amigo na sua fábrica de gaiolas de aves, desenvolveu o *software OPT (Optimized Production Technology)*, um sistema de programação da produção, baseado em um planejamento restrito a capacidade fabril (COGAN, 2007).

O sistema foi comercializado, porém, não teve muita aplicação. Com esta percepção, Goldratt em 1984 escreveu o livro *A Meta*, voltado à conceitos básicos da aplicação dos princípios da teoria das restrições. A partir disso muitos outros livros foram escritos por ele, com o intuito de complementar e melhorar esta nova filosofia de gestão (COGAN, 2007).

O termo restrição está relacionado ao sentido de limitação, ou seja, qualquer coisa que impeça um sistema de atingir um desempenho maior em relação à sua meta. Com a identificação da existência de uma restrição, todos os esforços destinam-se à melhoria do desempenho na área restrita (GUERREIRO, 1999).

A idéia básica da TOC (Teoria das Restrições) é encontrar as restrições que limitam o ganho da empresa e gerenciar eficazmente a utilização destas restrições, garantindo a maximização do lucro frente às condições atuais da empresa. O combate às restrições guia o processo de melhoramento contínuo da empresa, aumentando sempre o ganho da mesma (BORNIA, 1994, p.370).

Neste sentido, Borgert e Schnorrenberger (2003, p. 3) afirmam “ser fator decisivo para o crescimento e desenvolvimento da empresa reconhecer as restrições, ou gargalos como também são chamados, do sistema produtivo”. Deste modo diz-se que a finalidade da teoria das restrições é identificar as restrições no sistema de produção, no intuito de melhorá-lo, visando aumentar o lucro da empresa (BORGERT; SCHNORRENBERGER, 2003).

Para Hansen e Mowen (2001, p. 755),

cada empresa (isto é, sistema) é comparada a uma cadeia. Cada cadeia tem um elo mais fraco que pode limitar o desempenho da cadeia como um todo. O elo mais fraco é a limitação do sistema e é a chave para a melhoria global do desempenho organizacional.

O sistema TOC pode ser simulado à uma corrente, a qual as restrições identificadas são os elos mais fracos, e a teoria vem a controlar estes elos, para que a empresa alcance sua meta. Este controle concentra-se sob as perguntas: Quanto a empresa gera de dinheiro? Quanto de dinheiro é capturado pela empresa? Quanto de dinheiro se está gastando para o funcionamento da empresa?, a resposta esta em três requisitos: ganho, inventário e despesas operacionais (COLLATTO; REGINATO, 2005). Estes são definidos no quadro a seguir.

Quadro 9: Componentes determinantes da meta

	Conceito	Composição
Ganho	Taxa pela qual o sistema gera dinheiro por meio das vendas.	Diferença entre o preço líquido de venda de produtos e mercadorias e os materiais gastos em sua produção.
Inventário	Todo dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que ele pretender vender.	Matéria prima, material auxiliar, embalagem e todos os materiais consumidos no processo produtivo.
Despesas operacionais	Todo dinheiro que o sistema gasta para transformar o inventário em ganho.	Todos os demais custos de produção, inclusive mão de obra direta e indireta, e todas as despesas de vendas, administrativas e financeiras.

Fonte: Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 280).

Em síntese a meta é ganhar dinheiro, o ganho está sempre relacionado ao termo dinheiro e com isso, “o ganho é o dinheiro que entra, inventário é o dinheiro atualmente no sistema, e a despesa operacional o dinheiro que tem de ser desembolsado para acontecer o ganho”. (COGAN, 2007, p. 19). Estes requisitos compõem a meta da empresa, sendo as medidas operacionais para a teoria das restrições, ou seja, a empresa é administrada por essas medidas, ganho, inventário e despesas operacionais (COGAN, 2007).

Diferentemente do convencional em que a prioridade das empresas é cortar os custos (despesas operacionais), “a prioridade da teoria das restrições é maximizar o ganho, depois minimizar o inventário e as despesas operacionais, nessa ordem” (COGAN, 2007, p. 20). Para isso a teoria das restrições utiliza etapas, as quais são elencadas por Cogan (2007, p. 22):

- 1) Identificar a (s) restrição (ões) do sistema;
- 2) Decidir como explorar a (s) restrição (ões) do sistema;
- 3) Subordinar qualquer coisa à decisão anterior;
- 4) Levantar a (s) restrição (ões) do sistema;
- 5) Se, nos passos anteriores, uma restrição foi quebrada, voltar ao 1º passo, mas não deixar que a inércia se torne uma restrição do sistema.

Em suma, estas etapas são essenciais ao processo, sendo necessária a contínua revisão, visto que os gargalos podem ser por fatores internos ou externos, como: máquinas quebradas, trabalhadores doentes, satisfação dos clientes, entre outros (BORGERT; SCHNORRENBARGER, 2003).

Este artefato é favorável, pois, permite

visão sistêmica da empresa e o reconhecimento do importante papel das restrições do sistema, buscando com isso um melhor aproveitamento dos recursos disponíveis e, conseqüentemente, uma melhor lucratividade da empresa. Também, ressalta-se a fácil compreensão dos gestores do demonstrativo do ganho da empresa e das medidas de desempenho, permitindo tomar decisões rápidas e diretamente voltadas para o resultado final. A TOC está livre da arbitragem e da distorção causada pelos rateios dos custos [...] (COLLATTO; REGINATO, 2005, p. 7).

Entretanto, por outro lado, os autores apontam como desvantagens da TOC,

a análise focada para o resultado global não identificando os resultado por área ou por setor que em alguns momentos são relevantes para a tomada de decisão. [...] O fato de não se preocupar com a identificação dos custos e despesas fixas, e dependendo do segmento de negócio, esses custos podem ser expressivos na análise gerencial (COLLATTO; REGINATO, 2005, p. 7).

De acordo com Cogan (2007) a teoria das restrições está direcionada aos gestores, que diariamente defrontam-se com situações internas e externas que põem em risco seus negócios, e necessitam de ferramentas gerenciais que os auxiliem em suas decisões, pois, a vantagem competitiva das empresas concentra-se em como as mesmas gerenciam as restrições que surgem em seus sistemas.

2.3.4.16 *Economic Vallue Added (EVA)*

O *Economic Vallue Added*, conhecido pela sigla *EVA*, que traduzida significa valor econômico adicionado, é um indicador de desempenho baseado no

valor. O conceito de valor econômico agregado surgiu em meados de 1920 com a General Motors Corporation, que introduziu este mecanismo de avaliação em seu cenário corporativo. No entanto, o método ficou mundialmente conhecido nos anos 80, quando a empresa americana Stern Stewart & Company o reintroduziu no mercado empresarial e o patentearam com o nome de *EVA*. Por isso, a sigla é marca registrada pertencente a Stern Stewart & Company, sendo considerados os criadores do *EVA* (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2002).

Esta metodologia é uma ferramenta muito importante para medir o Lucro econômico esperado em um novo negócio, assim como, para comparar resultados para possíveis investimentos. Considerando que o objetivo principal das empresas é a obtenção de lucros, o *EVA* é o instrumento gerencial que mede este valor, demonstrando o lucro econômico da empresa (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2002).

Para Silva (2008, p. 147) a empresa “só gera valor para os acionistas se seus lucros forem superiores ao custo de todo capital empregado em suas operações”, por isso, o método *EVA* considera o custo de oportunidade do capital próprio para evidenciar o lucro verdadeiro aos acionistas. Padoveze (2009) define como custo de oportunidade o lucro mínimo que os acionistas devem receber para justificar seu investimento.

A diferença entre o lucro contábil obtido da demonstração do resultado se difere e muito do lucro econômico estimado no *EVA*, isso porque “o *EVA* representa o lucro residual que permanece após o custo de todo o capital, incluindo o capital que tenha sido deduzido, enquanto o lucro contábil é determinado sem se colocar uma carga do capital próprio” (BRIGHAM; GAPENSKI; EHRHARDT, 2001, p.64)

Neste contexto Martelanc, Pasin e Cavalcanti (2005) mencionam como as principais vantagens do *EVA*:

- o custo do capital utilizado é considerado nas análises de investimentos e desempenho;
- melhor integração entre planejamento estratégico e finanças;
- define-se uma taxa de retorno mínima a ser requerida nos projetos novos e atuais, quantificando os objetivos da empresa;
- são evidenciados assuntos como estrutura de capital, custo do capital de terceiros, custo do capital próprio, política de dividendos e custo de manutenção de ativos não operacionais;

- permite fixar um critério justo para negociação da remuneração variável dos administradores;
- motiva o envolvimento dos administradores na gestão dos negócios, porque oportuniza que cada um disponha de parâmetros para mensurar o valor de sua contribuição na geração de valor para os acionistas;
- visão certa das principais variáveis que provocarão impacto na geração ou na destruição de valor da empresa;
- os gestores começam a pensar e agir como se fossem acionistas, considerando o impacto de longo prazo de suas decisões, face à necessidade de planejar o fluxo de dividendos para estipular o valor da empresa.

Em contrapartida, Lunkes (2004) aponta que o ponto desfavorável do *EVA* é por relacionar-se a um indicador do passado e não considerar o risco do negócio, além de, não oferecer uma visão de inovação e melhorias, e alto custo de implantação.

Entretanto Faria e Costa (2005, p. 415) afirmam que o *EVA* é um sistema de gestão que “visa a tornar tangíveis os resultados obtidos com as ações implementadas, [...] é apenas um indicador financeiro, que revela, de maneira simples, em valor absoluto, o resultado desta gestão, [...] um indicador de curto prazo, que não considera os fluxos futuros”, justificando o foco financeiro do método e não sugestivo.

Em resumo, o *EVA* relata de forma simples se a organização está cumprindo sua expectativa de lucro quando comparado a investimentos de igual risco, informação esta que um demonstrativo contábil não fornece, sendo um suporte também para o processo decisório, evidenciando o real valor da empresa (LUNKES, 2004).

3 METODOLOGIA

Em sequência ao trabalho se faz necessário descrever os procedimentos metodológicos adotados para a elaboração do mesmo. A metodologia é a maneira utilizada pelo pesquisador para desenvolver uma pesquisa, sendo “o conjunto coerente de procedimentos racionais ou prático-racionais que orienta o pensamento para serem alcançados conhecimentos válidos” (MORESI, 2003, p. 10 APUD NÉRICI, 1978).

O método científico é considerado como uma sequência a qual o pesquisador deve procurar seguir para que possa obter os resultados desejados, sendo que esta sequência torna-se indispensável para que o estudo possa ser considerado científico (MATTAR NETTO, 2005).

Em relação a pesquisa, toda ela deve ser considerada como um processo que visa à construção de conhecimento tendo como objetivo encontrar respostas aos problemas propostos, sendo considerada um processo de aprendizagem tanto para o indivíduo que a realiza, quanto para a sociedade que esta será desenvolvida (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007).

Desta forma a tipologia da pesquisa do trabalho a ser desenvolvido será pesquisa descritiva, pois tem caráter de investigar e descrever a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial no processo de gestão, o qual também será abordado da pequena e média empresa e a importância para esse tipo de empresa da contabilidade gerencial.

Conforme Gil (2002) a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características da população, tendo como principal atributo a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados.

No processo de investigação, para a explanação do tema abordado, a pesquisa tem caráter bibliográfico e pesquisa de campo, pois conforme Gil (2002) a pesquisa bibliográfica é feita por meio de material já elaborado e publicado, sendo formado principalmente por artigos científicos e livros, possui a vantagem de proporcionar maior cobertura ao investigador. Já a pesquisa de campo o autor afirma que é o método que utiliza técnicas de observação, aplicação ou questionário, na qual o próprio pesquisador desempenha a maior parte da pesquisa.

Com isso o trabalho será desenvolvido, abordando a fundamentação teórica, com pesquisa em livros, monografias, artigos e outras publicações.

Quanto a abordagem do problema a pesquisa será quantitativa. Para o estudo de caso a coleta de dados se dará em forma de questionário com perguntas fechadas e a entrevista estruturada.

O questionário com perguntas fechadas permite maior precisão no que se deseja, considerando que as respostas são obtidas por meio do próprio pesquisado marcando a opção. (CERVO; BERVIAN, 2002). A entrevista estruturada o entrevistado segue um roteiro pré-estabelecido. (DIEHL; TATIM, 2004).

4 PESQUISA E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, apresentam-se os resultados obtidos na pesquisa de campo, tendo como objetivo identificar o uso dos artefatos gerenciais em empresas de pequeno e médio porte estabelecidas no município de Forquilha - SC. Para efeitos de porte considera-se o critério de número de funcionários estabelecidos pelo Sebrae.

População

O município de Forquilha foi escolhido para a aplicação deste estudo, pois, atualmente é um dos que mais crescem no estado. Esta evolução tem como fator fundamental o trabalho consistente na atração de empresas. Principalmente nos últimos anos, esta atividade foi intensificada e atualmente o município possui nove núcleos industriais.

Além de “abrir portas” para novos empreendimentos, este crescimento estabelece desafios, acirrando principalmente a competição empresarial. Diante disso surge a necessidade de identificar qual o perfil contábil-gerencial destes empreendimentos, visto que, diante da situação apresentada, o processo de gestão eleva sua representatividade no que tange ao processo decisório.

Desse modo, a população deste estudo compreende empresas estabelecidas no município de Forquilha - SC, nos setores de indústria, comércio e serviços. Para detectar o perfil gerencial foram encaminhados questionários, a um total de 40 empresas, obtendo-se retorno de 19 destas, resultado este correspondente a 47,5% das empresas pesquisadas.

Coleta de dados

Em relação ao questionário, este foi elaborado com 13 perguntas, sendo 10 de múltipla-escolha e 3 descritivas (Apêndice), na qual o respondente pôde optar pela resposta que melhor se adequasse a sua realidade, diante das alternativas

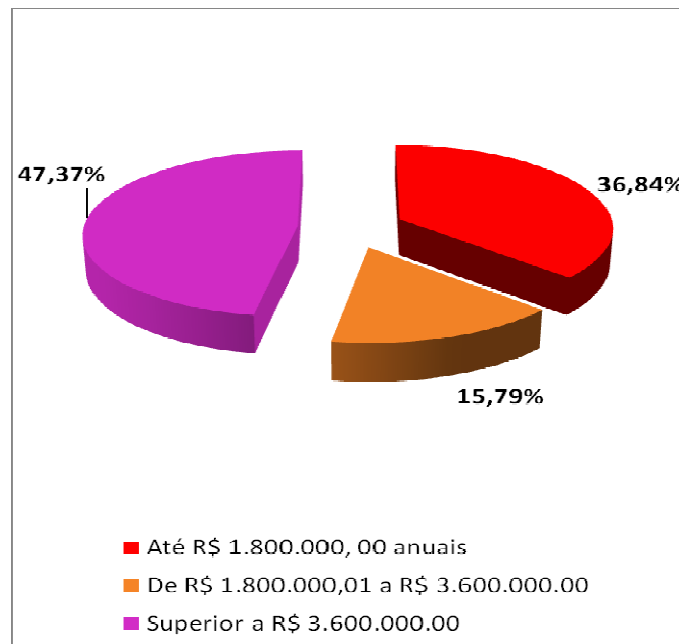
apresentadas.

O direcionamento do questionário foi aplicado da seguinte forma: inicialmente contactou-se por telefone as empresas selecionadas como respondentes da pesquisa, apresentando-se o objetivo da mesma e em seguida foi encaminhado, juntamente com a carta de apresentação, o questionário a ser respondido. Os questionários respondidos foram analisados arquetetando o resultado da pesquisa.

Faturamento anual das empresas

Visando identificar o contexto das empresas pesquisadas, seu volume de faturamento foi objeto de análise. A figura 10, apresenta o faturamento anual das empresas.

Figura 10: Faturamento anual das empresas



Fonte: Elaborado pela autora

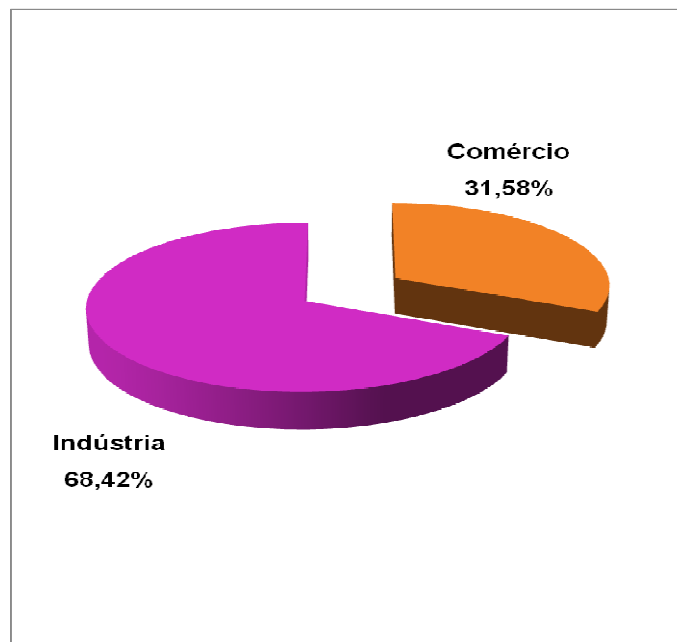
Em relação ao faturamento anual das empresas, verificou-se que 36,84% das empresas pesquisadas faturam até R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais) e 15,79% faturam entre R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais) e R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Contudo, a maior fatia correspondente a 47,37% denota que as empresas objetos de pesquisa possuem

faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) no ano, denotando empresas relativamente estruturadas e consolidadas em seu ramo de atuação.

Setor de atividade

Outra questão norteadora da pesquisa está relacionada aos setores de atividade que compreenderam o estudo. A figura 11 elucida a distribuição.

Figura 11: Setor de atividade



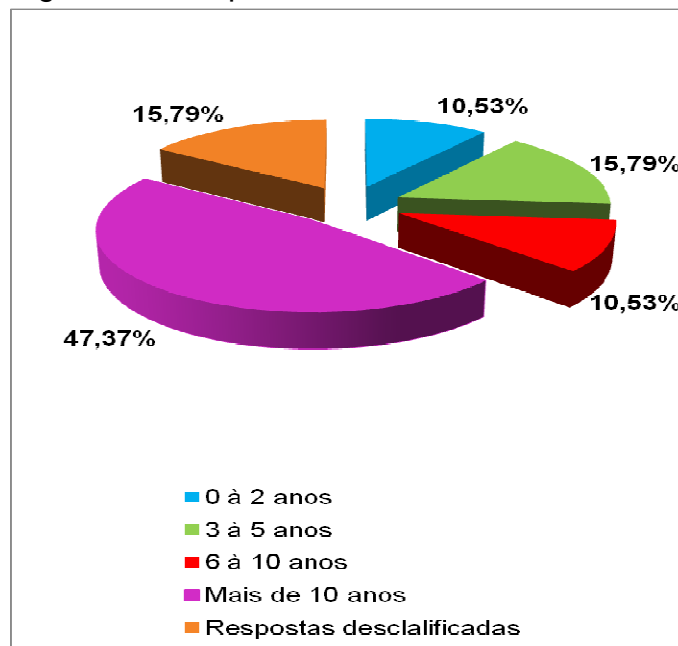
Fonte: Elaborado pela autora

Os setores delimitados na pesquisa correspondem a comércio, indústria e serviços. Dentre os respondentes, 68,42% das empresas pesquisadas exercem atividades industriais, e o restante, mais precisamente 31,58%, são empresas que atuam no setor comercial. Cabe ressaltar que nenhuma das empresas respondentes atua no setor de Serviços. Este fator indica que a atividade industrial possui a maior representatividade entre as empresas pesquisadas do Município.

Tempo de atividade

Aspecto genérico elencado para pesquisa o tempo de atividade das empresas, foi fator de investigação. A distribuição das empresas segue a ótica constante no figura 12.

Figura 12: Tempo de atividade



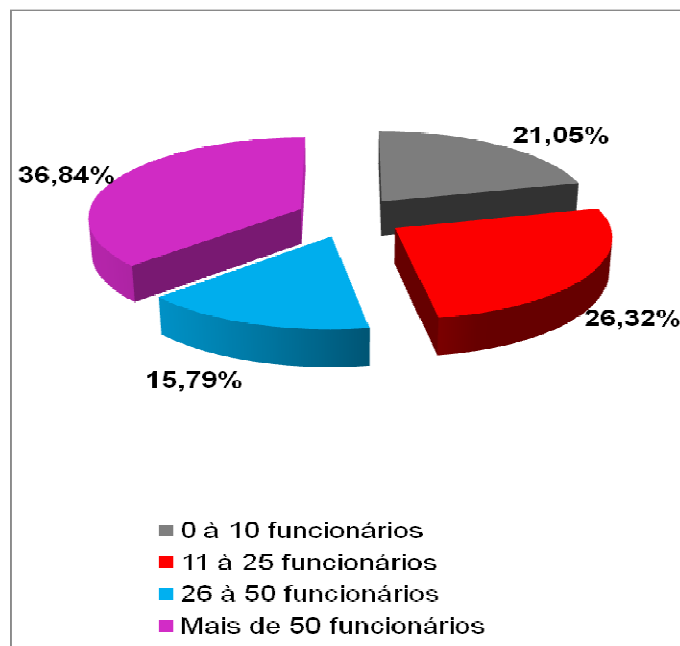
Fonte: Elaborado pela autora

Em referência ao tempo de atuação das empresas no mercado, constata-se que 47,37% das empresas possuem mais de 10 anos de atividade, ou seja, referem-se a empresas consolidadas. Destaca-se ainda, que 15% dessas atuam há mais de 20 anos, logo, são entidades solidificadas no mercado. Entre os outros 52,63% dos respondentes, estão empresas como menor tempo de atividade. Destas, 26,32% tiveram suas “portas abertas” a menos de 5 anos, fato este que remete a empresas em processo de estruturação. Cabe ressaltar que 3 destas empresas não responderam de modo adequado, e dessa forma não foram passíveis de análise.

Quantidade de funcionários

Fator fundamental para caracterização das empresas e desenvolvimento do estudo, a quantidade de funcionários será a informação responsável por delimitar o porte da empresa, no que tange a delimitação constante no título. O resultado obtido é apresentado na figura 14.

Figura 13: Quantidade de funcionários



Fonte: Elaborada pela autora

Observa-se na figura que uma considerável amostra das empresas (36,84%), possuem atualmente mais de 50 funcionários, fator este que influencia diretamente no faturamento das organizações. Constatou-se que praticamente a totalidade das empresas que possuem mais de 50 funcionários possuem faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) anuais. Neste contexto, destaca-se ainda que 15,79% das empresas possuem de 26 a 50 funcionários, 26,32% das empresas têm de 11 a 25 funcionários e ainda 21,05% tem de 0 a 10 funcionários.

Neste contexto as empresas pesquisadas foram classificadas em PMEs conforme o número de empregados, de acordo com critério de classificação do Sebrae. A classificação está disposta na tabela a seguir:

Tabela 3: Classificação das empresas pesquisadas

Porte	Indústria	%	Comércio	%
Pequeno	10	52%	4	21,34%
Média	3	16%	2	10,66%
Total	13	68%	6	32%

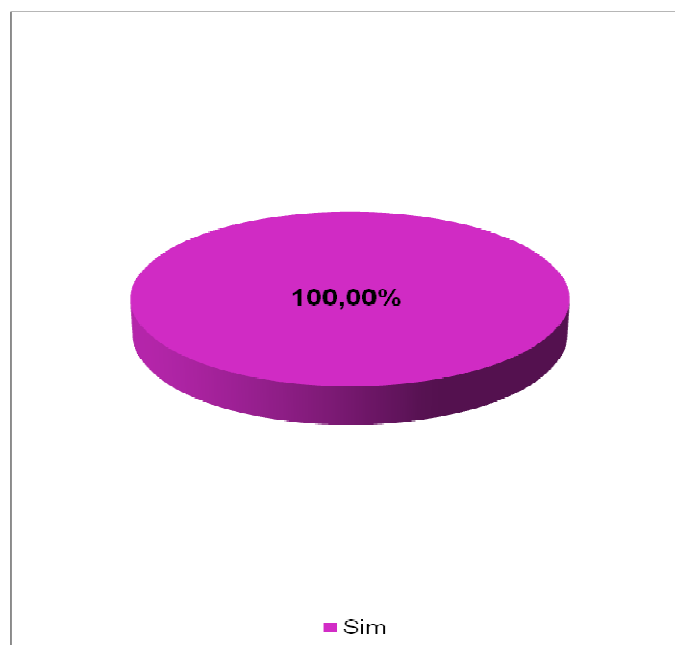
Fonte: Elaborada pela autora

De acordo com as informações expostas na tabela constata-se que dentre as empresas pesquisadas prevaleceram as indústrias de pequeno porte que constituem 52% da amostra. Na sequência apresentam as empresas industriais de médio porte, as quais representam 16% da amostra pesquisada.

Importância da contabilidade

Questão fundamental para o desenvolvimento do estudo a importância da contabilidade apresentou resultado significativo, o qual pode ser visualizado na figura 14.

Figura 14: Importância da contabilidade



Fonte: Elaborado pela autora

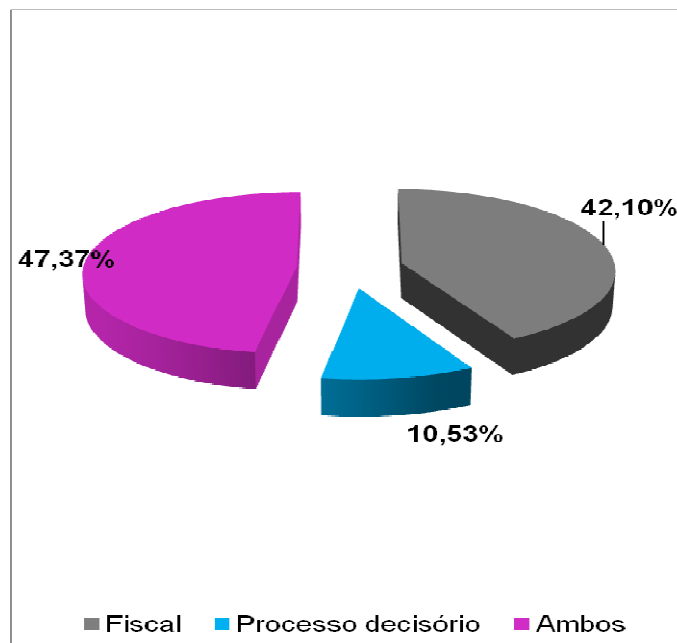
O gráfico anteriormente apresentado não requer grandes explicações. Dentre as empresas pesquisadas todas, sem exceção, consideram a contabilidade importante, totalizando 100% das respostas. Este fator evidencia de forma clara que

os gestores compreendem a atividade contábil, como de suma importância no ambiente empresarial.

Finalidade da contabilidade para as empresas

Com o objetivo de delimitar a amplitude de atuação da ciência contábil, foi questionada a finalidade da contabilidade das empresas objeto de estudo. A figura 15, a percepção da finalidade contábil.

Figura 15: Finalidade da contabilidade



Fonte: Elaborado pela autora

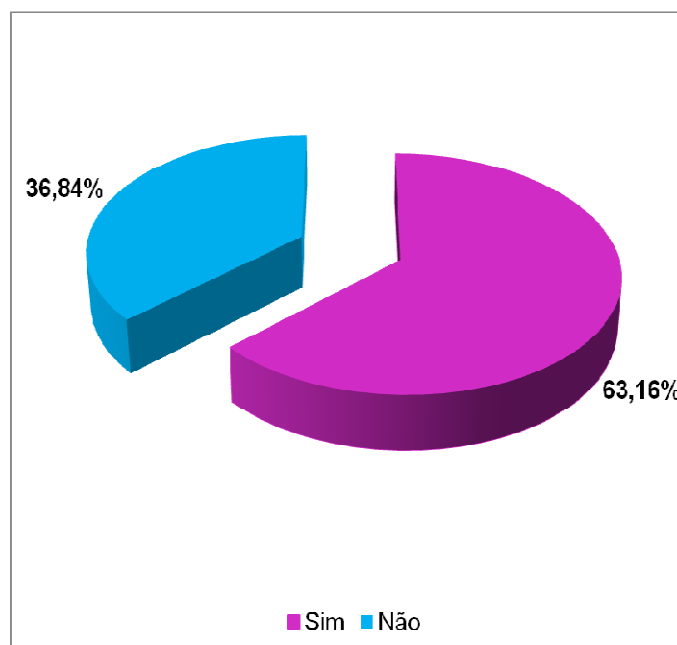
Ao analisar as respostas observou-se uma tendência relativamente equilibrada e um tanto surpreendente, visto que 42,10% das empresas ainda possuem a contabilidade somente para fins fiscais, percentual consideravelmente elevado, visto que todas à consideram importante. As demais (57,90%) possuem contabilidade para fins fiscais e legais, assim como para o processo gerencial.

Existência de prática gerencial nas empresas

Para identificar o nível de aplicabilidade da contabilidade gerencial, as

empresas foram questionadas se adotam algumas práticas desta espécie. A figura a seguir apresenta a distribuição das respostas obtidas.

Figura 16: Existência de prática gerencial nas empresas



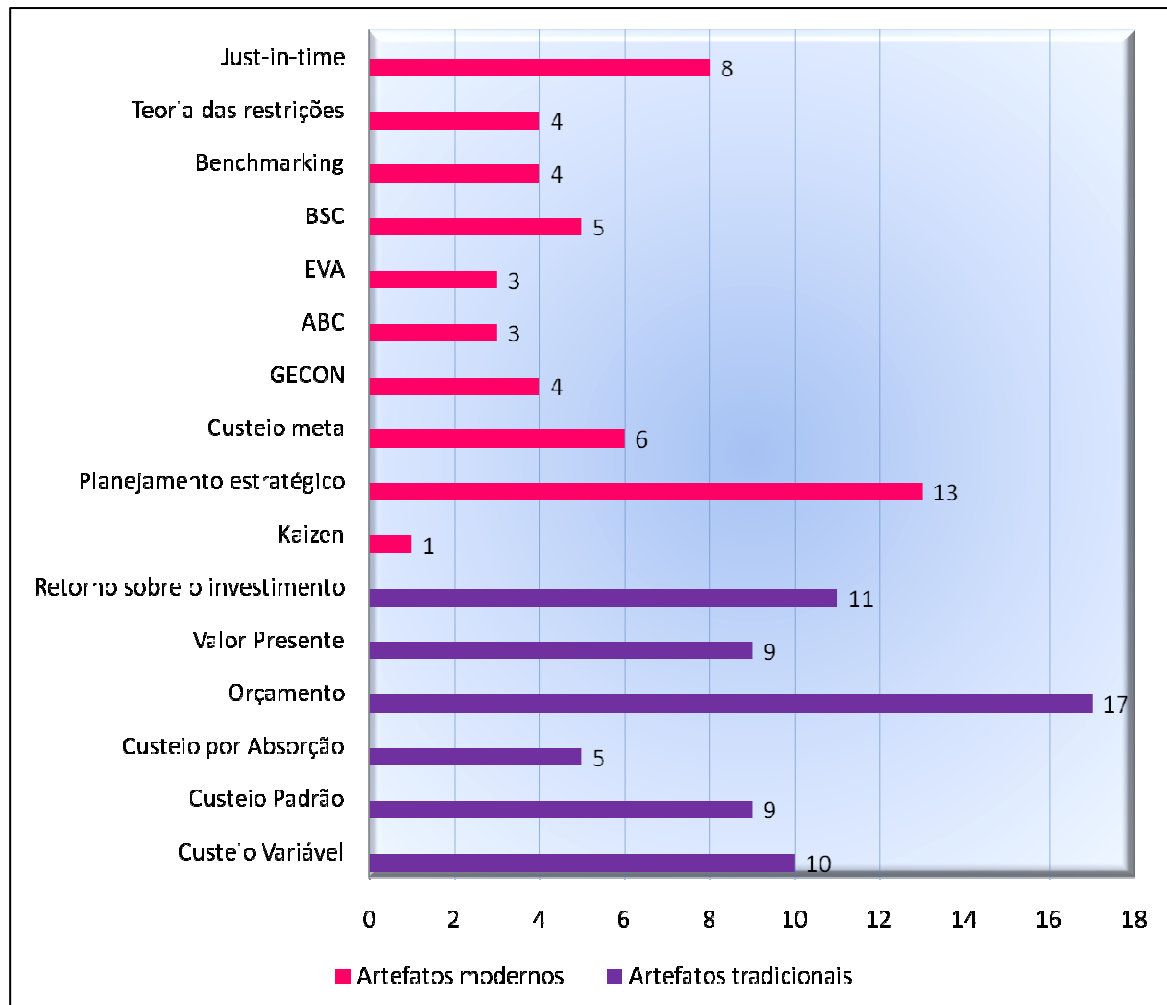
Fonte: Elaborado pela autora

Conforme é perceptível na figura 16, a maior parte das empresas possui algum tipo de prática gerencial, o que corresponde 63,16% da amostra. Este percentual possui uma correlação estreita com a figura 15, o qual remete a finalidade da contabilidade para a organização. Este indicativo permite analisar que uma considerável parcela das empresas identificou a necessidade da contabilidade gerencial como apoio à gestão empresarial.

Conhecimento em relação aos artefatos gerenciais

Aprofundando o tema objeto de estudo, a figura 17, demonstra o conhecimento dos gestores em relação aos artefatos gerenciais.

Figura 17: Conhecimento em relação aos artefatos gerenciais



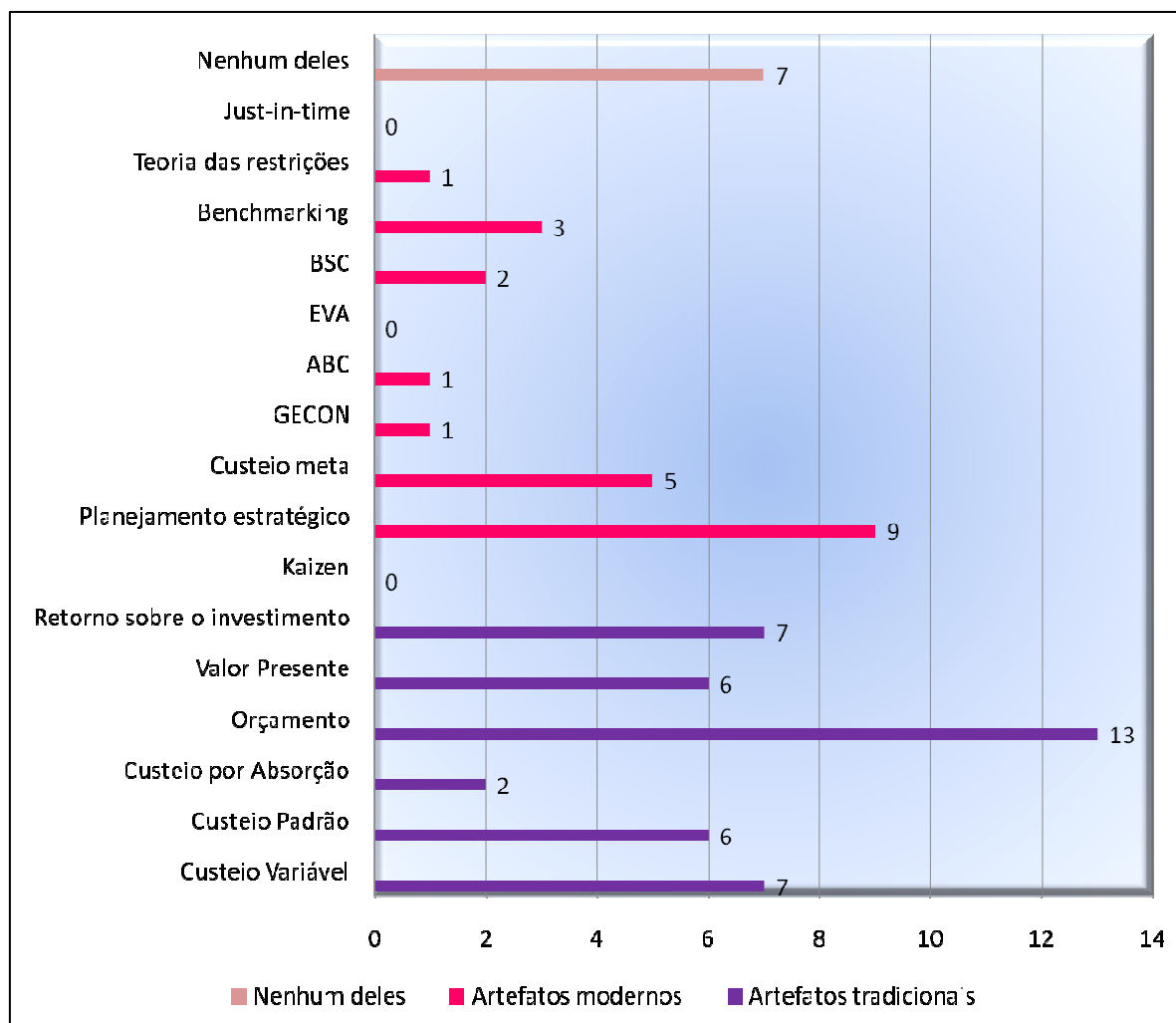
Fonte: Elaborado pela autora

No que tange ao conhecimento dos gestores em relação aos artefatos gerenciais, a figura 17 demonstra que todos os artefatos mencionados como opção de respostas são conhecidos. Foram predominantes em números de respostas: Orçamento, Planejamento Estratégico e Retorno sobre o Investimento. Verificou-se também que os artefatos tradicionais são os mais conhecidos.

Artefatos gerenciais que compõem o processo de gestão

Delimitado o grau de conhecimento buscou-se identificar quais artefatos da contabilidade gerencial são parte integrante do processo de gestão. Para maior compreensibilidade cabe analisar a figura 18.

Figura 18: Artefatos gerenciais que compõem o processo de gestão



Fonte: Elaborado pela autora

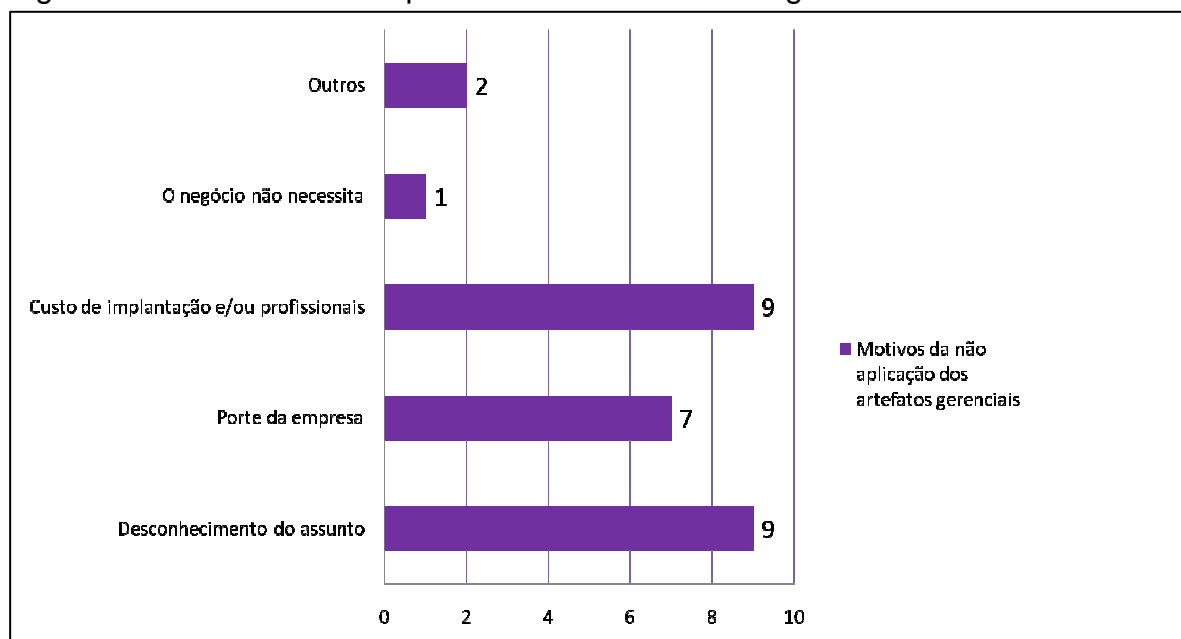
Diante do exposto na figura 18, os artefatos mais conhecidos também compõem o processo de gestão das empresas em pesquisa. Os mais usuais são: orçamento com 21% de adesão, acompanhado pelo planejamento estratégico com 14%. Respostas com métodos de custeio também foram frequentes, com destaque para o custeio padrão e variável. Os artefatos modernos apresentam-se com baixa adesão. Assim como, *Kaizen*, *Just-in-time (JIT)* e *Economic Value Added (EVA)* que mesmo sendo conhecidos não são aplicados em nenhuma das empresas.

Além disso, 7 empresas, o equivalente a 11%, responderam que nenhum destes artefatos são aplicados, o que permite identificar que estas empresas referem-se as mesmas que não adotam a contabilidade gerencial, e fazem uso da contabilidade apenas para finalidade fiscal.

Motivos pelo qual não há aplicação dos artefatos gerenciais

Conforme detectado anteriormente existem empresas que não adotam nenhum instrumento gerencial ou apenas, pequena parte deles. Na figura 19 é possível observar os principais motivos evidenciados pelas empresas para a não aplicabilidade.

Figura 19: Motivos da não aplicabilidade dos artefatos gerenciais



Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com a figura 19, na visão dos gestores a não aplicação dos artefatos gerenciais remete a inúmeros motivos, principalmente, pelo desconhecimento do assunto e custo de implantação. Estes corresponderam a mais de 60% das respostas. Mesmo possuindo o conhecimento dos artefatos, conforme observou-se a figura 17, os gestores consideram que, custo muito elevado para implantação de alguns artefatos, inviabiliza a aplicação em algumas empresas. Outro aspecto importante é que 25% dos gestores consideram que devido ao porte da empresa não existe a necessidade de instrumentos gerenciais. Um número expressivo, visto que atualmente um dos motivos da “morte” de muitas empresas é não ter um processo gerencial eficaz.

Sistemática do processo de gestão

Grande parte das empresas pesquisadas possui alguma espécie de processo gerencial, ressalvadas as devidas particularidades. As respostas podem ser definidas em palavras-chave, conforme os próprios respondentes o fizeram quando perguntado qual a sistemática do processo de gestão da empresa. Surgiram como resposta uma infinidade de práticas, as quais estão expostas na figura a seguir, tal qual como foram mencionadas.

Figura 20: Sistemática do processo de gestão

Nenhum - **Gestão do conhecimento** - **Conhecimento em mercado** - **Baseia-se no tripé de planejamento, execução e controle. Também é embasado por informações e projeções referentes ao negócio** – **Gestão familiar** – **Centralização de tomadas de decisão** - **Controle, obrigações fiscais, contabilidade** - **Não temos** – **Nenhuma** - **Atualmente a empresa está tendo consultorias para reavaliar todos os processos relacionados não apenas com a gestão, mas também no âmbito produtivo. Pois a mesma estava passando por dificuldades no processo de gestão** – **Cada sócio com sua função** – **Empresarial** - **Não entendi a pergunta** – **Gerente** - **Contabilidade gerencial** – **Lucratividade** - **Atualmente a empresa está passando por uma consultoria para avaliar todo o processo gerencial e produtivo** - **Não fizemos.**

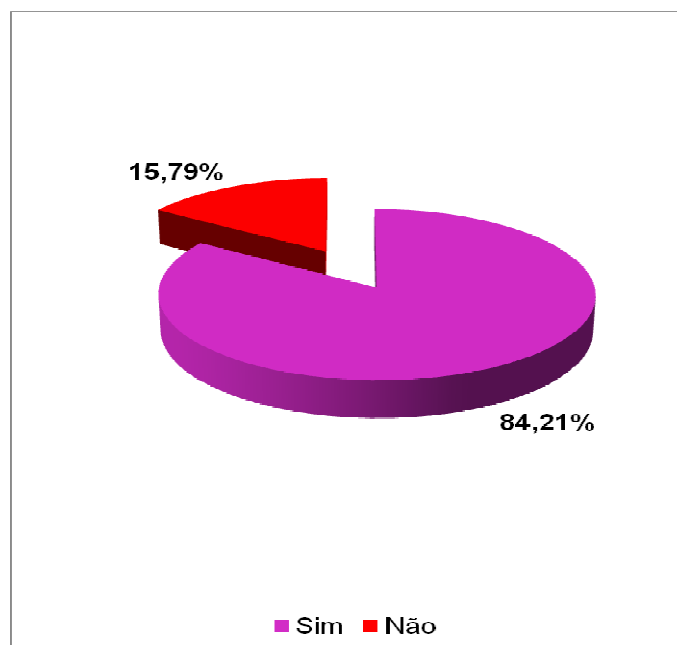
Fonte: Elaborada pela autora

Como visto na figura 20, as respostas quanto a sistemática do processo de gestão foram as mais variadas. Observa-se que muitas empresas conduzem sua gestão pelo conhecimento ou experiência dos sócios.

Revisão na estrutura da gestão

Ampliando o horizonte de análise, a figura 21, apresenta o interesse do gestor em uma revisão na estrutura de gestão da organização.

Figura 21: Interesse na revisão da estrutura de gestão



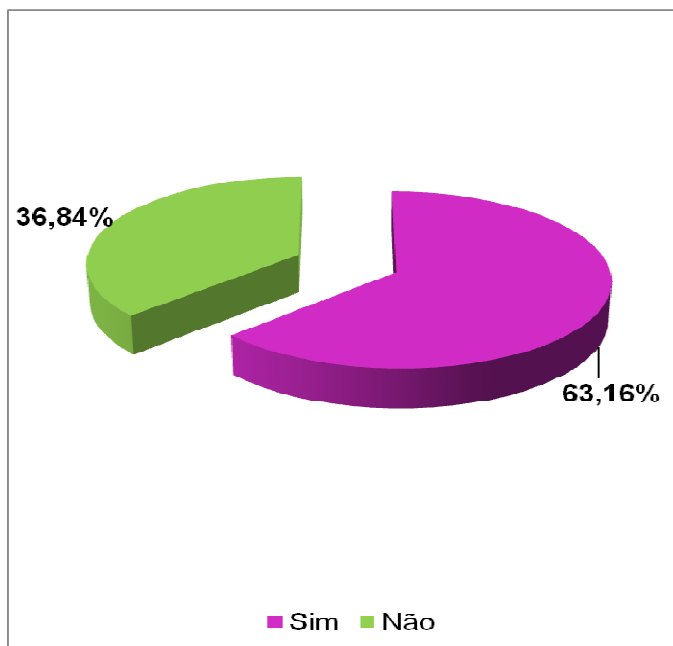
Fonte: Elaborado pela autora

Conforme a figura 21, das 19 empresas respondentes, 16 destas possuem interesse em rever sua estrutura de gestão. Esta dimensão de respondentes corresponde a 84,21% das empresas analisadas. Ressalta-se que apenas 3 empresas não mencionaram interesse. Este fator denota que os gestores estão preocupados em possuir informações úteis e que possibilitem administrar seu negócio de maneira eficiente.

Programa de consultoria

Outro questionamento voltado para as empresas remete se as mesmas pagariam por um programa de consultoria. Na figura 22 temos a percepção se os gestores pagariam ou não por uma consultoria empresarial.

Figura 22: Programa de consultoria



Fonte: Elaborado pela autora

Diante dos resultados apresentados na figura 22, evidenciou-se que 12 dos gestores questionados estão dispostos a pagar por um programa de consultoria. Este número equivale a 63,16% dos gestores. Atualmente os outros 7 não estão dispostos a pagar e não especificam detalhadamente os motivos. Em termos gerais observa-se que o principal fator está aliado ao custo, ou existência de profissionais internos que podem desenvolver as atividades. Outrossim, como alguns consideram desnecessária a contabilidade, também não estão dispostos a pagar.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A medida que as organizações evoluem e a complexibilidade de mercado se eleva, surge a necessidade dos instrumentos e artefatos gerenciais, os quais tem por finalidade subsidiar o processo decisório empresarial nos mais diversos ângulos.

Diante do exposto, instrumentos outrora considerados desnecessários, elevam sua significância no contexto organizacional. Fica evidente a amplitude do tema ao constatar que instrumentos como planejamento estratégico, orçamento e métodos de custeio, só para mencionar os mais simples, são objetos de inúmeros estudos e ensaios.

Esta evolução, e necessidade evidente, elevou os patamares da contabilidade gerencial, determinando-a como alicerce fundamental no processo de gestão. A contabilidade gerencial é um aspecto primordial para uma gestão eficaz e eficiente. Dentre suas principais finalidades destacam-se o fornecimento de informações que subsidiam o processo decisório.

Outro aspecto que merece menção é que a contabilidade gerencial é fundamentada na contabilidade tradicional, porém possui limiares mais flexíveis e extensíveis. Diante disso, não se trata de uma nova forma de contabilidade, mas de um “alargamento” da dimensão da ciência contábil.

Porém, devido a complexibilidade e dimensão do assunto, imagina-se que esta esteja restrita a grandes corporações, fato este, atualmente infundado. Este fator fica evidente ao se constatar que inúmeras pequenas e médias empresas possuem artefatos da contabilidade gerencial estruturados em seu processo de gestão.

O objetivo deste estudo foi centrado na percepção que os gestores de pequenas e médias empresas do município de Forquilha-SC, possuem sobre a contabilidade gerencial e seus principais artefatos. O resultado evidencia que estes instrumentos são consideravelmente usuais e adotados para inúmeras finalidades, as quais estão expostas no decorrer do trabalho. Sendo os artefatos de maior adesão ao processo de gestão o orçamento e planejamento estratégico, assim como métodos de custeio, com destaque para o custeio padrão e variável. Também verificado que os artefatos modernos apresentam-se com baixa adesão nestas empresas.

Portanto, conclui-se que além da aquisição de conhecimento sobre o assunto, e a realidade da contabilidade gerencial da população pesquisada, os objetivos do estudo foram atingidos. Cabe ressaltar que a contabilidade gerencial ganha ares de essencialidade quando continuidade, crescimento e complexibilidade permeiam o cenário organizacional.

REFERÊNCIAS

ANDRÉ, Reginaldo. **A importância das micro e pequenas empresas para a economia do país**. Outubro, 2010. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/a-importancia-das-micro-e-pequenas-empresas-para-a-economia-do-pais/48688/> Acesso em: 20 abr. 2013.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de empreendedorismo e gestão: fundamentos, estratégias e dinâmicas**. São Paulo: Atlas, 2003. 314 p.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2009. 292 p.

BORGERT, Altair; SCHNORRENBARGER, Léo. **A relevância da contabilidade gerencial: caminhos alternativos para a avaliação dos custos nas empresas**. In: X CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2003, Guarapari. Anais. Guarapari: ABC, 2003.

BORNIA, Antônio Cezar. **A Teoria das Restrições e os Custos**. Anais do I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, São Leopoldo, 1994.

_____. **Análise Gerencial de Custos**. Aplicação em Empresas Modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRIGHAM, E. F.; GAPENSKI, Louis C.; EHRHARDT, M. C. **Administração financeira: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CABRELLI, Fantine Lígia; FERREIRA, Ademilson. **Contabilidade gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão**. Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis, São Paulo, Ano V, Número 09, Maio de 2007.

CAMP, Robert C. **Benchmarking: o caminho da qualidade.** São Paulo: Thomson, 1993. 250 p.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica,** gecon. 2 ed São Paulo: Atlas, 2001. 570 p.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. **Mensuração de atividades: GECON x ABC.** Congresso Brasileiro de Contabilidade, Salvador/BA, 2005. Disponível em: <http://www.gecon.com.br/Publicacoes/PublicacaoGECON00002.pdf> Acesso em: 20 jun. 2013.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. 242 p.

CESAR, Carlos. **A Importância Kaizen e Kanban no Processo Gerencial.** 2010 Disponível em: <http://www.administradores.com.br/producao-academica/a-importancia-kaizen-e-kanban-no-processo-gerencial/3560/> Acesso em: 20 jun. 2013

CHÉR, Rogério. **A gerência das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las.** 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: Maltese, 1991.

COGAN, Samuel. **Contabilidade gerencial: uma abordagem da teoria das restrições.** São Paulo: Saraiva, 2007. 294 p.

COLLATTO, Dalila Cisco; REGINATO, Luciane. **Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo Aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas.** In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005, Florianópolis. Disponível em: http://www.intercostos.org/documentos/custos_367.pdf Acesso em: 15 ago. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 12: Ajuste a valor presente.** Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_12.pdf Acesso em: 30 ago. 2013.

COPELAND, Tom. KOLLER, Tim. MURRIN, Jack. **Avaliação de empresas - Valuation: calculando e gerenciando o valor das empresas.** Tradução: Allan Vidigal Hastings. 3 ed. São Paulo: Makron Books, 2002. 499p.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica.** São Paulo: Saraiva, 2006. 177 p.

DENES, Madson. **O que é Just in time?** Março, 2008. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/carreira/o-que-e-just-in-time/21936/>
Acesso em: 10 set. 2013.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 168 p.

DIEHL, Tania Maria. **Principais métodos de avaliação de empresas:** vantagens e desvantagens. In: Trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da UFRGS, 2010. Rio Grande do Sul. Anais eletrônicos: UFRGS, 2010. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27207/000763379.pdf?sequence=1>
Acesso em: 10 set. 2013.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços:** conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Prática tributária da micro, pequena e média empresa.** São Paulo: Atlas, 2003.

FALCINI, Primo. **Avaliação econômica de empresas:** técnica e prática. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

FARIA, A. C. de; COSTA, M. de F. G. **Gestão de custos logísticos:** custeio baseado em atividades (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Valor Econômico Agregado (EVA). São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial:** Planejamento e controle gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 180p.

GARCIA, Elias; CASAROTTO, Claudia Cristina Wust; GARCIA, Osmarina Pedro Garcia. **Métodos de custeio:** uma ferramenta para precificação da produção. Disponível em: eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/297.doc 2003.

GECON. **Modelo GECON.** Disponível em: <http://www.gecon.com.br/Utilidade.html>
Acesso em: 27 set. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GRECO, Marcus Vinicius Derito. Entendendo o ajuste a valor presente – AVP. Disponível em: <http://coad.jusbrasil.com.br/noticias/2224057/entendendo-o-ajuste-a-valor-presente-avp> Acesso em: 15 out. 2013.

GUERREIRO, Reinaldo. **A Meta da Empresa – seu alcance sem mistérios**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUIMARÃES, Lúcia F. de Almeida. **Just-in-time**. Campinas: Alínea, 2000. 77 p.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1991. 308 p.

_____. **Teoria da contabilidade**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JUNIOR, Edgard Bruno Cornachione. **Sistemas integrados de gestão: uma abordagem da tecnologia da informação aplicada à gestão econômica (GECON)**. São Paulo: Atlas, 2001. 262 p.

KASSAI, José Roberto et al. **Retorno de investimento: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 256 p.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seu custo para ser mais competitivo**. Tradução de OP traduções. São Paulo: Futura, 1998.

KAIZEN INSTITUTE. **Kaizen**: baixando os custos e melhorando a qualidade. Novembro, 2005. Disponível: <http://br.kaizen.com/artigos-e-livros/artigos/kaizen-baixando-os-custos-e-melhorando-a-qualidade.html> Acesso em: 11 out. 2013.

LACERDA, Joabe Barbosa. **A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micros, pequenas e médias empresas (MPMEs): necessidade e aplicabilidade**. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo, 160, 39-53 p., julho/agosto 2006.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

_____. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 529 p.

MARTELANC, R.; PASIN, R.; CAVALCANTE, F. **Avaliação de empresas**: um guia para fusões e aquisições e gestão de valor. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MARTINEZ, Antônio Lopo. **Buscando o valor intrínseco de uma empresa**: revisão das metodologias para avaliação dos negócios. Anais do 23º Encontro da ANPAD. Foz do Iguaçu, 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2003.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MÁTTAR NETO, João Augusto. **Metodologia científica na era da informática**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 286 p.

MENEZES, Valdelício. **A contabilidade gerencial e sua importância na atualidade**. Setembro 2010. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/carreira/a-contabilidade-gerencial-e-sua-importancia-na-atualidade/47936/> Acesso em: 10 mar. 2013.

MONDEN, Yasuhiro. Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaizen. Tradução: Eduardo D'Agord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999. 270 p.

MOREZI, Eduardo. **Metodologia da pesquisa**. Universidade Católica de Brasília (UCB). Brasília/DF. Março 2003. Disponível em:
http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodologia_da_pesquisa..pdf
Acesso em: 01 jun. 2013.

MORAES, Osvaldo de Oliveira. et al. **Artefatos da contabilidade gerencial e desempenho operacional em companhias de capital aberto do Brasil**. XXXVI Encontro do ANPAD, Rio de Janeiro. 2012. Disponível em:
http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2012/CONT/Tema%2005/2012_CON537.pdf Acesso em: 6 abr. 2013.

MOTA, Mirian. **Micro empresas: a grande força da economia brasileira**. Disponível em:
<http://www.quiadacarreira.com.br/artigos/gestao-e-administracao/micro-empresas/>
Acesso em: 6 abr. 2013.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2. ed. São Paulo: 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís . **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo: Thomson, 2003.

_____. **Introdução à administração financeira**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

_____. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009. 627 p.

PAIVA, Wagner Peixoto de. **Métodos de avaliação de pequenas e médias empresas**. Anais do V SemeAD. São Paulo, 2001.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

PORTAL BRASIL. **Mapa das micro e pequenas empresas**. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/empreendedor/empreendedorismo-hoje/o-mapa-das-micro-e-pequenas-empresas> Acesso em: 20 abr. 2013.

RAZA, Cláudio. **Objetivo e finalidade da contabilidade gerencial**. Outubro 2006. Disponível: <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/objetivo-e-finalidade-da-contabilidade-gerencial/12739/> Acesso em: 01 mai. 2013.

_____. **Informações contábeis**: o cliente não sabe pedir e o escritório contábil, na sua grande maioria, não está preparado para fornecer. Boletim CRC SP, São Paulo, n.166, p.16-17, maio 2008.

ROCHA, Welington et al. Custeio-alvo: *target costing*. Revista Brasileira de Custos. São Leopoldo-RS. v.1, n.1, p.83-94, 1. sem/1999.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. Tradução: Adalberto Ferreira Neves. São Paulo: Atlas, 1997. 279 p.

SANTOS, Edno Oliveira de. **Administração financeira da pequena e média empresa**. São Paulo: Atlas, 2001. 252 p.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Controladoria**: uma introdução ao sistema de gestão econômica GECON. São Paulo: Saraiva, 2005. 180p.

SEBRAE, Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **10 anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo: SEBRAE-SP, 2008. 120 p.

_____. **Critérios de classificação de empresas:** EI – ME –EPP. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154> Acesso em: 01 mai. 2013.

_____. **Lei geral das micro e pequenas empresas.** Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/index.php/166-produtos-online/legislacao/publicacoes/artigos/6832-pelga> Acesso em: 01 mai. 2013.

SERRA, Fernando A. Ribeiro; TORRES, Maria Cândida S.; TORRES, Alexandre Pavan. **Administração estratégica:** conceitos, roteiro prático e casos. 1. ed Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso editores, 2004. 178 p.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Como administrar o fluxo de caixa das empresas:** guia de sobrevivência empresarial. 3 ed. São Paulo: Atlas: 2008.

SILVA, Luciana M. Silva; CAMPOS, Jonas Comin de. **A importância da contabilidade gerencial. X Encontro Latino Americano de Iniciação Científica.** Vale do Paraíba. 2442-2445 p. 2013.

SÓRIO, Washington. **O que é Benchmarking?** Disponível em: <http://www.guiarh.com.br/z59.htm> Acesso em:

SOUZA, Antonio Carlos; FIALHO, Francisco A. Pereira; OTANI, Nilo. **TCC:** Métodos e técnicas. Florianópolis: Visual Books, 2007. 159 p.

SOUZA, Acilon Batista de. **Projetos de investimentos de capital:** elaboração, análise e tomada de decisão. São Paulo: Atlas, 2003. 216 p.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** São Paulo, 2006. 116 p. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo.

SOUTES, Dione Olesczuk; ZEN, Maria José de C. M. de. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras.** Universidade de São Paulo. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/351.pdf> Acesso em: 26 abr. 2013.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005

XIDIEH, Dolor Barbosa. **Benchmarking**. Campinas, São Paulo: Alínea, 2000. 79 p.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p.

APÉNDICE(S)

QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Instrumento de coleta de dados elaborado para o Trabalho de Conclusão de Curso – TCC, de Ciências Contábeis da UNESC – Universidade do Extremo Sul Catarinense pela acadêmica Samara Ronchi Borges.

O presente questionário tem por objetivo verificar o uso de artefatos gerenciais no processo de gestão das empresas de Forquilha/SC.

A vossa participação é muito importante, em virtude disso, solicitamos a colaboração para responder as questões colocadas a seguir.

Salienta-se que as informações individuais não serão divulgadas, respeitando o sigilo de tais informações. O resultado da pesquisa será abordado de forma genérica e apresentado em bases percentuais.

Suas respostas serão utilizadas para fins acadêmicos.

Agrademos sua colaboração.

Informações referentes à empresa:

1. Faturamento anual da organização:

- () Até R\$ 1.800.000, 00 anuais
- () De R\$ 1.800.000,01 a R\$ 3.600.000.00
- () Superior a R\$ 3.600.000.00

2. Setor de atividade:

- () Comércio
- () Indústria
- () Serviços

3. Tempo de Atividade: _____

4. Qual o número de funcionários: _____

5. O gestor considera a contabilidade importante:

() Sim

() Não

6. Qual a finalidade da contabilidade para a empresa:

() Finalidade fiscal

() Processo decisório e informações gerenciais

() Ambos

() Outros _____

7. Existe algum tipo de prática gerencial aplicada na empresa:

() Sim

() Não

8. Quais artefatos ou instrumentos gerenciais você conhece:

() Custeio Variável

() Custeio Padrão

() Custeio por absorção

() Orçamento

() Valor presente

() Retorno sobre o investimento

() *Kaizen*

() Planejamento estratégico

() Custeio meta

() Sistema de Gestão Econômica (GECON)

() Custeio Baseado em Atividades (ABC)

() *Economic Value Added (EVA)*

() *Balanced Scorecard*

() *Benchmarking*

() Teoria das Restrições

() *Just-in-Time*

() Nenhum deles

9. Dos artefatos gerenciais relacionados abaixo, qual (is) fazem parte do processo de gestão da empresa:

- Custeio Variável
- Custeio Padrão
- Custeio por absorção
- Orçamento
- Valor presente
- Retorno sobre o investimento
- Kaizen*
- Planejamento estratégico
- Custeio meta
- Sistema de Gestão Econômica (GECON)
- Custeio Baseado em Atividades (ABC)
- Economic Value Added (EVA)*
- Balanced Scorecard*
- Benchmarking*
- Teoria das Restrições
- Just-in-Time*
- Nenhum deles

10. A não aplicabilidade destes artefatos está relacionada a motivos como:

- Desconhecimento do assunto
- Porte da empresa
- Custo de implantação e/ou profissionais
- O negócio não necessita de artefatos gerenciais
- Outros

11. Qual a sistemática do processo de gestão da empresa?

12. O gestor tem interesse em rever a estrutura de gestão da empresa?

- Sim
- Não

13.O gestor está disposto a pagar por um programa de consultoria em gestão?

() Sim

() Não