

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

EDUARDO BRUNNER

CONTABILIDADE GERENCIAL COMO MECANISMO DE CRIAÇÃO DE VALOR
PARA AS ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO DE CASO NA HS TRANSPORTES

Porto Alegre

2014

EDUARDO BRUNNER

CONTABILIDADE GERENCIAL COMO MECANISMO DE CRIAÇÃO DE VALOR
PARA AS ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO DE CASO NA HS TRANSPORTES

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, com ênfase em Controladoria, modalidade profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre

2014

CIP - Catalogação na Publicação

Brunner, Eduardo

Contabilidade Gerencial como mecanismo de criação de valor para as organizações: Um estudo de caso na HS Transportes / Eduardo Brunner. -- 2014. 104 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2014.

1. Contabilidade Gerencial. 2. Modelo de gestão. 3. Tomada de decisão. 4. Criação de valor. 5. Estratégia. I. Schmidt, Paulo, orient. II. Título.

EDUARDO BRUNNER

CONTABILIDADE GERENCIAL COMO MECANISMO DE CRIAÇÃO DE VALOR
PARA AS ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO DE CASO NA HS TRANSPORTES

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, com ênfase em Controladoria, modalidade profissionalizante.

Aprovada em: Porto Alegre, 26 de maio de 2014.

Prof. Dr. Paulo Schmidt – Orientador
UFRGS

Prof. Dr. José Luiz dos Santos
UNIFIN

Prof. Dr. Gilberto O. Kloeckner
UNIFIN

Prof. Dra. Márcia Bianchi
UFRGS/DCCA

Dedico esta conquista a minha esposa
Cássia, pelo carinho, pelo
companheirismo, pela compreensão e
apoio na realização deste sonho.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço ao Professor Orientador Dr. Paulo Schmidt, pelo apoio recebido na elaboração deste estudo;

Agradeço a todos os professores do Mestrado, pela dedicação demonstrada e pelo conhecimento transmitido.

À HS Transportes e seus gestores, por me proporcionar a oportunidade de realizar esta pesquisa;

À minha família e aos meus amigos, pelo apoio, carinho e compreensão.

Enfim, agradeço a todos que acreditaram em mim e, em especial, a Deus, por me permitir realizar este sonho, por me conceder o dom da vida, por me conceder a felicidade.

A alegria está na luta, na tentativa, no sofrimento envolvido e não na vitória propriamente dita (Mahatma Gandhi).

RESUMO

O momento atual de grande competitividade coloca às empresas o desafio de se adaptarem a essa nova realidade. Uma empresa está constantemente interagindo com meio em que está inserida atendendo sempre às expectativas de todos os envolvidos como os seus clientes, seus colaboradores, fornecedores, a comunidade a qual pertence, e principalmente aos seus acionistas. Frente á organizações estão profissionais que têm o dever de atender a todas estas expectativas com a busca constante por melhores resultados. No processo de gestão contemporâneo a contabilidade financeira, que tem o objetivo de atender aos princípios fundamentais de contabilidade e aos usuários externos, não atende as necessidades de usuários internos no processo de gestão e tomada de decisão. Contabilidade Gerencial é uma das áreas mais estudadas e visadas porque assume o papel de contribuir com todos os mecanismos possíveis para que os gestores possam conduzir as empresas ao sucesso, amparados por informações ágeis, oportunas e, acima de tudo, confiáveis. A Contabilidade Gerencial tem por principal finalidade ocupar o espaço existente entre a contabilidade financeira, as operações da empresa, e o corpo diretivo, com a incumbência de formatar e garantir um modelo de gestão focado em sistemas de informações, modelo de mensuração e contabilidade por responsabilidade, que proporcione aos gestores a tomada de decisão correta com visão de curto prazo e visão estratégica de longo prazo. A área de Contabilidade Gerencial deve evidenciar os problemas ou soluções de cunho econômico e operacional, deve atender aos gestores no processo de tomada de decisão sobre os mais variados aspectos que movimentam a organização. As contribuições desta área devem ser evolutivas acompanhando e atendendo as novas demandas gerenciais, operacionais e mercadológicas que surgirem. O estudo de caso na HS Transportes evidenciou a contribuição da Contabilidade Gerencial na construção de um novo modelo de gestão, estruturado através da contabilidade divisional, ou contabilidade por responsabilidade, com a implantação de um sistema de informação e modelo de mensuração, atendendo aos gestores no processo de tomada de decisão e incremento de valor para a empresa no aspecto econômico.

Palavras-chave: Competitividade. Contabilidade gerencial. Modelo de gestão. Tomada de decisão. Estratégia. Criação de valor.

ABSTRACT

The current time of great competitiveness to companies puts the challenge of adapting to this new reality. A company is constantly interacting with the environment in which it operates always meeting the expectations of all involved as their customers, employees, suppliers, the community to which it belongs, and especially to its shareholders. Opposite the organizations are professionals who have a duty to meet all these expectations with the constant search for better results. In the contemporary financial accounting process management, which aims to meet the fundamental principles of accounting and external users, does not meet the needs of internal users in the management process and decision making. The management Accounting is one of the most studied and targeted areas because it assumes the role of contributing to all possible mechanisms that managers can drive businesses to success, backed by responsive, timely and above all, reliable information. Management Accounting has the main purpose to occupy the space between the financial accounting, business operations, and the governing body with the task of formatting and ensure management model focused on information systems, measurement and accounting model for responsibility, that will provide managers making the right decision with short term vision and strategic long-term vision. The area of Management Accounting should highlight the problems or solutions of economic and operational nature, must meet the managers in decision-making on various aspects that move the organization process. The coverage area of management accounting is increasing over the years. Therefore, the contributions of this area should be watching and listening for evolutionary new management, operational and market demands as they arise. The case study in HS Transportation showed the contribution of Managerial Accounting in the construction of a new management model, structured through the divisional accounting, or accounting for accountability, with the implementation of an information system and measurement model, given the managers in process of decision making and increase value for the company in the economic aspect.

Keywords: Competitiveness. Management accounting. Management model. Decision making. Strategy. Value Creation.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Esquema e abrangência da Contabilidade Gerencial	24
Figura 2 - Estrutura da Controladoria/Contabilidade Gerencial	27
Figura 3 - Interação entre o modelo natural e o MIAR	33
Figura 4 - Identificação das transações.....	34
Figura 5 - A empresa como sistema aberto.....	38
Figura 6 - Visão sistêmica do modelo de gestão.....	42
Figura 7 - Processo de gestão	44
Figura 8 - Elementos do processo de tomada de decisão	45
Figura 9 - Modelo conceitual de decisão.....	48
Figura 10 - Critérios de eficácia organizacional.....	49
Figura 11 - Interação da Informação com o processo decisório.....	56
Figura 12 - A empresa, atividades que adicionam valor e valor agregado do produto	57
Figura 13 - Inter-relacionamento da contabilidade financeira e gerencial com a contabilidade gerencial estratégica	61
Figura 14 - Modelo do sistema de gestão de segurança.....	71
Figura 15 - Tipos de veículos	75
Figura 16 - Organograma.....	77
Figura 17 - Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) 2009	81
Figura 18 - Organograma.....	83
Figura 19 - Sistema de acumulação de dados da HS Transporte	85
Figura 20 - Modelo de mensuração HS Transporte	86
Figura 21 - Evento, atividade e decisão	94
Gráfico 1 - Evolução do <i>Ebitda</i> sobre receita operacional líquida HS Transporte – 2008 a 2010	78
Gráfico 2 - Variação da receita operacional líquida HS Transporte – 2008 a 2010...	79
Gráfico 3 - Margem bruta média por tipo de frota – dez. 2011	88
Gráfico 4 - Evolução do <i>Ebitda</i> sobre a receita líquida - 2008 a 2013.....	90
Gráfico 5 - Evolução da margem bruta por unidade de negócio - 2010 a 2013	90
Quadro 1 - Comparação entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira.....	200

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Margem de contribuição e margem bruta por tipo de frota.....	877
Tabela 2 - Indicadores operacionais propostos.....	933
Tabela 3 - Retorno sobre o investimento (ROI) por unidade de negócio	977

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	DEFINIÇÃO DO TEMA.....	11
1.2	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	11
1.3	JUSTIFICATIVA.....	14
1.4	OBJETIVO GERAL.....	14
1.5	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1	AMBIENTE COMPETITIVO.....	16
2.2	CONTABILIDADE GERENCIAL.....	17
2.3	A EMPRESA VISTA COMO SISTEMA.....	35
2.4	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES.....	50
2.5	CONTABILIDADE GERENCIAL E A CRIAÇÃO DE VALOR PARA A EMPRESA.....	56
2.6	CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA.....	59
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	62
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	62
3.2	UNIVERSO E AMOSTRA.....	65
3.3	COLETA DE DADOS.....	66
3.4	TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	67
3.5	LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	67
4	ESTUDO DE CASO – HS TRANSPORTE DE CARGAS & CIA LTDA	68
4.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	68
4.2	MERCADO DE ATUAÇÃO.....	71
4.3	ESTRUTURA OPERACIONAL E ADMINISTRATIVA.....	73
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	99
	REFERÊNCIAS.....	102

1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas foram um período de enorme estímulo e mudança no cenário de negócios. A competição em muitas empresas tornou-se universal, e acelerou o ritmo da inovação em produtos e serviços. Isso foi bom para os consumidores, pois a competição acirrada, de maneira geral, levou a preços menores, a qualidade mais alta e a mais opções. Muitos administradores aprenderam que modos consagrados de fazer negócio não funcionam mais, e precisam ser feitas grandes mudanças no modo de administrar as organizações e de tomar as decisões. Este ambiente evolutivo e competitivo conduz as organizações na necessidade de mudanças no modelo de gestão. A Contabilidade financeira com enfoque de atender aos princípios fundamentais de contabilidade e aos clientes externo, passa a ser também fonte de dados para que os gestores internos pudessem extrair informações relevantes e tomarem as duas decisões de curto e longo prazo. Para este novo cenário contábil surge a Contabilidade Gerencial que busca atender a demanda de organizar e desenvolver sistemas de informações no processo de tomada de decisão dos gestores, para que alcancem melhores resultados garantindo a competitividade da organização. A Contabilidade gerencial passa a ser uma ferramenta fundamental nas empresas e alcança cada vez mais uma maior abrangência e importância no que refere-se tanto a decisões de curto prazo com decisões estratégicas de longo prazo. Este estudo vai abordar a dimensão da Contabilidade Gerencial e verificar, ou não, a sua aplicação na criação de valor para as organizações.

1.1 DEFINIÇÃO DO TEMA

A importância da Contabilidade Gerencial e de sua aplicação na criação de valor para as organizações.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

A Contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da Contabilidade torna-se ainda

mais importante nas complexas economias modernas. Uma vez que os recursos são escassos, temos de escolher entre as melhores alternativas, e para identificá-las são necessários os dados Contábeis. O papel informativo da contabilidade também está caracterizado na Deliberação CVM nº 29/86 (p.21), ao defini-la como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade com relação à entidade objeto de contabilização”.

Em tempos passados as empresas praticavam apenas a Contabilidade Financeira/fiscal, com a preocupação de atender as pessoas ou instituições externas à empresa e que, em muitas vezes, através apenas das demonstrações contábeis, atendiam também as necessidades de informações dos seus gestores. A Contabilidade Financeira é fundamental no atendimento das obrigações legais de acordo com a legislação e princípios contábeis, sendo à base de dados na prestação de informação para o público externo e também o banco de dados para respaldar a Contabilidade Gerencial, como sistema de informações no processo de tomada de decisão para o público interno da organização. No entender de Ludícibus (1987, p. 15),

[...] a Contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, etc, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A globalização dos mercados, o crescente aumento da competitividade, a redução do ciclo de vida dos produtos, os avanços tecnológicos sem precedentes, exigências legais e de qualidade, entre outros, têm modificado profundamente a gestão das empresas e obrigado os dirigentes a disporem de informações capazes de orientá-los no estabelecimento dos objetivos, na eleição de estratégias, e na sua implementação e controle. Diante deste cenário segundo Catelli (1999, p. 29) “[...] o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores passam a trabalhar com novos modelos de decisão.” Crepaldi (1998, p.32) também ressalta que:

[...] os sistemas de Contabilidade Gerencial das empresas são inadequados para a realidade atual. Nessa era de rápidas mudanças tecnológicas, de vigorosa competição global e doméstica e uma enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de Contabilidade Gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para a atividade de controle de processos, avaliação de custos de produtos e avaliação de desempenho dos gerentes.

A Contabilidade Gerencial deve prover estas informações, para isso ela adquirir particular relevância e desafio, na medida em que deve estar capacitada a produzir informações estratégicas capazes de apoiar adequadamente o processo de tomada de decisão futuras na empresa, agrupando a contabilidade financeira, a contabilidade de custos, a administração financeira, com visão sistêmica e de longo prazo.

A Contabilidade Gerencial passa pela necessidade de mudança do próprio perfil do contador Gerencial ou *Controller*, com a obrigação da adoção da visão de longo prazo, sólido entendimento dos negócios e processos da empresa, habilidades interpessoais, comunicação, habilidades técnicas e conceituais, e com atuação prática dos conceitos contábeis.

Segundo Catelli (1999, p. 29),

[...] as empresas necessitam de uma abordagem “holística” para fazer face à seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização, no modelo de gestão, no sistema de gestão, no sistema de informação, nos processos operacionais e fundamentalmente fomentar a competência das pessoas e estimulá-las ao atingimento dos objetivos da empresa.

O objetivo principal da empresa é maximizar o valor para o acionista. O Contador Gerencial pode desempenhar importante papel no processo de criação de valor. “Sistemas de contabilidade gerencial efetivos podem criar valor considerável, fornecendo informações a tempo e precisas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações atuais.” (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 37).

Reconhecendo a necessidade de uma nova atuação da Contabilidade gerencial frente ao cenário de competitividade mundial entre as organizações e

atendendo a novos modelos de gestão formando valor para a empresa, coloca-se a seguinte questão a ser respondida por este estudo:

Como a aplicação da Contabilidade Gerencial pode criar valor para uma empresa?

1.3 JUSTIFICATIVA

Os desafios encontrados pelas empresas diante de um cenário atual de alta competitividade são enormes. Modelos de gestão adotados por empresas têm que atender a estas novas exigências com intuito de continuarem a formar valor ao acionista, estabelecendo uma marcha de sustentação e crescimento no mercado em que atua. A Contabilidade Gerencial passa a ter uma importância muito maior no contexto administrativo de uma organização, assim como o próprio contador gerencial. A Contabilidade Gerencial em algumas empresas ainda figuram simplesmente como uma área isolada que traduz a contabilidade financeira para um sistema de informação para atender os gestores no processo de tomada de decisão, sem a preocupação abordar dados operacionais, financeiros, de mercado, de clientes e em muitas vezes de forma tardia e com visão apenas de curto prazo.

Este estudo torna-se relevante no momento em que se compreende que a evolução da atuação da Contabilidade Gerencial, e do profissional da área, torna-se indispensável para a sobrevivência das empresas diante do atual cenário econômico de competitividade, assim como fundamental para agregar valor para a organização, quebrando paradigmas do não inter-relacionamento da Contabilidade gerencial, com a área de operações e com a área financeira da empresa, atuando com visão sistêmica e adotando uma dimensão estratégica para possibilitar, também, o fornecimento de informações de caráter estratégico e estrutural à alta direção.

1.4 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral deste estudo é verificar a importância da Contabilidade Gerencial e a sua contribuição no processo de tomada de decisão e na formação de valor para a empresa HS Transportes.

1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

A seguir são apresentados os objetivos específicos que compõem este estudo:

- a) compreender a evolução, a abrangência e a importância da Contabilidade Gerencial atual nas empresas;
- b) identificar a evolução e a mudança do perfil do Contador Gerencial;
- c) analisar na empresa HS Transporte a contribuição da Contabilidade Gerencial na formação de valor para a empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem por objetivo apresentar os principais conceitos teóricos necessários ao desenvolvimento deste estudo. Inicia-se com a descrição do atual contexto empresarial competitivo que as empresas estão inseridas, a importância e abrangência da Contabilidade Gerencial comparando-se com a Contabilidade Financeira. O referencial teórico segue com a abordagem do profissional Contador Gerencial, a contabilidade por responsabilidade e modelo de gestão e mensuração. A importância dos sistemas de informação, a Contabilidade Gerencial e criação de valor, a perspectiva estratégica da Contabilidade Gerencial, são os temas que fecham este referencial teórico. Estes tópicos abordados são pertinentes ao estudo de caso apresentado.

2.1 AMBIENTE COMPETITIVO

A gestão empresarial vem sofrendo significativas modificações no últimos anos, em função das mudanças cada vez mais intensas e mais rápidas do ambiente competitivo, que tem passado de estável a turbulento, aumentando o grau de dinamismo, complexidade e incerteza no campo empresarial. Conforme Catelli (1999, p. 29), “O ambiente internacional em seus diversos aspectos vem-se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por mudanças profundas, e como não poderia deixar de acontecer, os processos de mudança têm impactado na economia brasileira e as empresas de forma geral”, o mesmo autor segue reafirmando que “Nesse intenso movimento de mudanças, o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores passam a trabalhar como novos modelos de decisão”.

As empresas necessitam de uma abordagem “holística” para fazer face a seus desafios, devendo implementar metodologias/tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial, como na organização, no modelo de gestão, no sistema de gestão, no sistema de informação, nos processos operacionais e fundamentalmente fomentar a competência das pessoas e estimulá-las ao atingimento dos objetivos da empresa.

Por encontrar-se estreitamente vinculada ao ambiente que circunda as organizações, a contabilidade reage às suas mudanças e busca dar as respostas adequadas às demandas de informação requeridas pelos dirigentes, para garantir a sobrevivência e o desenvolvimento das mesmas. Os modelos e procedimentos utilizados na contabilidade gerencial tradicional já não dão estas respostas, devendo a mesma adotar uma dimensão estratégica para possibilitar, também, o fornecimento de informações de caráter estratégico e estrutural à alta direção. Para tanto faz-se necessário que a informação contábil de ênfase aos fatores críticos de sucesso, incorporando às informações financeiras tradicionais, informações de caráter não financeiro.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial nos últimos nos se apresenta como uma ferramenta de gestão primordial para as organizações. Este capítulo busca referenciar a Contabilidade Gerencial comparada a Contabilidade Financeira, a evolução, abrangência, e tópicos relevantes tratados pela Contabilidade Gerencial. O perfil do profissional Contador Gerencial também é abordado por este capítulo.

2.2.1 Contabilidade Gerencial x Contabilidade Financeira

A contabilidade Financeira é a contabilidade obrigatória para as entidades para fins societários e tributários. Em razão de sua obrigatoriedade, a Contabilidade Financeira é regulada por órgãos governamentais e normatizada por entidades de classe. No Brasil, a estrutura contábil e os critérios de avaliação constam da Lei 6.404/76, a legislação das sociedades por Ações, mas que foi estendida para todos os tipos de sociedades. Essa legislação foi adaptada recentemente para abrigar as Normas Internacionais de Contabilidade pelas alterações promovidas pela lei 11.638/2007 e 11.941/2009 (PADOVEZE, 2010).

Para Atkinson *et al.* (2000, p. 37), “[...] a Contabilidade Financeira lida com a elaboração e a comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigidas a públicos externos: acionistas, credores (bancos, financeiras e fornecedores), entidades reguladoras e autoridades governamentais tributárias.”

Padoveze (2010, p. 13) destaca que “para garantir um padrão de uniformidade das informações contábeis para os usuários externos, a Contabilidade Financeira é regida por Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA), e que representam a base da teoria contábil para a Contabilidade Financeira.”

O usuário externo precisa ter a segurança de que os relatórios foram preparados de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, reforçando a comparabilidade, ajudando na redução de fraude e a falsa informação ao mercado. A Contabilidade Financeira preocupa-se sobre tudo com a elaboração dos demonstrativos contábeis obrigatórios e que atendam aos usuários externos, sem a preocupação de maiores detalhamentos além das exigidas por normas como a lei das S.A., Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), ou Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibracon) (PADOVEZE, 2010).

Segundo Padoveze (2010, p. 14), podemos resumir a Contabilidade Financeira ou Tradicional nos seguintes pontos:

- ✓ Vinculada aos princípios contábeis geralmente aceitos;
- ✓ Contabilidade utilizada para fins fiscais;
- ✓ Contabilidade utilizada para fins societários e regulatórios (Lei das S.A., CVM, legislação comercial);
- ✓ Base de escrituração de dados passados, valor histórico;
- ✓ Controle a posteriori;
- ✓ Mensuração em moeda corrente do país.

A Contabilidade Financeira, presa aos princípios contábeis, tem sido objeto de muita crítica, uma vez que nem todos os princípios são necessariamente vistos como os mais corretos a nível conceitual (princípio o custos histórico, princípio da realização da receita etc). Nesse sentido, a Contabilidade Financeira, apesar de cumprir o su papel regulamentar, às vezes é tida como fraca conceitualmente, para fins de gerencialmente empresarial, e até indutora de erros na gestão empresarial (PADOVEZE, 2010).

Ao contrário da contabilidade financeira que fornece informações para usuários externos, como investidores, governo e bancos, a contabilidade gerencial vem a atender aos usuários internos de uma empresa e se preocupa especificamente com a forma como informações sobre custos e outras informações

financeiras e não-financeiras que devem ser usadas para o planejamento, controle e tomadas de decisão (HANSEN; MOWEN, 2001).

A contabilidade gerencial foi definida pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos. (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 67).

Para Warren, Reeve e Fess (2003, p. 3), “[...] as informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas”.

Os relatórios gerenciais não precisam ser preparados conforme os princípios fundamentais de contabilidade e devem fornecer medidas objetivas de operações passadas e estimativas subjetivas de futuras decisões. Podem ser preparados periodicamente, junto com a contabilidade financeira, ou à medida que a administração precisar de informações (WARREN; REEVE; FESS, 2003).

No Quadro 1, Padoveze (2010, p. 15) retrata a comparação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira.

Quadro 1 - Comparação entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivos dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos.	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balanço patrimonial, demonstração dos resultados, demonstração dos fluxos de caixa 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 mensal.	Quando necessário pela administração.
Custos ou valores utilizados	Primariamente históricos (passados).	Históricos e esperados (previstos).
Bases da 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 determinadas pela administração.
Característica da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica.	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 do fato).

Fonte: Padoveze (2010, p. 15).

Os métodos da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos por diferentes propósitos e diferentes usuários das informações financeiras (PADOVEZE, 2010).

2.2.2 Evolução da Contabilidade Gerencial

Durante muitas décadas os contadores concentraram cada vez mais esforços para garantir que as exigências da contabilidade financeira fossem atendidas e os seus relatórios fossem apresentados em tempo, para atender as pressões exercidas sobre as companhias pelos mercados de capital, pelos credores, pelos organismos reguladores e pelo imposto de renda.

As duas últimas décadas foram um período de enorme estímulo e mudança no cenário dos negócios. A competição em muitas indústrias tornou-se universal, e acelerou-se o ritmo da inovação em produtos e serviços. Foram um período de drásticas mudanças para muitas empresas e seus empregados, e precisaram ser feitas grandes mudanças no modo de administrar as organizações e de executar o trabalho. Essas mudanças são tão grandes que alguns observadores vêem-nas como uma segunda revolução industrial (GARRISON; NORREN, 2001).

Segundo Padoveze (2010, p. 17), a partir da década de 80 “[...] a Contabilidade Gerencial reforça o propósito de atender todos os usuários internos da organização com as informações econômicas e quantitativas para a tomada de decisão, avaliação dos resultados empresariais e desempenho dos gestores, em todas as etapas do processo de gestão”.

Conforme Frezatti *et al.* (2009, p. 17), em 1998, a International Federation of Accountants, IFA, emitiu o pronunciamento no qual os possíveis estágios da Contabilidade Gerencial das organizações levam em conta a presença de alguns artefatos. Os estágios identificados são:

- a) Estágio 1: Antes de 1950, o foco principal era a apuração dos custos e controle financeiro por meio do orçamento. Nesse estágio, o orçamento, previsões e controle de processos eram as atividades evidenciadas. Não significa dizer que a contabilidade gerencial não existia antes disso. Pelo contrário, existem evidências da existência de artefatos séculos atrás voltados ao gerenciamento das atividades.
- b) Estágio 2: Observa-se um destaque significativo no suprimento de informações através de tecnologias, ênfase na análise do processo decisório e contabilidade por responsabilidade.
- c) Estágio 3: Atenção dada aos projetos de redução de desperdício e gestão de custos. A etapa de estruturação dos projetos de qualidade,

de normatização, foi uma etapa relevante percorrida numa época em que o crescimento dos negócios globalizados demandava redução de custos.

- d) Estágio 4: A criação de valor tornou-se atração principal nesse estágio, enquanto utilizando drivers que relacionam clientes, acionistas e inovação organizacional. O foco não criação de valor é um estágio que proporciona alternativa direcionada para o resultado de longo prazo, com a demanda de definição de indicadores (métricas) que permitam o monitoramento de desempenho múltiplo.

Esses estágios são aproximações no sentido de que foram definidos normativamente a partir de artefatos considerados relevantes para os pesquisadores (FREZATTI *et al.*, 2009).

2.2.3 Abrangência e posição da Contabilidade Gerencial na Organizações

A definição de Contabilidade Gerencial pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*), como:

O processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos. (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 67).

Conforme Atkinson *et al.* (2000, p. 67), cada expressão utilizada na definição do Instituto de Contares Gerenciais pode ser esclarecida e reflete a abrangência da Contabilidade Gerencial:

- d) Identificação: Reconhecimento e avaliação de transações empresariais e outros eventos econômicos para ação contábil apropriada.
- e) Mensuração: Quantificação, incluindo estimativas, transações empresariais ou outros eventos econômicos que têm ocorrido ou previsões dos que podem acontecer.
- f) Acumulação: Delineação de abordagens disciplinadas e consistentes para registrar e classificar transações empresariais apropriadas e outros eventos econômicos.

- g) Análise: Determinação das razões para reportar a atividade e sua relação com outros eventos econômicos e circunstanciais.
- h) Preparação e Interpretação: Coordenação e planejamento de dados contábeis, provendo informações apresentadas logicamente, o que inclui, se apropriado, as conclusões referentes a esses dados.
- i) Comunicação: Informação pertinente para a administração e outros para usos internos e externos.
- j) Planejamento: Quantificação e interpretação dos efeitos de transações planejadas e outros eventos econômicos na empresa; inclui aspectos estratégicos, táticos e operacionais e requer que o contador forneça informações quantitativas, históricas e prospectivas para facilitá-la; isso inclui, também, participação no desenvolvimento do sistema de planejamento, estabelecendo metas alcançáveis e escolhendo meios apropriados de monitorar o progresso em direção às metas.
- k) Avaliação: Julgamento das implicações de eventos históricos e esperados e ajuda na escolha do curso ótimo de ação, inclui a tradução de dados em tendências e relações: comunicação das conclusões derivadas, efetivamente e prontamente, das análises.
- l) Controle: Assegurar a integridade da informação financeira relativa às atividades e aos recursos da empresa; monitoramento e medição do desempenho e indução a qualquer ação corretiva exigida para retornar a atividade a seu curso intencional; fornecimento de informações aos executivos que operam em áreas funcionais que possam usá-las para alcançarem o desempenho desejável.

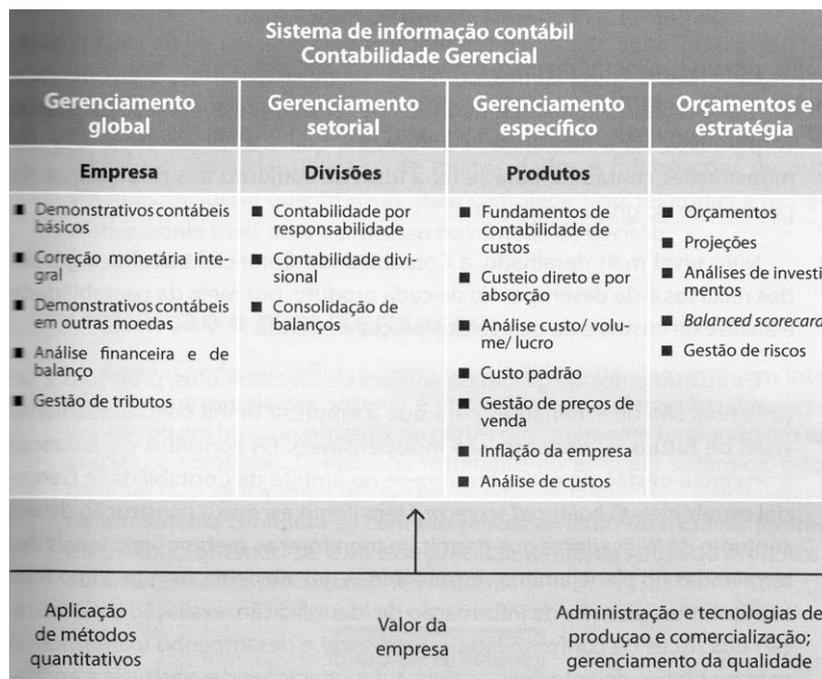
Tendo em vista que uma organização é estruturada de forma hierárquica a Contabilidade Gerencial de suprir, por meio do sistema de informação contábil gerencial, todas as áreas da companhia em todas as etapas do processo de gestão. Dentro desse fundamento, a Contabilidade Gerencial deverá atender a todos os segmentos hierárquicos da empresa, e isso se reflete na forma de utilização da informação contábil. Assim, teremos um bloco de informações que suprirão a alta administração da companhia, que denominamos de gerenciamento contábil global, objetivando canalizar informações que sejam apresentadas de forma sintética, em grandes agregados, com finalidade de controlar e planejar a empresa dentro de uma visão de conjunto.

Teremos um segundo bloco de informações que suprirão a média administração, ou, caso necessário, os segmentos que a empresa definiu em divisões setoriais ou linhas de produto, denominado de gerenciamento contábil setorial.

O terceiro bloco de informações para gerenciar cada um dos produtos da companhia, de forma isolada, denominado de gerenciamento contábil específico, em nível operacional.

Para esses segmentos, serão trabalhadas informações para planejamento estratégico e orçamentário, já que um dos grandes fundamentos da Contabilidade Gerencial é seu enfoque para o futuro. Assim, área fundamental do sistema de informação contábil são os orçamentos e a gestão estratégica (PADOVEZE, 2010).

Figura 1 - Esquema e abrangência da Contabilidade Gerencial



Fonte: Padoveze (2010, p. 19).

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 45), a contabilidade gerencial participa de várias funções organizacionais diferentes como:

- m) Controle Operacional: Fornece informação (feedback) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.

- n) Custeio do produto e do cliente: Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
- o) Controle administrativo: Fornece informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
- p) Controle estratégico: Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condição de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Para Padoveze (2010, p. 28), o cumprimento da missão das entidades empresarias está fundamentado no conceito de criação de valor, associando dentro do mesmo escopo o processo de informação gerado pela contabilidade para que as entidades possam cumprir adequadamente sua missão.

Frezzatti *et al.* (2009, p. 12) colocam que se as informações são necessárias ao processo decisório, dependendo do tipo de agente, elas podem ter características distintas e específicas. Os mesmos autores esclarecem que mesmo em trabalhos desenvolvidos por pesquisadores da área, é importante não misturar o campo de abrangência dos termos como Contabilidade Gerencial, Controladoria, sistema de informações gerenciais e controle gerencial, mas que ambos estão inter-relacionados mas com objetivos diferentes.

- q) Controladoria: é o órgão ou área da empresa cuja a missão consiste em zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas. Compreende a disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações, por meio da Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira.
- r) O Controle Gerencial: é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos.
- s) A Contabilidade Gerencial: o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem o gestores a atingir objetivos organizacionais.
- t) A Contabilidade Financeira: tem por objetivo dar informações sobre a posição financeira, os resultados e as mudanças na posição financeira de uma empresa que sejam úteis a um grande número de usuários em suas tomadas de decisões.

- u) O Sistema de informações gerenciais: É o conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que integram para produzir e comunicar informações para gestão.

Para Frezatti *et al.* (2009, p. 14), "[...] a Contabilidade Gerencial é parte relevante dos recursos necessários na disponibilização de informações para que o controle gerencial seja desenvolvido na organização". Otley (1994¹ *apud* FREZATTI, 2009, p. 14), citando Anthony, considera que a Contabilidade Gerencial é a principal ferramenta do controle gerencial. Desta maneira, quando se fala da controladoria, como órgão da empresa, deveria ser responsável tanto pela contabilidade gerencial quanto pela contabilidade financeira, operacionalizando a entrega dos produtos tanto para o público interno como o externo à organização.

Na relação controladoria e contabilidade gerencial Padoveze (2010, p. 27) reforça que:

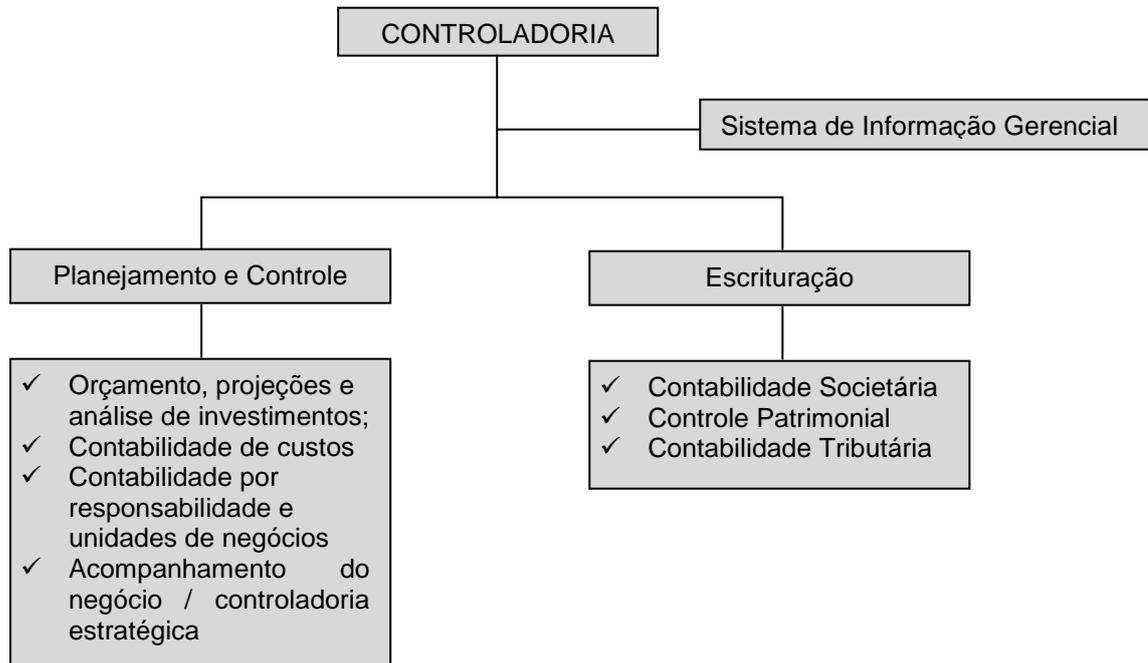
Na literatura contábil norte-americana os instrumentos de controladoria são apresentados dentro do escopo da Contabilidade Gerencial. Podemos afirmar então que a controladoria é o setor dentro da empresa que, com sua estrutura organizacional, deve efetivar o conjunto da contabilidade dentro da empresa nos seus aspectos legais e gerenciais.

A responsabilidade da controladoria sobre o sistema de informação gerencial da empresa consiste, basicamente, num processo de monitoramento de todas as informações que são utilizadas pelos gestores, em todos os níveis hierárquicos, para garantir a consistência dos dados com as políticas da empresa e com as informações do sistema de informação contábil. O *controller* ou o contador gerencial responsável pelo conjunto completo da efetivação da ciência contábil na empresa deve ter em mente que todos os sistemas devem ser integrados para obter o melhor desempenho dos sistemas e da sua função (PADOVEZE, 2010).

Na Figura 2, Padoveze (2010, p. 27) indica uma estrutura organizacional a partir da abordagem da controladoria.

¹ OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Review*, v. 5, p. 289-299, 1994.

Figura 2 - Estrutura da Controladoria/Contabilidade Gerencial



Fonte: Adaptado de Padoveze (2010, p. 27).

Segundo Warren, Reeve e Fess (2003, p. 4),

[...] em muitas empresas o *controller* é o gerente contábil. A equipe do *controller* é formada de vários contadores gerenciais. Cada contador é responsável por uma função contábil especializada, como sistema e métodos, contabilidade financeira, orçamentos e análise orçamentária, relatórios e análises especiais, impostos e contabilidade de custos.

Para Bromwich (1990² apud OTT, 2004), para atender a demanda relacionada ao ambiente interno e ao plano estratégico da empresa, “[...] a contabilidade gerencial de ve, necessariamente, desvincular-se da planta da fábrica e dirigir-se, também, às questões relacionadas com o mercado e os desafios que dele provêm, além de dar ênfase ao valor adicionado da empresa frente ao seus competidores”.

² BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 1/2, p. 27-46, 1990.

2.2.4 O Contador Gerencial

A profissão contábil tem crescido e se fortalecido e hoje a sociedade precisa da profissão para suas necessidades normais de negócios. Também as organizações governamentais e semi-governamentais procuram a profissão para consultores e assistentes em vários assuntos. O crescimento da profissão no século passado indica que ela tem de acompanhar sempre as mudanças no ambiente, manter-se atualizada, em termos de conhecimento e habilidades esperadas do profissional, e aplicar as ferramentas baseadas nas técnicas mais recentes, em oportunidades adequadas.

Considerando-se o papel que deve desempenhar a contabilidade gerencial numa organização, cabe esperar que o seu responsável se comprometa com a gestão empresarial. Na maioria das organizações este profissional é denominado Contador Gerencial ou *Controller* e começa também a ser chamado de gerente ou diretor de informação. Nessa condição, o mesmo deve integrar o grupo diretivo, desenvolvendo uma atitude positiva no apoio à decisão e na avaliação do desempenho da empresa, além de participar do processo de planejamento estratégico, gerado com base no conceito de contabilidade gerencial estratégica.

O contador gerencial deve esforçar-se para assegurar que a administração tome as melhores decisões estratégicas para o longo prazo. O desafio é propiciar informações úteis e relevantes que facilitarão encontrar as respostas certas para as questões fundamentais, em toda a empresa, com um enfoque constante sobre o que deve ser feito de imediato e mais tarde. É necessário que os contadores gerenciais ultrapassem a informação contábil para serem proativos no fornecimento, para suas equipes de administração, de dados pertinentes e oportunos sobre essas questões empresariais mais amplas.

O contador gerencial da atualidade terá de ser melhor treinado e equipado com maior conjunto de habilidades de que contadores do passado. Além de conhecimentos técnico-contábeis, terá de ter habilidades conceituais, de comunicação e de relacionamentos pessoais. Terá, também, de:

- v) Adotar uma perspectiva global da estratégia e do futuro da empresa;
- w) Desenvolver sólido entendimento dos negócios e processos da empresa;
- x) Ter boas habilidades técnicas e conceituais;
- y) Desenvolver eficientes habilidades interpessoais e de comunicação;

- z) Ser capaz de dominar o poder da tecnologia da informação na contabilidade gerencial;
- aa) Melhorar constantemente seus conhecimentos, mantendo-se a par do desenvolvimento, não somente de sua área de trabalho, mas também de outras áreas com ela relacionadas;
- bb) Participar de programas de educação profissional continuada, comparecendo a seminários e conferências sobre assuntos relacionados com Contabilidade Gerencial.

Em relação a comunicação e relacionamento pessoal, Atkinson *et al.* (2000, p. 63) destacam que “[...] os contadores gerenciais devem entender e se antecipar às reações dos indivíduos, em relação às informações e às medidas”. Medidas tomadas quando o sistema de Contabilidade Gerencial for elaborado, instalado e posto em funcionamento (ATKINSON *et al.*, 2000).

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2003, p. 5), “[...] a experiência em Contabilidade Gerencial é, muitas vezes, uma base excelente de treinamento para posições de gerente sênior”. Os mesmos autores citam uma pesquisa que revela que 21% das posições de diretor-executivo das mil maiores empresas dos Estados Unidos são de profissionais que iniciaram na área contábil. A área da Contabilidade Gerencial se relaciona com áreas e gestores de todas as fases operacionais da empresa (WARREN; REEVE; FESS, 2003).

O IMA nos Estados Unidos desenvolveu um código de ética muito útil para os Profissionais da Contabilidade Gerencial e Administração Financeira (Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management) que aborda duas partes: a primeira traça as linhas gerais do comportamento ético. Resumidamente, o contador gerencial tem responsabilidade ética em quatro áreas gerenciais: manter alto nível de competência profissional, tratar assuntos delicados confidencialmente, manter a integridade pessoal, e ser objetivo em todos os demonstrativos. A segunda parte dá as diretrizes referentes ao que deve ser feito se alguém encontrar provas de má conduta ética dentro de uma organização (GARRISON, NOREEN, 2001).

2.2.5 Contabilidade por Responsabilidade

Para Warren, Reeve e Fess (2003, p.268), “Um negócio centralizado é aquele em que todas as decisões de planejamento e de operações são tomadas pela alta administração.”

Uma organização altamente centralizada, em que os gerentes dos níveis mais baixos têm pouca liberdade na tomada decisões por não existir um maior detalhamento das informações (GARRISON, NORREN, 2001).

A ideia central da contabilidade por responsabilidade é atribuir para gestores dentro da organização a responsabilidade pela condução operacional de um determinado segmento de negócio e por seus resultados econômicos. Caracteriza-se a contabilidade por responsabilidade quando o sistema de informação contábil gerencial permite identificar os elementos patrimoniais e os resultados de partes da empresa, associando cada parte a um gestor responsável, que terá a responsabilidade de prestar contas dos elementos patrimoniais e de resultados junto à administração central da empresa. A contabilidade por responsabilidade é também denominada de contabilidade divisional, ou também conhecida como a contabilidade por unidades de negócio (PADOVEZE, 2010).

Warren, Reeve e Fess (2003, p. 268) reforçam que “[...] a iniciativa de organizar um negócio em divisões ou unidades operacionais é delegar responsabilidade aos gerentes das unidades, sendo os mesmos responsáveis por planejar e controlar as operações de suas unidades”.

Conceitua-se *accountability* como a responsabilidade individual ou departamental de desempenhar certa função. É uma responsabilidade de prestação de contas pelos atos que lhe foram conferidos desempenhar. Em termos de gestão econômica, é responsabilidade do gestor o lucro das atividades de sua responsabilidade. A avaliação de desempenho do gestor deve ser feita pela Controladoria em relação aos resultados esperados das atividades sob o comando de um gestor. A avaliação de desempenho sob a ótica econômica implica, necessariamente:

- a) Separar os resultados financeiros das operações;
- b) Avaliar o resultado alcançado em relação aos investimentos existentes para operacionalizar as atividades sob a responsabilidade do gestor;

- c) Considerar na avaliação de desempenho que as condições operacionais forma totalmente atendidas (prazos, qualidade, eficiência na utilização dos recursos etc.) (PADOVEZE, 2003).

Não existe um critério de descentralização que possa ser considerado o melhor para todos os negócios. O grau adequado de descentralização depende das respectivas vantagens e desvantagens em relação às características da empresa (WARREN, REEVE, FESS, 2003).

Segundo Padoveze (2003, p. 452), em linhas gerais podemos ter a contabilidade divisional por: Unidades de negócios; Divisões, Centros de lucros; Produtos e linha de produtos; Atividades; Processos fabris e comerciais; Processos administrativos e de apoio às operações; Filiais de venda; Plantas fabris, etc.

2.2.5.1 Centros de Responsabilidades

Entende-se por centros de responsabilidade as unidades contábeis criadas para acumulação dos dados das transações e elementos patrimoniais da empresa. De modo geral, seguem a estrutura hierárquica da companhia. A base para a acumulação das informações contábeis é o conceito de custos e receitas controláveis. Os principais conceitos de centros de responsabilidade para acumulação das informações são: centros de custos, de lucros e de investimentos (PADOVEZE, 2003).

Garrison e Norren (2000, p. 387) conceituam cada centro de responsabilidade:

- a) Centro de Custo: é um segmento, área ou departamento, cujo gerente tem controle sobre os custos, mas não sobre a receita ou os recursos para investimento. São unidades contábeis de acumulação dos gastos que em geral segue a estrutura organizacional da empresa, seguindo a configuração de responsabilidades da hierarquia;
- b) Centro de Lucro: Ao contrário do centro de custo, centro de lucro é qualquer segmento do negócio cujo o gerente tem controle sobre custo e receita. O acumulo de receita pode ser de origem externa (clientes, consumidores finais) ou internas (transferência de serviços e produtos);

- c) Centro de Investimento: é qualquer segmento de um organização cujo gerente tem controle sobre custo, receita e investimentos em ativos de produção.

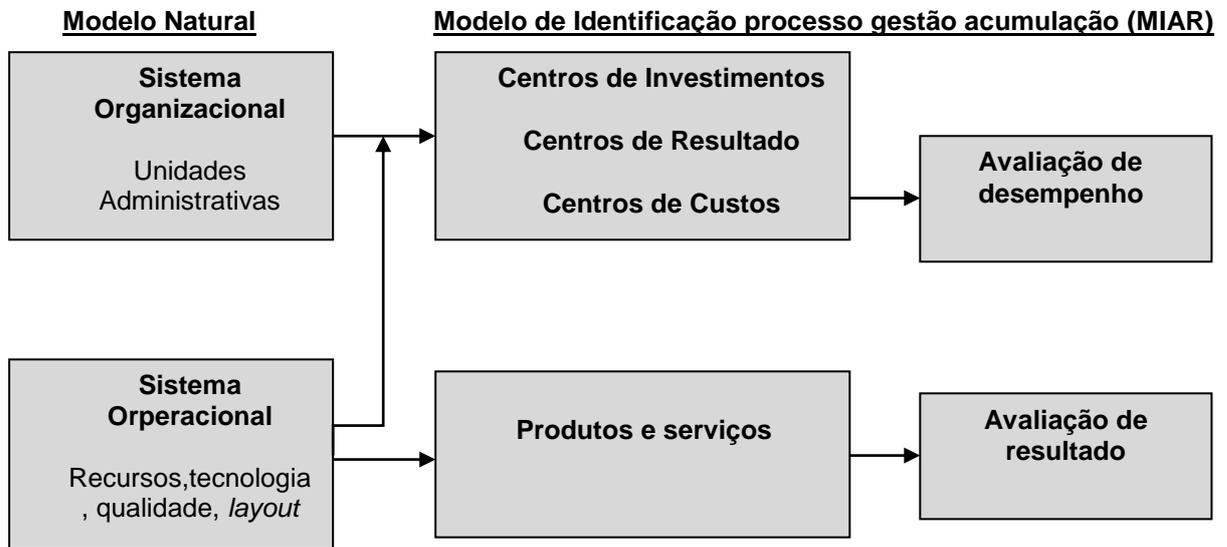
A avaliação de desempenho dos segmentos requer um espécie diferente de demonstração de resultado, uma avaliação que destaque o desempenho dos segmentos e não o desempenho da empresa como um todo (GARRISON, NORREN, 2000).

2.2.5.2 Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado – MIAR

De acordo com Catelli (1999, p. 352) “[...] o Modelo de identificação e Acumulação de Resultado (MIAR), é um conjunto coordenado de atividades que, dentro de uma estrutura lógica, identifica, coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização, compondo as características de um sistema de apuração de resultado.”

Toda a empresa possui um “modelo natural” para identificação e acumulação de recursos. Este modelo representado pela Figura 3, quando exposto, evidencia a forma como a empresa trabalha para gerir riqueza. Ele é resultado das decisões referentes ao modo de organização (sistema organizacional) e as variáveis físicas do negócio (sistema operacional).

Figura 3 - Interação entre o modelo natural e o MIAR

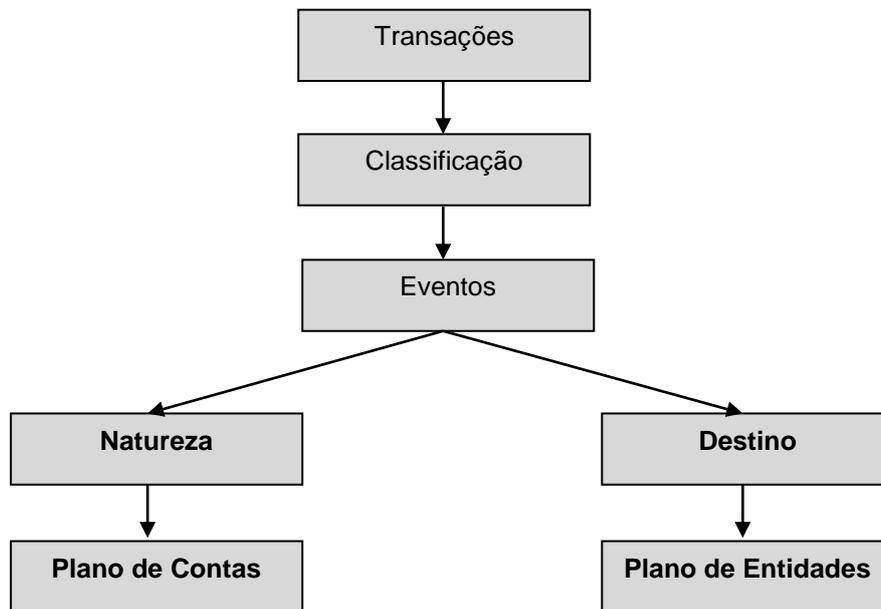


Fonte: Catelli (1999, p. 353).

A questão de identificação das transações é o ponto crítico do modelo proposto e a formação do resultado divisional. O momento do reconhecimento é apenas uma das variáveis. Na realidade, deve-se identificar a “causadora” da transação, bem como sua natureza e o objeto envolvido. Ou seja, para uma transação se manifestar, pelo menos um gestor precisa tomar uma decisão que envolva recursos econômicos da empresa em determinado instante de tempo e, então, ele deve ser responsável por esse ato e ter condições de responder sobre esse feito. Para tanto, o modelo de identificação deve ser estruturado de uma forma que consiga cumprir todo o processo anteriormente descrito. Assim, o modelo é organizado com as seguintes funções: (1) reconhecimento da transação; (2) classificação da transação; e (3) registro da transação.

A Figura 4 evidencia o fluxo de identificação das transações, que é explicado nos próximos tópicos.

Figura 4 - Identificação das transações



Fonte: Catelli (1999, p. 354).

Quando se discute o princípio da realização da receita e confrontação com os custos, está sendo abordado o momento de realização da receita para apuração de resultado. a saber, o fator temporal para a identificação e acumulação dos elementos de receitas e custos de determinada transação ocorrida em certa atividade empresarial (CATELLI, 1999).

2.2.5.3 Avaliação de desempenho – ROI (Retorno do investimento)

O resultado de um centro de lucro ou de investimento deve ser analisado sob os mesmos conceitos de análise de rentabilidade da empresa. O critério tradicional é o ROI – Return on Investment (Retorno do investimento).

O ROI relaciona o lucro obtido pela divisão com os ativos utilizados por esta. O percentual obtido é o retorno do investimento. Em uma análise de rentabilidade setorial, devemos considerar, em princípio, apenas os dados específicos de cada divisão. Em linhas gerais, os conceitos básicos são os seguintes (PADOVEZE, 2003):

- d) Como lucro, deve-se considerar o lucro operacional da divisão (centro de lucro ou de investimento);
- e) Como investimento, deve-se considerar apenas os ativos operacionais específicos da divisão, normalmente os estoques e imobilizados.

Exemplo conceitual:

	Divisão 1	Divisão 2
a. Lucro operacional	R\$ 20.000,00	R 12.500,00
b. Investimentos (ativos da divisão)	R\$ 90.000,00	R\$ 50.000,00
ROI (a/b)	22,22%	25,00%

Convém lembrar que esta é uma medida bruta de rentabilidade, totalmente válida dentro da empresa, mas que deve merecer ressalvas para comparação com unidades de negócio fora da empresa. Para esta rentabilidade deve ser descontada dos gastos fixos gerais da empresa, não alocados às divisões operacionais, assim como deve ser descontada dos impostos sobre o lucro (PADOVEZE, 2003).

2.3 A EMPRESA VISTA COMO SISTEMA

Empresa é um grupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviço, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social. (LAUZEL, 1967³ *apud* MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1993, p. 19).

As empresas podem ser consideradas entidades econômicas, tendo em vista que, para o atendimento dos propósitos para que foram constituídas, realizam atividade econômica, isto é, adquirem, consomem, produzem e distribuem bens e serviços (CATELLI, 1999).

Segundo Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 20), pode-se afirmar que a empresa é influenciada pelo meio ambiente onde está inserida e ela, por sua vez, influencia esse mesmo ambiente.

Para Bio (1985, p. 18), “[...] a empresa deve ser considerada como algo mais do que meros componentes reunidos, de forma estática, através de uma estrutura de

³ LAUZE, P. *El control de gestión: la contabilidad analítica y marginal*. Madrid: Ibérico Europea de Ediciones, 1967. Tomo I.

organização. É necessário conceituá-la como um sistema de partes estreitamente relacionadas, com fluidez dinâmica”.

2.3.1 Conceito e Características dos Sistemas

Como uma definição genérica de sistemas, Beer (1969⁴ *apud* CATELLI 1999), cita como: “qualquer coisa que consiste em partes unidas entre si”, e o mesmo autor esclarece que estas “coisas”, “podem ser apontadas como agregados de pedaços e peças: mas começam a ser entendidas somente quando as conexões entre os pedaços e peças, as interações de todo o organismo, tornam-se o objeto de estudo”.

Já para Bio (1985, p. 28) considera-se sistema “[...] um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”.

As características mais comuns dos sistemas são:

- a) Compõem-se de partes ou elementos que se relacionam de forma a construir um todo;
- b) Possuem um objetivo ou uma razão que integra e justifica a reunião de suas partes;
- c) Delimitam-se em determinado contexto, apesar da possibilidade de serem descompostas ou compostos de forma a permitir o estudo de suas interações com elementos externos ou entre elementos internos (CATELLI, 1999).

Os sistemas classificam-se em relação a sua capacidade de interação com o ambiente, bem como em relação a sua capacidade de modificar suas características por meio da realização de atividade.

Em relação a sua capacidade de interação classificam-se em:

- d) Sistemas fechados: São os que não interagem com seu ambiente, ou seja, as interações neles observadas ocorrem apenas entre as partes ou elementos que os compõem, como o que ocorre, por exemplo, com relógio, máquinas etc.;

⁴ BEER, S. *Cibernética e administração industrial*. Rio de Janeiro: Zahar, 1969.

- e) Sistemas Abertos, ao contrário, são os que interagem com seu ambiente, em relação ao qual recebem e transmitem energia. Exemplo: animais, organizações, sociedade humana etc (NAKAGAWA, 1995).
- f) Em relação a sua capacidade de modificar suas características por meio da realização de atividade, classificam-se em:
 - g) Estáticos: Não realizam atividade e, portanto, não modificam suas características ou estruturas e independem da ocorrência de eventos;
 - h) Dinâmicos: Realizam atividade e, portanto, têm suas características alteradas conforme a ocorrência de eventos. Esses eventos tanto podem decorrer de atividades realizadas internamente quanto de suas interações com seu ambiente;
 - i) Homeostáticos: Dispõem de um mecanismo que os caracteriza como estático em relação a seu ambiente externo, mas dinâmicos em relação a seu funcionamento (CATELLI, 1999).

O estudo de um objeto qualquer sob uma abordagem sistêmica requer, portanto, a delimitação de sua amplitude em determinado contexto, a identificação de seus objetivos, a caracterização de seu ambiente externo e interno, reconhecendo-se as interações entre todos esses elementos (CATELLI, 1999).

2.3.2 A Empresa Sistema Aberto e Dinâmico

Bio (1985⁵ *apud* CATELLI, 1999, p. 37) destaca que:

Uma empresa excede a 'soma' de atividades isoladas, tais como: vender, comprar, controlar pessoal, produzir, pagar e receber. Ela deve ser considerada como algo mais do que meros componentes reunidos, de forma estática, através de uma estrutura de organização. É necessário conceituá-la como um sistema de partes estreitamente relacionadas, com fluidez dinâmica.

Como sistema aberto, a empresa encontra-se permanentemente interagindo com seu ambiente. Como um sistema dinâmico, realiza uma atividade ou um

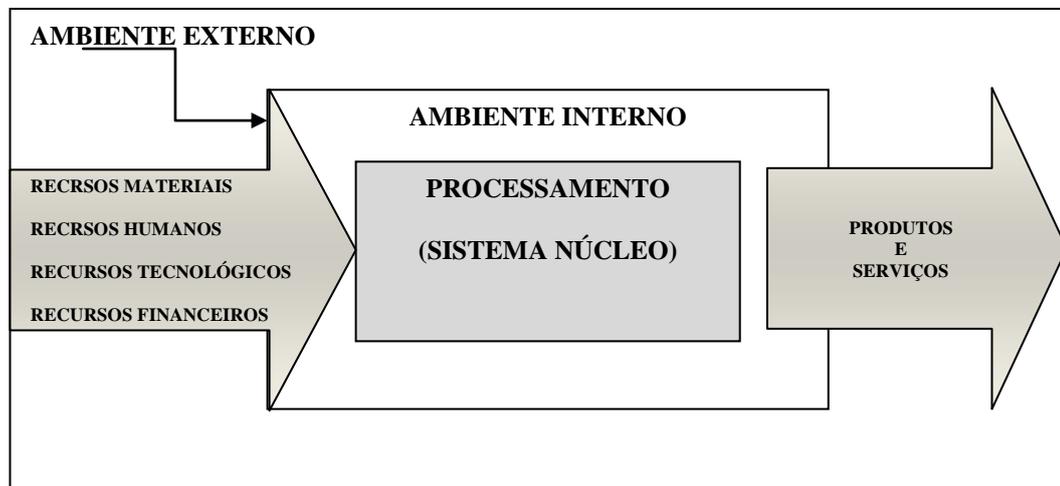
⁵ BIO, S. R. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.

conjunto de atividades, que mantém em constante mutação e requerem seja constantemente orientadas ou reorientadas para sua finalidade principal.

A empresa pode ser visualizada como um processo de transformação de recursos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos etc.) em produtos e serviços, composto de diversos processos menores, interdependentes, que são suas atividades (CATELLI, 1999).

A empresa vista como um sistema aberto, que se encontra em constante interação com todos seus ambientes pode ser visualizada através da Figura 5.

Figura 5 - A empresa como sistema aberto



Fonte: Nakagawa (1995, p. 24).

Os sistemas abertos absorvem “*inputs*”, os quais são introduzidos no sistema, e, após transformados, traduzem-se por “*outputs*”. Esses “*inputs*”, para a empresa, são os recursos econômicos, de cujo processamento resultam bens e serviços para atenderem ao mercado. Entre os “*inputs*” e “*outputs*” há agregação de valor, devendo o valor dos “*outputs*” ser superior ao valor dos “*inputs*”, para que a empresa possa dessa forma garantir a sua continuidade.

Uma característica fundamental de um sistema é a existência de um objetivo a ser alcançado. O próprio conceito de sistema envolve a idéia de partes que interagem para alcançar um objetivo comum. São vários os objetivos de uma empresa, que poderiam ser classificados por hierarquia de importância e

temporaneidade. O objetivo fundamental, isto é, o mais importante e permanente, é sua missão (MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1993).

Segundo Padoveze (2003, p. 13), “Toda empresa tem uma missão em relação à sociedade e a missão das empresas corresponde aos seus objetivos permanentes, que consistem em otimizar a satisfação das necessidades humanas”.

Já Guerreiro (1989⁶ *apud* CATELLI, 1999, p. 50) complementa afirmando que:

Um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de uma existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, e assume um caráter permanente: é a sua missão.

Portanto, entende-se que a missão da empresa, que se refere à razão de sua existência, caracteriza-se como o elemento que orienta e integra suas partes (subsistemas), constituindo-se num objetivo permanente e fundamental para sua atuação.

Os objetivos empresariais são destacados como econômicos e sociais. Os primeiros, voltados à maximização da eficiência do seu processo global de conversão de recursos; os segundos, decorrentes da interação dos objetivos de cada participante nas atividades empresariais. Entende-se como objetivo econômico o crescimento da riqueza através da otimização dos resultados econômicos, já do ponto de vista social é indiscutível que se espera da empresa: emprego, renda, desenvolvimento social, uso eficiente de recursos naturais, respeito às leis e normas sociais, tributárias, ecológicas, humanitárias etc. (CATELLI, 1999).

Para Padoveze (2003, p. 17), “[...] podemos dizer que todo sistema é composto de partes, quais sejam, seus subsistemas. O sistema empresa é um dos mais complexos e a sua divisão em subsistemas pode ser enfocada de várias maneiras”.

⁶ GUERREIRO, R. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

Guerreiro (1989⁷ *apud* CATELLI, 1999, p. 55) identifica seis subsistemas componentes do sistema empresa, que interagem no sentido do cumprimento de sua missão. Esses subsistemas são:

- ✓ **Subsistema Institucional:** É a matriz dos demais subsistemas da empresa e compreende a definição da missão da empresa e as convicções de seus empreendedores traduzidas de suas crenças e valores especificamente relacionados à forma de administrá-la, ou seja, o modelo de gestão adotado;
- ✓ **Subsistema Físico:** Compreende as instalações físicas e equipamentos do sistema empresa. É importante ressaltar que é no sistema físico-operacional que as transações são executadas e os eventos econômicos acontecem;
- ✓ **Subsistema Social:** Refere-se ao conjunto dos elementos humanos na organização, bem como às características próprias dos indivíduos, tais como: necessidades, criatividade, objetivos pessoais, motivação, liderança etc;
- ✓ **Subsistema Organizacional:** Refere-se à organização formal da empresa, ou seja, à forma como são agrupadas suas diversas atividades em departamentos, aos níveis hierárquicos e definições de responsabilidades;
- ✓ **Subsistema de Gestão:** Nele se encontram o processo de gestão e as atividades de planejamento, execução e controle das atividades empresariais, para que a empresa alcance seus propósitos;
- ✓ **Subsistema de Informação:** É constituído de atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias à execução e gestão das atividades da empresa, incluindo informações ambientais, operacionais e econômico-financeiras.

⁷ GUERREIRO, R. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

2.3.3 Modelo de Gestão

Para Nakagawa (1993, p. 37), “[...] o modelo tem como objetivo facilitar a compreensão das relações que ocorrem com os elementos de um sistema, processo ou eventos do mundo real”.

Lachman (1960⁸ *apud* NAKAGAWA, 1993, p. 37) destaca que o uso de um modelo traz as seguintes vantagens:

- a) Aparece sob a forma de representação gráfica;
- b) Ajuda a identificar várias interpretações sobre as relações entre seus elementos;
- c) Serve como base para regras de referências;
- d) Facilita a visualização do sistema.

Conforme Padoveze (2003, p. 26):

Modelo de gestão é produto do Subsistema Institucional e pode ser definido como o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia.

O mesmo autor menciona que o modelo de gestão ideal deve ser estruturado considerando os seguintes aspectos:

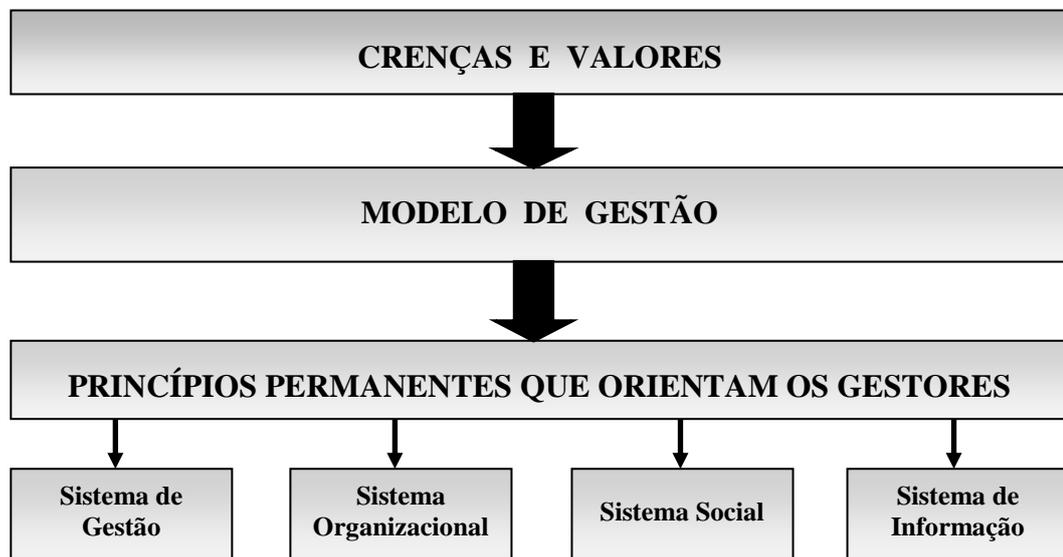
- a) O processo de gestão do sistema empresa: Planejamento, execução e controle;
- b) A avaliação de desempenho das áreas e dos gestores: Responsabilidade pelos resultados das áreas de suas responsabilidades;
- c) O processo decisório: Centralização ou descentralização;
- d) O comportamento dos gestores: Motivação – empreendedores.

Toda empresa possui um modelo de gestão, que se constitui de um conjunto de crenças e valores sobre a maneira de administrá-la. O modelo de gestão é fortemente influenciado pelas crenças e valores dos principais executivos da empresa,

⁸ LACHMAN, R. The model in theory construction. *Psychological Review*, v. 67, n. 2, p. 113-129, 1960.

principalmente de seus proprietários e da alta administração (CATELLI, 1999). A Figura 6 representa graficamente uma visão sistêmica de modelo de gestão.

Figura 6 - Visão sistêmica do modelo de gestão



Fonte: Catelli (1999, p. 112).

Segundo Guerreiro (1989⁹ *apud* CATELLI, 1999, p. 112), um modelo de gestão tem os seguintes objetivos:

- a) Assegurar a redução de risco do empreendimento no cumprimento da missão e a garantia de que a empresa estará sempre buscando o melhor em todos os sentidos;
- b) Assegurar o estabelecimento de uma estrutura de operação adequada que possibilite o suporte requerido a suas atividades;
- c) Assegurar a orientação geral dos esforços por meio de um estilo e de uma filosofia de trabalho que criem atitudes construtivas;
- d) Assegurar a adoção de clima motivador e o engajamento de todos, principalmente dos gestores, em torno dos objetivos da empresa e de suas atividades;
- e) Assegurar a aferição de que a empresa está cumprindo sua missão ou não, se em relação aos produtos, recursos e esforços, estes estão

⁹ GUERREIRO, R. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

sendo executados de acordo com o planejamento, se houve a correção exigida;

- f) Assegurar o monitoramento de que a empresa está cumprindo sua missão, se quanto aos produtos, recursos e esforços sua execução está ocorrendo de acordo com o planejado e, existindo desvios, a devida correção.

A gestão empresarial é segmentada em três aspectos: o operacional, o econômico e o financeiro. O primeiro diz respeito à qualidade, quantidade e cumprimento de prazo, denominado de operacional. O segundo, os valores econômicos, são os recursos consumidos e os produtos e serviços gerados. Já o terceiro, o aspecto financeiro, envolve os pagamentos e recebimentos relativos às operações (PADOVEZE, 2003).

2.3.4 Processo de Gestão

O processo de gestão também denominado de processo decisório, compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades. Por processo entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação das entradas do sistema nas saídas objetivas pelo mesmo sistema (PADOVEZE, 2003).

Ressalta Catelli (1999, p. 58) que “[...] o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessários para sua continuidade”.

O mesmo autor afirma que o processo de gestão deve:

- a) Ser estruturado com base na lógica do processo decisório (identificação, avaliação e escolha de alternativas);
- b) Contemplar, analiticamente, as fases de planejamento, execução e controle das atividades da empresa;
- c) Ser suportado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que ocorrem em cada uma dessas fases.

O processo decisório ocorre tanto a nível global, ou seja, da empresa como um todo, quanto nas diversas áreas das quais a empresa é composta. Conforme

mencionado anteriormente, os estados ou etapas do processo decisório se dividem em três:

Planejamento:

Estratégico: É a etapa inicial do processo de gestão, onde a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica de futuro;

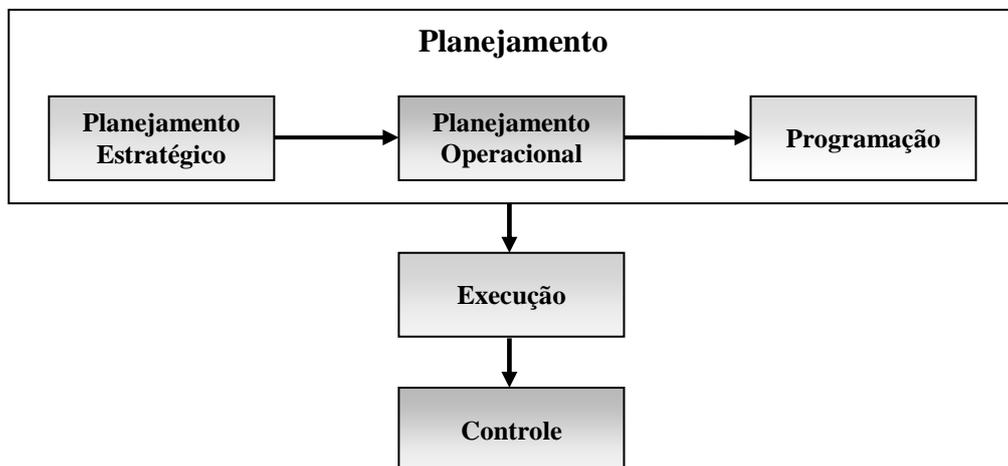
Operacional: Define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional;

Execução: É exatamente nesta fase que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas. Nessa etapa, procura-se alcançar os objetivos e metas estabelecidos na etapa do planejamento;

Controle: Visa assegurar, por meio da correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados (MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1993).

Na Figura 7, pode-se visualizar todo o conjunto do processo de gestão.

Figura 7 - Processo de gestão



Fonte: Padoveze (2003, p. 27).

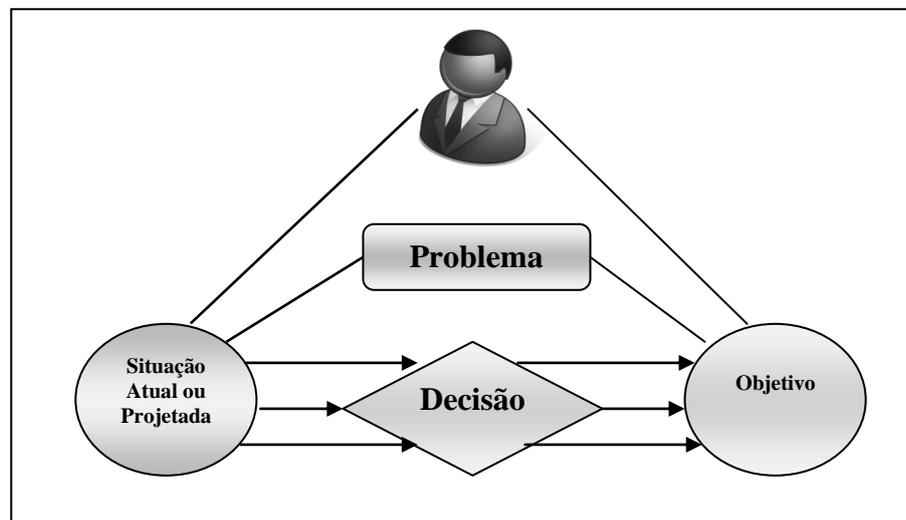
2.3.5 O Processo de Tomada de Decisão

Segundo Padoveze (2003, p. 30), “[...] todo o processo de gestão é caracterizado pela necessidade de tomada de decisões, que também é um

processo, pois consiste numa série de procedimentos, que culminam com a tomada de decisão”.

Coloca-se essencialmente o ser humano (gestor(es)) como o sujeito ou sujeitos que enfocam o problema, que captam ou projetam a situação, que estabelecem os objetivos, concebem e avaliam os cursos de ação alternativos e que tomam a decisão. Os elementos do processo de tomada de decisão são representados na Figura 8.

Figura 8 - Elementos do processo de tomada de decisão



Fonte: Padoveze (2003, p. 30).

Conforme Beuren (1998¹⁰ *apud* PADOVEZE, 2003, p. 31), “[...] um modelo representa ou descreve os elementos de um processo ou de uma situação e as interações existentes entre eles”. Segue o autor complementando: “Caracteriza-se como uma importante ferramenta para conceber algo e representar, simular ou idealizar essa realidade por meio de objetos, fluxos, idéias, pois ele sumariza os efeitos e relacionamentos mais relevantes de determinada situação ou problema específico”.

O modelo decisão deve ser significativo para o tomador de decisão e atender ao seu processo lógico e específico para cada problema a ser resolvido. Para

¹⁰ BEUREN, I. M. *Gerenciamento da informação*. São Paulo: Atlas, 1998.

complementar o processo decisório, um modelo de decisão deve ter incorporado um modelo de informação e um de mensuração.

O modelo de informação tem como característica básica apresentar a resultante do processo decisório de forma compreensível para o decisor na implementação do curso de ação escolhido.

O modelo de mensuração é o principal elemento que fundamenta a decisão da escolha de um curso de ação após avaliação das diversas alternativas levantadas.

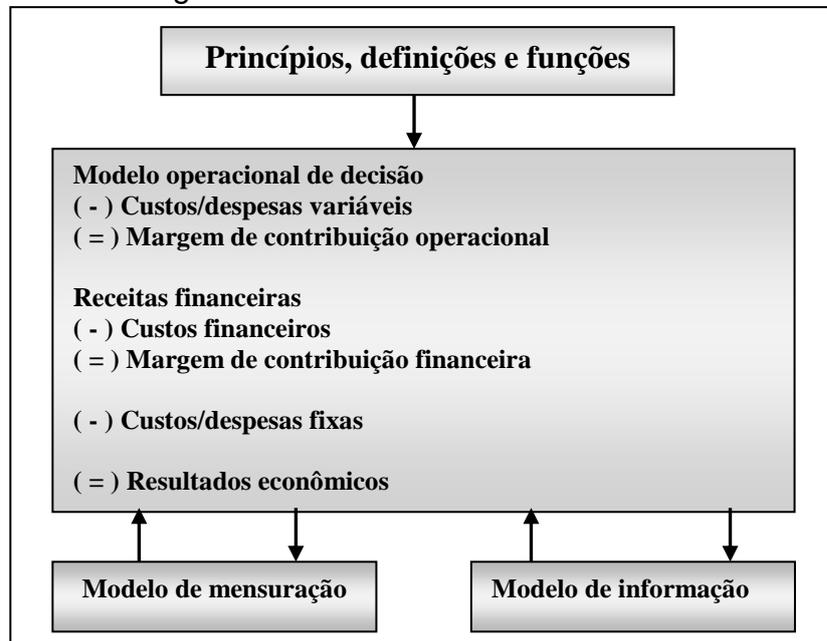
Como exemplos de modelo de mensuração, informação e decisão mais comuns adotados pela contabilidade e controladoria são: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Fluxo de caixa e Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos (Modelos de informações agregados), Modelo de Margem de Contribuição (Modelo de decisão de Resultados de Eventos), Modelo de análise de rentabilidade de produtos e Métodos de Custeio (Modelo de decisão específicos), Modelos de comprar ou fabricar (Modelo de decisão para estudos detalhados) (PADOVEZE, 2003).

Almeida (1996,¹¹ p. 79 *apud* CATELLI, 1999, p. 122) define um modelo conceitual de decisão aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica, como: "Um conjunto de princípios, definições e funções que têm por objetivo apoiar o gestor na escolha da melhor alternativa de ação; pela representação ideal do resultado econômico de um dado evento/transação que otimize o resultado global da empresa".

A Figura 9 apresenta um modelo conceitual de decisão de Almeida, que é formado com base nos princípios, definições e funções e tem sua lógica definida pela equação de resultado econômico, que é sustentada pelos modelos de mensuração e de informação.

¹¹ ALMEIDA, L. Brito. *Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

Figura 9 - Modelo conceitual de decisão



Fonte: Adaptado de Almeida (1996,¹² p. 82 *apud* CATELLI, 1999, p. 123).

Catelli (1999, p. 123) ressalta a importância de se estabelecer um modelo único: “o modelo, sendo único para todas as atividades da empresa, garante a consistência em todas as decisões tomadas por cada gestor no sentido de contribuir para a otimização do resultado econômico e do cumprimento da missão, visto que é um:

- a) Modelo voltado para fornecer informações quanto ao resultado econômico, mensurado da forma mais correta possível, sobre as diversas alternativas de ação, leva o gestor a identificar todas as variáveis relevantes para o processo de tomada de decisão, assim como a elaborar as melhores alternativas para alcançar o resultado planejado;
- b) Modelo voltado para a otimização dos resultados faz com que os gestores tomem decisões conforme um plano previamente concebido,

¹² ALMEIDA, L. Brito. *Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

pelo qual são integrados e coordenados, em benefício de toda a empresa, os interesses conflitantes das diversas áreas;

- c) Modelo voltado para a otimização dos resultados permite a aplicação dos conceitos de eficiência e de eficácia.

O conceito de otimização busca minimizar os conflitos entre os diversos gestores, em razão de estes estarem voltados para os interesses sob sua responsabilidade, muitas vezes, em detrimento dos interesses de outras áreas (CATELLI, 2009).

2.3.6 Definições de Eficácia e Eficiência

A empresa como um sistema aberto tira recursos do ambiente, processa-os e devolve-os transformados ao ambiente onde se insere. Dentro deste enfoque sistêmico, os conceitos de eficiência e eficácia entrelaçam-se, mas são diferentes.

Bio (1985, p. 21), define eficácia e eficiência como:

Eficácia diz respeito a *resultados*, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados. Uma empresa *eficaz* coloca no mercado o volume *pretendido* do *produto certo* para determinada necessidade. [...] Eficiência diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos. Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos. Portanto, ao menor custo por unidade produzida.

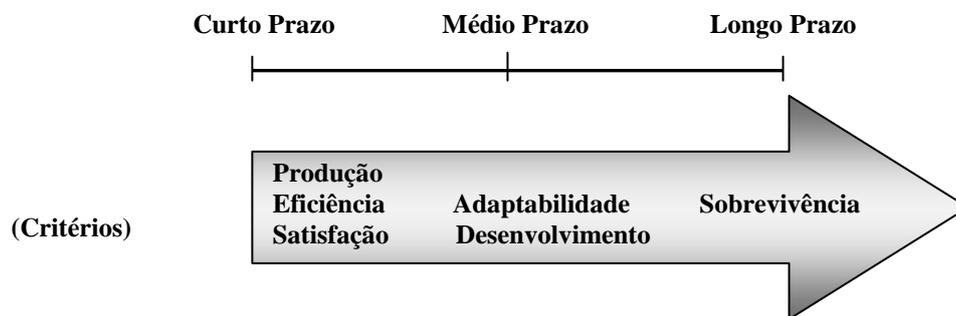
Gibson, Ivancevich e Donnelly (1988,¹³ p. 77 *apud* CATELLI, 1999, p. 64) entendem que “[...] do ponto de vista da sociedade, a eficácia é o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos – dentro das restrições de recursos limitados”. Diferenciando-a, segundo os mesmos autores, do conceito de eficiência, na qual se refere ao “processo pelo qual a organização maximiza seus fins com um uso mínimo de recursos”.

¹³ GIBSON, J. L.; IVANCEVICH, J. M.; DONNELLY, J. H. *Organizações: comportamento, estrutura e processos*. São Paulo: Atlas, 1988.

Para Nakagawa (1987,¹⁴ p. 34 *apud* CATELLI, 1999, p. 65) considera que: "A eficácia está associada diretamente com a idéia de 'resultados' e 'produtos' decorrentes da atividade principal de uma empresa, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos".

O autor Gibson *et al* (1988,¹⁵ p. 81-84 *apud* PADOVEZE, 2003, p. 16) desenvolvem os critérios gerais para a eficácia do sistema empresa, relacionando-o com o aspecto temporal. Para esses autores "[...] o teste último da eficácia organizacional é sua capacidade de manter-se no meio ambiente. A sobrevivência, portanto, é a medida última de longo prazo da eficácia organizacional". Estes autores desenvolvem os critérios gerais para a eficácia do sistema empresa, relacionando-o com o aspecto temporal, conforme apresentado na Figura 10.

Figura 10 - Critérios de eficácia organizacional



Fonte: Padoveze (2003, p. 16).

Mauro (1991,¹⁶ p. 40 *apud* CATELLI, 1999, p. 66), analisando diversos modelos existentes para a mensuração da eficácia, conclui que: "Todos os modelos operam três conceitos básicos e fundamentais que em determinados pontos acabam

¹⁴ NAKAGAWA, M. *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial*. 1987. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

¹⁵ GIBSON, J. L.; IVANCEVICH, J. M.; DONNELLY, J. H. *Organizações: comportamento, estrutura e processos*. São Paulo: Atlas, 1988.

¹⁶ MAURO, C. A. *Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: um instrumento para promoção da eficácia empresarial*. 1991. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.

por nivelá-los, apesar de seus enfoques partirem de pressupostos tão diferenciados." Esses três conceitos a que se refere são:

- a) Missão – esse conceito aparece em todos os modelos quando consideram que todas as organizações perseguem um objetivo maior;
- b) Continuidade – Facilmente identificável esse conceito é tratado pelos modelos como um pré-requisito para a consecução da missão;
- c) Resultados – como originários das relações que a organização mantém com seu meio. À medida que são realizados, os resultados da empresa revelam a proporção de seu êxito na busca de equilíbrio saudável nessas relações, bem como demonstram estar ou não estruturalmente adaptada a seu ambiente.

2.4 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES

A Contabilidade Gerencial se traduz naturalmente dentro de um sistema de informações. Todas as ações dentro de uma organização terminam por convergir para o Sistema de informação Contábil, que é, essencialmente, um sistema de avaliação de gestão econômica. Este capítulo busca referenciar a importância do sistema de informações para uma empresa e sua associação ao modelo de gestão.

2.4.1 Sistemas de Informações – Conceitos

Hendriksen (1977¹⁷ *apud* NAKAGAWA, 1995, p. 59), preliminarmente, faz a distinção entre dados e informação:

A contabilidade faz uma distinção geral relevante entre dados e informação. Os dados podem ser definidos como mensuração ou descrições de objetos ou eventos. Se estes dados já são conhecidos ou não interessam à pessoa a quem são comunicados, não podem ser definidos como informação. A informação pode ser definida como um dado (ou conjunto de dados) que provoca o efeito surpresa na pessoa que a recebe. Além disso, ela deve reduzir a incerteza, comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta do tomador de decisão

¹⁷ HENDRIKSEN, E. S. *Accounting theory*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, 1977.

Bio (1985, p. 24), destaca algumas respostas coletadas num seminário sobre sistemas, onde as pessoas foram questionadas com a seguinte pergunta: “O que você entende por sistema de informação?”, surgiram as seguintes respostas:

- a) “São relatórios de contabilidade, vendas, estatísticas etc., distribuídos periodicamente na empresa, para que as pessoas que deles fazem uso tomem conhecimento dos fatos acontecidos ou que estão para acontecer.”
- b) “Os sistemas de informação são conjuntos de procedimentos que visam captar o que acontece na organização, apresentando de forma sucinta, a cada nível, o que lhe cabe e tendo por objetivo dar subsídios ao processo decisório.”
- c) “O sistema de informação é representado pelo conjunto de relatórios, normalmente produzido por um Departamento de informática, que (com este ou outro nome) administra os recursos de processamento de dados capazes de receber os dados das várias áreas da empresa e transformá-los em informações úteis para a gerência.”
- d) “É um conjunto de normas e procedimentos que objetivam transmitir, através de um meio qualquer, informações entre pessoas ou órgãos.”
- e) “Processo pelo qual as informações percorrem a estrutura formal.”

Conforme Nakagawa (1995, p. 62), observa-se que ocorreram pelo menos três grandes mudanças que estão contribuindo fortemente para o aperfeiçoamento da gestão de uma empresa e, conseqüentemente, para a eficácia gerencial:

- a) A gestão da empresa passou a ser feita sob uma abordagem sistêmica e as próprias técnicas gerenciais obtiveram um avanço considerável;
- b) A informação passou a ser tratado como um produto de um sistema planejado, de modo a torná-la disponível de acordo com as necessidades dos gerentes;
- c) Desenvolveram-se sistemas de informações, que suportam os processos de planejamento e controle dos gerentes, bem como, os sistemas operacionais de gestão das atividades de produção da empresa.

Segundo Padoveze (2003, p. 43), pode-se definir Sistema de Informação como:

Um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para como o seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Já para Nash e Roberts (1984¹⁸ *apud* NAKAGAWA, 1995, p. 63) definem Sistema de Informação global de uma empresa como:

Uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.

Rezende e Abreu (2003, p. 63) salientam que: “Os Sistemas de Informação, independentemente de seu nível ou classificação, têm como maior objetivo auxiliar os processos de tomada de decisões na empresa.”

As principais características apresentadas atualmente pelos sistemas de informações são: grande volume de dados e informações; complexidade de processamentos; muitos clientes e/ou usuários envolvidos; contexto abrangente, mutável e dinâmico; interligação de técnicas e tecnologias; suporte à tomada de decisões empresariais; e auxílio na qualidade, produtividade e competitividade organizacional.

Um Sistema de Informação ajuda tanto em termos pessoais como profissionais. E para uma organização, se eficiente, pode ter um grande impacto na estratégia corporativa e no sucesso da empresa. Este impacto pode beneficiar a empresa, os clientes e/ou usuários e qualquer indivíduo ou grupo que interagir com os Sistemas de Informação (RESENDE; ABREU, 2003).

Entre os benefícios que as empresas procuram obter por meio dos Sistemas de Informação estão: suporte a tomada de decisão profícua; valor agregado ao

¹⁸ NASH, J. F.; ROBERTS, M. B. *Accounting information system*. New York: Macmillan, 1984.

produto (bens e serviços); melhor serviço e vantagens competitivas; produtos de melhor qualidade; oportunidade de negócios e aumento da rentabilidade; mais segurança nas informações, menos erros, mais precisão; aperfeiçoamento nos sistemas, eficiência, eficácia, efetividade, produtividade; carga de trabalho reduzida; redução de custos e desperdícios; e controle das operações etc.

2.4.2 Sistemas de Informação como diferencial de Negócio

A informação e o conhecimento serão os diferenciais das empresas e dos profissionais que pretendem destacar-se no mercado, efetivar a perenidade, a sobrevivência, a competitividade e a inteligência empresarial. A utilização e a gestão da informação em seus diversos níveis (estratégico, tático e operacional) favorecerão as decisões, as soluções e a satisfação dos clientes, externos e internos.

A informação deve ser considerada como diferencial de negócios quando proporciona alternativas de lucratividade e retornos profícuos para a empresa, seja sedimentando atuações, implementando os atuais negócios, seja, ainda, criando novas oportunidades de negócios.

O ser humano é parte fundamental nesse processo. Para tanto, deverão ser respeitados seus valores, experiência e habilidades. Todavia, sua capacitação é imprescindível.

A unidade de Tecnologia da Informação deve focar seus esforços nos negócios, ou seja, na identificação, na ação, na melhoria, no crescimento e na perenidade destes, auxiliando de forma efetiva a empresa. As empresas que detiverem, organizarem, dominarem e valorizarem mais a informação e o conhecimento do meio ambiente (interno e externo) em que estiverem envolvidos terão mais condições de competitividade nos negócios (REZENDE; ABREU, 2003).

2.4.3 Classificação dos Sistemas de Informações

Conforme Nakagawa (1995, p. 63), o sistema global de informações podem ser classificados, geralmente, em dois grandes grupos:

- a) Sistema de apoio às operações: São os que processam dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e, portanto, programáveis. Nasceram da necessidade de planejamento e controle das diversas áreas operacionais da empresa. Estão ligados ao sistema físico-operacional. Como exemplo: Sistemas de informações de controle de estoque, de banco de dados de estrutura de produtos, controle de produção, compras, controle patrimonial etc.
- b) Sistema de apoio a gestão: são os que processam dados para a tomada de decisões e atividades de solução de problemas dos gerentes. São os sistemas ligados à vida econômico-financeira da empresa e às necessidades de avaliação de desempenho dos administradores internos. Como exemplos: o sistema de informação contábil, o sistema de custos, de orçamento, de planejamento de caixa, planejamento de resultados, centros de lucros etc.

Padoveze (2003, p. 43) reforça que “para que o sistema global de informações empresariais funcione adequadamente a um custo aceitável, é necessária a perfeita integração desses dois grandes grupos de sistemas.”

2.4.4 Sistema de Informações Gerenciais – SIG

De acordo com Oliveira (1993, p. 39), Sistema de Informações Gerenciais (SIG) como “[...] o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.”

Estes sistemas unem e integram todos os subsistemas componentes dos sistemas operacionais e dos sistemas de apoio à gestão, através de recursos da tecnologia de informação, de forma tal que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de fluxo dinâmico de informações, que perpassam todos os departamentos e funções.

Padoveze (2003, p. 44) cita três principais fatores que levam as empresas a implantar um SIG:

- a) Movimento de integração mundial das empresas transnacionais, exigindo tratamento único e em tempo real das informações;

- b) A tendência de substituição de estruturas funcionais por estruturas ancoradas em processos;
- c) A integração, viabilizada por avanços na tecnologia de informação, dos vários sistemas de informação em um sistema único.

Portanto, a proposta do SIG é a construção de um sistema de informação que atenda a empresa como um todo dentro de um conceito de integração total (PADOVEZE, 2003).

2.4.5 A Importância da Informação para a Tomada de Decisão

Conforme Rezende e Abreu (2003, p. 108), “O responsável pela tomada de decisões deve decidir, mesmo com a possibilidade de errar, e esta tomada de decisão envolve um ciclo de controle, decisão e execução, em que é fundamental a existência de informações apropriadas a cada uma destas fases.

Oliveira (1993, p. 142) reforça, afirmando que o executivo ou tomador de decisões precisa de elementos que lhe permitam:

- a) Caracterizar o problema que está exigindo uma ou mais decisões para a sua solução;
- b) Compreender o ambiente que cerca as decisões; e
- c) Identificar os impactos inerentes que essas decisões poderão provocar para a empresa.

O mesmo autor complementa: “A tomada de decisão como ação gerencial é a essência da administração. Basicamente, consiste na busca e no caminho a ser perseguido e que seja viável, bem como propicie o melhor resultado final.”

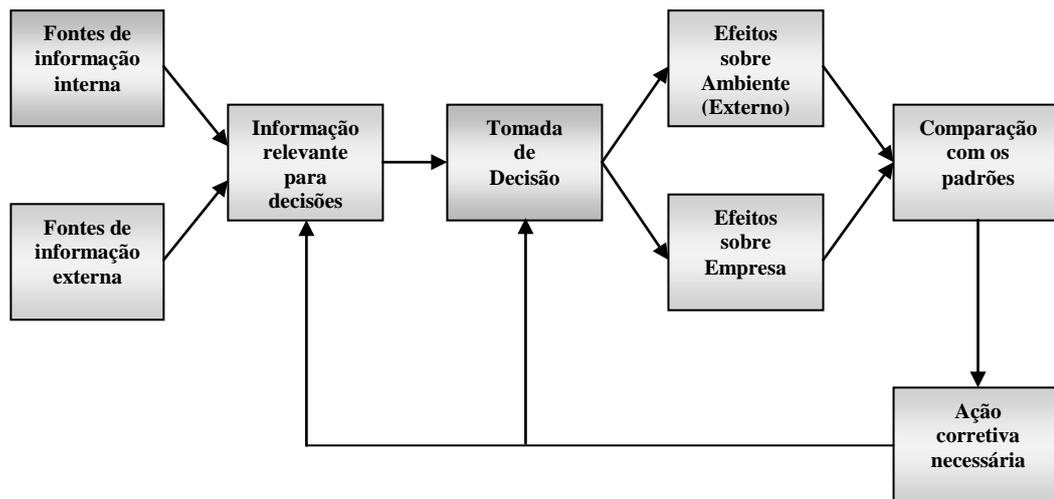
O processo de tomada de decisão implica o conhecimento prévio das condições básicas na empresa e de seu ambiente, bem como uma avaliação das conseqüências futuras advindas das decisões tomadas; e esse conhecimento é propiciado pelas informações de que o tomador dispõe sobre as operações da empresa, de seus concorrentes, fornecedores, mercado financeiro, mercado de mão-de-obra, decisões governamentais etc. (OLIVEIRA, 1993).

O fato de o executivo poder contar com informações adequadas e oportunas é de relevância capital para a tomada de decisão eficaz. Quanto maior o valor e a qualidade da informação, maior a probabilidade de acerto na tomada de decisão.

Esta mesma informação servirá como instrumento de avaliação da qualidade da decisão tomada por meio da alimentação de um processo de *feedback* (REZENDE; ABREU, 2003).

Uma forma esquemática resumida desta interação pode ser visualizada na Figura 11

Figura 11 - Interação da Informação com o processo decisório



Fonte: Oliveira (1993, p. 40).

2.5 CONTABILIDADE GERENCIAL E A CRIAÇÃO DE VALOR PARA A EMPRESA

O atual foco das pesquisas sobre a missão das entidades empresariais está centrado no conceito de criação de valor, associando dentro do mesmo escopo o processo de informação gerado pela Contabilidade para que as entidades possam cumprir adequadamente sua missão (PADOVEZE, 2003).

Van Horne (1998,¹⁹ p. 3 *apud* PADOVEZE, 2003, p. 57) diz:

O objetivo de uma companhia deve ser a criação de valor para seus acionistas. O valor é representado pelo preço de mercado da ação ordinária da companhia, o qual, por outro lado, é uma função das decisões de investimento, financiamento e dividendos da empresa [...]. Por todo este livro, o tema unificante é a criação de valor.

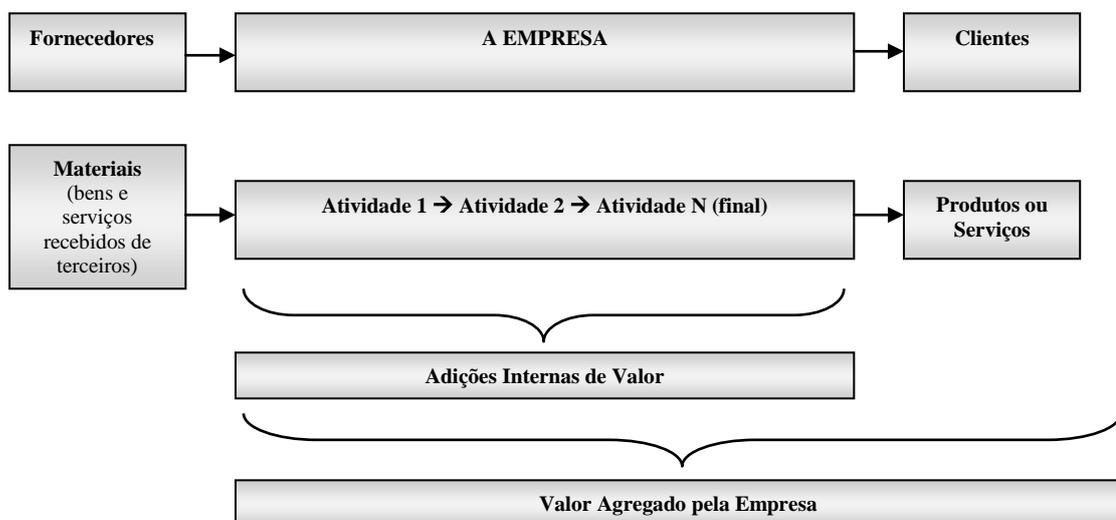
¹⁹ VAN HORNE, J. C. *Financial management and policy*. 11. ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

O conceito de criação (ou adição) de valor na Contabilidade Gerencial, como em Finanças, está ligado ao processo de geração de lucro para os acionistas. As empresas criam valor pela obtenção de lucro na realização de suas transações de produção e vendas de seus bens e serviços. Este é o processo empresarial clássico de criação de valor, resumindo em duas vertentes (PADOVEZE, 2003):

- a) Criação de valor através dos produtos e serviços produzidos e vendidos.
- b) Criação de valor cobrindo o custo do financiamento do capital empregado no empreendimento.

Apesar de similares, os conceitos de valor agregado e adição de valor podem ser distinguidos. O conceito de valor agregado é macroeconômico e se fundamenta na transparência de bens ou serviços entre as empresas. O conceito de adição de valor relaciona-se com as atividades internas da empresa e seu processo de apropriação do valor agregado dado pelos produtos e serviços. Há ligação entre os dois conceitos partindo do pressuposto que as atividades desenvolvidas internamente não são mais do que subprocessos de uma atividade maior, nas transferências entre as atividades internas há a adição ou agregação de valor, conforme demonstrado na Figura 12 (PADOVEZE, 2003).

Figura 12 - A empresa, atividades que adicionam valor e valor agregado do produto



Fonte: Padoveze (2003, p. 59).

A adição de valor ou a criação de valor agregado está em cada atividade desenvolvida pela empresa onde se observam três aspectos interdependentes. O primeiro diz respeito à qualidade, à quantidade e ao cumprimento de prazo, que denominam operacional. Essas atividades, para serem realizadas, consomem recursos e geram sempre algum tipo de benefício na forma de produtos ou serviços.

Aos recursos consumidos e aos produtos e serviços gerados podem ser associados valores econômicos (custos dos recursos e receitas dos produtos e serviços), o que caracteriza o aspecto econômico da atividade. Finalmente, as operações envolvem prazos de pagamentos e recebimentos de valores envolvidos, o que caracteriza o aspecto financeiro da atividade, que, por sua vez, impactam no resultado econômico da atividade.

Os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficiente às necessidades informativas de seus usuários e de suas atividades que o motivem a tomar as melhores decisões no aspecto a adição de valor para a empresa (CATELLI, 1999).

Atkinson *et al.* (2000, p. 37) reforçam que:

[...] embora a informação gerencial contábil não possa garantir o sucesso das atividades organizacionais críticas, seu mau funcionamento resultará em severas dificuldades para as empresas. Sistemas de contabilidade gerencial efetivos podem criar valor considerável, fornecendo informações a tempo e precisas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações atuais.

Sistemas de Contabilidade Gerencial efetivos podem criar valor considerável, fornecendo informações a tempo e precisas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações atuais (ATKINSON *et al.*, 2000)

2.5.1 Lucro Econômico *Versus* Lucro Contábil

O resultado apurado segundo os princípios contábeis geralmente aceitos é denominado de Lucro Contábil. Denomina-se de Lucro Econômico o resultado apurado segundo os conceitos de mensuração não atrelados ao custo original como base de valor, e sim em valores de realização ou de fluxo futuro de benefícios,

decorrente da abordagem das atividades para mensuração do lucro (PADOVEZE, 2003).

Segundo Iudícibus (1980,²⁰ p. 58 *apud* PADOVEZE, 2003, p. 60) diz:

[...] a avaliação conservadora, baseada no custo original, falha, nos demonstrativos financeiros, como elemento preditivo de tendências futuras para os usuários externos [...]. Nesse ponto, a contabilidade a valores de realização seria mais informativa para o usuário, pois, não se sabendo até que ponto irá a continuidade da entidade (pelas normas atuais de avaliação), talvez fosse mais fácil depreender quão próxima está a descontinuidade.

Desta maneira, o conceito de Lucro Econômico é o único que permite ver a aplicação da teoria da mensuração de forma abrangente e integrada com modelos de decisão para os eventos econômicos e as atividades, dentro do Sistema de Informação Contábil (PADOVEZE, 2003).

2.6 CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

A primeira definição de contabilidade gerencial estratégica surgiu num simpósio promovido pelo instituto de Contadores de Custos e Gerenciais (Institute of Cost and Management Accountants) celebrado em Oxford, no mês de janeiro de 1981, num trabalho apresentado pelo professor Kenneth Simmonds, denominado Contabilidade Gerencial Estratégica (*Strategic Management Accounting*).

Simmonds (1981²¹ *apud* OTT, 2004, p. 40) define a contabilidade gerencial estratégica como:

[...] o provisionamento e análise dos dados da contabilidade gerencial acerca de um negócio e de seus concorrentes, para usá-las no desenvolvimento e vigilância da estratégia do negócio, em particular os níveis e tendências dos custos e preços, quantidades, cota de mercado, cash-flow e a proporção de demanda dos recursos totais da empresa.

²⁰ IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1980.

²¹ SIMMONDS, K. Strategic management accounting. *Management Accounting*, U. K., v. 59, n. 4, p. 26-29, 1981.

Como resposta da Contabilidade Gerencial aos novos tempos, em que o lucro passou a ser visto não mais como resultado de eficiência interna da organização a curto prazo, mas de seu posicionamento ao longo do tempo, ou seja, tentando trazer a visão de maximização do resultado a longo prazo em detrimento da visão míope de curto prazo predominante à época. Essa “nova contabilidade gerencial” proposta por Simmonds (1981) pode ser entendida de três distintas formas (FREZATTI *et al.* 2009):

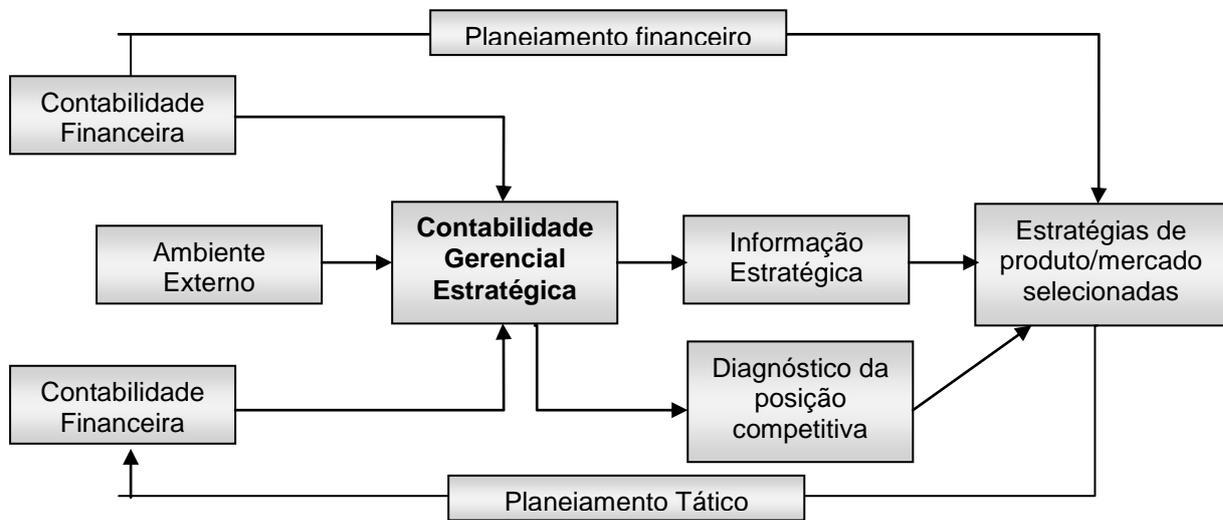
- a) Como solução de uma série de problemas associados ao paradigma tradicional da contabilidade gerencial;
- b) Como um novo paradigma para a contabilidade gerencial; ou
- c) Como uma interface entre a contabilidade gerencial e outras funções organizacionais, especialmente estratégia corporativa, marketing e operações.

A contabilidade gerencial estratégica desempenha um papel relevante na formulação dos planos de longo prazo da empresa, na formulação da estratégia corporativa, na elaboração de prognósticos e na avaliação dos competidores, ressaltando a posição competitiva relativa da organização, já que é justamente por meio da obtenção de vantagens competitivas que os resultados são alcançados. Os sistemas de contabilidade gerencial estratégica deve, pois, proporcionar à alta direção da empresa as informações relevantes e oportunas para apoiar suas decisões estratégicas e estruturais (OTT, 2004).

A contabilidade estratégica analisa uma série de dados que têm origem principalmente nas três fontes a seguir:

- a) Na contabilidade financeira e na contabilidade de custos/gerencial;
- b) No ambiente externo e em outras áreas econômicas; e
- c) Em informações não financeiras da empresa.

Figura 13 - Inter-relacionamento da contabilidade financeira e gerencial com a contabilidade gerencial estratégica



Fonte: Álvarez López e Blanco Ibarra (1991a²² apud OTT, 2004, p. 42).

Estes dados, uma vez integrados e analisados, produzem a informação estratégica que permite determinar a posição competitiva da empresa, indispensável à elaboração de suas estratégias.

A chave para uma adequada estruturação da contabilidade gerencial estratégica é:

- a) Adotar uma aproximação holística;
- b) Expandir e fortalecer a orientação externa dos processos de negócios;
- c) Planejar em primeiro lugar o produto; e
- d) Integrar funcionalmente a produção e a contabilidade.

O fato é que, a partir do anos 1980, a contabilidade gerencial procurou reagir aos novos desafios e novos artefatos foram apresentados para atender às novas demandas organizacionais (FREZATTI *et al.*, 2009).

²² ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; BLANCO IBARRA, F. La contabilidad de dirección estratégica en el proceso de adopción de decisiones. *Partida Doble*, n. 18, p. 21-27, dic. 1991a.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

De acordo com a definição de Richardson *et al.* (1999, p. 23), método em pesquisa está relacionado com a escolha de procedimentos para a descrição e explicação de problemas, consiste em fixar os limites de um problema, realizar observações e interpretações a partir das relações encontradas. Gil (2002, p. 14) complementa dizendo que o método é o caminho para se chegar a uma conclusão e cientificamente é um conjunto de procedimentos técnicos e intelectuais adotados para atingir o conhecimento.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Cervo e Bervian (2002, p. 63), a pesquisa “[...] é uma atividade voltada para a solução de problemas teóricos ou práticos com o emprego de processos científicos”.

Já, Barros e Lehfeld (2000, p. 68) esclarecem que:

A pesquisa científica consiste na observação dos fatos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta dos dados, no registro de variáveis presumivelmente relevantes para análises posteriores. Sem pesquisa, não há progresso. A pesquisa é um processo reflexivo, sistemático, controlado e crítico que nos conduz à descoberta de novos fatos e das relações entre as leis que regem o aparecimento ou ausência deles.

Barros e Lehfeld (2000, p. 68) complementam que “as pesquisas devem contribuir para uma formação de uma consciência crítica ou um espírito científico no pesquisador”.

As pesquisas podem ser classificadas quanto à natureza, forma de abordagem do problema, objetivos e procedimentos técnicos (SILVA; MENEZES, 2001).

3.1.1 Quanto à Natureza

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 20), a pesquisa aplicada “[...] caracteriza-se por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade”.

A pesquisa aplicada tem por objetivo pesquisar, comprovar ou rejeitar hipóteses sugeridas pelos modelos teóricos e fazer a sua aplicação às diferentes necessidades humanas (OLIVEIRA, 2001).

Logo, quanto à natureza, esta pesquisa classifica-se como aplicada, pelo seu interesse prático, pela aplicação efetiva da pesquisa realizada para a comprovação da contribuição, ou não, da Controladoria na elaboração de um sistema de informações, com o objetivo de auxiliar aos gestores nas tomadas de decisões.

3.1.2 Quanto à Forma de Abordagem

Quanto à forma de abordagem, as pesquisas podem ser classificadas em quantitativas e qualitativas.

A pesquisa quantitativa, conforme o próprio termo indica, significa quantificar opiniões, dados, nas formas de coleta de informações, assim como também com o emprego de recursos e técnicas estatísticas, no qual se procura descobrir e classificar a relação entre variáveis, assim como na investigação da relação de causalidade entre os fenômenos: causa e efeito (OLIVEIRA, 2001).

Já a pesquisa qualitativa possui a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais (OLIVEIRA, 2001).

Neste estudo, o problema será abordado essencialmente sob a perspectiva quantitativa, ou seja, sua solução será alcançada através da análise e classificação dos dados coletados e traduzidos em números com o uso de métodos e técnicas estatísticas.

3.1.3 Quanto aos Objetivos

Segundo Gil (2002, p. 41), as pesquisas exploratórias “[...] têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”.

Ainda conforme Gil (2002, p. 42), as pesquisas descritivas “[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A pesquisa realizada pode ser considerada exploratória, tendo em vista que procura proporcionar uma maior clareza em relação ao tema tratado, no caso, a contribuição, ou não, da Contabilidade Gerencial como área, unidade, núcleo ou setor gerador de informações que auxilie aos gestores no processo de tomada de decisão.

Igualmente, a pesquisa realizada também se enquadra como descritiva por descrever as características de determinada população, no caso, a área de Contabilidade Gerencial dentro de uma empresa, e sua contribuição na geração de valor para a organização.

3.1.4 Quanto aos Procedimentos Técnicos

Conforme Marconi e Lakatos (2002, p. 62), técnica “[...] é um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência ou arte; é a habilidade para usar esses preceitos ou normas, a parte prática”.

Independente dos métodos e técnicas aplicadas, toda pesquisa envolve coleta de dados, que podem ser obtidos por meio de documentação direta (dados coletados no local onde ocorrem) ou indireta, através de pesquisa bibliográfica e documental (MARCONI; LAKATOS, 2002).

A pesquisa bibliográfica tem a finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas quer gravadas. Já a pesquisa documental utiliza-se de documentos provenientes dos órgãos que realizaram as observações, sendo

composta por materiais ainda não elaborados, escritos ou não, que servem como fonte para a pesquisa científica (MARCONI; LAKATOS, 2002).

O estudo de caso, segundo Yin (2001, p. 32), “[...] constitui-se em uma investigação que se guia só pela experiência, cujo objetivo é analisar os fenômenos contemporâneos dentro de um contexto da vida real, em especial quando os limites existentes entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Conforme ainda o autor Yin (2001, p. 19), geralmente os estudos de caso tornam-se “[...] a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo ‘como’ e ‘porque’, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”.

A pesquisa apresentada baseia-se em conhecimento e pesquisas de outros autores, publicadas em livros sobre o tema estudado, bem como documentos, relatórios e demonstrações contábeis da empresa HS Transportes, caracterizando-se, portanto, como uma pesquisa bibliográfica e documental.

A pesquisa também se enquadra como estudo de caso por analisar fenômenos contemporâneos dentro de um contexto da vida real - no caso, o estudo sobre a contribuição, ou não, da Contabilidade Gerencial na geração de valor para a empresa HS Transportes.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

Universo ou população é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum. Enquanto que amostra é uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (OLIVEIRA, 2001).

O universo deste estudo compreende a empresa HS Transportes, localizada na região da grande Porto Alegre, prestadora de serviços, que está inserida principalmente na cadeia do setor de produtos químicos e combustíveis. A escolha por esta empresa se dá pela mesma estar passando por um processo de adequação às exigências impostas pelo corpo de gestores na necessidade de se ter a disposição informações pontuais e confiáveis para gerirem a mesma.

De acordo com Oliveira (2001, p. 161), a amostragem não-probabilística por julgamento “é quando o pesquisador considera ser um estrato melhor da amostra para o estudo e desenvolvimento da pesquisa”.

A pesquisa utiliza-se de uma amostragem de um modelo de informações que comprove, ou não, a contribuição da Contabilidade Gerencial na tomada de decisões e criação de valor para a empresa.

3.3 COLETA DE DADOS

Para Marconi e Lakatos (2002, p. 32), a coleta de dados é a “[...] etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de efetuar a coleta dos dados previstos”.

São vários os procedimentos para a realização da coleta de dados, que variam de acordo com as circunstâncias ou com o tipo de investigação (MARCONI; LAKATOS, 2002).

A coleta de dados é realizada por meio de pesquisa bibliográfica, documental e através do estudo de caso.

A coleta por meio de pesquisa bibliográfica utilizada foi através de livros, ligados à área de Contabilidade Gerencial, Controladoria, Sistemas de Informações, Custos, Contabilidade etc., bem como também livros e artigos ligados a área de transporte de cargas líquidas.

A coleta documental utilizada foram os dados extraídos do sistema de informações, de relatórios gerenciais e das demonstrações contábeis da empresa estudada.

A coleta de dados para estudo de caso pode-se basear em muitas fontes de evidências, como documentação, registros em arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos (YIN, 2001).

Através do estudo de caso, foram coletados dados documentais, através de planilhas existentes e principalmente dados contábeis gerados pelo sistema gerencial da empresa (*ERP*).

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Conforme Yin (2001, p. 131), “[...] a análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas ou, do contrário, recombinar as evidências tendo em vista proposições iniciais de um estudo”.

As metodologias utilizadas para o tratamento e análise dos dados desta pesquisa foram as seguintes:

- a) Organizar e classificar os dados obtidos, em tabelas e fluxos com o objetivo de se construir um modelo de análise evidenciando, ou não, os resultados obtidos e propostos pelo estudo;
- b) Estruturar e agrupar os dados de forma que se possa realizar as análises e comparações necessárias.

Com os dados que serão coletados e observados tornarão possível o pesquisador ter conhecimento e confrontar com o referencial teórico estudado.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Existem limitações quanto à utilização do estudo de caso. As principais críticas são: em primeiro lugar, a falta de rigor existente nesse tipo de pesquisa. Por várias vezes, o pesquisador de estudo de caso pode ser negligente, permitindo que se aceitem evidências equivocadas ou visões tendenciosas, com o intuito de induzir os resultados e as conclusões; em segundo lugar, existe uma preocupação com a questão de que os estudos de caso forneçam uma base insuficiente para que sejam conduzidas generalizações científicas; em terceiro lugar, a questão dos estudos de caso demorar muito tempo e originarem inúmeros documentos ilegíveis (YIN, 2001).

Esta pesquisa, por se tratar de um estudo de caso, apresenta como principal limitação a possibilidade de que seja realizada pelo pesquisador a coleta e a interpretação dos dados de forma equivocada, ou que os dados sejam numericamente insuficientes, ocasionando uma conclusão errônea das informações levantadas para atender aos objetivos propostos.

3.6 ESTUDO DE CASO – HS TRANSPORTE DE CARGAS & CIA LTDA

Este capítulo visa a analisar, através do estudo de caso, dados referentes à aplicação da Contabilidade Gerencial, bem como a sua contribuição, ou não, na tomada de decisões dos gestores e na criação de valor para a empresa HS Transporte.

O estudo será desenvolvido na referida empresa evidenciando a abrangência da Contabilidade Gerencial no processo de gestão.

3.7 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A HS Transporte de Cargas, tem como principal atividade a coleta, transferência e distribuição de produtos químicos em estado líquido, a sua grande maioria derivados de petróleo.

A HS Transporte de Cargas Líquidas tem no total 260 colaboradores, distribuídos na matriz no estado do Rio Grande do Sul e em bases de apoio e filiais em todo o Brasil, em estados como: São Paulo, Paraná, Santa Catarina, Rio de Janeiro e Bahia. Por estratégia operacional as bases e filiais são próximas a portos navais de grande movimentação como também próximas de grandes pólos petroquímicos.

É imprescindível destacar que todas as filiais têm acesso *on-line*, ao sistema ERP (Enterprise Resource Planning) da organização, efetuando lançamentos contábeis e controles operacionais em tempo real.

Com mais de 50 anos de atuação no mercado, a HS e Cia. Ltda é uma das transportadoras de maior credibilidade no Brasil e países do Mercosul. Realiza um trabalho especializado no transporte de cargas líquidas, oferecendo a solução adequada a cada cliente.

A empresa segue rigorosamente a legislação ambiental e investe amplamente em tecnologias e treinamentos de seus profissionais, obtendo sucesso e tranquilidade nas operações realizadas, primando pela satisfação plena e o atendimento das necessidades de seus clientes.

Os serviços prestados pela transportadora HS estão inseridos em um rigoroso sistema de gestão, que define uma política de saúde, segurança, meio ambiente e qualidade.

A empresa atua com certificação do SASSMAQ (Sistema de Avaliação de Saúde, Segurança, Meio Ambiente e Qualidade), contando com instalações e equipamentos adequados, procedimentos operacionais padronizados, bem como toda a documentação exigida. Além disso, opera com a certificação da ISO 9001 desde o ano de 1999.

A transportadora HS dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas líquidas, comprometida em:

- a) Oferecer serviços que atendam integralmente os requisitos negociados com os clientes, em segurança, saúde, meio ambiente e qualidade;
- b) Dedicar-se continuamente a melhoria de seus processos de trabalho, investindo em segurança, equipamentos, qualificação técnica de seus colaboradores e desenvolvimento tecnológico;
- c) Respeitar e preservar o meio ambiente, patrimônio da empresa e de terceiros;
- d) Promover a adoção de posturas, métodos e procedimentos que garantam padrões de segurança, de saúde, preservação ambiental e qualidade, com o envolvimento de todos os colaboradores;
- e) Reconhecimento e retribuição aos seus colaboradores pela dedicação e ao talento investido na empresa, com a criação de efetivas oportunidades de desenvolvimento e realização pessoal e profissional;
- f) Comprometer os parceiros com a Política de Segurança, Saúde, Meio Ambiente e Qualidade;
- g) Proporcionar retorno de investimentos aos acionistas.

Esses procedimentos garantem a melhor performance no transporte de produtos de natureza perigosa, garantindo eficiência e segurança de todos os envolvidos no processo.

3.7.1 Missão e Valores

A empresa HS tem como missão e valores:

MISSÃO

“Prover soluções inovadoras em logística de cargas, criando valor para nossos clientes e colaboradores, proporcionando retorno aos acionistas.”

VALORES

Confiabilidade e Ética: Como base dos relacionamentos;

Satisfação dos Clientes: Como foco de nossas ações;

Pessoas: Como fonte de criatividade e evolução constantes;

Lucro: Como meio de crescimento e perpetuidade da organização;

Qualidade e Inovação: Como garantia de diferenciação competitiva;

Saúde, Segurança e Meio Ambiente: Como pressupostos de desenvolvimento dos negócios;

Alianças: Como estratégia de diversificação e crescimento.

3.7.2 Gerenciamento de Segurança

A transportadora HS e Cia. Ltda adota um sistema de gestão que tem como prioridade a garantia de segurança em todas as etapas do processo de transporte e de distribuição de Cargas líquidas. O controle criterioso desde a contratação de profissionais qualificados até a manutenção preventiva e contínua de todos os equipamentos garante ao cliente um serviço seguro, ágil e de acordo com as normas ambientais e de saúde.

O modelo de sistema de gestão de segurança é apresentado na Figura 14.

Figura 14 - Modelo do sistema de gestão de segurança



Fonte: Adaptado do Sistema de Qualidade da empresa.

Sistema de Gerenciamento de Segurança: É um sistema de gerenciamento que tem como objetivo a melhoria constante do desempenho através da identificação e controle das suas atividades críticas.

Gerenciamento de Riscos e Efeito: Aplicação da Análise de Risco para a identificação dos Riscos e Efeitos inerentes ao negócio e a consequente identificação das atividades críticas para Segurança e Cons. Ambiental.

Integração com o negócio: Integração com o negócio através da aplicação de controles gerenciais a todos os aspectos críticos para a Segurança, resultando em responsabilidades definidas em todos os níveis organizacionais.

3.8 MERCADO DE ATUAÇÃO

A Transportadora opera em distintos segmentos de mercado, cada um com características e exigências próprias, detalhadas a seguir.

3.8.1 Distribuição de Combustíveis

A partir de Bases das Distribuidoras dos Clientes, a empresa realiza operações de entrega de combustíveis automotivos, de aviação e óleo combustível a postos revendedores e clientes industriais e aeroportos.

Este segmento de transporte utiliza caminhões-tanque com características específicas para cada Cliente, como compartimentação (divisão interna) dos tanques em unidades padronizadas de 5m³, sistemas de descarga selados (sem contato do produto com o meio externo) em instalações de alguns clientes e pintura com a manifestação visual da Distribuidora contratante.

Os veículos para entrega de combustíveis automotivos e industriais são equipados com tanques construídos em aço carbono (os mais baratos) e não exigem limpeza dos tanques a cada carregamento. São utilizados veículos de pequeno (15 m³) e médio (30 m³) porte, sendo que as entregas são de pequenas quantidades (5 a 10 m³ por viagem) em cada Cliente final.

Já os dedicados ao transporte de produtos de aviação exigem características especiais, como revestimento com pintura epóxi interna dos tanques (se forem em aço carbono), ou construídos em alumínio ou aço inox, de forma a permitir perfeita limpeza dos tanques e evitar contato de resíduos e impurezas (como ferrugem) com o combustível para aviões. Caso o veículo opere com produtos diferentes, deverá ser previamente limpo e inspecionado antes de cada novo carregamento. São utilizados em sua maioria veículos de grande porte (35 a 45 m³), com entregas de todo o volume da carga em cada viagem.

3.8.2 Coleta de Álcool - Para Combustível e Matéria Prima Industrial

A partir de Usinas produtoras de álcool anidro e hidratado, a empresa opera o transporte até centros coletores ou diretamente para bases de distribuição dos clientes distribuidoras.

Os veículos utilizados nesta operação são equipados com tanques de aço carbono e de grande porte, com ênfase na busca de maior capacidade média por coleta. Há um grande número de bi-trens (conjuntos bi-articulados compostos de um cavalo-mecânico e dois semi-reboques de 45 a 48m³).

3.8.3 Distribuição de Gases do Ar

A partir de plantas geradoras de gases do Ar (hidrogênio, oxigênio, CO₂, etc) a empresa efetua a distribuição deste gases de nível industrial e medicinal. Esta operação de distribuição atende demandas dos processos das diversas atividades industriais em Alimentos e Bebidas, Gases Especiais, Metalurgia, Química e Soldagem & Corte. Além dos gases medicinais para hospitais e equipamentos para suporte respiratório domiciliar.

Os veículos utilizados neste tipo de operação são carretas-tanque de forma cilíndrica de aproximadamente 30m³ especiais para transporte de gases.

3.8.4 Transporte de Produtos Químicos

A Empresa atua no transporte de matérias-primas nos fluxos que partem das Centrais Petroquímicas implantadas no País (Camaçari/BA, Capuava/SP e Triunfo/RS) para os centros de industrialização em todo o Brasil e também dentro dos mercados regionais de produtos químicos, em especial na Região Metropolitana de São Paulo, onde transporta produtos químicos líquidos a granel acabados e semi-acabados, com uma frota dedicada a este segmento de negócio.

O transporte destes produtos químicos exige caminhões-tanque com características especiais para preservar a qualidade minimizar o impacto ambiental das operações de carga e descarga, de forma a se evitar vazamentos e emissões de vapores. Desta forma, são utilizados veículos com tanques fabricados em aço inoxidável e sistemas de carregamento selado (que não permitem saída de vapores de produto para atmosfera).

Há, também, a necessidade de procedimentos de controle de qualidade especiais, como processos de limpeza interna dos tanques, sempre que houver troca do produto a ser transportado, de forma a se evitar contaminações e perda de qualidade deste.

3.9 ESTRUTURA OPERACIONAL E ADMINISTRATIVA

A coordenação operacional é realizada em cada base ou filial da empresa, acompanhado sempre de um supervisor, para cada segmento, e com o apoio de um

sistema de monitoramento via satélite, centralizado na matriz, denominado de CCO (Centro de Controle Operacional). Esse setor de monitoramento é primordial para efeitos de controle, segurança e para a otimização operacional dos equipamentos (produtividade).

A Empresa dispõe atualmente de 421 veículos de tração para o transporte dos mais diversos produtos, sendo 120 próprios e 301 terceirizados, ou agregados, na linguagem das transportadoras.

Os veículos possuem características construtivas e de equipamentos acessórios variados (formato e material do tanque, sistema de carregamento, controles eletrônicos embarcados, etc.), de forma a atender as exigências e especificações para o tipo de produto a ser transportado e do cliente para o qual estará operando.

Os tipos de equipamentos (veículos) utilizados pela empresa são:

- a) Bi-Trem – veículo bi-articulado, com tração por cavalo-mecânico extra-pesado com três eixos e duas carretas de dois eixos com tanques em aço inoxidável. Capacidade de transporte total (soma das duas carretas) de 45m³ ou 39t;
- b) Carretas (semi-reboques) – veículo articulado, com tração por cavalo mecânico tipo pesado, com três eixos e uma carreta com três eixos com tanque de aço inoxidável. Capacidade de transporte de 35m³ ou 29t;
- c) Trucks – caminhão rígido, com três eixos, dotado de tanque de aço inoxidável com capacidade para 15m³ ou 12t.

Os tipos de veículos são ilustrados na Figura 15.

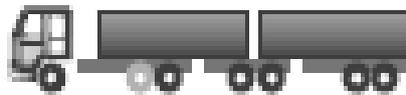
Figura 15 - Tipos de veículos



Caminhão tipo Truck



Caminhão tipo Carreta (Semi-Reboque)



Caminhão tipo Bi-Trem

Fonte: Adaptado de Guia do Transportador (2014).

Como mencionado anteriormente, dos 421 veículos (frotas – linguagem usada no segmento de transporte) que operam na HS Transportes, parte são equipamentos próprios, e parte são terceirizados, ou agregados, assim denominados internamente na empresa. Por sua vez os equipamentos agregados são subdivididos em freteiro e misto. A característica de cada classificação de tipo de frota é definida a seguir:

- a) Próprio: Equipamento, conjunto de cavalo-mecânico e semi-reboque, ou bi-trem, ou truck de propriedade da empresa;
- b) Agregado: Equipamento pertencente a terceiro e que subcontratado para prestar serviço para HS Transportes. Estes equipamentos são registrados na operação e recebem o mesmo tratamento do que um veículo próprio, como controles de manutenção, treinamentos, pintura do logotipo da empresa, etc. É considerado também uma unidade de negócio pela empresa, inclusive é cadastrado também como um centro de custo produtivo;
- c) Freteiro: É um agregado, mas que é subcontratado esporadicamente, para prestar algum serviço. É considerada também como uma unidade de negócio, e por conseqüência, um centro de custo. Porém, não recebe os mesmos controles e treinamentos do que um agregado ou

um próprio. Suas atividades não representam mais do que 4% da receita total da empresa;

- d) Misto: É um conjunto formado por um equipamento próprio e um equipamento agregado. Normalmente é composto de um cavalo-mecânico de um terceiro com um semi-reboque próprio engatado. Também é considerada uma unidade de negócio e como um centro de custo produtivo.

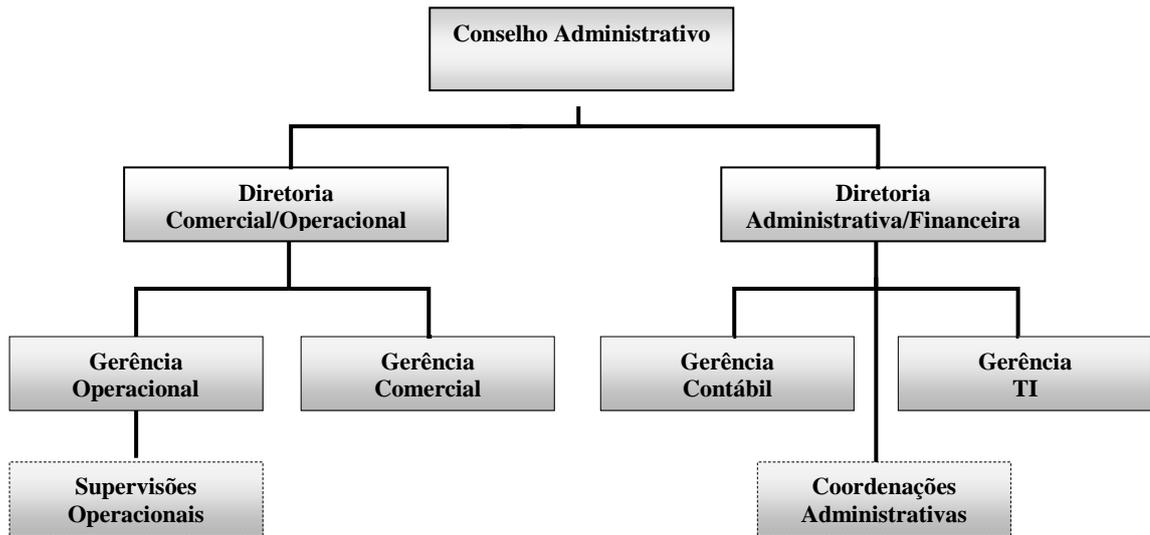
3.9.1 Histórico de Estrutura Organizacional e Gestão

A HS Transporte de cargas vem passando por uma mudança no processo de gestão. Está saindo de uma administração do tipo familiar, com descendentes do fundador ocupando a cargos de diretoria, passando a contratar profissionais experientes para ocuparem os cargos de diretoria e gerência. A estrutura organizacional sofreu sua primeira alteração importante no ano de 2006, passando de uma gestão familiar para uma gestão de profissionais executivos. Essa necessidade de mudança foi necessária para que empresa buscasse restabelecer sua trajetória de rentabilidade e sucesso que conquistou nos últimos 50 anos e que vinha sendo ameaçada, por apresentar em períodos recentes, baixa lucratividade e até mesmo prejuízo. É importante também salientar que a empresa presta serviço de transporte a grandes clientes do setor petroquímico. Portanto, sofre grande pressão para a prática de preços competitivos e, por consequência, baixa margem de rentabilidade, tendo nesse ponto mais uma forte justificativa na necessidade de se profissionalizar o processo de gestão.

O novo organograma da empresa, representado na Figura 16, ficou estabelecido a partir do ano de 2006, de uma forma abreviada, um conselho administrativo formado pelos descendentes do fundador e por dois profissionais executivos com experiência em grandes organizações. A administração executiva é dividida em duas diretorias, uma administrativa/financeira e outra comercial/operacional. Abaixo das diretorias vêm os departamentos a nível gerencial. Na área operacional duas gerências separadas, uma gerência operacional e uma gerência comercial. Abaixo delas os supervisores de operações. Na diretoria administrativa, temos duas gerências, uma gerência contábil e uma gerência da

tecnologia da informação. Ligado a diretoria financeira temos também coordenadores do departamento financeiro, de suprimentos, de recursos humanos e departamento de pessoal.

Figura 16 - Organograma



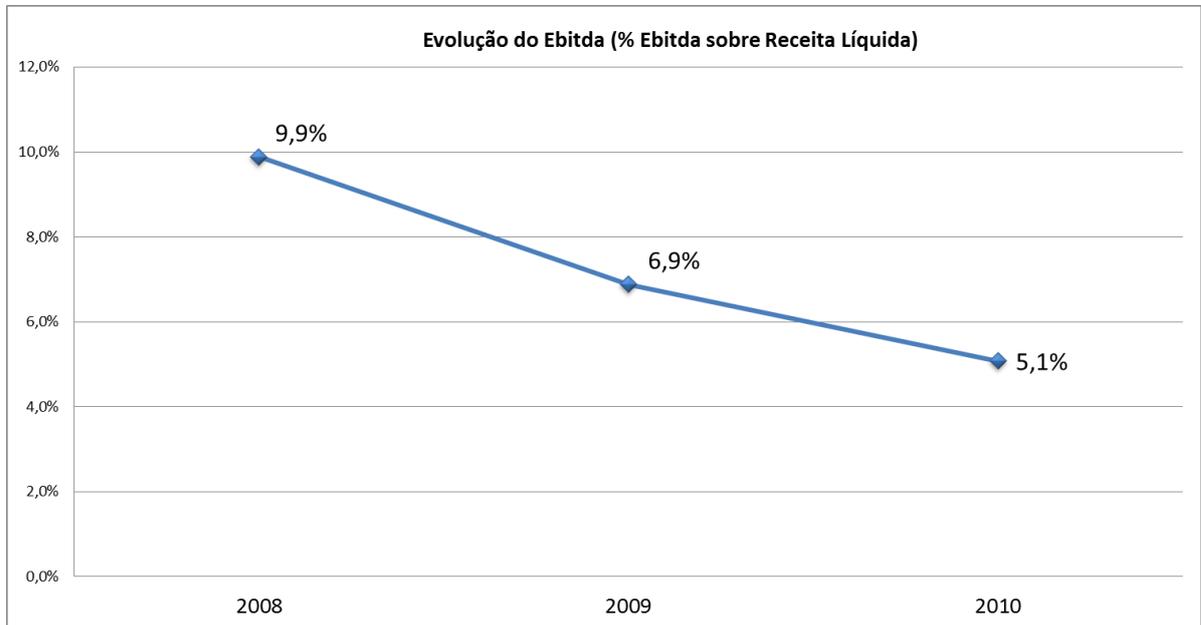
Fonte: Adaptado do Planejamento estratégico da empresa - 2006.

No período entre 2006 a 2008, o principal indicador econômico da empresa era o Resultado Operacional Líquido (ROL) gerado pelo departamento de contabilidade através do Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE). O resultado operacional líquido inclui as despesas e receitas financeiras e despesa de depreciação.

A partir de 2008 passou a se utilizar o *Ebitda* (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*) que traduzido literalmente para o português significa: "*Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização*" (Lajida). Iniciou-se a utilização do *Ebitda* como indicador já com a preocupação de medir a produtividade e a eficiência do negócio, como possibilidade da realização de *benchmarking* dentro do segmento de mercado. O *Ebitda* tem como função, também, determinar a capacidade de geração de caixa operacional da empresa.

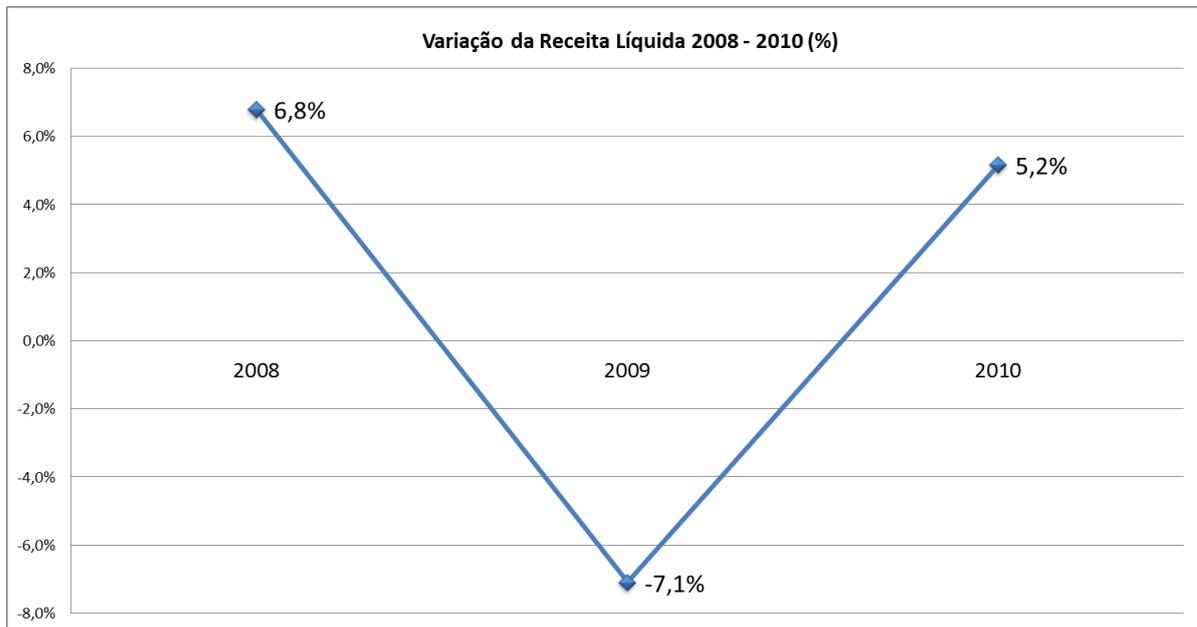
O Gráfico 1 demonstra a evolução do *Ebitda* da organização do período de 2008 a 2010. Já o Gráfico 2 representa a variação da Receita Operacional Líquida.

Gráfico 1 - Evolução do *Ebitda* sobre receita operacional líquida HS Transporte – 2008 a 2010



Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transporte 2008–2010.

Gráfico 2 - Variação da receita operacional líquida HS Transporte – 2008 a 2010



Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transporte 2008–2010.

A contabilidade da empresa para este período iniciava um caminho de mudança com a inclusão de relatórios gerenciais desenvolvidos dentro do próprio setor que atendia apenas o corpo diretivo e conselho de administração. A prática estabelecida pelo departamento contábil, inserido de acordo com a estrutura organizacional apresentada na Figura 16, estava sustentada principalmente em fatores da própria contabilidade financeira como:

- a) Relatórios para atender principalmente usuários externos e normalmente vinculados aos princípios contábeis geralmente aceitos;
- b) Os relatórios internos gerados com pouca relevância de informações para o processo de tomada de decisão e rígidos pelos princípios contábeis;
- c) Os relatórios internos gerados apenas para diretores e conselho de administração com utilização de critérios de ajustes gerenciais subjetivos, como rateio (exemplo comentado a seguir através da Figura 17);

- d) Apresentação de dados puramente financeiros. Inexistência de dados físicos e operacionais;
- e) Informação totalmente agregada ou centralizada, ou seja, reporta apenas o resultado global da organização;
- f) Contabilidade relevante para fins fiscais e tributários;
- g) Informações objetivas, auditáveis, confiáveis, consistentes e precisas;
- h) Base de escrituração de dados passados, com controle e tomada de decisão a posteriori;
- i) Elaboração e controle orçamentário realizado apenas pelo setor contábil / financeiro.

Padoveze (2010, p. 13) destaca que “[...] a Contabilidade Financeira, apesar de cumprir o seu papel regularmente, às vezes é tida como fraca conceitualmente, para fins de gerenciamento empresarial, ou até indutora de erros na gestão empresarial”.

O Demonstrativo de resultado do Exercício (DRE) gerado entre os anos de 2008 e 2010, e fornecido para diretoria e conselho para tomada de decisão, é apresentado e comentado na Figura 17.

Figura 17 - Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) 2009

DRE HS Transportes	XX-2009		XX-2009		XX-2009	
	ORÇADO	%	REALIZADO	%	VARIAÇÃO	%
RECEITA BRUTA	X.XXX.XXX	104,02	X.XXX.XXX	110,25	X.XXX.XXX	
IMPOSTOS S/ VENDA	(XXX.XXX)	(4,02)	(XXX.XXX)	(10,25)	(XXX.XXX)	
RECEITA LÍQUIDA	X.XXX.XXX	100,00	X.XXX.XXX	100,00	X.XXX.XXX	
CUSTO SERVIÇOS PRESTADOS	X.XXX.XXX	(92,54)	X.XXX.XXX	(78,42)	X.XXX.XXX	
FROTA PRÓPRIA	X.XXX.XXX	(33,52)	X.XXX.XXX	(27,18)	X.XXX.XXX	
DESPESAS COM VEÍCULOS	X.XXX.XXX	(15,80)	X.XXX.XXX	(12,73)	X.XXX.XXX	
COMBUSTÍVEIS	(XXX.XXX)	(9,20)	(XXX.XXX)	(6,79)	(XXX.XXX)	
PEÇAS E ACESSÓRIOS	(XXX.XXX)	(1,61)	(XXX.XXX)	(1,05)	(XXX.XXX)	
OFICINA DE TERCEIROS	(XXX.XXX)	(2,20)	(XXX.XXX)	(1,77)	(XXX.XXX)	
PNEUS E CÂMARAS	(XXX.XXX)	(1,26)	(XXX.XXX)	(1,51)	(XXX.XXX)	
LAVAGEM DE TERCEIROS	(XX.XXX)	(0,33)	(XX.XXX)	(0,31)	(XX.XXX)	
RASTREAMENTO	(XX.XXX)	(0,23)	(XX.XXX)	(0,52)	(XX.XXX)	
AFERIÇÕES/CAPACIT. DE TANQUES	(XX.XXX)	(0,20)	(XX.XXX)	(0,18)	(XX.XXX)	
LICENCIAMENTO/EMPLACAM.	(XX.XXX)	(0,30)	(XX.XXX)	(0,24)	(XX.XXX)	
OUTROS	(XX.XXX)	(0,46)	(XX.XXX)	(0,36)	(XX.XXX)	
DESPESAS COM PESSOAL	(XXX.XXX)	(7,37)	(XXX.XXX)	(6,93)	(XXX.XXX)	
OUTROS CUSTOS FR PRÓPR - NÃO RATEÁVEL	(XX.XXX)	(0,81)	(XX.XXX)	(0,15)	(XX.XXX)	
OUTROS CUSTOS FR PRÓPR - RATEÁVEL	(XX.XXX)	(0,60)	(XX.XXX)	(0,67)	(XX.XXX)	
FROTA AGREGADA - TOTAL	X.XXX.XXX	(59,02)	X.XXX.XXX	(51,24)	X.XXX.XXX	
FROTA AGREGADA	X.XXX.XXX	(39,82)	X.XXX.XXX	(34,36)	X.XXX.XXX	
PESSOA JURÍDICA - FROTA AGREGADA	(X.XXX.XXX)	(36,67)	(X.XXX.XXX)	(32,24)	(X.XXX.XXX)	
RATEIO DE DESPESA COM PESSOAL - OUTROS	(XX.XXX)	(1,61)	(XX.XXX)	(0,86)	(XX.XXX)	
PEDÁGIOS (SALDO)	(X.XXX)	(0,07)	(X.XXX)	(0,02)	(X.XXX)	
RATEIO DE SEGUROS VEÍCULOS E CARGAS	(XX.XXX)	(0,30)	(XX.XXX)	(0,31)	(XX.XXX)	
RATEIO DE SERV TERCEIROS - ADM TRANSP	(XX.XXX)	(0,31)	(XX.XXX)	(0,31)	(XX.XXX)	
RATEIO DE SERV TERCEIROS - OUTROS	(XX.XXX)	(0,20)	(XX.XXX)	(0,11)	(XX.XXX)	
OUTROS CUSTOS - RATEIO FR PRÓPIA	(XX.XXX)	(0,88)	(XX.XXX)	(0,64)	(XX.XXX)	
OUTROS CUSTOS C/ FR. AGREG. - RATEIO	(XX.XXX)	(0,76)	(XX.XXX)	(1,88)	(XX.XXX)	
RESSARCIMENTOS - RATEIO	(XX.XXX)	0,99	(XX.XXX)	2,02	(XX.XXX)	
FROTA AGREGADA - FRETEIROS	(XXX.XXX)	(2,13)	(XXX.XXX)	(2,22)	(XXX.XXX)	
FROTA AGREGADA - MISTA	X.XXX.XXX	(17,08)	X.XXX.XXX	(14,66)	X.XXX.XXX	
LUCRO BRUTO	(XXX.XXX)	7,46	(XXX.XXX)	21,58	(XXX.XXX)	
DESPESAS OPERACIONAIS	(XXX.XXX)	(6,48)	(XXX.XXX)	(5,78)	(XXX.XXX)	
RESULTADO OPER. BRUTO	(XX.XXX)	0,98	(XX.XXX)	15,80	(XX.XXX)	
DESPESA FINANCEIRA	(XXX.XXX)	(2,79)	(XXX.XXX)	(1,54)	(XXX.XXX)	
RECEITA FINANCEIRA	(XX.XXX)	0,26	(XX.XXX)	0,40	(XX.XXX)	
RES. OPERAC. LÍQ. - Sem Venda de Veículos	(XXX.XXX)	(1,56)	(XXX.XXX)	14,66	(XXX.XXX)	
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	(XX.XXX)	0,22	(XX.XXX)	(0,08)	(XX.XXX)	
LUCRO ANTES IR E CSLL	(XXX.XXX)	(1,33)	(XXX.XXX)	14,57	(XXX.XXX)	
LUCRO LÍQUIDO	(XX.XXX)	(0,99)	(XX.XXX)	9,73	(XX.XXX)	
EBITDA	(XXX.XXX)	9,93	(XXX.XXX)	22,30	(XXX.XXX)	

Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transporte 2008–2010.

O DRE da empresa no período apresentava algumas dificuldades no processo de tomada de decisão, destacando-se os seguintes pontos assinalados na Figura 17:

- Receita Bruta fechada, ou seja, não fornece a receita por tipo de frota e apenas o custo;
- Utilização de critério de rateio para alocação dos gastos;

- c) Lucro bruto geral da empresa sem a avaliação de resultado por tipo de frota;
- d) DRE Geral da companhia desenvolvido pela área da Contabilidade seguindo os princípios contábeis, como exemplo, a depreciação conforme legislação e regulamento fiscal.
- e) Ausência de uma contabilidade divisional e estruturação de centros de custos

Um modelo de mensuração deve estar coerente com o de decisão e, portanto, do gestor, sendo o principal elemento que fundamenta a decisão da escolha de um curso de ação após avaliação das diversas alternativas levantadas (PADOVEZE, 2003).

3.9.2 Mudança no modelo de gestão

Para Frezatti *et al.* (2009, p. 17),

Um modelo é qualquer representação simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais, criada com a finalidade de facilitar a compreensão, representando graficamente, facilitando a visualização ou servindo como base das regras de referência das relações que ocorrem entre os elementos de um sistema, processo ou evento, do mundo real.

O modelo de gestão é a maneira própria, única, individual de cada empresa administrar os seus negócios, ainda que, mesmo quando não estiver formalizado, se torna visível a partir do desenvolvimento das ações pelos controladores e pelos gestores. A partir da filosofia da empresa o processo de gestão (planejamento, execução e controle) transcorre na entidade (FREZATTI *et al.*, 2009).

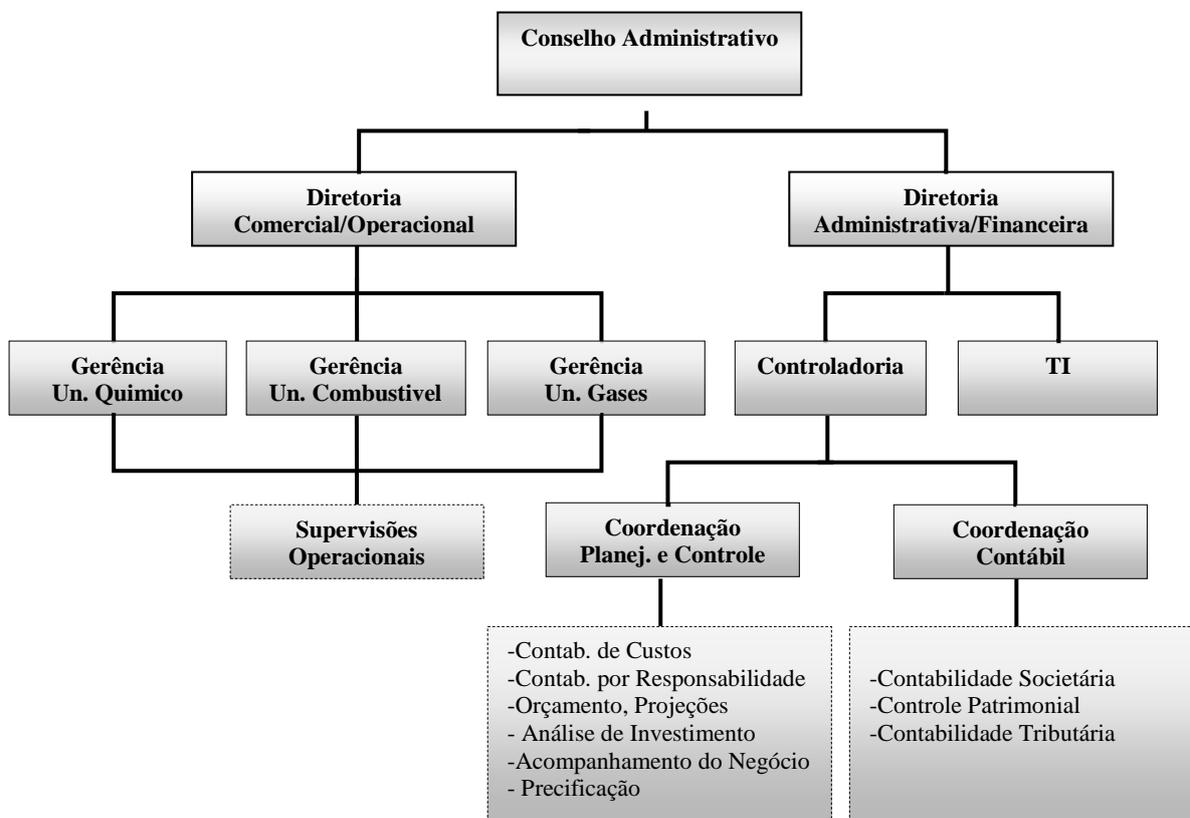
A HS Transporte no ano de 2010 iniciou uma segunda etapa de mudança no seu modelo e processo de gestão devido aos seguintes fatos:

- a) Queda do Ebitda no período 2008 e 2010 conforme Gráfico 2;
- b) Crescimento do volume de transporte em todos os segmentos de atuação;
- c) Estrutura organizacional e modelo de decisão centralizado;

- d) Um Modelo de mensuração com a ausência de informações gerenciais e elaborado conforme os princípios da contabilidade financeira;
- e) Processo de tomada de decisão complexo e a posteriori;

Para as mudanças no modelo de gestão foi inicialmente alterado a estrutura organizacional da empresa com a criação de uma área de planejamento e controle para atender as divisões de negócio também criadas na nova estrutura organizacional apresentada na Figura 18.

Figura 18 - Organograma



Fonte: Adaptado do Organograma da HS Transportes - 2010

A área de planejamento e controle tem como incumbência os principais objetivos:

- a) Contabilidade de Custos;
- b) Estabelecer a prática de Contabilidade Gerencial;

- c) Alterar o modelo de mensuração com a inclusão do conceito de margem de contribuição;
- d) Aplicação da Contabilidade Divisional atendendo as gerências de Unidade de Negócio;
- e) Orçamento;
- f) Análise de Investimento e precificação.

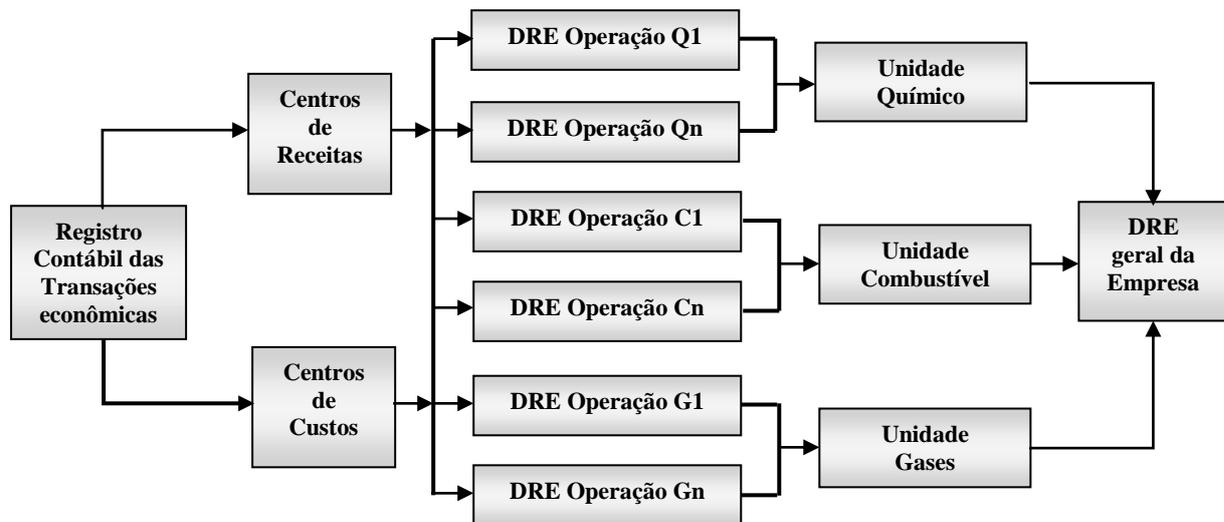
A aplicação da contabilidade divisional iniciou-se com a definição da estrutura de centros de responsabilidades por operação e unidades, atendendo a nova estrutura organizacional.

De acordo com Padoveze (2003, p. 451),

A contabilidade divisional ou setorial expressa-se em segmentar os resultados da empresa em suas partes geradoras de resultado, apurando o resultado para cada um dos segmentos identificados e, concomitantemente, permitindo a avaliação de desempenho de cada gestor da empresa responsável pelos segmentos identificados.

Os centros de lucro e custos seguem a estrutura hierárquica da companhia. São os centros de acumulação dos dados das transações e elementos patrimoniais da empresa. Estes dados são os passíveis de controle e de responsabilidade dos gestores. A Figura 19 apresentada a seguir resume a forma de alocação das receitas e gastos na elaboração do DRE por operações.

Figura 19 - Sistema de acumulação de dados da HS Transporte



Fonte: Adaptado dos sistemas de custos da HS Transporte.

O modelo de mensuração criado na HS Transporte é utilizando o conceito de margem de contribuição.

Segundo Catelli (1999, p.305), o modelo de mensuração pode ser entendido como “um conjunto específico de procedimentos para atribuir números a objetos e eventos, com o objetivo de prover informação válida, confiável, relevante e econômica, para os tomadores de decisão.”

Para o modelo de margem de contribuição Padoveze (2009, p. 367) destaca que “é o modelo decisório fundamental para a gestão dos resultados da empresa, seja em termos de rentabilidade dos produtos, atividades, áreas de responsabilidade, divisões, unidades de negócios ou da empresa como um todo.”

A Figura 20 demonstra o modelo de mensuração elaborado para as operações, unidades e DRE geral da companhia.

Figura 20 - Modelo de mensuração HS Transporte

DRE Sintético - HS Transportes			
RECEITA BRUTA			XX.XXX
Frota própria		X.XXX	
Frota agregada		X.XXX	
Frota Freteira		XXX	
Frota mista		X.XXX	
IMPOSTOS			X.XXX
RECEITA LÍQUIDA			XX.XXX
Frota própria	CV	X.XXX	
	MC	X.XXX	
	%	35,4	
	CF	X.XXX	
Depreciação Gerencial		XXX	
	MB	XXX	
	%	8,4	
Frota agregada	CV	X.XXX	
	MC	XXX	
	%	14,3	
Frota agregada freteira	CV	XXX	
	MC	XX	
	%	11,3	
Frota agregada mista	CV	X.XXX	
	MC	XXX	
	%	16,4	
Depreciação Gerencial		XX	
	MB	XXX	
	%	13,5	
TOTAL CSP			XX.XXX
LUCRO BRUTO			X.XXX
Despesas operacionais		XXX	
RESULTADO OPERAC.BRUTO			X.XXX
Despesas/Receitas financ.(-)		XXX	
RESULT. OPERAC. LÍQUIDO			XXX
Resultado não operacional		(XX)	
LUCRO ANTES DO IR/CSLL			XXX
LUCRO LÍQUIDO			XXX
EBITDA			X.XXX
EBITDA/REC. LÍQUIDA %			8,8%

Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transportes - 2010

A sustentabilidade das organizações pode ser alcançada da gestão de suas atividades e as atividades devem decidir como desejam desenvolver essa gestão, interno e externo. A gestão de uma organização exige informações relevantes para o processo decisório. Da “porta para dentro” implica em abranger os usuários internos que necessitam e têm acesso a informações com maiores detalhes e peculiaridades. São os gestores, profissionais que atuam na entidade, nas suas várias posições

hierárquicas e áreas funcionais, que necessitam de informações para desempenharem seus papéis (FREZATTI *et al.*, 2009).

Após a adoção de um novo modelo de gestão, modelo de mensuração e processo de decisão, a empresa HS Transportes, do ano de 2010 até o momento, passou a obter um acompanhamento do seu resultado por operação, unidade e gestor.

A Tabela 1 demonstra os resultados obtidos por operação e Unidade de negócios apurados no período de janeiro de 2010 a dezembro 2011.

Tabela 1 - Margem de contribuição e margem bruta por tipo de frota

Unidade de Negócio	Operação	Margem de Contribuição por Tipo de Frota (%)		Margem Bruta (%)
Químico	Químico RS	Frota Própria	5,3	-3,6
		Frota Agregada	18,3	17,3
		Frota Mista	22,0	20,8
	Químico BA	Frota Agregada	17,4	16,5
		Frota Freteira	5,0	4,5
	Químico SP	Frota Própria	8,5	-12,3
		Frota Agregada	18,2	17,3
		Frota Mista	21,5	20,6
	Químico RJ	Frota Agregada	17,7	17,5
		Frota Mista	21,8	20,7
Combustível	Combustível RS	Frota Própria	14,3	4,6
		Frota Agregada	18,8	17,4
		Frota Mista	23,2	21,8
	Combustível PR	Frota Própria	21,3	18,9
		Frota Mista	23,5	21,7
	Combustível SP	Frota Própria	11,2	8,2
		Frota Agregada	16,3	14,2
		Frota Mista	22,3	20,6
	Combustível RJ	Frota Própria	2,3	-11,4
		Frota Mista	14,3	3,8
Gases	Gases Sul	Frota Própria	27,4	22,4
	Gases Nordeste	Frota Própria	7,3	1,4

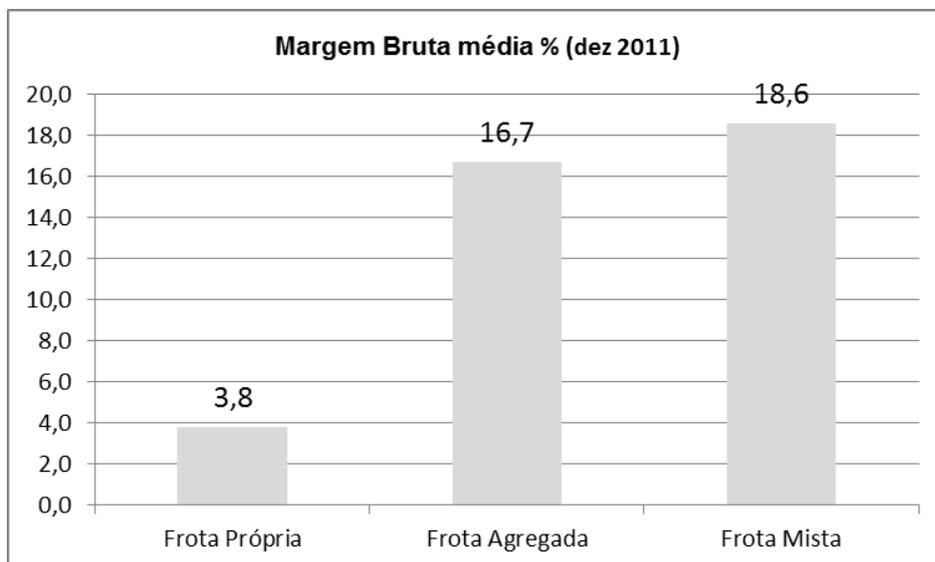
Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transportes – 2011

O resultado apurado entre o início da elaboração do DRE por operações em 2010 até o final do ano de 2011, demonstrado na Tabela 1, apresentou as seguintes informações:

- a) Operações de Químico com baixa margem de contribuição na frota própria e até mesmo margem bruta negativa;
- b) Igualmente nas operações de Combustível, com baixa margens de contribuição na frota própria comparada as margens de frota agregada e mista;
- c) Frota mista, em praticamente todas as operações, apresentando as melhores margens de contribuição;
- d) Unidade de Gases com grande diferença de margem entre as suas duas operações;
- e) De forma geral grande variação entre a margem de contribuição da frota própria comparada as margens da frota mista e agregada.

O Gráfico 3, destaca a margem bruta média por tipo de frota em dezembro de 2011.

Gráfico 3 - Margem bruta média por tipo de frota – dez. 2011



Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transporte 2011.

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 629), “A margem de segmento da unidade mede sua contribuição controlável para o lucro da empresa e para outros custos

indiretos. Os custos evitáveis alocados são os custos administrativos da empresa, como custos de pessoal e custos cometidos para instalações.”

Os autores ainda reforçam “o demonstrativo da margem de segmento pode parecer uma abordagem direta e interessante para o controle financeiro.”

A margem de segmento de uma unidade é o uma estimativa de seu efeito a curto prazo no lucro da empresa. Também representa o efeito negativo imediato na receita corporativa se a unidade é encerrada.

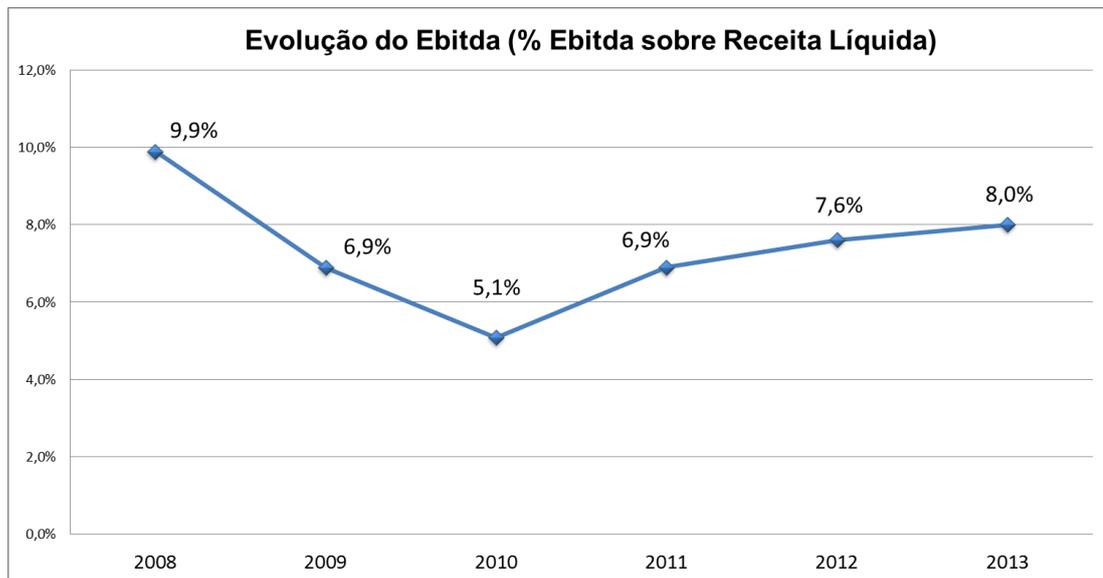
Na descentralização os gerentes, até mesmo quando não podem controlar o custo completamente, podem tomar decisões que influenciam os custos finais do produto. Incluindo mais custos ou até mesmo receitas em medidas de desempenho, os gerentes são motivados a encontrar ações que podem influenciar nos custos incorridos ou na geração de receitas (ATKINSON *et al.*, 2000).

Com a realização da contabilidade divisional e análise dos resultados obtidos desde o ano de 2010, foram adotadas pelos gestores as seguintes principais medidas:

- a) Alteração na composição de frota, ou seja, priorizar o ativo da empresa (frota própria) colocando em rotas com fretes mais rentáveis, e até mesmo retirando frotas próprias de operações de frete com baixa rentabilidade;
- b) Ampliar o investimento em frota mista nas operações;
- c) Encerramento da operação combustível RJ, através da análise financeira e operacional;
- d) Revisão de custos e preços de frete na operação gases nordeste;
- e) Criação de um comitê de Ebitda envolvendo área operacional e de Planejamento e Controle, para trabalhar com outras alternativas na busca pela melhoria da rentabilidade das operações.

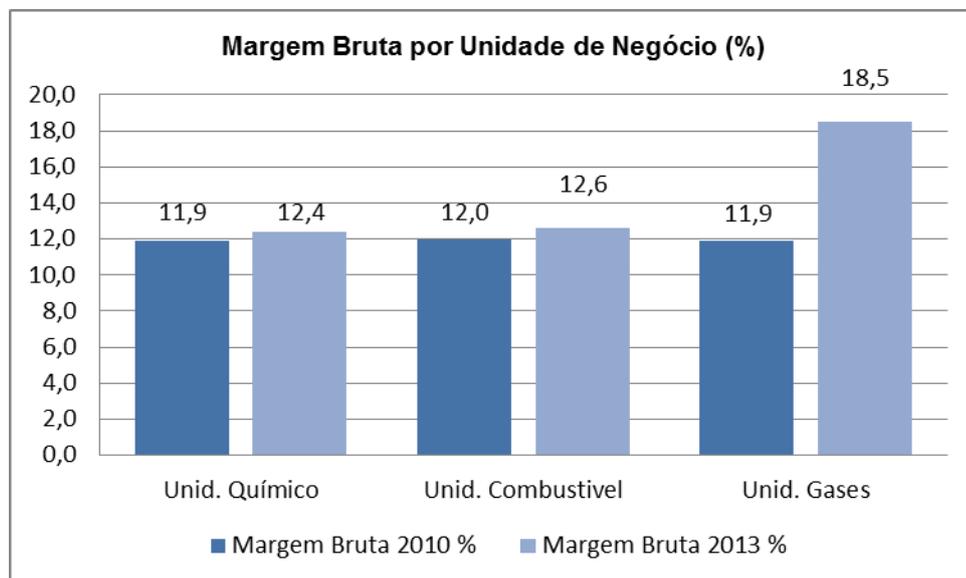
A partir da mudança do modelo de gestão e com a prática de uma contabilidade gerencial efetiva a empresa obteve resultados importantes em relação a rentabilidade e controles.

O Gráfico 4, demonstra a evolução do *Ebitda* da companhia de 2008 a 2013, evidenciando a sua recuperação a partir do ano de 2010. Já o Gráfico 5 demonstra o incremento da margem bruta por unidade de negócio da HS Transporte.

Gráfico 4 - Evolução do *Ebitda* sobre a receita líquida - 2008 a 2013

Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transporte 2013.

Gráfico 5 - Evolução da margem bruta por unidade de negócio - 2010 a 2013



Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transporte 2013.

O processo de gestão, subsistema do modelo de gestão, tem por finalidade permitir à empresa alcançar os seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes de estrutura hierárquica. O processo de gestão não se limita ao planejamento, inicia-se a partir dele e incorpora todas as etapas da execução das atividades, bem como do controle da execução das atividades. O controle, por sua

vez, não se limita a eventos passados, mas deve permitir controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados (PADOVEZE, 2003).

3.9.3 Proposição de Melhorias

Segundo Teles e Vartanian (1998²³ *apud* OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2011, p. 104), “[...] o modelo de gestão, que, de forma explícita ou não, sempre existe numa empresa, é constituído de princípios permanentes que orientam a atuação dos gestores, procurando potencializá-la. O ponto de partida do modelo de gestão é, logicamente, o conjunto de crença e valores dos donos ou dos principais executivos da empresa.”

As Crenças e os valores pelos quais cada entidade norteia seus negócios refletem os atributos apresentados por seus fundadores e proprietários/responsáveis. No mundo atual, considerações de meio ambiente, de qualidade, de ética no relacionamento com clientes e fornecedores, de respeito aos funcionários, etc. Essas crenças acabam por influenciar todas as operações futuras da empresa e trazer reflexos em todos os níveis (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2011).

Citado anteriormente dentre os valores da empresa está o Lucro com meio de crescimento e perpetuidade da companhia. Porém a empresa destaca e preza desde a sua fundação com a segurança operacional e a relação com os clientes como seus principais valores e fundamentais na sua trajetória. Sob as regras de trânsito e legislação ambiental, um erro em segurança pode ser determinante na sua continuidade, por trabalhar com transporte de produtos líquidos perigosos.

Em relação a gestão de risco é relevante para a companhia, e característica do próprio negócio, os investimentos vultuosos em veículos de transporte. Um conjunto do tipo Bi-trem pode chegar a um valor atual acima de R\$ 500 mil.

O modelo de gestão adotado a partir de 2010, conforme mencionado no capítulo 4.3.2, tem um foco intenso em *Ebitda*, em lucro, em resultado econômico e financeiro.

Como proposta de sequência de trabalho da Contabilidade Gerencial, nominada na HS Transporte de área de Planejamento e Controle, é conduzir os seguintes novos aspectos no modelo de gestão:

²³ TELES, E. L.; VANTANIAN, G. H. Sistemas de informações e a controladoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, p.62, jul./ago. 1998.

- ✓ Avaliação de desempenho através de Indicadores operacionais (Controle Operacional);
 - a) Implantar a análise de investimento ou ROI (Return on Investment) por operação;
 - b) Análise de ambiente externo e acompanhamento setorial (Contabilidade Gerencial Estratégica).

Desta forma a atuação da Contabilidade Gerencial passa a ser evolutiva, atendendo as necessidade da empresa e a dos seus gestores frente as exigências de mercado.

3.9.3.1 Indicadores Operacionais

Até um passado bastante recente, o gerenciamento das empresas baseava-se, quase exclusivamente, em relatórios financeiros para a avaliação de desempenho operacional dos gestores e das Unidades de negócio. As preocupações básicas com o desempenho operacional podem referir-se à eficiência na utilização dos recursos, ao nível de utilização dos equipamentos, à segurança nos processos de produção, aos prazos de produção e entrega dos produtos elaborados ou prestação de serviço, e a qualidade dos produtos e prestação de serviço (CATELLI, 1999).

Conforme Oliveira, Perez e Silva (2011, p. 134), “Professores, pesquisadores acadêmicos e consultores de empresa, preocupados com o desenvolvimento de relatórios gerenciais e contábeis específicos para os novos tempos, são unânimes em reconhecer a necessidade de incorporar ao sistema contábil gerencial parâmetros qualitativos e medidas não financeiras.”

Os mesmos autores ainda complementam: “é de opinião dos profissionais da área que mais importante para a empresa do que tentar apurar lucros mensais ou trimestrais é calcular e informar uma variedade de indicadores não financeiros.”

Na empresa HS Transporte é identificado a necessidade de utilização de indicadores operacionais como forma de medir e acompanhar o desempenho das operações e unidades de negócios, garantido o resultado econômico previsto.

Os indicadores propostos para a área operacional são mencionados na Tabela 2.

Tabela 2 - Indicadores operacionais propostos

Perspectivas	Indicadores	Periodicidade	Parâmetro de Verificação	Unidade	Responsáveis	Meta/Real
RENTABILIDADE	CPK Mecânica	Mensal	Custo de manutenção por KM rodado	R\$ / KM	Dep. Insumos	Meta XX Real XX
	CPK Pneus	Mensal	Custo de pneus por KM rodado	R\$ / KM	Dep. Insumos	Meta XX Real XX
	CPK Combustível	Semanal	Custo de combustível por KM rodado	R\$ / KM	Dep. Insumos	Meta XX Real XX
	QLP	Mensal	Quadro de lotação de pessoas (QLP)	Nº de pessoas	Dep. RH	Meta XX Real XX
PRODUTIVIDADE	Atendimento a programação Entrega	Quinzenal	Pontualidade de entregas	% de entregas pontuais	Dep. Operacional	Meta XX Real XX
	Pane em Rota	Semanal	Paradas por pane de veículo	Nº de panes	Dep. Operacional	Meta XX Real XX
	Km média/veículo	Quinzenal	KM médio rodado por veículo	KM / veículo	Dep. Operacional	Meta XX Real XX
SEGURANÇA	Número de acidentes incidentes por Km total	Mensal	Acidentes fatais e incidentes leves	Nº de acidentes / KM total rodado	Dep. Segurança	Meta XX Real XX
CLIENTE	KPIs (<i>Key Performance Indicator</i>)	Mensal	Nota dada de acordo com critérios de avaliação do cliente	Nota do cliente	Coordenador de operação	Meta XX Real XX

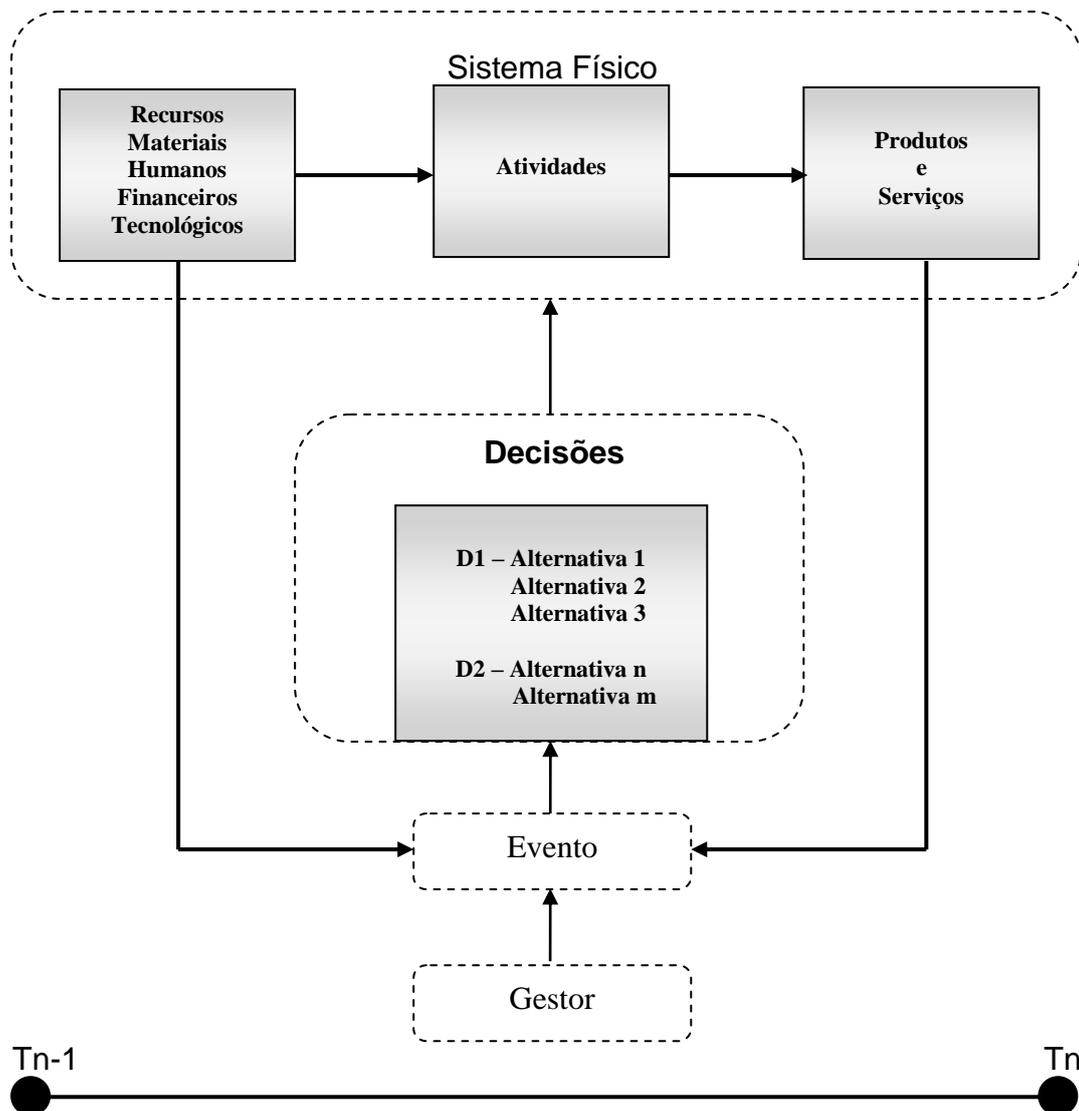
Fonte: Adaptado dos relatórios Operacionais da HS Transporte 2013.

Os indicadores propostos para uma gestão operacional na HS Transporte, estão classificados sob quatro perspectivas:

- a) **Perspectiva Rentabilidade:** Indicadores direcionados para acompanhamento dos principais custos diretos de combustível, manutenção, pneus e mão de obra;
- b) **Perspectiva Produtividade:** Indicadores para acompanhamento para a otimização dos ativos (veículos) da empresa, relacionados a tempo e Km rodado;
- c) **Perspectiva Segurança:** Indicador de monitoramento do nível de segurança da operação com relação a acidentes em trânsito como também incidentes relacionados a transporte de carga, derrames, contaminação de produto, roubo de carga, etc. Este indicador está diretamente relacionado as valores da empresa no item segurança;

- d) Perspectiva Cliente: Indicador de *follow up* do cliente. Mede a satisfação do cliente na prestação de serviço de acordo com os KPIs (key performance indicator) elaborados pelo cliente.

Figura 21 - Evento, atividade e decisão



Fonte: Parisi (1995,²⁴ p. 45 *apud* CATELLI, 1999, p. 109).

Cabe ao gestor tomar decisões sobre o consumo de recursos econômicos, humanos e tecnológicos, os quais serão processados ou transformados por um processo físico (atividade), visando à produção de bens ou serviços, ou seja, o

²⁴ PARISI, C. *Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultado*. 1995. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

gestor toma as decisões sobre todos os eventos relacionados com os recursos consumidos e os produtos e serviços prestados por sua atividade, os quais ocorrem dentro de determinado processo físico, conforme demonstrado na Figura 21 (CATELLI, 1999).

Um sistema eficiente de avaliação do desempenho operacional contém indicadores críticos de desempenho (medidas de desempenho) que fazem o seguinte:

- a) Considera cada atividade e a própria empresa sob a perspectiva do cliente;
- b) Avalia cada atividade usando medidas de desempenho validadas pelo cliente;
- c) Considera todas as facetas do desempenho da atividade que afetam os clientes e que, portanto, são abrangentes;
- d) Fornece *feedback* para ajudar os membros da empresa a identificarem problemas e oportunidades para melhorias (ATKINSON *et al.*, 2000).

A gestão permanente de indicadores operacionais oferece a oportunidade de melhorias econômicas, financeiras e operacionais que reverterão em melhores resultados e satisfação do cliente.

3.9.3.2 Retorno sobre o Investimento – ROI

Muitas inovações nos sistemas de contabilidade gerencial ocorrem nas décadas iniciais do século XX para apoiarem o crescimento de empresas multidivisionais. Uma das mais duradoura das inovações foi o desenvolvimento da fórmula de Retorno sobre o Investimento (ROI – *Return on Investment*) como medida de desempenho. A Dupont Company produzia um mix diversificado de produtos químicos usados por várias indústrias diferentes. Os executivos seniores da Dupont precisavam saber quais das divisões deveriam receber aporte de capital para expandir a capacidade (ATKINSON *et al.*, 2000).

A fórmula do ROI é a combinação de duas medidas:

- a) Medida de Lucratividade:

Margem operacional = Lucro operacional / Vendas

- b) Medida de giro do ativo ou investimento:

Vendas / Ativo ou investimento total

$$\text{ROI} = (\text{Lucro operacional} / \text{Vendas}) \times (\text{Vendas} / \text{Investimento})$$

$$\text{ROI} = \text{Lucro Operacional} / \text{Investimento}$$

Alternativamente, podemos calcular o retorno sobre investimento de dois outros modos:

$$\text{Retorno sobre Investimento} = \text{Retorno sobre vendas} \times \text{Giros de Ativos}$$

$$\text{Retorno sobre Investimento} = \text{Eficiência} \times \text{Produtividade}$$

A relação de receita operacional sobre vendas (também chamada de retorno sobre vendas, ou margem de vendas) é uma medida de eficiência: a habilidade para controlar custos a um determinado nível de atividade de vendas. A relação de vendas com investimento (frequentemente chamada de giro de ativos) é uma medida de produtividade: a habilidade para gerar vendas para determinado nível de investimento.

A aplicação da fórmula do retorno do investimento na HS Transportes é apresentada por unidade de negócio na Tabela 3. O retorno sobre o investimento (ROI) da empresa relaciona o valor total dos investimentos entre veículos e estrutura operacional e o lucro bruto de cada unidade de negócio. O investimento em veículos considera cavalos mecânicos e semi-reboques alocados na unidade. Nesta tabela é destacado também a medida de margem bruta, utilizada até então no processo de tomada de decisão pela empresa.

Tabela 3 - Retorno sobre o investimento (ROI) por unidade de negócio

Unidade de Negócio	Operação	Margem Bruta (%)	ROI (%)
Químico	Químico RS	12,4	8,3
	Químico BA		
	Químico SP		
	Químico RJ		
Combustível	Combustível RS	12,6	5,3
	Combustível PR		
	Combustível SP		
	Combustível RJ		
Gases	Gases Sul	18,5	3,5
	Gases Nordeste		

Fonte: Adaptado dos Demonstrativos da HS Transportes – 2014.

3.9.3.3 Análise do Ambiente Externo – Contabilidade Gerencial Estratégica

A contabilidade gerencial ganha capacidade de alinhar as ações de curto prazo e avaliação de desempenho com os objetivos estratégicos. Move-se para maior análise do mercado através da integração com a área de marketing que lida com a segmentação e o posicionamento da marca e dos produtos da empresa em seu mercado de atuação, para finalmente alinhar-se à gestão de produtos e serviços. A contabilidade gerencial nos últimos anos tem recebido novas demandas organizacionais com foco na estratégia da organização como (FREZATTI *et al.* 2009): foco externo à organização; foco na concorrência e no cliente; e foco na estratégia em ação.

De acordo com Bromwich (1990²⁵ *apud* OTT, 2004), “[...] a contabilidade gerencial estratégica tem como objetivo a avaliação das vantagens comparativas da

²⁵ BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 1/2, p. 27-46, 1990.

empresa frente aos seus competidores e a avaliação dos lucros proporcionados pelos produtos ao longo de sua vida útil ou a longo prazo.”

Para Jhonson & Kaplan (1988²⁶ *apud* OTT, 2004) consideram que a chave para uma adequada estruturação da contabilidade gerencial estratégica é: adotar uma aproximação holística; expandir e fortalecer a orientação externa dos processos de negócios; planejar em primeiro lugar o produto; e integrar funcionalmente a produção e a contabilidade.

Na HS Transportes a Contabilidade gerencial precisa estabelecer também uma visão externa à organização com o objetivo de proteger e conduzir os objetivos estratégicos da empresa. As ações a serem estabelecidas devem:

- a) Acompanhar a participação e movimentação da empresa no mercado que atua;
- b) Praticar análise de mercado com aplicação de *Benchmarking* em relação aos principais concorrentes;
- c) Analisar novos negócios com a integração de dados operacionais e financeiros;
- d) Garantir e apoiar a área comercial e operacional no adequado processo de precificação;
- e) Analisar os cenários econômicos a nível regional e nacional;
- f) Identificar mudanças na legislação contábil, fiscal, ambiental e da área de transporte.

Para obter sucesso nas suas estratégias, é fundamental que a organização se adapte ao ambiente competitivo como forma de garantir sua sobrevivência e crescimento (OTT, 2004).

²⁶ JHONSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *La contabilidad de gestión: su contribución a la contabilidad de gestión*. Madrid: Plaza e Janes, 1988.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A competição mercadológica crescente dos últimos anos forçou as empresas a estabelecerem mudanças no modelo de gestão. A contabilidade financeira, obrigatória por lei, que atende aos princípios fundamentais de contabilidade e aos usuários externos não consegue sustentar o novo modelo de gestão e o processo de decisão existente atualmente nas empresas. No atual momento os gestores das organizações, ou os usuários internos, necessitam serem abastecidos de informações para que possam tomar as decisões corretas e garantir que a empresa seja competitiva e alcance melhores resultados.

A Contabilidade Gerencial tem por objetivo atender aos usuários internos da organização com as informações econômicas e quantitativas para um assertivo processo de tomada de decisão através de um modelo de mensuração, com avaliação de resultado e análise de mercado. A Contabilidade Gerencial deve ser a *interface* entre a contabilidade financeira, que é a geradora dos dados, e as atividades ou operações da empresa. Esta distância entre contabilidade e operação da empresa é claramente a grande mudança que deve ser promovida pelas organizações, com a inclusão de uma área de Contabilidade Gerencial. A área de Contabilidade Gerencial deve estabelecer suas funções essenciais, como sistemas de informações, orçamento empresarial, apoio na precificação e na estruturação do modelo de decisão que atendam as necessidades da organização.

O estudo de caso realizado na HS Transportes evidencia a evolução dos resultados da empresa com a implantação de uma área de Contabilidade Gerencial. O modelo embasado em uma contabilidade financeira que a HS Transportes utilizava antes do ano de 2010 não atendia mais as suas necessidades no processo de decisão. A empresa se encontrava em um momento de crescimento operacional e de receita, e não tinha clareza e certeza de quais, e de que forma, deveria tomar suas decisões na gestão da empresa. Esta dificuldade no processo de tomada de decisão, e ausência de informações para os usuários internos, já refletia nos resultados apresentados pela companhia conforme o Gráfico 1, que demonstra a queda do *Ebitda* da companhia entre os anos de 2008 a 2010.

A proposta de mudança no modelo de gestão a partir do ano de 2010, foi uma nova estrutura organizacional, dividindo a área operacional da empresa em unidades de negócios, assim como a criação uma área de Contabilidade Gerencial

denominada de área de planejamento e controle. A mudança no sistema organizacional, com o apoio da área de Contabilidade Gerencial, passou a se obter maior clareza no aspecto de resultado econômico de cada segmento de atuação da companhia. A aplicação de um novo modelo de mensuração gerencial, de um sistema de acumulação de gastos e receitas, e por sequência a aplicação de uma Controlabilidade ou Contabilidade divisional, proporcionou aos gestores de cada unidade e a alta administração um novo modelo no processo de gestão da HS Transportes. A possibilidade de incrementar operações mais rentáveis, ou eliminar operações que apresentam prejuízos, proporcionaram à empresa melhores resultados após o ano de 2010 até o presente momento, demonstrados no Gráfico 4 do estudo de caso que apresenta a evolução do *Ebitda* da organização de 2008 a 2013.

A necessidade da existência da Contabilidade Gerencial remete também a uma mudança profunda no profissional Contador, que passa a coexistir denominado de Contador Gerencial ou *Controller* da companhia. Este profissional além de estar frente as exigência legais e aos princípios fundamentais de contabilidade deve ampliar seu conhecimento. Deve ter visão sistêmica, gerir o sistema de informações e principalmente conhecer os negócios ou atividades da empresa. O Contador Gerencial deve ser o elo de ligação entre as áreas administrativas e diretivas da empresa com as áreas operacionais. Este profissional deve relacionar o modelo de mensuração, ou o processo de tomada de decisão, com a estratégia, com a missão, visão e valores da companhia. Deve disseminar conhecimento dentro da companhia, e estar alerta as mudanças não apenas nas questões contábeis, financeiras ou fiscais, mas também as alterações de legislação ligada ao negócio da empresa.

A participação da Contabilidade Gerencial deve ser evolutiva. Para a HS Transporte é proposto uma Contabilidade Gerencial com atuação crescente, visando outros aspectos do que o lucro econômico.

- a) Avaliar o retorno do investimento de cada operação para os acionistas tomarem as decisões de investimento de forma assertiva;
- b) Fortalecer a mensuração de dados operacionais ou das atividades com o intuito de ampliar o sistema de informações com indicadores não econômicos, intensificando a relação financeira/econômica com as operações da empresa e seus clientes;

- c) Intensificar a análise mercadológica e externa á empresa, alinhada ao planejamento estratégico, mitigando riscos por questões concorrenciais ou de legislação.

Considerando a criação de valor, no aspecto econômico, como a geração de lucro para os acionistas, pode-se afirmar que a Contabilidade Gerencial na HS Transporte passa a contribuir para empresa no momento que proporciona o ingresso de um novo modelo de gestão, de um sistema de informações, de visão estratégica, e incremento no Lucro bruto das operações e unidades da empresa, levando a companhia a tomar decisões acertadas e gerando melhores resultados.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A. *et al.* *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. *Fundamentos de metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.
- BIO, S. R. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.
- CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 242p.
- CREPALDI, S. A. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.
- FRANCO, H. *A Contabilidade na era da globalização: Temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores*, Paris, 1997. São Paulo: Atlas, 1999.
- FREZATTI, F. *et al.* *Controle gerencial: uma abordagem da Contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARRISON, R. R.; NORREN, E. W. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUIA DO TRANSPORTADOR. *Quadro resumo da nova legislação de pesos e dimensões*. Disponível em: <<http://www.guiadotrc.com.br/lei/qresumof.asp>>. Acesso em: 19 fev. 2014.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos*. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- IUDÍCIBUS, S. *Contabilidade gerencial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Técnica de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSIMANN, C. P.; ALVES, O. C.; FISCH, S. *Controladoria*. Florianópolis: UFSC, 1993.

NAKAGAWA, M. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, D. P. R. *Sistemas de informações gerenciais*. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, S. L. *Tratado de metodologia científica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

OTT, E. A dimensão estratégica da contabilidade gerencial. *Perspectiva Econômica*, São Leopoldo, v. 33, n. 103, p. 47-54, 1998.

_____. Contabilidade Gerencial Estratégica: Inter-relacionamento da Contabilidade Financeira com a Contabilidade Gerencial. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 35-46, maio/ago. 2004.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial*. Curitiba: IESDE, 2010.

_____. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

REZENDE, D. A.; ABREU, A. F. *Tecnologia da informação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry *et al.* *Pesquisa Social: Métodos e Técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 2. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SIMMONDS, K. *Strategic management accounting: management accounting*. UK. v. 59, n. 4, p. 26-29, 1981.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.