

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

ANTONIO CELSO ALEIXO

**A ANÁLISE CRÍTICA DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO NAS PEQUENAS E
MÉDIAS EMPRESAS DA INDÚSTRIA DE CALÇADOS DE JAÚ-SP**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito parcial
para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e
Contabilidade Estratégica.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2005

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice-reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Dr. Manuel José Nunes Pinto

Coordenador do Mestrado em Administração de Empresas: Prof. Dr. Dirceu da Silva

Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. João B. Segreti

FICHA CATALOGRÁFICA

A366a

Aleixo, Antonio Celso

A análise crítica das práticas de contabilidade gerencial: um estudo exploratório nas pequenas e médias empresas da indústria de calçados de Jaú-SP / Antonio Celso Aleixo. - - São Paulo, 2005.
189 f.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.

Dissertação (mestrado) - Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap - Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica .

1. Contabilidade gerencial 2. Calçados - Indústria – Contabilidade – Jaú-SP 3. Pequenas e médias empresas – Contabilidade.

CDD 657.8

ANTONIO CELSO ALEIXO

**A ANÁLISE CRÍTICA DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM
ESTUDO EXPLORATÓRIO NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS DA
INDÚSTRIA DE CALÇADOS DE JAÚ-SP**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira
FEA USP-SP

Prof. Dr. Antônio Benedito Silva Oliveira
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP

Prof. Dr. Claudio Parisi
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 23 de maio de 2005

DEDICATÓRIA

*À Silvana, minha esposa, aos meus filhos
Thales e Caio. Que aceitem meu pedido de
desculpas, pela ausência, mesmo nos
momentos em que estive presente.*

AGRADECIMENTOS

A Deus; inspirado em seus ensinamentos possibilitou-me aumentar a fé, e agora ver um sonho realizado, acalentado por muitos anos;

Ao SESI-Serviço Social da Indústria, na pessoa da Diretora da unidade de Jaú-SP, Vera Lúcia Mamede Rodrigues de Oliveira;

Às Faculdades Integradas Dr. Raul Bauab – Jaú-SP, pelo apoio recebido durante esses dois últimos anos;

Ao meu amigo, Professor Dr. Sebastião Antonio da Silva Neto, pelas aulas do dia-a-dia e sua amizade.

Ao meu orientador, Professor Dr. Claudio Parisi, pela paciência e dedicação nos momentos decisivos.

RESUMO

O trabalho explora os conceitos de mensuração que dão suporte ao sistema de informação contábil das empresas, e investiga se os mesmos refletem práticas de Contabilidade Gerencial. São as empresas de pequeno e médio porte que compõem o cluster regional da fabricação de calçados femininos, no Município de Jaú, Estado de São Paulo, objeto de observação deste estudo. O objetivo geral será demonstrar que, informações baseadas em critérios de mensuração de Contabilidade Gerencial, oferecem melhores condições de apoiar o processo de tomada de decisão, mesmo para empresas de pequeno e médio porte, em que pesem as conhecidas limitações em suas estruturas administrativas. A amostra da pesquisa, escolhida intencionalmente, é composta por quinze empresas de pequeno e médio porte do setor calçadista, classificadas de acordo com critério definido pela FIESP. Foram escolhidas a partir de uma população de sessenta empresas de pequeno e médio porte, registradas no Cadastro da Prefeitura Municipal de Jahu. O estudo indica que, ao mensurar suas operações, estas empresas optam pelos conceitos que dão suporte aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, preocupando-se, exclusivamente, com o que determina a legislação tributária vigente, especialmente, as regras para apuração do lucro anual.

Palavras-Chave: Contabilidade gerencial. Calçados - Indústria – Contabilidade – Jaú-SP. Pequenas e médias empresas – Contabilidade.

ABSTRACT

This dissertation explores the concepts of measurement which supports to the accounting system of the companies, and investigate if they reflect practices of the managerial accounting. Are the small and medium size companies which compose the regional cluster of female shoes manufacturing, at the city Jaú, estate of São Paulo, object of observation this study. The general aim will be demonstrate that information based on criteria of managerial accounting, has better conditions to support the decision making process, even for small and medium size companies, despite their administrative structural limitation. The sample of the research, which has been intensionally chosen, is composed by fifteen small and medium size shoes companies, which have been classified under Fiesp's criteria. Those companies have been chosen among a population that ranges sixty small and medium size shoes companies, registered in the cadastre at the City Hall of Jaú. The study indicates that those companies choose by the principals accounting concepts, when they measure their operations, worrying only whith what has been established by the tributary legislation, specially, to the measurement of annual profit.

Key-words: Managerial accounting. Shoe industry – Accounting – Brazil. Small and medium-sized business – Accounting.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Participação dos principais setores industriais na atividade econômica de Jaú-SP	21
Gráfico 2 – Tipos de empresa da indústria de calçados de Jaú-SP, segundo seu porte e período de constituição	82
Gráfico 3 – Mortalidade e sobrevivência na indústria de calçados de Jaú-SP	139

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Índice de rigidez da legislação trabalhista: alguns países do mundo	63
Tabela 2 – Encargos trabalhistas, trabalhadores horistas na indústria	64
Tabela 3 – Participação da informalidade sobre o PIB: alguns países do mundo	65
Tabela 4 – Causas da informalidade em alguns países do mundo	66
Tabela 5 – Exportação brasileira de calçados – série histórica	71
Tabela 6 – Estados produtores de calçados no Brasil: base 31/12/2002	72
Tabela 7 – Quociente de Localização, para alguns municípios do Brasil, na indústria de calçados	76
Tabela 8 – Número de empresas, por porte, e empregos gerados na indústria do Município de Jaú	76
Tabela 9 – Capacidade de Produção mensal e estimativa de Faturamento: coleções inverno e verão	78
Tabela 10 – Classificação das opções de decisões de compra	88
Tabela 11 – Década de constituição das empresas	89
Tabela 12 – Principal matéria-prima utilizada	89
Tabela 13 – Capacidade de produção/mês: coleção inverno/verão	90
Tabela 14 – Capacidade de produção/mês: segundo o porte da empresa	90
Tabela 15 – Capacidade de produção/mês - comparativo empresas da amostra e demais empresas do setor de atividades	90
Tabela 16 – Percentual da capacidade de produção destinada ao mercado interno e externo	91
Tabela 17 – Número de empregos diretos: empresas da amostra	91
Tabela 18 – Número de empregos diretos: empresas da amostra, segundo o porte, pelo critério da FIESP	92
Tabela 19 – Número de empregos diretos – comparativo empresas da amostra e demais empresas do setor de atividades	92
Tabela 20 – Forma jurídica de constituição e opção favorecida	92
Tabela 21 – Classificação segundo a opção: apuração do lucro	93
Tabela 22 – Classificação segundo a opção: serviços de consultoria	94
Tabela 23 – Classificação segundo a opção: decisões de compra	94
Tabela 24 – Classificação segundo a opção: decisões de recursos financeiros	95
Tabela 25 – Classificação segundo a opção: decisões de novas linhas de produtos	95
Tabela 26 – Classificação segundo a opção: decisões de investimentos	96
Tabela 27 – Resumo das respostas das questões 2.1 a 2.4	98
Tabela 28 – Classificação segundo a opção: decisões ligadas ao planejamento da produção	98
Tabela 29 – Classificação segundo a opção: decisões no controle da produção	100
Tabela 30 – Classificação segundo a opção: tipo de planejamento	100
Tabela 31 – Classificação segundo a opção: atividades de execução de orçamento e controle	101
Tabela 32 – Classificação segundo a opção: recursos de informática utilizados	103
Tabela 33 – Classificação segundo a opção: suporte dos recursos de informática	104
Tabela 34 – Classificação segundo a opção: aplicação e finalidades dos sistemas de informática	105

Tabela 35 – Classificação segundo a opção: execução interna ou externa das tarefas de informática	106
Tabela 36 – Classificação segundo a opção: periodicidade de execução dos registros contábeis	107
Tabela 37 – Classificação segundo a opção: periodicidade de execução da folha de pagamentos	108
Tabela 38 – Classificação segundo a opção: periodicidade de execução dos registros contábeis da folha de pagamentos	108
Tabela 39 – Classificação segundo a opção: critérios considerados para o estabelecimento do preço de venda	110
Tabela 40 – Demonstrativo da Formação do Preço de Venda	111
Tabela 41 – Classificação segundo a opção: critério para correção de preços . . .	113
Tabela 42 – Classificação segundo a opção: como estabelece expectativas das vendas anuais	113
Tabela 43 – Classificação segundo a opção: aplicação de índices em relatórios. .	114
Tabela 44 – Classificação segundo a opção: critério para valorização monetária de estoques	115
Tabela 45 – Classificação segundo a opção: critério para valorização monetária de componentes e mão-de-obra na estimativa de custos dos produtos	116
Tabela 46 – Classificação segundo a opção: método de custeio para valorização dos custos dos produtos	117
Tabela 47 – Classificação segundo a opção: utilização do mecanismo do preço de transferência	118
Tabela 48 – Classificação segundo a opção: visão de resultados departamentais .	119
Tabela 49 – Classificação segundo a opção: estimativa dos custos na fabricação de cada modelo	120
Tabela 50 – Classificação segundo a opção: demonstração de lucros residuais .	121
Tabela 51 – Classificação segundo a opção: ajustes a valor presente das contas a receber e contas a pagar	121
Tabela 52 – Classificação segundo a opção: ajustes a valor presente das contas de estoques	122
Tabela 53 – Classificação segundo a opção: ajustes das contas do imobilizado .	122
Tabela 54 – Classificação segundo a opção: expectativa de retorno sobre ativos .	123
Tabela 55 – Classificação segundo a opção: expectativa de retorno sobre o Patrimônio Líquido	123
Tabela 56 – Resumo dos critérios de mensuração de Contabilidade Financeira .	130
Tabela 57 – Resumo dos critérios de mensuração de Contabilidade Gerencial . .	133

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Visão de rastreamento da Contabilidade baseada em atividades	46
Figura 2 – Fluxograma da produção de uma indústria de calçados	80

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Comparativo: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial	29
Quadro 2 – Comparativo: alguns critérios para mensuração de Ativos	31
Quadro 3 – Comparativo: Critérios de Mensuração de Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial	67
Quadro 4 – Principais causas da mortalidade das empresas paulistas de 1 a 5 anos	138

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	3
2 ASPECTOS METODOLÓGICOS	16
2.1 Contextualização	16
2.2 Questão de Pesquisa	17
2.2.1 Especificando o Problema e a Hipótese	18
2.3 Objetivos da Pesquisa	19
2.4 Justificativas para realização do estudo	20
3 REVISÃO DA LITERATURA	24
3.1 Modelo de Gestão	24
3.2 Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial	26
3.3 Conceitos de Mensuração	31
3.3.1 Valores de Entrada	32
3.3.1.1 Custo Histórico	32
3.3.1.2 Custo Histórico Corrigido	33
3.3.1.3 Custo Corrente	34
3.3.1.4 Custo de Reposição Futuro	36
3.3.2 Valores de Saída	37
3.3.2.1 Valor Realizado	37
3.3.2.2 Valor Realizável Líquido	37
3.3.2.3 Valor Presente do Fluxo Futuro de Caixa	38
3.3.3 Métodos de Custeio	40
3.3.3.1 Custeio por Absorção	40
3.3.3.2 Custeio Variável	42
3.3.3.3 Activity Based Costing	44
3.3.4 Preço de Transferência	47
3.3.5 Lucro Residual	49
3.3.5.1 Taxa de Juros de Longo Prazo	49
3.3.5.2 Economic Value Added - Eva®	50
3.3.6 Indicadores de Retorno	53
3.3.6.1 Retorno sobre Ativos – ROA (<i>return on assets</i>)	53
3.3.6.2 Retorno sobre o Patrimônio Líquido – ROE (<i>return on equity</i>)	54
3.4 As influências tributárias na gestão da Pequena e Média Empresa e, seus reflexos na Contabilidade	55
3.5 Aspectos da presença da Informalidade na Economia	62
3.6 Critérios de Mensuração: Diferenças entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial	67
4 O SETOR ECONÔMICO DA ATIVIDADE DE FABRICAÇÃO DE CALÇADOS	70
4.1 Características econômicas da indústria de calçados no Brasil	70
4.2 Características econômicas da indústria de calçados de Jaú, SP	74
4.2.1 Setores/Departamentos da indústria de calçados	78

5 PESQUISA DE CAMPO	81
5.1 Método de Pesquisa	81
5.2 População e Amostra	81
5.3 Técnica para Coleta de Dados	84
5.4 Visão global contida na elaboração do instrumento de pesquisa ..	85
5.5 Resultados e Análise da Pesquisa	87
5.5.1 Características gerais das empresas pesquisadas	88
5.5.2 Características das principais decisões tomadas na empresa	94
5.5.3 Características dos principais controles no sistema de informações na empresa	102
5.5.4 Características dos critérios de mensuração no sub-sistema de informação de Contabilidade	109
6 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	125
6.1 Modelos de Gestão	125
6.2 Planejamento e Controle	127
6.3 Contabilidade Financeira	128
6.3.1 Critérios de Mensuração	129
6.4 Contabilidade Gerencial	132
6.4.1 Critérios de Mensuração	132
6.4.2 Preços de Transferência	134
6.4.3 Visão de Resultados Departamentais	135
6.4.4 Lucros Residuais	135
6.4.5 Indicadores de Desempenho: ROA e ROE	136
6.5 A questão da Informalidade no setor	137
7 CONCLUSÃO	141
BIBLIOGRAFIA	142
APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO	149
APÊNDICE B - ENTREVISTAS/QUESTIONÁRIOS DE PESQUISA	150
APÊNDICE C - TABULAÇÃO DA PESQUISA	156

1 INTRODUÇÃO

A competição acirrada verificada nos mercados exige de todos aqueles que tomam decisões dentro das organizações, ações rápidas e precisas. Desse modo, intuição ou tino comercial não são fatores suficientes para se alcançar o sucesso no processo de tomada de decisão.

É de se destacar que a experiência adquirida, no decorrer do tempo, pode proporcionar decisões acertadas, mas não é um fator suficiente para assegurar desempenho superior de modo a proporcionar a continuidade do negócio.

Aos gestores é delegada a responsabilidade para auxiliar os acionistas, sócios, proprietários e empreendedores, tarefa de grande importância para garantir o funcionamento das empresas, sejam elas consideradas de porte pequeno, médio ou grande.

Parte desta atribuição pode ser exercida por meio de análise e interpretação dos vários demonstrativos que são elaborados pela Contabilidade, visando à aplicação adequada dos vários tipos de recursos disponíveis.

Este trabalho investiga, especificamente, se os conceitos de mensuração de Contabilidade Gerencial são aplicados pelas empresas da indústria de calçados de Jaú-SP, em cujo setor há a presença maciça de pequenas e médias empresas.

Em pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP (1999), junto a 399 empresas paulistas de diversos setores, verificaram-se como principais dificuldades para administrar uma organização: a elevada carga tributária (24%), a elevada taxa de juros (22%), situação econômica do País (21%), inadimplência dos clientes (20%) e a falta de capital (20%).

Desse modo, o empreendedor aponta outros fatores pelo insucesso na administração de suas empresas; questionamentos sobre sua capacidade

profissional e o seu conhecimento no trato com instrumentos e técnicas adequados de gestão são apontadas como questões de menor importância.

O exame detido dos aspectos sócio-econômicos da formação da indústria calçadista jauense indica que, após a abertura de sua empresa, seus proprietários passam a desempenhar atividades gerenciais. No entanto, possuem apenas o conhecimento técnico da área em que pretendem atuar; contrariamente, não possuem experiência no exercício de funções administrativas.

Além disso, as diversas restrições estruturais, de um lado, e a ausência de planejamento e controle, de outro, também são obstáculos; as ações são implementadas à medida que os problemas vão surgindo, ou seja, a visão prevalecente é a de curtíssimo prazo.

Desse modo, os empreendedores não dispõem ou nem imaginam que possam contar com um conjunto de informações que possam orientá-los na previsão de possíveis contingências na gestão de seus negócios.

Esta dissertação está assim estruturada:

O capítulo 1 é reservado para a Introdução do tema proposto.

No capítulo 2 descreve-se a questão da pesquisa, sua contextualização, o problema, a hipótese, os objetivos que se pretendem alcançar com o estudo, discriminando-os em geral e específico. Em seguida, apresentam-se as justificativas para a realização do estudo.

No capítulo 3 faz-se uma incursão pela literatura, onde são encontrados os argumentos principais que dão suporte ao desenvolvimento dos temas propostos neste trabalho.

Presentes no trabalho estão os seguintes temas: modelos de gestão, Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial, conceitos de mensuração, o exame de parte das legislações comercial e tributária, cujos aspectos dão o contorno ao desenvolvimento do tema: pequena e média empresa e, ao final do capítulo, explanam-se os aspectos concernentes às questões que envolvem a informalidade, nas suas mais variadas molduras.

O capítulo 4 retrata o panorama da indústria de calçados, principalmente, aspectos econômicos setoriais, tanto no nível nacional quanto no nível municipal.

O capítulo 5 traz a pesquisa de campo, a definição do método de pesquisa utilizado, a caracterização da população, a amostra da pesquisa e a técnica utilizada para a obtenção dos dados.

No capítulo 6 faz-se a análise crítica dos resultados apresentados na pesquisa.

O capítulo 7 e último, é reservado para as conclusões da presente dissertação.

2 ASPECTOS METODOLÓGICOS

2.1 Contextualização

Nos últimos anos, tem sido freqüente a publicação de estudos elaborados por pesquisadores ou órgãos de entidades de classe, enfatizando a importância, para a atividade econômica de qualquer país, a representatividade das pequenas e médias empresas. Tais estudos enfocam o tema sob o ângulo da geração de empregos e sua relevância para a economia.

No Brasil, estatísticas divulgadas, principalmente, por órgãos como o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e pelo SEBRAE – Serviço de Apoio às Pequenas e Médias Empresas, indicam que este tipo de empresa representa parcela significativa da atividade econômica, que, por consequência, são responsáveis pela geração de inúmeros postos de trabalho.

Normalmente, estes empreendimentos são criados pela determinação pessoal de seu criador, pelo seu sonho de realizador, pela disposição de assumir os riscos da nova atividade que se está iniciando, pela capacidade de trabalho e, principalmente, pela criatividade.

Por outro lado, a Contabilidade Financeira, inicialmente concebida para mensurar o lucro da atividade empresarial e o controle do seu patrimônio, com o passar dos anos, sofreu fortes influências externas, especialmente, àquelas impostas pelo fisco.

Basicamente é esta a característica principal do relacionamento entre a Contabilidade Financeira e as empresas de pequeno e médio porte; e o papel do contador está restrito às atividades que determinam o acompanhamento e o cumprimento daquelas obrigações legais.

A Contabilidade Gerencial, por sua vez, consiste em um conjunto de informações diferenciadas contidas em relatórios contábeis. Esses instrumentos podem ser elaborados com critérios diferentes dos formatados pela Contabilidade

Financeira, e sua finalidade primordial é auxiliar o gestor no processo de tomada de decisão.

Basicamente, os critérios utilizados na Contabilidade Gerencial, deverão proporcionar uma visão e mensuração de resultado econômico, ou seja, haverá o abandono de uma visão de custos, ou de quanto custou determinado recurso, para uma visão proativa, que proporcionará informação de quanto vale o recurso no momento presente ou futuro, ou seja, uma visão para tomada de decisão gerencial.

Gerir um negócio com eficiência consiste em: ao se fazer uso dos diversos recursos disponíveis, escolher as melhores opções para sua aplicação, considerando os objetivos da empresa, que são estabelecidos no que se chama planejamento operacional. Tais objetivos devem abranger discriminadamente todas as áreas ou departamentos da empresa, proporcionando, assim, uma visão compartilhada e global dos resultados empresariais.

2.2 Questão da Pesquisa

A motivação para a realização deste estudo decorre da percepção empírica da razão pela qual a grande maioria das pequenas e médias empresas não utiliza a informação contábil, de modo a proporcionar-lhes todos os benefícios que delas se podem esperar no processo de tomada de decisão empresarial.

Portanto, as informações geradas nos relatórios e demonstrativos contábeis têm a finalidade principal de atender aos aspectos legais impostos pelo fisco. Para uma grande maioria de empresas de pequeno e médio porte, os limites de faturamento impostos pelas diversas legislações fiscais são seguidos à risca. Na prática, é como que se a empresa, ao alcançar aquele valor, alcançasse também seus objetivos.

Esse mecanismo, ou essa maneira distorcida de gerir os negócios, provoca danos ao próprio empresariado, que, no mínimo, vê suas possibilidades de crescimento diminuídas.

Acrescente-se a este fator, um outro, ainda mais negativo, que é o fato de, nem mesmo os próprios princípios fundamentais serem atendidos na elaboração das demonstrações financeiras, tudo em prol do atendimento ao exigido pelas determinações legais.

Limitados por aqueles objetivos - os legais - os usuários que poderiam utilizar-se de informações personalizadas, formatadas da maneira mais adequada para seus interesses, com vistas, primordialmente, ao gerenciamento de informações para tomada de decisões acertadas e à continuidade do negócio, assim não procedem.

Ao contrário, porém, enxergam a Contabilidade como uma obrigação, transformando-a numa peça de ficção, um mal necessário. Conseqüentemente, é vista como aquilo que, no dizer de uns, “só me gera despesa” e, no de outros, “é o nosso patinho feio”.

Então, opta-se por este tema: a Contabilidade Gerencial. Porque, além de sua importância intrínseca para a administração de qualquer empresa, nesse caso, também, porque é ligada, de alguma forma, a uma questão que afeta segmento substancial da sociedade.

Para a economia do Município de Jaú, Estado de São Paulo, a representatividade do setor de atividade econômica – fabricação de calçados – é extremamente significativa, tanto pelo número de postos de trabalho que são gerados diretamente, quanto pelo número de postos indiretos, os empregos gerados nas chamadas “bancas de calçados”.

2.2.1. Especificando o Problema e a Hipótese

Na problematização da pesquisa, Martins (2002, p. 21) afirma: “Devem ser evitados assuntos sobre os quais já existem vários estudos, bem como aqueles assuntos que são extremamente inovadores. Os primeiros sugerem repetições, enquanto os novos, especulações”.

A frase transcrita ilustra, de maneira consistente, o compromisso deste trabalho: não há, no âmbito da Contabilidade Gerencial, nenhum trabalho acadêmico tratando deste objeto de estudos, seja no conjunto de empresas ou individualizadamente.

Portanto, acredita-se que não se estará incorrendo em riscos de repetições desnecessárias, prevalecendo, assim, pois, o caráter científico da exposição.

Por outro lado, a Contabilidade Gerencial não se constitui, absolutamente, em assunto inovador, deixando-se, portanto, de correr o risco de cometer-se o

segundo equívoco, o da inovação, e, por conseqüência, elimina-se qualquer possibilidade de especulação.

Na pesquisa científica, para a formulação de um problema, Marconi e Lakatos (2003, p. 159) afirmam que: "Problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução".

Considerando-se o conceito acima e, diante das características que são peculiares ao nosso objeto de estudos e, presentes na grande maioria dessas empresas, a questão problema deste trabalho é:

“Os conceitos de mensuração utilizados no sistema de informação contábil das pequenas e médias empresas da indústria calçadista do Município de Jaú, Estado de São Paulo, refletem práticas de Contabilidade Gerencial ?”

Este estudo é exploratório.

Alguns autores reconhecem que, nos estudos exploratórios, a explicitação formal de hipóteses pode ser dispensável.

Por outro lado, a explicitação formal de hipóteses permite que o estudo apresente melhores resultados, ou seja, pode proporcionar maior utilidade para os resultados e elevar os níveis de interpretação.

Sendo assim, opta-se por sua explicitação formal.

Para responder a questão problema, parte-se da construção da seguinte HIPÓTESE:

“Os conceitos de mensuração utilizados pelas pequenas e médias empresas e, revelados por meio da pesquisa empírica, refletem práticas de Contabilidade Gerencial”.

2.3 Os Objetivos da Pesquisa

Marconi e Lakatos (2003) argumentam que os objetivos devem responder a questões do tipo: Por quê ? Para quê ? Para quem ?

Entende-se que a definição dos objetivos é o que proporcionará o norte ao pesquisador, direcionando-o na explicitação da questão-problema e, de certa maneira, possibilitando ao pesquisador aumentar seus conhecimentos na investigação do assunto proposto.

Nesse sentido, Ackoff (1975, p. 27) afirma: “O objetivo da ciência não é somente aumentar o conhecimento, mas o de aumentar as nossas possibilidades de continuar aumentando o conhecimento”.

Este trabalho tem como objetivos:

Geral: Demonstrar a relevância da adequada utilização da informação contábil voltada para o processo de tomada de decisão;

Específico: Investigar o atual estágio de conhecimento e das práticas de Contabilidade Gerencial existentes nas pequenas e médias empresas da indústria de calçados, no Município de Jaú, Estado de São Paulo.

2.4 Justificativas para a realização do estudo

Dentre as justificativas, que se acredita importantes para a realização do presente trabalho, têm-se:

- a) o reduzido número de estudos acadêmicos direcionados ao setor, cujo tema tenha relação com o tema desta dissertação;
- b) a importância desse conjunto de empresas para a economia regional, tanto do ponto de vista da geração de empregos, como da representatividade da atividade econômica para o conjunto da economia, e;
- c) os aspectos sócio-econômicos regionais, que produzem reflexos na formação e no estilo gerencial dos proprietários e gestores das pequenas e médias empresas da indústria de calçados do Município.

Em relação à letra (a), sobre o objeto de estudos, são conhecidos, apenas, dois trabalhos de pesquisa: o primeiro deles, a dissertação de mestrado, de autoria de Antonio Marcos Rodrigues de Oliveira, sob o título: Análise da Estrutura Produtiva do Pólo Calçadista de Jaú-São Paulo, Suas implicações sócio-econômicas e espaciais, apresentada na UNESP - campus Rio Claro, em 1999. O segundo, a tese de doutorado, de autoria do Professor Dr. Vagner Cavenaghi, sob o título: Gestão do Desempenho Empresarial: A Contribuição da área de Manufatura, apresentada junto à Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, em 2001.

Em relação aos aspectos da letra (b), a estrutura industrial da cidade de Jaú apresenta relativa diversificação. Existem vários ramos industriais bem desenvolvidos e que não se limitam a beneficiar matérias-primas produzidas na

região. São processos produtivos mais complexos, como é o caso das indústrias de calçados, têxtil, de alimentos, de confecções, de papel e papelão e mecânica.

Segundo dados do Ministério do Trabalho e Emprego, divulgados por meio da RAIS – Relação Anual de Informação Social, ano base 2003, os setores industriais que empregaram maior número de trabalhadores formais foram a indústria de calçados, a indústria têxtil, a indústria de produtos alimentícios e a indústria de papel, papelão e celulose.

No setor de atividades “calçados”, o crescimento do emprego formal de 1991 a 2003 foi de 56,3%, constituindo-se como o setor que contribui com a maior geração de emprego industrial do Município. Contudo, essa importância é ainda maior, pois grande parte das operações de fabricação dos calçados é executada fora da fábrica, por trabalhadores que são remunerados pelo número de pares de sapatos costurados ou colados, não tendo nenhum vínculo formal com a empresa.

Hoje, o Município de Jaú é considerado um pólo calçadista, na definição que entende por pólo industrial a cidade ou região que reúne um determinado número de empresas, cujas atividades estejam voltadas para um mesmo produto final, atividades estas que podem ser similares, um mesmo tipo de produto ou complementares em distintas fases de um processo produtivo.

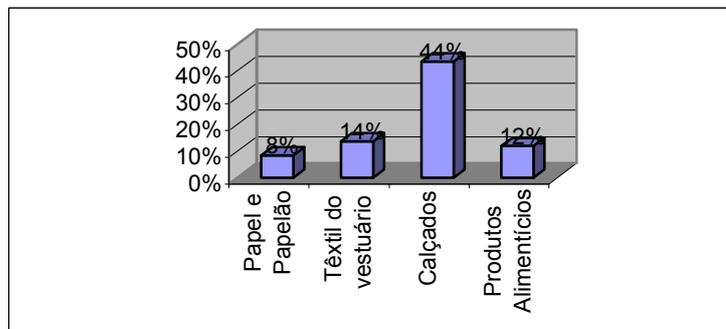


Gráfico 1 - Participação do Número de Empregos Formais, principais setores industriais, Município de Jaú, ano 2003

Fnte: Ministério do Trabalho e Emprego-RAIS (2003)

Os diversos setores, com interesse e ou ligados à atividade econômica da indústria de calçados, vêm, no decorrer dos anos, tomando iniciativas conjuntas, visando ao aumento da potencialidade do setor.

No ano de 2003, a Prefeitura Municipal de Jahu, por meio da atuação da Secretaria de Desenvolvimento Econômico, a Universidade Federal de São Carlos, o Sindicato da Indústria de Calçados, o SEBRAE, o SENAI, o SESI e a Fatec juntaram

forças em vários projetos, culminando com o que se denominou “Estudo para o Desenvolvimento do Pólo Calçadista de Jaú”.

As ações implementadas por este fórum tinham o intuito de, para as empresas de maneira geral, elevar o padrão de qualidade e o aumento da competitividade.

Para o Município, objetiva-se a geração de empregos e renda, ao mesmo tempo em que busca o seu desenvolvimento sustentável.

O conteúdo dos estudos desenvolvidos até então, nesses projetos conjuntos, não contempla nenhum estudo voltado especificamente para a área contábil; no máximo, fazem menção a algum processo de gestão, na área administrativa ou de produção.

Porém, muitas dessas empresas não resistem às dificuldades, acentuadas pela sazonalidade das vendas; na denominada estação primavera-verão, produzem sandálias e sapatos rasos e, na estação outono-inverno, produzem sapatos fechados. Como a moda varia de um ano para outro, os calçados produzidos num ano não são iguais aos do ano anterior, a não ser nos casos de modelos clássicos, e nem as indústrias e nem as lojas querem carregar em estoque sobras de calçados produzidos no ano ou estação anterior.

Esse fato é agravado, ainda, pela forte competição entre as empresas, disputando parte do mesmo mercado consumidor: as cidades de São Paulo, Campinas, São José dos Campos e Baixada Santista, que oferecem produtos populares e muito semelhantes; segundo informações do Sindicalçados – Sindicato das Indústrias de Calçados de Jaú, 75% da produção destinam-se àquela região.

Em relação aos aspectos da letra “c”, pode-se afirmar que, há sobejamente, uma forte influência da cultura e da própria história da formação da sociedade jauense. Esse fato apresenta reflexos contundentes nas ações dos proprietários e gestores na condução de seus negócios. São as crenças e valores determinando reflexos no modelo de gestão e na estrutura organizacional das empresas.

Por outro lado, auxiliar os empreendedores é tarefa de grande importância para garantir o funcionamento das empresas de maneira geral.

Aos profissionais e pesquisadores da área contábil cabe o papel de mostrar sentido de direção a esses gestores por meio da coleta, identificação, mensuração, e da interpretação das informações que são disponibilizadas nos vários

demonstrativos - peculiares ao conhecimento contábil - visando a mais adequada aplicação dos recursos disponíveis.

3 REVISÃO DA LITERATURA

3.1 Modelo de Gestão

Segundo Ferreira (1988, p. 518): “modelo (ê), S.m. 1. Objeto destinado a ser reproduzido por imitação. 2. Representação em pequena escala de algo que se pretende executar em grande.... 5. Aquilo que serve de exemplo ou norma...”.

Ferreira, op. cit., p. 322: “gestão, S.f. Ato de gerir; gerência, administração”.

Mauro (1991) comenta que a expressão “gestão”, sob o ângulo de gerenciamento e administração, reflete as seguintes noções:

- a) entidade que atua em um ecossistema e revitaliza-se por meio de processos de troca;
- b) a entidade que busca com constância e dinâmica própria a sua missão, sustentada em conceitos de produtividade, eficiência e eficácia;
- c) há um processo administrativo (planejamento, execução e controle) que dá direção às operações;
- d) a consecução dessas operações por meio do processo administrativo faz surgir os processos de troca (utilização de recursos humanos, materiais e tecnológicos adquiridos no ecossistema os transforma em produtos e serviços que são devolvidos ao ecossistema);
- e) o objetivo maior desse processo é o fortalecimento da entidade, sob qualquer ponto de vista e, sua continuidade no tempo.

Dentre os recursos mencionados, destaca-se a presença dos recursos humanos. Nas ações das pessoas e dos grupos e a influência que exercem no comportamento individual e coletivo, serão as determinantes que afetarão a maneira de ser das organizações.

Sem dúvida, na atualidade, o estudo do comportamento humano nas organizações é um dos aspectos mais relevantes a ser considerado, sobretudo, quando se referir à avaliação de desempenho.

Então, quando se fala em modelo de gestão, qualquer modelo que se pretenda adotar e implantar, deverá levar-se em consideração, em primeiro lugar, o comportamento de seus membros.

Parisi e Nobre (1999, p. 114) relatam quais os princípios que devem nortear um Modelo de Gestão:

- Poder e responsabilidade – definição de autoridade e responsabilidade;
- Estilo – forma de relacionamento entre os gestores e os recursos humanos;
- Postura/Papel – comportamento requerido para o gestor;
- Amplitude do processo de gestão – definição da estrutura de planejamento e controle;
- Critério de avaliação de desempenho – definição do critério de avaliação de desempenho que deve estar baseado no objetivo da gestão;
- Ritual de relacionamento entre acionistas e gestores – definição dos níveis e formas de interações entre os gestores e os acionistas, tanto para assuntos programados como para os fatos extraordinários;
- Regras para sistema de informação – definições gerais para garantir as informações necessárias para suportar o processo de gestão e de avaliação de desempenho.

Guerreiro (1989, p. 229) enumera os objetivos do modelo de gestão e suas funções são 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;
- o estabelecimento de uma estrutura de operação adequada que possibilite o suporte requerido a suas atividades;
- a orientação geral dos esforços por meio de um estilo e de uma filosofia de trabalho que criem atitudes construtivas;
- a adoção de clima motivador e o engajamento de todos, principalmente dos gestores, em torno dos objetivos da empresa e de suas atividades;
- a aferição de que a empresa está cumprindo sua missão ou não, se, em relação aos produtos, recursos e esforços, estes estão sendo executados de acordo com o planejamento e, havendo desvios com o planejamento, se houve a correção exigida;
- o monitoramento de que a empresa está cumprindo sua missão, se quanto aos produtos, recursos e esforços sua execução está ocorrendo de acordo o planejado e, existindo desvios, a devida correção.

Então, é possível depreender que, modelo de gestão é o conjunto de conceitos e princípios, baseado nas crenças e valores dos acionistas, que dá suporte ao processo de decisão.

Porém, os acionistas, os proprietários e os gestores terão que realizar um esforço considerável no sentido de espalhar tais conceitos por toda estrutura

organizacional, como garantia do fiel cumprimento das ações visando à consecução dos objetivos planejados.

Nesse sentido, Gomes e Salas (2001, p. 51) argumentam sobre o sentido discricionário do comportamento individual dentro das organizações:

Por mais que se formalize e regule o comportamento de cada pessoa, esta terá sempre uma certa margem de manobra (ou discricionariedade) (sic) que lhe permite eleger (segundo suas prioridades e restrições) algumas dentre as diferentes e disponíveis alternativas de ação que possui. Por outro lado, o fato de os objetivos individuais e organizacionais não terem por que coincidir entre si abre a possibilidade de as pessoas comportarem-se em sentido oposto aquele sinalizado pelos instrumentos de controle postos em prática pela administração.

3.2 Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

Diz-se que o aparecimento da Contabilidade se confunde com o próprio aparecimento do homem, quando este deixa de viver apenas daquilo que a natureza lhe oferecia, começando a criar rebanhos. Neste momento, começa a preocupar-se com o controle de seu patrimônio, suas variações e, por conseqüência, a aferição de lucros.

Segundo Marion (1986, p. 23):

Os primórdios da Contabilidade resumem-se praticamente no homem primitivo contando (inventariando) seu rebanho. O homem, cuja natureza é ambiciosa, não se preocupa apenas com a contagem de seu rebanho, mas – o que é mais importante – com o crescimento, com a evolução do rebanho e, conseqüentemente, com a evolução de sua riqueza. Assim, ele faz inventários em momentos diferentes e analisa a variação de sua riqueza.

Portanto, de acordo com Marion (1986), as duas funções primeiras da Contabilidade, são:

- a) a mensuração do lucro, definido como o excedente a que tem direito o empreendedor, pela agregação dos fatores de produção;
- b) o controle sobre o patrimônio.

Considera-se, importante, tendo-se em vista as argumentações que se seguirão no decorrer do presente trabalho, conceituar Contabilidade. Para tanto, utiliza-se do conceito de Marion (1998, p. 24): “Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

Mais adiante, o autor referido afirma que, com o passar do tempo, o governo passa a utilizar-se da Contabilidade para finalidades arrecadatórias e torna-a obrigatória para a maioria das empresas.

É preciso admitir que, com o passar dos anos, avanços visando à simplificação da escrituração e torná-la não obrigatória também foram implementados, principalmente, quando se consideram as diversas legislações para o conjunto das pequenas e médias empresas.

Vindo ao encontro dessa observação, sobre a influência do fisco, encontra-se a seguinte afirmação em FIPECAFI (2000, p. 25):

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo em que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limita a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, ou, ao menos, dificulta a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos.

Nota-se que os autores daquela obra utilizaram-se da expressão, “já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal”, porque, entenderam que, com o advento da Lei das Sociedades por ações – Lei. 6.404/76, houve um grande avanço, especialmente, considerando-se o seu artigo 177, onde, em sua redação, consta que as empresas devem proceder conforme as determinações desta lei e os “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, hoje, Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Então, se, originalmente, a Contabilidade é concebida para ser utilizada como instrumento no processo de tomada de decisão e, nota-se, essa afirmação tem sido cada vez mais freqüente, não é sem razão que muitos autores defendem a tese de que a informação contábil deve ser gerada, primordialmente, para o atendimento das necessidades do usuário interno.

Santos (1993, p. 24-25) afirma:

As informações contábeis são destinadas basicamente a dois tipos de usuários: o usuário interno que as utiliza como ferramenta de trabalho ou como instrumento de gerência que o auxilia na condução e operação da empresa; o usuário externo que busca verificar nas informações contábeis dados que possam auxiliá-lo em suas decisões ou até para obtenção de simples informações.[...] Todos os tipos de usuários são importantes, porém quer nos parecer que se apenas um usuário tivesse que ser escolhido para ter acesso às informações contábeis esse teria que ser o ‘usuário interno’. Não conseguimos conceber que, por exemplo, um empresário possa manter toda a estrutura necessária para a obtenção de informações contábeis, apenas para recolher impostos aos cofres do Estado.

Dessa forma, foram delineadas as condições para que a Contabilidade evoluísse para o atendimento, de fato, dos aspectos gerenciais das organizações.

Portanto, em seu escopo, devem-se utilizar critérios diferentes que não os estipulados pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Para a apuração, em última instância, do lucro da entidade e que, se leve em conta, ainda, o atendimento das necessidades decisórias específicas de cada empresa, nada mais apropriado, portanto, do que denominá-la Gerencial.

Buscando-se definição para Contabilidade Gerencial, transcreve-se aquela emitida de acordo com o Statement 1A, de março de 1981, do Institute of Management Accounting apud Atkinson (2000, p. 67):

Contabilidade Gerencial é 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.

Por sua vez, Ludícibus (1998, p. 21) afirma:

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.

Dos muitos trabalhos discutidos por estudiosos da economia, cujo tema principal versa sobre os critérios de mensuração do lucro e, cujos reflexos serão retratados pela Contabilidade, destaca-se a discussão abordada por Guerreiro (1999, p. 86):

Um dos usuários mais importantes da informação contábil é o investidor, responsável pela própria existência da entidade. Esse usuário especial não está preocupado com custos, mas sim com valores, não está interessado prioritariamente no confronto entre receitas realizadas com custos expirados, mas sim no incremento em sua parcela de riqueza alocada nessa entidade, não está preocupado com quanto foi seu investimento, mas sim com quanto vale seu capital.

Um dos argumentos a favor do conceito de lucro é que o lucro é a melhor medida do sucesso da administração de uma entidade de negócios em uma economia competitiva. Do ponto de vista dos detentores do capital, o lucro serve como guia para uma política de investimentos. Os investidores providentes procuram otimizar os retornos de seus investimentos, e suas decisões são guiadas pelos lucros proporcionados pelos investimentos existentes.

O investimento mais atrativo é aquele que oferece o maior valor presente dos futuros recebimentos por unidade monetária investida, descontados a

uma dada taxa de juros. O administrador de sucesso é aquele que, em determinado período de tempo, aumenta o valor presente da empresa a ele confiada em termos de determinados parâmetros preestabelecidos. Nesse contexto, só existe um conceito relevante de lucro para a avaliação do sucesso do investimento e para a avaliação do desempenho do administrador: é o incremento do valor presente da entidade.

Considera-se importante o relato desta discussão, para verificar a diversidade de critérios de mensuração, possibilitando à Contabilidade Gerencial aferir o lucro econômico, que é a medida de mensuração mais correta para avaliação do desempenho empresarial.

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuários dos relatórios	Externos e internos	Internos
Objetivo dos relatórios	Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos	Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão internamente.
Forma dos relatórios	Balço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamentos, contabilidade pôr responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão.
Frequência dos relatórios	Anual, trimestral e, ocasionalmente, mensal.	Quando necessário pela administração
Custos ou valores utilizados	Histórico (valor original)	Históricos e esperados
Bases de mensuração usadas para quantificar dados	Moeda corrente	Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira, moeda forte, medidas físicas, índices, etc.)
Restrições nas informações fornecidas	Princípios Fundamentais de Contabilidade	Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração
Características da informação fornecida	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e tempestiva	Deve ser relevante e tempestiva, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e precisão.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica	Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato, acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais.

Quadro 1 - Comparativo: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

Fonte: Padovese (2003, p. 11)

Padoveze (2003) faz críticas àqueles que afirmam que a Contabilidade é o retrato de registros de fatos econômicos passados, servindo apenas para fins legais e fiscais; faz consideração pertinente quando argumenta que a Ciência Contábil é

muito mais ampla e nasceu para auxiliar a gestão empresarial em todos os seus segmentos.

Padovese, op. cit., p. 10, afirma:

Os métodos da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e para diferentes usuários das informações financeiras. Há, contudo, numerosas similaridades e áreas de sobreposição entre os métodos da contabilidade financeira e a gerencial, a qual é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores [...].

Na atualidade, porém, advinda do ambiente empresarial em constante mutação, a Contabilidade auxilia o gestor em sua necessidade de realizar mensurações cada vez mais complexas, conforme o são as operações empresariais, praticadas num ambiente econômico altamente competitivo, fortemente baseadas na tecnologia da informação; na chamada sociedade do conhecimento.

É preciso dizer, também, que de uma visão de Contabilidade Financeira para uma visão de Contabilidade Gerencial, há a necessidade de uma mudança de postura, especialmente, naqueles que irão gerar e gerir o processo de informação contábil.

Do Contador Gerencial é esperado um comportamento que apresente uma postura pró-ativa, que tenha o domínio e conhecimento do negócio empresarial, que tenha uma visão do ambiente externo e interno da organização e, conhecimentos diferenciados de economia e administração.

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) desenvolvem, em artigo científico, argumentação sobre as diferenças constatadas entre a evolução da teoria da contabilidade gerencial e sua aplicação prática nas empresas.

Embora não seja o foco deste trabalho, o tema da estabilidade e mudança em sistemas de contabilidade gerencial apresenta-se de fundamental importância.

Naquele estudo (2004, p. 2), os autores argumentam sobre as mudanças significativas ocorridas no ambiente social e empresarial:

As principais características do atual ambiente social e empresarial constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças; em tese, as empresas são forçadas a implementar processos de mudanças profundos na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial.

Além dos aspectos relacionados às mudanças no ambiente, os mesmos autores argumentam no sentido de que há fatores que facilitam a ocorrência de mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial. Dentre eles, apresentam-se:

- a) o aumento de informações disponíveis por meio de publicações de teses, dissertações, artigos científicos, livros técnicos e revistas;
- b) a maior facilidade de acesso à internet, por meio de novas tecnologias da informação;
- c) melhora na formação de executivos, por meio de cursos de MBA e cursos de especialização;
- d) emprego de novas tecnologias no ambiente empresarial, notadamente, os sistemas ERP e a transmissão de dados via satélite.

3.3 Conceitos de Mensuração

De acordo com Ferreira (1988, p. 428): “Mensuração. S.f. Ato de medir ou mensurar; medição”.

Então, para que as operações possam ser registráveis contabilmente devem ser, antes de tudo, mensuráveis, devem lhes ser atribuída expressão monetária, que se refira ao seu valor.

A possível representação monetária pode ser derivada de diferentes conceitos e metodologias de avaliação, pois é dependente dos diferentes tipos de informações que se quer prestar para os diferentes tipos de usuários.

Atribuir valor é assunto complexo em Contabilidade. A informação contábil deve atender atributos de confiabilidade, validade, relevância e consistência.

Hendriksen e Breda (1999, p. 304) afirmam que:

Em Contabilidade, mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, e obtidos de modo a permitir agregação (tal como na avaliação total de ativos) ou desagregação, quando exigida em situações específicas.

Valores de Entrada	Valores de Saída
Custo Histórico	Valor Realizado
Custo Histórico Corrigido	Valor Realizável Líquido
Custo Corrente	Valor Presente do Fluxo Futuro de Caixa
Custo de Reposição Futuro	

Quadro 2 – Comparativo: Alguns critérios para mensuração de Ativos

Fonte: elaborado pelo autor

Dentre as formas de atribuição de valor aos diversos eventos, uma ampla gama de possibilidades é oferecida aos profissionais da Contabilidade. Esses conceitos de avaliação são baseados nos valores de troca ou conversão. Existem dois tipos de valores de troca: valores de entrada e valores de saída.

3.3.1. Valores de Entrada

São definidos como os recursos necessários, colocados à disposição da empresa para a obtenção de seus ativos; representam o sacrifício que a empresa teve (passado), tem (presente) ou terá (futuro) que realizar para adquirir um dado recurso; são obtidos nos segmentos de mercado de compra da entidade.

Para as finalidades deste trabalho, serão comentados os conceitos definidos como valores de entrada: custo histórico, custo histórico corrigido, custo corrente e, custo de reposição futuro.

3.3.1.1. Custo Histórico

Na Contabilidade Financeira, pode-se afirmar que o custo histórico é a medida mais tradicional e mais usada para a tradução monetária de um recurso, também é chamado de custo original. Lembra-se que, envolve a apropriação de gastos incorridos (passado); em seu valor não se consideram possíveis alterações de preço na economia e, inclui todos os gastos necessários para o funcionamento do recurso.

Por exemplo, quando se adquire uma máquina, será o valor de aquisição do bem, como todos os gastos necessários para colocá-la em condições ideais de uso (impostos, taxas, gastos com instalação, etc...).

O custo histórico é o valor de entrada que melhor atende aos conceitos de objetividade e praticabilidade, possuindo, ainda, uma forte correlação com o fluxo de caixa da empresa.

Não há dúvidas de que, por exemplo, os valores das vendas realizadas entraram ou entrarão no caixa, os impostos sobre vendas foram ou serão recolhidos, os pagamentos aos fornecedores foram ou serão realizados. Portanto, o lucro contábil foi, ou, será transformado em caixa. Então, a diferença entre o reconhecimento contábil de tais eventos e o seu efetivo impacto nas disponibilidades será meramente temporal.

Esse vínculo com as disponibilidades é forte razão para que a adoção desse método seja suporte para os registros contábeis, especialmente, os ativos não monetários.

O fato de o custo histórico ser prático e objetivo, impede, porém que se ofereça nível de informação adequada, quando presentes exigências para se apurar capacidade futura de riqueza, ou seja, apuração com base em critérios econômicos. Por exemplo, em ações que envolvam a gestão interna da empresa e que, não permitem um olhar, exclusivamente, em eventos do passado. Essa é a crítica principal, ao se desconsiderar as alterações nos valores dos eventos provocados pela inflação ou outros aspectos econômicos.

Ao longo do tempo, o custo histórico pode acarretar a manutenção de registros contábeis sem qualquer significado, representa, apenas, o quanto se investiu, informação que pode ser bastante limitada, dependendo do grau de decisão que se queira implementar.

3.3.1.2. Custo Histórico Corrigido

A tradução em relatórios contábeis dos efeitos da variação no poder de compra da moeda foi uma prática que se iniciou, no Brasil, pela Lei 6.404/76, com a previsão legal da correção monetária, para as contas do ativo permanente e do patrimônio líquido.

Mais tarde, com a permanência dos altos índices de inflação na economia, essa prática foi consolidada com a edição das Instruções CVM 64/87 e 191/92.

Apesar dos avanços provocados pelos mencionados textos legais, a partir de 1996, as entidades voltaram a ser obrigadas pela legislação tributária a publicar suas demonstrações contábeis sem considerar os efeitos da perda do poder aquisitivo da moeda. A partir daquele ano, apenas às companhias abertas foi-lhes facultada a divulgação de demonstrações financeiras complementares, podendo utilizar como indexador qualquer índice médio de conhecimento público.

O valor do custo histórico corrigido é obtido tendo-se como base o valor original de aquisição do recurso e, será atualizado por índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda entre a data de formação e a data de apuração do resultado.

Martins (1972, p. 2) caracteriza essa opção de valor de entrada:

O custo histórico, que seja objeto de uma correção, quer por um coeficiente derivado da variação do Índice Geral de Preços (IGP), quer por um derivado de um outro índice mais específico. Assim tem-se a possibilidade de se colocar diversos custos de diferentes datas em termos de uma moeda de capacidade (geral ou específica) de uma outra data qualquer; isto melhora

indubitavelmente a possibilidade de comparações, tão necessárias à Administração e à Economia.

É inegável o ganho de qualidade nas demonstrações financeiras com a utilização do custo histórico corrigido; melhora consistentemente as informações, mediante a homogeneização dos valores dos elementos adquiridos e formados em datas distintas, privilegiando a essência econômica, a consistência e a uniformidade, características intrínsecas da informação contábil.

O custo histórico corrigido apresenta uma certa redução de razoabilidade, em termos de objetividade e praticabilidade, se comparado com o custo histórico. Quanto à objetividade, porque a variedade de indicadores e a interferência dos usuários podem proporcionar a utilização de índices que não reflitam a situação da empresa, distorcendo, assim, o seu real valor de patrimônio. Quanto à praticabilidade, porque podem ocorrer situações em que a empresa se vê diante da necessidade da troca dos sistemas de informática e, ainda, diante da manutenção de profissionais com maiores qualificações que detenham conhecimentos suficientes para gerar tais informações. Portanto, as empresas podem incorrer em maiores custos. É certo porém que é opção de avaliação que oferece a possibilidade de informação adequada para a preservação intacta do capital da empresa.

Registre-se, ainda que, apesar dos avanços verificados no critério de mensuração, a informação é obtida numa perspectiva de cenário passado, cuja perda de importância no processo decisório parece ser inexorável.

3.3.1.3. Custo Corrente

Custo histórico e Custo corrente tendem ao mesmo valor monetário no momento da aquisição do recurso. Na medida em que o tempo passa, poderá haver distanciamentos nos preços.

Rossetto et al. (2001, p. 53) esclarecem: "...o custo corrente seria a resposta para a seguinte pergunta: qual seria o sacrifício necessário para disponibilizar um item semelhante ao que já possuímos ou desejamos repor?".

Destacam referidos autores a expressão "item semelhante", fato que, dependendo do julgamento do interessado, poderá provocar significativas diferenças de avaliação.

Diante dessas considerações, o valor do item poderá ser:

- a) o preço de reposição do item nas condições em que se encontra;
- b) o preço de reposição de item idêntico, porém, no estado de novo e, que apresente a capacidade de manter as atividades operacionais da empresa e;
- c) o preço de reposição de um item com capacidade tecnológica superior (mantida a capacidade operacional da empresa), quando o bem a ser repostado, já não apresentar essas mesmas condições, por obsolescência.

Hendriksen e Breda (1999) apontam que o custo corrente tem-se tornado importante base de avaliação utilizada pela Contabilidade, especialmente para a apresentação de informações a respeito do efeito da inflação sobre o patrimônio da empresa. Por outro lado, reconhecem que os defensores da manutenção do registro pelos valores do custo histórico até o momento de realização têm sido vitoriosos.

Sobre os aspectos do reconhecimento dos efeitos da inflação no resultado da empresa, é importante destacar as considerações de Rossetto et al. (2001) quando afirmam que podem ocorrer movimentos de preços em sentido inverso, ou seja, num período em que há inflação, os preços de alguns bens e serviços podem permanecer nominalmente constantes ou mesmo baixar e, num período de estabilidade, os preços daqueles bens e serviços podem se alterar, significativamente, com aumentos ou reduções.

Embora a informação contábil divulgada pelo critério do custo corrente possa oferecer informação de qualidade superior em demonstrações contábeis, sua adoção deve ser examinada com certos cuidados na Contabilidade Financeira, em especial, quando considera os movimentos de preços para bens específicos. Acredita-se que sua adoção pela Contabilidade Gerencial se apresenta sem maiores restrições, exceto no que se refere ao aumento dos custos para gerá-la.

Dentre outras vantagens, pode-se citar:

- a) a avaliação dos ativos terá uma razoável aproximação de seus valores de mercado;
- b) a informação dos custos correntes oferece uma base razoável do valor que deveria ser desembolsado para se obter um ativo semelhante;
- c) os valores correntes de receitas e despesas são melhores reportados;

- d) se se quiser reservar parcelas do lucro para reinvestimento, identifica a parcela do lucro não distribuível;
- e) é possível apropriar, nos períodos em que as parcelas dos lucros foram gerados, tanto dos produtos estocados e destinados à venda, quanto dos produtos não destinados à venda;
- f) possibilita uma melhor visão dos possíveis fluxos futuros de caixa.

Por outro lado, em determinadas situações, pode-se ter de decidir na presença de critérios subjetivos.

Algumas dificuldades podem se fazer presentes:

- a) as relacionadas com a não obtenção de preço de produtos personalizados e os fabricados por processos obsoletos;
- b) à obsolescência, o custo corrente pode não representar o valor para a empresa e,
- c) as mudanças nos custos correntes nem sempre são acompanhadas nos preços correntes de venda.

Finalmente, cabe salientar que as informações geradas pelo conceito de custos correntes podem tornar-se dispensáveis numa análise para decisões de estocagem e política de venda. Isto é verdadeiro para a empresa, cujo prazo de financiamento dos fornecedores for superior ao prazo necessário para realização e recebimento das vendas.

3.3.1.4. Custo de Reposição Futuro

O conceito de custo de reposição futuro visa a preservar a continuidade das operações da empresa com os mesmos tipos de produtos ou serviços. Nessa hipótese, o resultado potencialmente útil é o obtido pela diferença entre a receita obtida e o custo futuro da reposição da unidade vendida, valor que será estabelecido e considerado na data futura para a próxima compra.

Comentou-se que o valor do custo corrente poderia tornar-se uma informação inútil, se o prazo da venda realizada e recebida de determinado produto ocorresse antes do prazo do pagamento ao fornecedor do bem ou serviço e, nesse intervalo, ocorresse a reposição do estoque do produto.

Nessa circunstância, um bom substituto pode ser a informação obtida com o custo de reposição futuro.

3.3.2. Valores de Saída

São definidos como o preço que será cobrado pela empresa na troca de seus produtos. São obtidos nos segmentos de mercado de venda da entidade.

Embora os conceitos de valores de saída possuam uma direta vinculação com os objetivos da Contabilidade – gerar informações úteis – eles apresentam-se mais subjetivos e menos práticos do que os conceitos de valores de entrada.

Por isso mesmo, os valores de saída são mais usados em determinados relatórios gerenciais, permitindo a identificação oportuna das expectativas de resultados associada às decisões dos gestores.

As principais opções examinadas para mensuração, no interesse deste trabalho, com base em valores de saída, considerando suas perspectivas temporais são: Valor Realizado (passado); Valor Realizável Líquido (presente); Valor Presente do Fluxo Futuro de Caixa (futuro).

3.3.2.1. Valor Realizado

O valor realizado é determinado pela relação de interesses entre comprador e vendedor e, é útil para mensuração das receitas do vendedor.

Na verdade, temos o valor sob duas ópticas: na visão do comprador, tem-se o custo histórico do bem e, na visão do vendedor, tem-se a receita obtida.

O valor realizado é fácil de ser obtido e é objetivo, constam de documentos que dão suporte à transação. Por esses motivos, sua aplicação é favorecida na Contabilidade Financeira.

No entanto, o valor realizado padece das mesmas críticas que são dirigidas ao custo histórico, refere-se aos fatos passados, o que pode ser um empecilho para a tomada de decisão gerencial.

3.3.2.2. Valor Realizável Líquido

O conceito de valor realizável líquido é representado pela expressão monetária do valor corrente de venda, deduzido dos gastos necessários para a

realização do item avaliado. Em outras palavras, é o montante esperado da entrada líquida de caixa que a venda do item proporciona para a empresa.

O conceito de valor realizável líquido pode ser aplicado na Contabilidade Financeira, quando os profissionais da área estiverem diante da necessidade da aplicação da regra “custo ou mercado, dos dois o menor”. No Brasil, diante das taxas de inflação verificadas, hoje menos que no passado é verdade, a aplicação dessa regra dá-se, com maior freqüência, por outros fatores econômicos, por exemplo, a obsolescência do bem, provocada pelos rápidos avanços tecnológicos.

Por conseguinte, a manutenção desse item no patrimônio da empresa deveria sofrer ajuste de valores, reduzindo seu custo de aquisição ao valor de mercado verificado.

Atenção deve ser dispensada para a expressão “gastos associados”. Pode-se enfrentar dificuldades no estabelecimento dos critérios para apuração desses valores. Os valores das comissões sobre vendas e os impostos sobre vendas não apresentam maiores dificuldades em sua obtenção. Já não é o que ocorre, por exemplo, com valores estimáveis relativos à inadimplência de clientes.

3.3.2.3. Valor Presente do Fluxo Futuro de Caixa

O valor presente do fluxo futuro de caixa é o conceito que mais se aproxima da definição de ativo. Além de apresentar a entidade por seus valores econômicos, leva em sua formulação o conceito de custo de oportunidade.

Nélo et al. (2001, p. 112) definem:

O valor presente do fluxo futuro de caixa ou valor presente líquido (VPL) consiste em converter os benefícios e sacrifícios associados a um item patrimonial em quantidades de moeda, respeitando as épocas de ocorrência, e transporta-las para a data específica por meio do uso de taxas de juros.

A forma de cálculo do VPL mostra a antecipação dos valores das entradas de caixa e o custo do ativo, ou seja, o valor do ativo será demonstrado pela diferença algébrica entre o valor presente das receitas e o valor presente do custo de obtenção dessas receitas.

Em outras palavras, a avaliação de ativos será representada pela diferença líquida do valor presente das receitas líquidas decorrentes do uso do ativo (entradas) e do valor presente dos investimentos de caixa (saídas).

O valor presente do fluxo futuro de caixa é determinado utilizando-se de um processo que traz os fluxos de caixa para o presente, descontado por taxas de juros que expressam os riscos associados a esses fluxos. A determinação e a definição desta taxa de juros são apontadas como o fator crítico do conceito.

O uso do VPL para avaliação dos ativos implica o reconhecimento dos riscos associados a cada fluxo de ativos e, quando se avalia uma entidade como um todo, nos riscos associados à ela. Evidencia-se, dessa forma, seu valor econômico apurado pela diferença de patrimônios em dois momentos distintos no tempo, numa situação normal de continuidade.

Martins (2002, p. 55) afirma:

O uso do VPL é atualmente a ferramenta mais utilizada quando se busca o valor econômico de uma entidade. Mesmo as empresas que possuem ações no mercado podem não ter seus valores intrínsecos refletidos no preço das ações, muitas vezes porque as ações de controle não estão sendo negociadas no mercado. Possuem seus valores de continuidade (VPL, ou valor econômico da entidade na continuidade) baseados nas expectativas dos administradores sobre o caminho futuro da empresa.

Na escolha dos vários critérios de mensuração para proporcionar informação útil aos vários tipos de usuários das demonstrações contábeis, julga-se importante ressaltar a proposição de Hendriksen e Breda (1999, p. 304):

Como os ativos possuem diversos atributos, a mensuração e publicação de mais de um atributo pode ser relevante para os investidores e outros usuários de demonstrações financeiras. Portanto, os conceitos de avaliação podem ser complementares, bem como substitutos um do outro. Por exemplo, o custo histórico pode em certas circunstâncias, ser relevante como substituto do custo corrente de um ativo. O custo corrente pode, por sua vez, ser um substituto do valor presente dos fluxos de caixa futuros, que é o atributo que realmente desejamos medir.

Portanto, considerando-se as argumentações dos autores, uma ampla gama de opções de mensuração é oferecida aos praticantes e usuários da Contabilidade.

Essas opções são abrangentes, partindo-se da forma simples do custo histórico (passado), atribuição de valor que atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e, chegando-se à opção do valor presente líquido dos prováveis benefícios futuros, atribuição de valor que atende as finalidades da Contabilidade Gerencial.

Para finalizar, é preciso enfatizar que a escolha específica de qualquer opção apresentada de mensuração é influenciada pelos objetivos da mensuração de ativos, implícita nos modelos mentais de proprietários e gestores.

Nesse contexto, o modelo de gestão e de decisão dos proprietários e gestores, apresenta-se de fundamental importância no processo, pois dependerá deles a definição de tais critérios. Proprietários e gestores definirão os conceitos aplicáveis em cada modelo; baseados nos conceitos, serão elaborados relatórios que atenderão às necessidades estabelecidas por esses usuários.

3.3.3. Métodos de Custeio

Para Martins (1998, p. 41): “Custeio significa Método de Apropriação de Custos”.

Para os interesses deste trabalho examinam-se os Métodos de Custeio: por Absorção, Variável e ABC (Activity Based Costing).

3.3.3.1. Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção é um método utilizado para avaliação de estoques e apuração dos custos dos produtos.

Esse método segue os princípios fundamentais de contabilidade e parte da premissa de que os gastos diretos e indiretos do processo produtivo, independentemente de sua classificação de custos (direto, indireto, fixo ou variável), devem ser atribuídos aos produtos.

De acordo com Martins (1998, p. 41):

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos (sic), nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Na medida em que o processo produtivo se desenvolve e, os insumos utilizados dão origem aos produtos, esses custos são registrados em contas contábeis de ativo, representativas de estoques de produtos acabados ou estoques de produtos em elaboração. Posteriormente, quando da realização das vendas dos produtos, tais valores são transferidos para uma conta de resultado, denominada custos dos produtos vendidos.

Atkison et al. (2000, p. 295) denominam esses sistemas de convencionais dizendo que, se utilizam de dois estágios para alocação de custos aos produtos:

Sistemas convencionais de custeio do produto atribuem os custos indiretos a serviços ou produtos em dois estágios. No primeiro estágio, o sistema identifica os custos indiretos dos vários departamentos de produção e de serviços e, depois, todos os custos dos departamentos de serviços são alocados aos departamentos de produção. No segundo estágio, o sistema atribui os custos indiretos acumulados aos departamentos de produção para serviços ou produtos individuais, baseando-se em taxas de direcionadores de custos departamentais predeterminadas.

Martins (1998, p.57-60) propõe um esquema básico de contabilidade de custos, quando utiliza o método de custeio por absorção para a distribuição dos custos aos produtos:

- 1° passo - separação entre custos e despesas;
- 2° passo - apropriação de custos diretos aos produtos;
- 3° passo - atribuição dos custos indiretos que pertencem, visivelmente, aos departamentos, agrupando, à parte, os comuns;
- 4° passo – rateio dos custos indiretos comuns e dos da administração geral da produção aos diversos departamentos, quer de produção quer de serviços;
- 5° passo – escolha da seqüência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e sua distribuição aos demais departamentos de produção;
- 6° passo – atribuição dos custos indiretos que agora só estão nos departamentos de produção aos produtos segundo critérios fixados.

Os custos identificados diretamente ao produto são alocados aos mesmos sem qualquer forma de rateio. É o caso dos valores de consumo de matéria-prima e os valores de mão-de-obra direta.

Normalmente se utiliza como base para tal distribuição de custos: a proporção dos custos diretos, a mão-de-obra direta, o tempo gasto com a utilização de máquinas, ou, algum outro indicador que consiga refletir a parte dos custos indiretos totais que foi utilizada para a produção de um determinado bem.

Pelo método de custeio por absorção, os custos indiretos e fixos são atribuídos aos produtos por meio de critérios de rateio que nada mais são do que formas de divisão dos custos entre os itens produzidos.

De acordo com Martins (1998, p. 84) :

Todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc.. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que

às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores.

Mais recentemente, Meglioni (2003, p. 82) afirma:

É neste aspecto que o uso deste método, para fins gerenciais, é foco de numerosas e, muitas vezes, calorosas discussões entre pesquisadores e estudiosos, em virtude da necessidade de efetuar rateios. Além disso, pode-se acrescentar outro problema que contribui para dificultar a determinação do custo dos produtos, relacionado ao nível de produção. Em diferentes níveis de produção, pelo Custeio por Absorção, ter-se-á diferentes custos unitários para o mesmo produto, conseqüência do comportamento do custo fixo. Ao não se alterar em seu valor total, o seu rateio faz com que, quando o volume de produção aumenta, o custo unitário diminua e, em níveis baixos de produção, que o custo unitário fique mais alto.

Portanto, é no critério de rateio utilizado, para a atribuição de custos indiretos aos produtos, onde reside boa parte das discussões sobre a aplicabilidade e validade do método do custeio por absorção, porque pode carregar consigo grandes doses de subjetividade, provocando análises gerenciais distorcidas da contribuição do montante que cada produto oferece para a formação do resultado global da empresa.

3.3.3.2. Custeio Variável

O método de custeio variável ou direto, ao contrário do método por absorção, busca segregar os custos fixos dos custos variáveis e considera, como custos atribuídos aos produtos, somente os custos variáveis.

Os custos fixos, que são aqueles custos que não variam com o volume produzido, são considerados despesas do período, pois acredita-se que esses custos sirvam para fornecer a estrutura básica necessária ao funcionamento da empresa; logo, os produtos não deveriam ser penalizados com tais valores, já que os mesmos existem independentemente da produção realizada.

Guerreiro (2002, p. 37) observa a origem do método de custeio variável:

Em 1936, Jonathan N. Harris, *controller* de uma empresa americana, foi questionado em relação ao fato de os lucros da empresa terem diminuído justamente no período em que as vendas tinham aumentado. Observa-se que, utilizando o método de custeio por absorção, a Contabilidade apresenta resultados maiores quando a empresa produz mais do que vende. Nos períodos de grandes volumes de vendas, superiores aos volumes de produção, os resultados apresentados são menores e freqüentemente negativos. Submetido a um processo de reflexão, Harris rompeu com os padrões de pensamento vigentes e lançou as bases do que hoje é conhecido como método de custeio direto ou variável. [...]. As idéias originais de Jonathan N. Harris prosperaram e, hoje, estão consolidadas no

método de custeio direto com utilização da margem de contribuição, que representa uma corrente de pensamento contábil gerencial alternativa ao método de custeio por absorção.

O método de custeio variável é fundamental para um adequado estudo de rentabilidade e composição dos custos dos produtos.

Quando se utiliza desse método, cuidados especiais deverão de ser dispensados com a observância dos princípios contábeis: competência e o de realização das receitas e confrontação com as despesas.

O princípio da competência refere-se ao momento do reconhecimento das receitas, custos e despesas.

O princípio da realização da receita diz que o seu reconhecimento contábil apenas poderá ocorrer quando de sua realização. Normalmente, entende-se por realização, o ponto no tempo que representa o momento da transferência do bem ou do serviço para terceiros.

Os custos derivados daquelas receitas devem ser reconhecidos nesse momento. No entanto, o método de custeio variável considera os custos fixos como despesas do período, carregando diretamente o resultado do exercício, independentemente da realização da receita.

Portanto, se produtos fabricados permanecerem em estoques, a parcela correspondente às despesas e custos fixos deverão ser estornadas do resultado do período.

É por esse motivo que, a legislação fiscal e os órgãos normativos de Contabilidade brasileiros não aceitam esse método, porque, em sua forma de alocação, existe um descumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade, especialmente, o princípio de competência e o de realização das receitas e confrontação com as despesas.

Com esse método de alocação dos custos, surge o conceito de margem de contribuição, que corresponde à diferença entre custos variáveis ou diretos e o valor da venda dos produtos, que representa os recursos remanescentes para cobrir os custos e despesas fixos e, ainda, contribuí para a formação do resultado.

Megliorini (2003, p. 86) amplia o conceito de margem de contribuição, para finalidades gerenciais:

Isto implica que a Margem de Contribuição pode ser formulada como sendo a diferença entre a receita e os custos e despesas variáveis associados a um produto, linha de produto, divisão da empresa etc. Desse modo, a

Margem de Contribuição configura-se na rentabilidade correspondente. Do ponto de vista gerencial, espera-se que a empresa obtenha maiores margens de contribuição, aumentando com isso seus resultados.

Assim, o conceito de margem de contribuição pode facilitar a análise do desempenho de um produto individual, de uma linha de produtos, de uma determinada divisão ou segmento da empresa, sem que, no entanto, esses resultados estejam prejudicados pelo rateio de custos fixos.

3.3.3.3. Activity Based Costing

Nas últimas décadas, o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção provocaram o aumento da participação dos custos indiretos e a redução dos custos diretos nos processos produtivos das organizações. Em consequência, surgiram outros métodos ou técnicas de custeio dos produtos.

Hornngren, Sundem, Stratton (2004, p. 115) declaram:

Na década de 90, muitas empresas dos Estados Unidos, esforçando-se para enfrentar os concorrentes do Japão, Alemanha e outros países, adotaram novas filosofias de gestão e desenvolveram novas tecnologias de produção. Em muitos casos, essas mudanças impeliram a outras correspondentes nos sistemas de gestão de custos.

Ainda, os autores referidos mencionam o exemplo da Borg-Warner, que transformou sua operação de manufatura em um sistema de manufatura *just-in-time* com células de trabalho. Em função dessa mudança, o sistema de contabilidade de custos existentes tornou-se obsoleto.

Atkinson et al. (2000, p. 53) afirmam:

As empresas industriais e de serviços estão introduzindo o custeio baseado em atividades, ou ABC, como é freqüentemente chamado, para superar a inabilidade dos sistemas de custeio tradicionais em atribuir acuradamente seus custos indiretos e de apoio. Muitas empresas industriais possuem, agora, custos indiretos que são cinco ou dez vezes maiores do que seus custos de mão-de-obra direta. Os sistemas de contabilidade gerencial tradicionais alocam esses custos indiretos para os produtos baseados em mão-de-obra direta e, desse modo, causam enormes distorções nos custos atribuídos aos produtos e clientes.

O custeio baseado em atividades é um procedimento que mede os custos dos objetos, como produtos, serviços e clientes; atribuí primeiro os custos dos recursos às atividades executadas pela empresa. A seguir, esses custos são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que se beneficiaram dessas atividades.

O método de custeio ABC desenvolve a idéia de direcionadores de custo (*cost drivers*), que vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados.

Um direcionador de custos é qualquer fator que cause uma alteração no custo de uma atividade. O direcionador de custos é um fator causal que influencia a quantidade de trabalho (e, portanto, de custo) numa atividade.

Isso significa que o custo das compras é atribuído aos itens comprados; os custos de projetar produtos são atribuídos aos novos produtos projetados; e o custo do atendimento ao cliente é atribuído a cada um deles.

Martins (1998, p. 103) afirma:

Portanto, quando o objetivo principal do ABC é custear produtos, um bom sistema “tradicional” de custos, ou seja, bem departamentalizado e com boa separação dos centros de custos, já pode atender, adequadamente, a estas duas primeiras etapas: identificação e atribuição de custos às atividades relevantes. É possível, até, não haver diferenças significativas entre o ABC e o sistema tradicional até este ponto.
[...] a grande diferença, o que distingue o ABC do sistema tradicional é a maneira com ele atribuí os custos aos produtos. Portanto, o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira “arte” do ABC está na escolha dos direcionadores de custos.

O mesmo autor distingue dois tipos de direcionadores:

1º. estágio - Direcionadores de recursos – identificam a maneira como as atividades consomem recursos, servem para custear as atividades, devem responder às perguntas: O que é que determina ou influencia o uso deste recurso pelas atividades?. Como é que as atividades se utilizam deste recurso?.

2º. estágio – Direcionadores de atividades – identificam como os produtos consomem atividades, servem para custear os produtos, indicam a relação entre as atividades e os produtos.

No escopo de implementação do método de custeio ABC, há a necessidade de se visualizarem os processos organizacionais, atividade que obriga a organização repensar sua forma de atuação.

Nesse repensar, surgem os questionamentos sobre as atividades - uma combinação de recursos materiais, humanos, tecnológicos e financeiros, que podem agregar ou não valor aos produtos.

Zanetti (2003) propõe o desenvolvimento de um sistema de contabilidade por atividades, que pode ser executado em quatro etapas:

1ª. etapa – Desenvolver o dicionário de atividades: com base nos processos organizacionais são definidas e identificadas as atividades realizadas;

2ª. etapa – Determinação dos gastos relacionados com as atividades; o objetivo desta etapa é mensurar os gastos com as atividades e a definição de sua hierarquia;

3ª. etapa – Identificar produtos, serviços e clientes da organização, o objetivo desta etapa é conhecer os objetos de custos da organização;

4ª. etapa – Selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes, deverão ser escolhidos geradores de três tipos: os de transação, que avaliam a frequência com que uma atividade é executada; os de duração, que representam o tempo necessário para executar uma atividade; e os de intensidade, dentre os geradores é tido como o mais preciso, porque representam os recursos dispendiosos e de maior variabilidade associados à execução das atividades.

Os direcionadores de custos mostram as causas das ocorrências de um custo e sua identificação às atividades e, posteriormente, aos objetos de custos. Essa identificação denomina-se rastreamento.

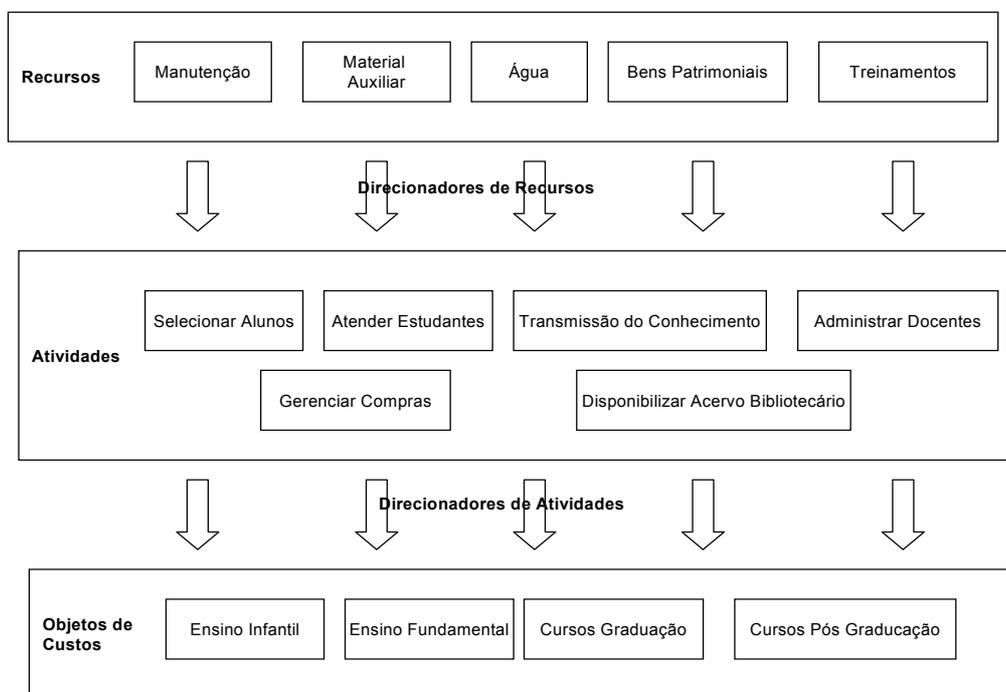


Figura 1 – Visão de rastreamento da contabilidade baseada em atividades

Fonte: elaborado pelo autor

Para exemplificação, construiu-se a figura 1 demonstrando um modelo conceitual da visão da contabilidade por atividades, em uma unidade escolar que oferece opções na área educacional, do ensino infantil até cursos de pós-graduação.

3.3.4. Preços de Transferência

Atkinson et al. (2000, p. 633) definem preços de transferência: “é o conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade”.

Referidos autores citam, para exemplificar, uma situação prática que pode ser verificada numa concessionária de veículos:

O departamento de carros novos vende o carro novo e aceita, em troca, um carro usado, como entrada. Assim, a Earl's tem que transferir o carro usado para o departamento de carros usados, onde ele poderá sofrer consertos e reparos para estar preparado para venda, [...]

O valor colocado no carro usado, transferido entre os departamentos de carros novos e usados, é crítico na determinação da rentabilidade de ambos os departamentos. O departamento de carro novo gostaria que valor nomeado ao carro usado fosse tão alto quanto possível, porque isso torna suas receitas mais altas; já o departamento de carro usado gostaria que o valor fosse tão baixo quanto possível, porque isso faz seus custos se tornarem baixos.

Para os mesmos autores, as empresas podem optar entre quatro abordagens diferentes para o preço de transferência: baseada no mercado, baseada em custos, negociada e administrada.

Mauro (1991, p. 149) generaliza, da seguinte forma, os modelos de estruturação dos preços de transferência encontrados na literatura:

- a) modelo fundamentado na noção de custos, que podem ser: custo real total, custo variável real e custo variável padrão;
- b) modelo fundamentado na noção de preços, que podem ser: preços de mercado e preços de mercado ajustado;
- c) modelo fundamentado em alguns conceitos econômicos específicos: baseado no custo de oportunidade;
- d) modelo fundamentado na livre negociação: preço ajustado entre os gestores das unidades.

Mauro, op. cit., entende que a estruturação do preço de transferência deveria privilegiar determinados atributos, dentre eles:

- a) avaliação da capacidade de contribuição dos produtos e/ou serviços para o resultado da área;
- b) avaliação do desempenho da área e sua contribuição para o resultado global do empreendimento;
- c) sustentar e permitir a avaliação das decisões de qualquer natureza dentro da empresa e que estejam voltadas para a maximização do resultado;
- d) ser racional, lógico, justo, e sustentável conceitualmente;
- e) ser inteligente a ponto de induzir comportamentos adequados dos gestores;
- f) deve permitir a avaliação da riqueza (patrimônio) da entidade.

Pereira e Oliveira (1999) também apresentam alguns modelos para determinação dos preços de transferência. No entanto, em essência, seguem a mesma linha de Mauro (1991).

A diferença reside na inclusão de mais dois critérios no modelo baseado na noção de custos: o Custo Marginal e o Custo mais Margem.

Para o modelo baseado em preços, enquanto Mauro denomina de preço de mercado, Pereira e Oliveira denominam preços correntes de mercado, porém, com metodologia semelhante.

No exame das diversas modelagens para estruturação do preço de transferência entre áreas e, levando-se em conta os diversos autores pesquisados, persistem pontos fortes e pontos fracos para cada modelo utilizado.

Ficam evidentes, no entanto, críticas aos modelos baseados em noções de custos, que apresentam limitações consistentes para uso em finalidades gerenciais, pelos motivos já comentados neste trabalho, quando abordaram-se as questões conceituais de valores de entrada.

Diferentemente, o modelo de preços de transferência baseado no custo de oportunidade é tido como o modelo capaz de oferecer melhores condições para as análises de resultado global e das áreas.

Pereira e Oliveira (1999, p. 424), afirmam:

Dessa forma, o modelo de preço de transferência baseado no custo de oportunidade, dentre os demais, é o que reúne melhores condições para sustentar as transações internas entre as atividades de uma organização, promovendo ações voltadas para a otimização de seus resultados econômicos e, conseqüentemente, de seus níveis de eficácia.

3.3.5. Lucro Residual

O Lucro Residual, ou, *Residual Income-RI*, na versão em inglês, é uma medida absoluta que é definida como sendo o lucro líquido do exercício, menos os juros sobre o investimento dos sócios.

Sua equação seria a seguinte: $LR = LLE - JI$

O lucro residual evidencia, em termos absolutos, que a criação de riqueza ocorre sempre que se investe em projetos cujos retornos superem o custo de capital.

Deve-se dispensar atenção ao cálculo do lucro residual em relação:

- a) ao problema das taxas de juros que serão consideradas e,
- b) com os dados obtidos por meio da Contabilidade tradicional.

Assaf Neto e Araújo (2004, p. 29) argumentam nesse sentido:

O estudo da teoria contábil, especificamente da sua estruturação de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, concentram-se na essência econômica da informação contábil. Vários ajustes serão necessários para se desenvolver um sistema contábil aplicado a atender às expectativas dos investidores, no sentido de medição da criação do valor da empresa. As principais dificuldades práticas de consolidação de uma gestão baseada no valor são: cultura da empresa, que impede maiores modificações em seu controle, o processo decisório e o conflito existente entre o conceito de lucro e valor.

Cada vez mais, o conceito de lucro residual vem se difundindo e atraindo a atenção de mais e mais gestores interessados em incluir o custo de capital próprio na base de apuração do lucro.

Para as finalidades deste trabalho, comenta-se sobre a taxa de juros de longo prazo, admitida pela legislação tributária brasileira, como fator de cálculo dos juros sobre o capital próprio e o *EVA*® (*Economic Value Added*).

3.3.5.1. Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)

Na escolha da taxa de juros que deverá ser aplicada sobre o capital próprio para os cálculos da apuração de lucros econômicos reside a grande dificuldade dos gestores.

Lopo et al. (2001) indicam e apontam as principais vantagens e desvantagens para: taxa de juros dos investimentos livres de risco, custo do capital próprio da empresa, custo do capital de terceiros da empresa e, taxa média do mercado de capitais.

A legislação tributária brasileira estabeleceu, no final do ano de 1995, por meio da Lei 9.249/95, a extinção do regime de correção monetária dos balanços.

Facultou às empresas, no entanto, a adoção dos juros sobre o capital próprio. Por este critério, as empresas poderiam lançar como despesas financeiras do período, os juros sobre o capital próprio.

Estabeleceu como taxa de juros que deve ser aplicada a TJLP – Taxa de Juros de Longo Prazo.

A idéia do legislador foi a de permitir uma dedução nos lucros, eliminando-se, dessa forma, possíveis reflexos negativos, para algumas empresas, nesse caso, as capitalizadas, no valor que serviria de base para apuração do imposto.

Muitas críticas vieram com a implementação deste regime. Para os interesses deste trabalho, apontam-se as seguintes:

- a) as demonstrações contábeis continuaram a não atender ao princípio do denominador comum monetário;
- b) a comparabilidade das demonstrações foram prejudicadas porque o legislador facultou a adoção da utilização do critério;
- c) A taxa de juros de longo prazo não reflete a inflação nem os riscos do mercado, do setor ou da empresa.

É interesse deste trabalho, em que pesem as desvantagens apontadas, a investigação da utilização do critério de apropriação dos juros sobre o capital, principalmente, por ser este critério definido em norma tributária, aliado ao fato de que a TJLP é uma taxa divulgada pelo governo. Portanto, conhecida da ampla maioria das empresas e, conseqüentemente, atende aos requisitos da objetividade e praticabilidade, fatores estes pertencentes às características qualitativas que devem estar presentes na informação de natureza contábil.

3.3.5.2. Economic Value Added - Eva ®

O Modelo *EVA* ® - *Economic Value Added* – ou Valor Econômico Adicionado – é uma ferramenta analítica que mensura o desempenho das operações por meio do resultado residual apurado, considerando-se o lucro operacional menos as despesas com o uso do capital; dessa forma, identifica a riqueza gerada para o acionista e serve como ferramenta de gestão.

Araújo e Assaf Neto (2003, p. 24) argumentam que esse conceito surgiu há mais de duzentos anos e foi desenvolvido por economistas:

Passou para a denominação efetiva de *EVA* ® após vários estudos efetuados pela Stern Stewart a partir dos anos oitenta. Em sua fórmula original, *EVA* ® nada mais é do que o valor econômico agregado ou adicionado de uma entidade, ou seja, o resultado da empresa que exceder à remuneração mínima exigida pelos proprietários de capital. Na ênfase atual, *EVA* ® é a estrutura para um sistema completo de gerência financeira e remuneração variável que pode auxiliar o processo de tomada de decisões das empresas.

Sob uma perspectiva ampla, a análise do modelo *EVA* ® indica duas funções: instrumento de mensuração de valor e ferramenta de gestão. A função de instrumento de mensuração é examinada neste trabalho.

A idéia básica do modelo *EVA* ® corresponde a uma medida de avaliação de desempenho de centros de responsabilidade que relaciona lucro com capital (investimento), sendo, dessa forma, uma variação do lucro residual, que significa exatamente o que implica: é o resíduo que sobra depois que todos os custos tenham sido cobertos.

Encargo de capital no *EVA* ® é o custo de oportunidade, ou seja, é o retorno que investidores poderiam realizar ao colocarem seu dinheiro numa carteira de outras ações e títulos de risco comparável e do qual abrem mão por reterem os títulos da empresa em questão. Dessa forma, ele é obtido pela diferença entre a remuneração mínima exigida pelos acionistas e o lucro apurado pela empresa.

Percebe-se aí a forte congruência do *EVA* ® com os conceitos de custo de oportunidade, onde a avaliação do investimento dos acionistas é mensurada pela utilização de seus recursos em um investimento alternativo, igualmente viável.

No fundo, é a aplicação prática tanto da teoria financeira moderna quanto da economia clássica ao problema de dirigir um negócio, uma aplicação que acaba fornecendo uma estrutura mais eficaz para o processo decisório corporativo num período de notáveis mudanças econômicas.

Seu principal benefício está na facilidade de inserção de seus conceitos na cultura organizacional em todos os níveis hierárquicos. Assim, do chão de fábrica até a alta cúpula, é possível que todos compreendam o quanto suas atividades individuais contribuem para a geração de valor.

As empresas podem avaliar produtos individuais ou linhas de negócios com base no lucro operacional. Unidades de negócios podem ser avaliadas em termos

de retorno sobre ativos ou de um determinado lucro orçado. Departamentos financeiros analisam investimentos de capital em termos de fluxo de caixa descontado, mas avaliam aquisições em termos de efeito sobre o crescimento de lucros.

O EVA[®] mede quanto o lucro operacional é suficientemente comparável ao total dos custos de capital empregados, sendo calculado mediante a aplicação da seguinte forma:

$$EVA^{\circledR} = (ROI - CMPC) \times CAPITAL \text{ EMPREGADO}$$

Onde:

ROI = Taxa de retorno sobre o investimento, corresponde ao lucro operacional excluindo encargos financeiros e resultados não operacionais dividido pelo capital.

CAPITAL EMPREGADO = Patrimônio líquido do balanço menos empréstimos não-financeiros do começo do ano.

CMPC = Custo Médio Ponderado do Capital que corresponde ao custo médio do capital próprio e juros da dívida.

Custo do capital próprio - Custo de oportunidade de um investimento de mesmo risco. É o retorno total que os investidores esperam obter de outros investimentos com riscos comparáveis. O Capital próprio possui custo porque os acionistas devem receber uma remuneração pelo custo de oportunidade do capital.

Custo da dívida (ou custo do capital de terceiros) = Corresponde à taxa que a empresa pagaria caso tomasse um empréstimo bancário de longo prazo, na data corrente (custo incremental da dívida). O custo da dívida é seu custo marginal após impostos, e deve ser baseado no custo marginal da dívida de longo prazo, incorporando os benefícios fiscais no custo médio ponderado de capital.

Wernke (2003, p. 23) exemplifica:

Supondo que uma empresa possua capital total (Passivo + Patrimônio Líquido) de R\$ 200.000,00 constituídos por 30% de capital emprestado a juros de mercado (a 45% ao ano) e 70% de Patrimônio Líquido da empresa, com taxa de retorno (TIR) desejada pelos acionistas de 25% ao ano, o custo do capital seria de:

Capital total (Passivo + Patrimônio Líquido) = R\$ 200.000,00

Taxa de Captação do Capital = 31% [(30% x 45% juros) + (70% x 25% (TIR))]

Custo do Capital = R\$ 62.000,00 (R\$ 200.000,00 x 31%)

Para calcular o EVA, baseado no exemplo acima, e supondo que o lucro líquido, após a dedução dos impostos, seja de R\$ 65.000,00, subtrai-se o Custo do Capital (R\$ 62.000,00). Neste caso, sobram R\$ 3.000,00, o que

significa que a empresa obteve EVA positivo, ou seja, gerou riqueza aos acionistas.

Neste caso, o autor substituiu o retorno sobre o investimento, estabelecido na formulação original em percentual ($R\$ 65.000,00 / R\$ 200.000,00 = 32,5\%$), por um valor absoluto ($R\$ 65.000,00$), chegando-se, obviamente, no mesmo resultado.

3.3.6. Indicadores de Retorno

Do ponto de vista de análise, elegeu-se para este trabalho a observação sobre dois índices de rentabilidade tradicionais. Talvez, por isso mesmo, a escolha tenha recaído sobre eles: retorno sobre investimentos (ROI - *return on investment*) e o retorno sobre o patrimônio líquido (ROE – *return on equity*).

É de se salientar, primeiramente, a observação de Assaf Neto (2003, p. 112):

As principais bases de comparação adotadas para o estudo dos resultados empresariais são o ativo total, o patrimônio líquido e as receitas de vendas. Os resultados normalmente utilizados, por sua vez, são o lucro operacional (lucro gerado pelos ativos) e o lucro líquido (após o Imposto de Renda). Todos esses valores financeiros devem estar expressos em moeda de mesmo poder de compra.

Então, segundo esse autor, para efeito de análises válidas, os resultados obtidos devem ser comparáveis. Chama-se a atenção para este fato, porque, normalmente, não se vê, nas análises de balanços tradicionais, a preocupação de ajustar-se tais valores.

3.3.6.1. Retorno sobre Ativos – ROA (*Return on Assets*)

O Retorno sobre ativos é expresso por um indicador que revela a relação entre o lucro operacional e os ativos utilizados pela organização.

No cálculo do indicador, alguns conceitos de lucros poderão ser utilizados, por exemplo, o Lucro Líquido do Exercício ou, o Lucro Operacional; é correto, porém, que o denominador acompanhe o numerador, no caso, o Ativo Total e o Ativo Operacional, respectivamente.

A utilização do Ativo total médio expressa a idéia de que nem o Ativo no início do período e nem o Ativo no final do período foram os geradores do resultado apurado.

Assaf Neto (2003) afirma que pode ser calculado de acordo com a seguinte expressão:

Retorno sobre o Ativo (ROA) =

$$\frac{\text{Lucro Gerado pelos Ativos (operacional)}}{\text{Ativo Total Médio}}$$

Na utilização da expressão, referido autor (2003, p. 113) defende que:

O lucro operacional, numerador de cálculo do retorno sobre ativo, representa o resultado da empresa antes das despesas financeiras, determinado somente por suas decisões de investimentos. O resultado operacional independe da forma como a empresa é financiada, sendo formado pela remuneração dos proprietários de capital: acionistas (lucro líquido) e credores (despesas financeiras).

Este indicador revela, do ponto de vista percentual, o quanto a empresa pode incorrer na obtenção de fundos para financiamento de suas operações. Nesse sentido, se houver uma captação de recursos a uma taxa superior ao retorno gerado pelos ativos, o resultado estará sendo comprometido, atingindo conseqüentemente, a remuneração do proprietário.

3.3.6.2. Retorno sobre o Patrimônio Líquido – ROE (*Return on Equity*)

O Retorno sobre o Patrimônio Líquido é determinado por indicador que expressa o retorno que a empresa proporcionou aos seus proprietários.

É calculado de acordo com a seguinte expressão:

Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE) =

$$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido Médio}}$$

Essa medida indica, do ponto de vista monetário, quanto os proprietários auferiram de lucro em relação ao total de recursos investidos por eles.

O ROE permite avaliar se a relação entre recursos próprios e de terceiros está beneficiando os proprietários; a desvantagem na metodologia da apuração do indicador é que há mistura de desempenho operacional e financeiro.

3.4 As influências tributárias na gestão da pequena e média empresa e seus reflexos na Contabilidade

Apresentam-se, no decorrer deste capítulo, alguns dispositivos do arcabouço legislativo de nosso país, cujas disposições atingem as relações entre a Contabilidade e todas as entidades que exerçam atividades comerciais.

Para os interesses deste trabalho, a observação recairá sobre aspectos do texto legal, quando são tratadas as situações aplicáveis às empresas classificadas como de pequeno e médio porte.

A Lei Ordinária 556, de 25 de junho de 1850, que criou o Código Comercial Brasileiro, no Capítulo II, artigo 10, incisos 1 e 3, traz a obrigatoriedade para que os comerciantes mantenham os livros que atendam necessidades específicas de Contabilidade; contém ainda referido dispositivo ordenamento para que os comerciantes sigam ordem uniforme e conservem a escrituração em boa guarda.

Dentre as disposições do Decreto-Lei 486, de 3 de março de 1969, encontra-se a obrigatoriedade para que todo comerciante siga ordem uniforme de escrituração, que pode ser mecanizada ou não; isso deve ser feito em livros e papéis adequados, cujos números e espécie ficam a seu critério.

Esse mesmo dispositivo dispensa de escrituração o pequeno comerciante, considerado como aquele que desempenha atividade artesanal e se utilize preponderantemente de seu próprio trabalho ou de seus familiares.

No artigo 2º. desse dispositivo legal, encontram-se menções quanto à forma da escrituração: deverá ser completa, com individualização e clareza, deverá ser feita no idioma e moeda corrente nacionais, deverá obedecer à ordem cronológica.

Nos artigos 3º. e 4º., encontram-se disposições para que a escrituração fique sob a responsabilidade de profissional qualificado, e o comerciante deverá conservá-la em ordem enquanto não forem prescritas eventuais ações pertinentes aos atos e operações que modifiquem sua situação patrimonial.

A Constituição da República Federativa do Brasil, que vigora desde 1988, descreve, em seu artigo 179, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão dispensar às microempresas e às empresas de pequeno e médio porte tratamento jurídico diferenciado, no intuito de incentivá-las pela simplificação de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

A Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, contém, em seu Capítulo I, artigo 2º., a definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte, segundo os limites de faturamento: a microempresa não poderá auferir receita bruta anual superior ao valor de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais); já a empresa de pequeno porte deverá situar-se na faixa de receita bruta anual entre R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais e R\$ 720.000,00 (setecentos e vinte mil reais).

Essas empresas, enquadrando-se nos limites fixados, poderão optar pela inscrição no SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

Essa inscrição implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

Na mesma Lei 9.317/96, no Capítulo III, artigo 7º., § 1º, encontra-se mandamento para que a microempresa e a empresa de pequeno porte fiquem dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham, em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes:

- a) livro caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;
- b) livro de registro de inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;
- c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nas alíneas anteriores.

A Lei 9.832, de 11 de dezembro de 1998, alterou o limite máximo do inciso II, do artigo 2º., da Lei 9.317 elevando-o para R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

O Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que definiu as regras para o regulamento do imposto de renda das pessoas jurídicas, descreve no Capítulo IV, Obrigações Acessórias, artigo 527:

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação, com base no lucro presumido, deverá manter: escrituração contábil nos termos da legislação comercial; Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário; em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

No entanto, no mesmo artigo, em seu parágrafo único, consta dispositivo dispensando as empresas optantes pelo Lucro Presumido de escrituração contábil, desde que mantenham Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

A lei 9.841/99, de 5 de outubro de 1999, mais conhecida por “Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, define, em seu Capítulo I – Do Tratamento Jurídico Diferenciado, no artigo 1º., parágrafo único, que o tratamento jurídico simplificado e favorecido, estabelecido nesta Lei, visa a facilitar a constituição e o funcionamento da microempresa e empresa de pequeno porte, de modo a assegurar o fortalecimento de sua participação no processo de desenvolvimento econômico e social.

No mesmo dispositivo legal mencionado acima, se encontra, no capítulo II, a definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte: Microempresa, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais); Empresa de Pequeno Porte, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que, não enquadrada como microempresa, tiver receita bruta anual superior a R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

A denominação estatuto significa que diversos assuntos de interesse das microempresas e empresas de pequeno porte foram reunidos, em uma só lei, embora esta lei tenha recepcionado integralmente a Lei 9.317/96.

Dessa forma, o Estatuto tem por objetivo facilitar a constituição, o funcionamento e, o fortalecimento da participação da microempresa e da empresa de pequeno porte no processo de desenvolvimento econômico do País.

Já o SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, estabeleceu o tratamento diferenciado nos campos dos impostos e contribuições.

Pelo Decreto 5.028, de 31 de março de 2004, alteraram-se os valores dos limites fixados nos incisos I e II, do art. 2º, da Lei nº 9.841: Microempresa, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e quatorze centavos); Empresa de Pequeno Porte, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que, não enquadrada como microempresa, tiver receita bruta anual superior a R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e quatorze centavos) e igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00 (dois milhões, cento e trinta e três mil, duzentos e vinte e dois reais).

Kassai (1996, p. 242), considerando as regulações existentes àquela época, afirmava:

E assim aconteceu com o relacionamento entre a Contabilidade e as pequenas empresas. Encontramos o papel desempenhado pelo contador associado à um mal necessário para o cumprimento de suas obrigações legais. Poucos são os gestores a ressaltarem a importância das informações contábeis para fins gerenciais. Os contadores estão cientes dessa limitação que parece imposta por uma estrutura fiscal complexa e por exigências burocráticas desconexas. No entanto, podemos afirmar que o papel dos contadores nas pequenas empresas não difere grandemente daquele desempenhado nas grandes empresas: a responsabilidade pela estruturação de um sistema de informações de apoio à decisão de forma a auxiliar a empresa na busca pela melhor utilização de seus recursos, ou seja, o alcance da eficácia empresarial.

Nota-se, pelas argumentações conclusivas do trabalho citado que, ao mesmo tempo em que há ameaças, no relacionamento Contabilidade e empresas de pequeno e médio porte, há, também, grandes oportunidades.

Decorrido um período de quase dez anos da afirmação de Kassai, ações em tentativas de processos de desburocratização, em sucessivos governos aconteceram; as mudanças nas legislações societárias, fiscais e tributárias, também foram uma tentativa de melhorar a situação das empresas no sentido de trazer simplificação de procedimentos.

No entanto, atualmente, para citar apenas um exemplo de como anda o relacionamento Contabilidade e empresas de pequeno e médio porte, presencia-se, no noticiário, a publicação da Medida Provisória 234, Diário Oficial da União, de 11/1/2005.

No texto regulamentar, consta a prorrogação do prazo, para até 11 de janeiro de 2006, para as empresas adequarem-se às alterações previstas no Código Civil sancionado em Janeiro de 2002.

Esse prazo foi prorrogado pela segunda vez, diante do pleito de muitas classes representantes dos empresários, sob o argumento de que muitas não atenderam às exigências pelo desconhecimento da lei e o baixo número de adesão verificado; levantamento da Junta Comercial de São Paulo, até novembro/2004 indicava que apenas 35% das empresas haviam feito as alterações exigidas.

Na matéria do jornal Folha de São Paulo, de 12 de janeiro de 2005, consta entrevista com representante do SEBRAE-SP, onde os principais argumentos são o alto custo e a burocracia, para afastarem os pequenos empresários das novas regras. De acordo com ele, são necessários entre R\$ 1.000 e R\$ 2.000 para um pequeno empresário se adaptar. “Para a realidade da pequena empresa, isso é um absurdo”, disse o consultor.

Infelizmente, essa é a realidade e, esses reflexos inegavelmente recaem na Contabilidade. Assunto como esse se tornou rotina na maioria dos escritórios de Contabilidade e, por outro lado, as pequenas e médias empresas fugindo de mais um encargo imposto pelo arcabouço legal.

As relações fisco e Contabilidade tornaram-se tão estreitas pela imposição das regras e das políticas vorazes de arrecadação daquele, que a maioria dos serviços prestados pelos escritórios de Contabilidade refere-se às atividades de preenchimento de guias e declarações para serem entregues ao fisco, de qualquer nível.

Na verdade, considerando-se os aspectos conceituais da ciência contábil, prospera uma grande confusão.

Os administradores e proprietários dessas empresas parecem pensar que têm menos necessidade de informações financeiras pelo fato de estarem envolvidos em todas as fases das operações diariamente. Estão seguros até o dia em que ocorre o primeiro problema. Nesse momento, pode não haver mais tempo para a recuperação do negócio.

Por sua vez, os contadores, na maioria das vezes, não mostram ou não sabem mostrar o grau de utilidade dos demonstrativos contábeis visando à obtenção de informações para uma correta tomada de decisão.

As determinações legais que obrigam a manutenção de escrituração comercial e contábil são outro fator que contribui para a confusão conceitual.

Faz-se, estritamente, o necessário, o que o fisco determina para a tributação do lucro.

É verdade. Para uma empresa com um único proprietário, que se utiliza no máximo de um ou outro funcionário, certamente, não haverá a necessidade do exercício de controles mais complexos. Esse era o espírito do Decreto de 1969.

Mas o que se vê, em muitos casos, são empresas já com estruturas razoáveis, ludibriando as regras, utilizando-se de recursos escusos às leis vigentes, na esfera trabalhista, tributária e previdenciária, no intuito de manterem-se dentro dos limites financeiros estabelecidos por essas mesmas leis, especialmente, aquelas que regulam a várias formas de arrecadação de tributos.

Para o empresário desse tipo de empresa é que é requerida uma mudança de comportamento e, o profissional da área contábil precisa ter a consciência de que é peça fundamental para o alcance desse objetivo.

O Conselho Federal de Contabilidade editou, por meio da resolução CFC 750/93, um conjunto de normas sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade, entre as quais destaca-se, na Seção III, o princípio da Oportunidade:

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

Atenção é dirigida para os interesses deste trabalho, especialmente, à utilização dos termos “tempestividade”, “integridade do registro do patrimônio” e “base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão”.

A palavra tempestividade é utilizada no sentido de ser preciso. Devem-se registrar os eventos econômicos ocorridos nas entidades, a tempo de que o gestor tenha em mãos informações úteis e, possa refletir sobre os reflexos das decisões empresariais.

Os registros contábeis deverão proporcionar a visão correta sobre a integridade do patrimônio da entidade. Nesse sentido, informações úteis são aquelas que oferecem sentido de comparação entre os valores do patrimônio final e o patrimônio inicial da entidade.

De todo modo, busca-se, com a informação traduzida em relatórios contábeis, e essa talvez seja uma de suas principais características: o oferecimento de condições para proporcionar base real de informações voltadas para o processo de tomada de decisão.

A informação não pode ser útil quando não é oportuna, ou seja, deve estar disponível a uma entidade que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciá-la.

Não há nenhuma menção, dentro dos princípios e, na verdade, não poderia ser diferente, sobre o porte da entidade que se utiliza de informação contábil, mormente, detalhamentos sobre seus níveis de faturamento, ou seja, princípios, como o próprio nome sugere, devem ser adotados para qualquer tipo de entidade, quando se tratar de produzir informações contábeis.

Hendriksen e Breda (1999, p. 99), discutindo a relevância e a diferença entre informações e dados, afirmam:

Portanto, a informação pode ser definida como um dado que representa uma surpresa para quem recebe. Além do mais, a informação deve reduzir incerteza, transmitir ao responsável pela decisão uma mensagem com valor superior a seu custo, e possivelmente evocar uma reação por parte do responsável pela decisão.

Kassai, op. cit., (1996), estudando e relatando suas experiências empíricas com a gestão de pequenas empresas, define um conjunto de características básicas para a informação contábil:

- a) simplicidade,
- b) facilidade de obtenção,
- c) relevância,
- d) atualidade,
- e) devem oferecer possibilidades de executar simulações e,

f) devem proporcionar facilidades na manipulação da informação.

3.5 Aspectos da presença da Informalidade na Economia

A Mckinsey Company, Inc. (2004, p. 4) define informalidade: “.... execução de atividades lícitas de forma irregular, através do não cumprimento de regulamentações que implicam custo significativo”.

Os principais tipos de regulamentações considerados dizem respeito a impostos/taxas, mercado de trabalho e mercado de produtos. É importante ressaltar que tal descrição exclui atividades ilícitas, como tráfico de drogas, prostituição e jogo.

A informalidade é um fenômeno que se manifesta de várias formas em diferentes setores. Ela pode se dar mediante a contratação irregular de trabalhadores, pela compra e venda de produtos sem nota, pela falsificação de mercadorias, pela violação de direitos autorais, pela adulteração de produtos e pela sonegação fiscal.

Em estudo divulgado pelo National Bureau of Economic Research (2003) são analisadas as questões do emprego, desemprego e informalidade à luz da flexibilidade ou rigidez das leis trabalhistas em 85 países.

Dentre as principais conclusões daquele estudo, destacam-se as seguintes: (1) os países ricos regulam o trabalho muito menos do que os países pobres; (2) níveis mais altos de regulação estão relacionados com informalidade e altas taxas de desemprego, especialmente entre os mais jovens; (3) dentre os 85 países estudados, o Brasil é o mais regulamentado de todos, apresentando as mais altas taxas de informalidade e desemprego, mesmo nos períodos de forte crescimento econômico.

Os dados para se chegar a um índice de regulação foram baseados no exame das leis trabalhistas, sistemas de negociação coletiva, e leis da previdência social.

O estudo destaca, ainda, que a rigidez na regulação iniba a agilidade dos negócios e a competitividade das empresas e, conseqüentemente, o emprego e a formalização dos contratos de trabalho, com graves prejuízos para os trabalhadores e para a Previdência Social. Com menos competitividade, as empresas têm menos lucros, investem menos e geram menos empregos.

Tabela 1 - Índice de rigidez da legislação trabalhista

País	Índice
Egito	1,78
Filipinas	1,61
Marrocos	1,28
Romênia	1,76
Equador	1,76
Jordânia	1,46
República Dominicana	1,65
Jamaica	1,16
Peru	1,67
Colômbia	1,99
Rússia	2,21
Tailândia	1,78
Venezuela	2,32
México	2,01
Chile	1,56
Uruguai	1,27
Argentina	1,55
Brasil	2,40
Média Mundial	1,76

Fonte: adaptado pelo autor baseado em (Pastore 2004, p. 8)

Pastore (2004, p. 1), quando discute a informalidade, concentra-se no mercado de trabalho informal, e sobre esse aspecto afirma:

A informalidade continua sendo um dos mais graves problemas do mercado de trabalho do Brasil. De um total de 76 milhões de pessoas que trabalhavam em 2003, cerca de 46 milhões (60%) estavam na informalidade e apenas 30 milhões (40%) na formalidade.

A grande maioria dos brasileiros que trabalham no mercado informal não dispõe das mais rudimentares proteções das leis trabalhistas ou previdenciárias. Tais pessoas, quando adoecem, por exemplo, não contam com uma licença remunerada para tratar da saúde; quando envelhecem, não podem ser aposentadas; e depois da morte não deixam nenhum amparo aos seus descendentes.

Para Pastore, op. cit., a causa principal dessa calamidade é o excesso de tributação e de burocracia, ocorrendo o mesmo no mercado de trabalho. A regulação existente no Brasil é toda baseada na lei e não na negociação. Trata-se de uma regulação extremamente rígida e que não permite transações entre empregados e empregadores.

Para citar um exemplo, a CLT estabelece que a hora noturna tem apenas 52 minutos e 30 segundos. Se empregados e empregadores quiserem usar seu bom senso e estabelecer uma hora de 60 minutos, a lei brasileira não permite.

Esse excesso de regulação legal tem seu lado econômico: as despesas mínimas para se contratar um trabalhador horista na indústria brasileira podem chegar a 103,46% do salário nominal.

Realmente, isso é impraticável para a grande maioria das microempresas e pequenas empresas que, como se sabe, constitui a esmagadora maioria das empresas no Brasil.

Tabela 2 – Encargos Trabalhistas de trabalhadores horistas na Indústria

Tipos de Despesas	% sobre o Salário
Grupo A –Obrigações Sociais	
Previdência Social	20,00
FGTS	8,50
Salário Educação	2,50
Acidentes do Trabalho (média)	2,00
SESI/SESC/SEST	1,50
SENAI/SENAC/SENAT	1,00
SEBRAE	0,60
INCRA	0,20
Subtotal A	36,30
Grupo B -Tempo não Trabalhado I	
Repouso Semanal	18,91
Férias	9,45
Abono de Férias	3,64
Feriados	4,36
Aviso Prévio	1,32
Auxílio Enfermidade	0,55
Subtotal B	38,23
Grupo C -Tempo não Trabalhado II	
13º Salário	10,91
Despesa de Rescisão Contratual	3,21
Subtotal C	14,12
Grupo D –Incidências Cumulativas	
Incidência Cumulativa Grupo A/Grupo B	13,88
Incidência do FGTS s/13º sal.	0,93
Subtotal D	14,81
TOTAL GERAL	103,46

Fonte: Pastore (2004, p. 5)

Gilberto Dupas (ROLLI; FERNANDES, 2005, p. B4-B5) afirma:

Quando a economia cresce, melhora o mercado de trabalho formal, como vimos no ano passado, com o aumento da contratação com carteira assinada. Mas a informalidade é uma tendência mundial que faz parte da lógica de produção. Além do mais a concorrência com a China não é nada fácil.

Emerson Kapaz, (ROLLI; FERNANDES, 2005, p. B4-B5), alerta: "Chegamos a um ponto em que a informalidade faz parte da cultura do brasileiro. O crime compensa, já que o lucro é grande".

A retomada da economia, verificada em 2004, não alterou a informalidade estruturada no País, que, atinge de 35% a 40% da renda nacional, segundo estimativas do Banco Mundial e do governo federal.

Segundo a Abravest -Associação Brasileira da Indústria do Vestuário - o setor fatura cerca de US\$ 13 bilhões anuais; outros US\$ 5,2 bilhões são movimentados na economia paralela, dado que transforma o setor num dos mais atingidos pela informalidade.

Tabela 3 - Participação da informalidade em alguns países do mundo

País	Participação sobre a renda nacional bruta %
Rússia	46,1
Brasil	39,8
Colômbia	39,1
México	30,1
Coréia do Sul	27,5
Argentina	25,4
Índia	23,1
Chile	19,8
Austrália	15,3
China	13,1
EUA	8,8
Média Mundial	32,5

Fonte: adaptado pelo autor baseado em Mckinsey & Company (2004, p. 12)

No combate à sonegação, além do governo, que, cada vez mais, intensifica as ações contra a sonegação de impostos, pirataria e contrabando, existem também, na iniciativa privada, organizações criadas para enfrentar a indústria paralela. É o caso do IDV – Instituto do Desenvolvimento do Varejo e, do Etco – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial.

Monteiro (2004, p. 12), relatando, em seu trabalho, os aspectos do impacto da Lei do SIMPLES sobre a formalização das empresas, afirma:

Para que uma instituição funcione adequadamente, os agentes têm que reconhecer claramente os mecanismos que garantam o cumprimento das regras comportamentais estabelecidas. Um problema típico de países em desenvolvimento é a conjunção de regras rígidas e complexas que regem as atividades econômicas associadas a sistemas judiciais fracos e incapazes de garantir o cumprimento das leis. Um sistema regulatório excessivo torna o setor formal não atrativo ao impor altos custos de entrada à formalidade (através de taxas de licença e inúmeros processos de regularização) e altos custos para se manter formal (impostos, regulação trabalhista e ambiental, entre outras).

Luís Carlos Barreto, (ROLLI; FERNANDES, 2005, p. B4-B5), secretário executivo do Ministério da Justiça, opina:

No Brasil houve um erro de interpretação com a informalidade. Foi entendido como um fenômeno social, porque gera emprego e renda. A tal história que é melhor trabalhar do que roubar. Hoje vemos que a pirataria assumiu proporções gigantescas. Agora são necessárias medidas na mesma proporção.

Realmente, no Brasil, o excessivo número de impostos e a complexidade na em sua administração, aliado às exigências acessórias, fazem com que as empresas tenham que manter equipes de profissionais especializados no trato dessas questões.

Embora os estudos não sejam conclusivos, nem mesmo para os especialistas do tema, a informalidade apresenta alguns sintomas: é reflexo da elevada carga tributária, da alta burocracia, da complexidade das leis, da lentidão da Justiça e da fiscalização pouco eficiente.

Tabela 4 - Causas da informalidade em alguns países do mundo

País	Elevada Burocracia – tempo para abertura de negócio (dias)	Total de impostos sobre o PIB %
Rússia	29	25,9
Brasil	152	34,4
Colômbia		13,1
México	51	16,5
Reino Unido		37,4
Argentina	68	20,9
Índia	88	15,8
Chile	28	
Austrália	2	
China	46	15,0
EUA	4	29,2
Alemanha		36,2
Média Mundial	57	

Fonte: adaptado pelo autor baseado em Mckinsey & Company (2004, p. 26)

Tanto para cidadãos quanto para as empresas de maneira geral esses fatores são inibidores para que se consiga a legalização de suas atividades; é preferível correr riscos do que trabalhar conforme os ditames da lei tributária.

3.6 Critérios de Mensuração: Diferenças entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

O quadro 3 retrata as principais diferenças entre os diversos critérios de mensuração que podem ser aplicados na Contabilidade Financeira e na Contabilidade Gerencial. Como critério para sua elaboração, levaram-se em conta os conceitos observados na literatura que dão suporte às argumentações desta dissertação.

Quadro 3 – Diferenças nos critérios de Mensuração: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial

	Critérios de Mensuração/Perspectiva	
	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Norma (padrão)	Princípios Fundamentais de Contabilidade	Adequação ao Modelo de Gestão
Perspectiva no tempo	Passado	Presente e futuro
Método de Custeio utilizado	Absorção	Direto ou Variável, ABC.
Ativos e Passivos Monetários	Custo Histórico	Valor Presente
Ativos não Monetários	Custo Histórico	Valor Presente do fluxo de benefícios futuros, Custo Corrente, Custo de Reposição Futuro
Passivos não Monetários	Custo Histórico	Valor Presente do fluxo de benefícios futuros, Valor de Mercado
Resultado das Operações	Custo Histórico	Valor Presente
Resultado das áreas	Não há preocupação	Há preocupação: eficiência e eficácia
Preços de Transferência	Não utiliza	Utiliza
Lucros Residuais	Pode utilizar juros sobre o Capital próprio, com utilização de índices e limites fixados pela legislação	Pode se utilizar de qualquer critério e índice, sem limitação legal
Retorno sobre Ativos	Análise baseada em Custos Históricos	Análise Preço Corrente de Mercado
Retorno sobre PL	Análise baseada em Custos Históricos	Análise baseada no valor econômico do patrimônio

Fonte : elaborado pelo autor

Lançando vistas para o quadro acima, depreende-se uma perspectiva conceitual mais ampla para a Contabilidade Gerencial comparativamente à Contabilidade Financeira.

A Contabilidade Gerencial deve produzir informações voltadas para a tomada de decisão do usuário interno, suas análises serão embasadas, principalmente, considerando-se o conceito de valor numa perspectiva de tempo presente e futuro.

Já a Contabilidade Financeira está restrita ao cumprimento de determinados padrões, alguns deles emitidos por órgãos de classe, como o Conselho Federal de Contabilidade, outros emitidos pelo governo em suas diversas legislações: societária, tributária, trabalhista e previdenciária e, outros ainda, emitidos pela Comissão de Valores Mobiliários quando regula a atuação das sociedades por ações de capital aberto.

Em variadas ocasiões, o excesso de regulamentação e o registro baseado em valores do passado, derivado dos princípios fundamentais de contabilidade, provocam amarras na Contabilidade Financeira que, sem dúvida, prejudicam o valor informacional e de predição. Tais desvantagens constituem desestímulo à sua utilização como ferramenta de análise do negócio, prevalecendo a sua finalidade para o atendimento das necessidades do usuário externo. A Contabilidade Financeira informa o quanto se pagou para adquirir determinado recurso, numa perspectiva de tempo, exclusivamente, do passado.

Exatamente por esse motivo, o de trazer em seus relatórios informações do passado, conjugadas com uma das principais características da economia brasileira: a presença constante de níveis não desprezíveis de inflação, são fatores que provocarão efeitos negativos em qualquer análise de taxas de retorno medidas pela lucratividade. Ao se comparar a lucratividade tanto com os ativos operacionais para obtenção do retorno sobre esses ativos, como com o patrimônio líquido, para obter-se o retorno sobre este fator, deixa de expressar a situação real do empreendimento e, em conseqüência, distorce as análises comparativas.

Por outro lado, a Contabilidade Gerencial, além de basear-se no conceito de valor, traz em relatórios previamente formatados, a critério dos gestores, a projeção da situação futura do empreendimento, considerando-se as variáveis internas e externas estipuladas em seu planejamento estratégico, tático e operacional.

Com relação ao acompanhamento das medidas de desempenho, das áreas da empresa e global, há na Contabilidade Financeira a preocupação em retratar o resultado global do empreendimento; na Contabilidade Gerencial, os gestores poderão trabalhar, inclusive, com uma perspectiva indutora de comportamentos motivacionais, que poderão ser avaliados pelo seu desempenho e pelo desempenho de sua área respectiva. O sistema de informação contábil gerencial poderá fornecer relatórios nos quais os resultados reais das decisões e das atividades são comparados com planos previamente determinados. Ao sinalizar onde os resultados

reais diferem dos planos, tais relatórios de desempenho podem mostrar aos gestores como eles estão agindo e onde devem atuar visando a possíveis correções de rota.

Em relação à apuração de lucros residuais, no Brasil, há um dispositivo legal que autoriza o reconhecimento dos juros sobre o capital próprio; tal dispositivo limita o reconhecimento desses juros até o limite verificado para a TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) anual. Essa prática foi implementada no ano de 1995 quando foi extinta a correção monetária dos balanços.

Existem outros métodos de apuração do Lucro Residual, como medida de apuração do lucro econômico. Por meio de critérios específicos, o lucro econômico pode ser apurado pela Contabilidade Gerencial. Neste trabalho, comentou-se sobre o EVA.

Como ficou demonstrado, é uma medida de aferição de desempenho que leva em conta o custo de oportunidade dos acionistas. Portanto, o lucro econômico é uma medida de valor com poder informacional superior, tanto do ponto de vista qualitativo como quantitativo. A Contabilidade Financeira apresenta-se limitada em sua estruturação para a adoção desses critérios.

4. SETOR ECONÔMICO DA ATIVIDADE DE FABRICAÇÃO DE CALÇADOS

4.1 Características econômicas da indústria de calçados no Brasil

A indústria brasileira de calçados produziu, no ano de 2004, 700 milhões de pares, cujo número representou 5,26% a mais do que os 665 milhões de 2003. Do total de pares produzidos, 500 milhões foram vendidos no mercado interno, uma alta de 4,82%, ante os 477 milhões do ano anterior. Para o mercado externo, foram vendidos 200 milhões de pares. Esse número representou um acréscimo de 6,38% em relação ao ano anterior.

Do ponto de vista da geração de recursos para o País, aquele volume representou exportações de US\$ 1,806 bilhões, 16% acima das exportações de 2003.

Apesar de existir grande concentração de empresas de porte no Estado do Rio Grande do Sul, a produção brasileira de calçados vem gradativamente sendo distribuída em outros pólos, localizados nas regiões Sudeste e Nordeste do País, com destaque para o interior do Estado de São Paulo, nas cidades de Jaú, Franca e Birigui e Estados emergentes, como Ceará e Bahia. Há também crescimento na produção de calçados no Estado de Santa Catarina, região do Município de São João Batista e, em Minas Gerais, na região de Nova Serrana.

A produção física saltou de 213,6 milhões de pares em 1974, para os atuais 700 milhões de pares. Anteriormente, o pico da produção havia sido em 1986, quando alcançou 694,8 milhões de pares.

A indústria tem tido posição de destaque no setor externo e situa-se entre os principais produtores mundiais em termos físicos. O Brasil é o terceiro maior produtor de calçados do mundo, atrás apenas da China e da Índia.

O parque calçadista brasileiro hoje contempla mais de 7,2 mil indústrias, que produzem aproximadamente 700 milhões de pares/ano, sendo que 200 milhões são

destinados à exportação. O setor é um dos que mais geram empregos no País. Em 2003, cerca de 263 mil trabalhadores atuavam diretamente na indústria.

Tabela 5 - Exportação Brasileira de Calçados Série Histórica

ANO	VALOR (US\$ MILHÕES)	% VARIAÇÃO	PARES (MILHÕES)	PREÇO MÉDIO (US\$)
1970	8		4	2,19
1971	29	254	10	2,81
1972	55	86	16	3,48
1973	93	71	22	4,33
1974	120	29	28	4,33
1975	165	37	35	4,76
1976	175	6	31	5,60
1977	174	0	25	7,05
1978	279	60	40	7,02
1979	351	26	42	8,39
1980	387	10	49	7,89
1981	562	45	70	8,06
1982	500	-11	61	8,19
1983	682	36	93	7,29
1984	1.026	51	144	7,12
1985	907	-12	133	6,84
1986	958	6	142	6,75
1987	1.095	14	139	7,90
1988	1.203	10	151	7,94
1989	1.238	3	170	7,28
1990	1.107	-11	143	7,74
1991	1.177	6	133	8,85
1992	1.409	20	158	8,91
1993	1.846	31	201	9,16
1994	1.537	-17	171	8,97
1995	1.414	-8	138	10,25
1996	1.567	11	143	10,98
1997	1.523	-3	142	10,69
1998	1.330	-13	131	10,16
1999	1.278	-4	137	9,33
2000	1.547	21	163	9,52
2001	1.615	4	171	9,44
2002	1.449	-10	164	8,83
2003	1.549	7	189	8,21

Fonte: Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (2004, p. 10)

O crescimento do setor calçadista, nestas últimas décadas, foi de natureza extensiva, com a incorporação crescente de recursos e mão-de-obra. O ingresso no mercado internacional obedeceu à estratégia de segmentação de mercado e de localização das vendas em regiões específicas.

Assim, o Brasil especializou-se na produção de calçados femininos de couro de baixo/médio preço no mercado norte-americano, cujo mercado absorve mais de 70% das exportações brasileiras de calçados.

O preço médio do calçado exportado, que era de US\$ 1 a US\$ 2 o par, quando do ingresso no mercado externo em 1969, está atualmente em US\$ 10 para os Estados Unidos e €12 para países da Europa. Como estratégia, a indústria tem buscado preservar e fortalecer sua posição competitiva no segmento de calçados de couro de médio preço no mercado externo.

Tabela 6 - Estados Produtores de Calçados - base 31/12/2002

ESTADOS	EMPRESAS	EMPREGO	MÉDIA EMPREGO P/EMPRESA	% EMPREGO P/ESTADO
RIO GRANDE DO SUL	2.838	130.418	46	49,76
SÃO PAULO	2.216	46.372	21	17,69
CEARÁ	189	36.755	194	14,02
MINAS GERAIS	1.287	16.974	13	6,48
BAHIA	89	11.835	133	4,52
PARAÍBA	96	7.260	76	2,77
SANTA CATARINA	285	3.998	14	1,53
RIO GRANDE DO NORTE	20	1.609	80	0,61
PARANÁ	152	1.386	9	0,53
ESPIRITO SANTO	39	1.377	35	0,53
SERGIPE	5	990	198	0,38
GOIÁS	150	933	6	0,36
RIO DE JANEIRO	82	876	11	0,33
PERNAMBUCO	33	612	19	0,23
MATO GROSSO DO SUL	18	306	17	0,12
ALAGOAS	8	108	14	0,04
PARÁ	6	90	15	0,03
MATO GROSSO	18	63	4	0,02
DISTRITO FEDERAL	6	43	7	0,02
MARANHÃO	4	23	6	0,01
TOCANTINS	7	21	3	0,01
PIAUÍ	7	20	3	0,01
OUTROS	7	16	2	0,01
TOTAIS	7.562	262.085	35	100,00

Fonte: Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (2004, p. 7)

Deve-se destacar, entretanto que, a indústria atua neste mercado numa posição relativamente subordinada, poucas desenvolvem o *design* dos produtos vendidos, e, não há consolidação de marcas próprias. A indústria exporta basicamente a capacidade de produção, não dominando verdadeiramente o mercado com seus produtos, o que se traduz numa rentabilidade menor. Há, paralelamente, um esforço de diversificação de mercados em direção aos países europeus e ao Mercosul.

No âmbito interno, a indústria tem apresentado um comportamento relativamente dinâmico, embora com ritmo de crescimento menor do que no

mercado externo. A indústria é praticamente auto-suficiente, ocorrendo importações apenas no segmento de calçados esportivos (tênis).

Para contornar a queda de demanda, a indústria adotou as seguintes estratégias: a primeira foi produzir calçados mais baratos, substituindo o couro por materiais alternativos, como matérias-plásticas e outros materiais. Em 1990, mais da metade da produção para o mercado doméstico era confeccionada com esses materiais; a outra foi intensificar esforços em direção ao mercado externo. Ao final dos anos 80, as exportações já representavam cerca de 30% da produção física total do setor, contra a média de 11 a 12% ao longo da década de setenta.

A atualização tecnológica da indústria nos últimos anos foi retardada, principalmente, nos anos de 1990, em decorrência do quadro de crise da economia brasileira.

Costa afirma que (ESTUDO da competitividade da indústria brasileira, 1993):

A indústria de calçados brasileira, até por ser um ramo produtor de bens-salário, teve, em decorrência da crise, reduzida a demanda pelos seus produtos, inibindo, conseqüentemente, os investimentos de expansão e modernização. Na avaliação de especialistas entrevistados e em visitas às empresas, constata-se que o setor está defasado tecnologicamente em algumas áreas, embora esteja em processo de diminuição desse gap em relação a concorrentes asiáticos. Encontram-se empresas com máquinas de costura, de montar e balancins de corte com 15 a 20 anos de uso.

As pequenas empresas, devido às suas dificuldades financeiras, são as que encontram maiores dificuldades para investir, tendendo a acentuar-se a heterogeneidade tecnológica já existente no setor.

Os equipamentos de base microeletrônica, embora não sejam desconhecidos das empresas, ainda são de uso restrito. A difusão de CAD limita-se a umas poucas grandes empresas, o mesmo ocorrendo com máquinas de costura, de virar corte, de montar calcanheira e bico, entre outras, equipadas com microprocessadores.

No que se refere às modificações organizacionais, algumas empresas têm empreendido ajustes nessa direção. Técnicas como o *Just-in-Time*, *Kanban*, Grupos de Trabalho, Círculos de Controle de Qualidade, etc., são conhecidas no setor e tendem a apresentar ritmo de difusão mais acelerado em relação às tecnologias de produção.

A preocupação com a qualidade já tem movimentado as entidades relacionadas ao setor no sentido de desenvolver ações e estabelecer instrumentos

que capacitem as empresas a atuarem nessa direção. Entretanto, no âmbito das empresas individuais, a atenção a este fator como instrumento na competitividade ainda não se situa no *top* de suas prioridades.

O treinamento da mão-de-obra é uma prática de pouca difusão na indústria. A avaliação de instituições ligadas ao assunto é de que se investe pouco no aprimoramento de recursos humanos.

As grandes firmas são as que investem relativamente mais nessa área, e algumas delas possuem espaço, equipamentos e pessoal próprios para treinamento e qualificação dos trabalhadores que estão ingressando na empresa, ou contratam serviços de consultoria de firmas especializadas.

A busca de flexibilidade produtiva, por meio de subcontratação de atividades ou tarefas no mercado, é um mecanismo que leva ao um aumento do trabalho a domicílio.

Há os "ateliês" ou "bancas" que executam tarefas para as empresas e, para tal, empregam mão-de-obra em seus estabelecimentos; há empresas de calçados que subcontratam os serviços diretamente com os trabalhadores; e há intermediários que distribuem os serviços junto aos domicílios nas localidades.

Em algumas situações, essa é uma atividade que proporciona complementação de renda familiar, mediante o envolvimento de mulheres que dedicam determinado tempo de seus afazeres domésticos diários à execução de algumas tarefas, principalmente no pesponto (costura), trançado e outros.

4.2 Características econômicas da indústria de calçados do Município de Jaú, Estado de São Paulo

A região produtora de calçados abrange, também, as cidades de Barra Bonita, Dois Córregos, Mineiros do Tietê, Bocaina e Bariri. Está situada a 300 km. da cidade de São Paulo. O pólo é formado por aproximadamente 220 empresas, e produz essencialmente calçados femininos; sua capacidade de produção corresponde a 100 mil pares de calçados/dia, 14 milhões de pares/ano, o que representa 2,0% da produção nacional, atuando em nichos especializados de mercado, abrangendo calçados feitos em couro e a mão dos tipos social, casual, esporte fino e sandália.

Mesmo com baixos índices de exportação, os calçados do pólo mantêm um preço médio para exportação de US\$ 20,00 a US\$ 30,00 o par, superior ao preço estabelecido pelas indústrias dos países asiáticos, que, em média, são de US\$ 8,00/par.

Segundo o SEBRAE (2002, p. 3):

Os Arranjos Produtivos Locais (APLs) podem ser entendidos como aglomerados ou *clusters* de empresas. As empresas que compõem um cluster, além da proximidade física e da forte relação com os agentes da localidade, têm em comum uma mesma dinâmica econômica.

Partindo da utilização do Cadastro de Estabelecimentos Empregadores (CEE) do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), de março de 2002, identificaram-se regiões que potencialmente possam ser caracterizadas como hospedeiras de um cluster.

Então, partindo-se dos dados daquele cadastro, construiu-se um indicador de especialização econômica, que se denominou Quociente de Localização (QL). O QL é calculado a partir da seguinte fórmula:

$$QL = \frac{\text{Participação relativa da atividade "x" (em número de estabelecimentos) no total de estabelecimentos industriais no município}}{\text{Participação relativa da atividade "x" (em número de estabelecimentos) no total de estabelecimentos industriais no Brasil}}$$

Com base nesse indicador, construíram-se diversas tabelas de atividades econômicas. Abaixo, reproduz-se a tabela 7, para o código de atividade CNAE 1931-3 – Fabricação de calçados de couro, para diversos municípios do Brasil, cujo QL foram superiores a 15,0.

Sob o ponto de vista tecnológico, em geral, o setor calçadista de Jaú se caracteriza por tecnologia relativamente baixa nos processos produtivos e é intensivo em mão-de-obra. As tecnologias estão mais incorporadas nas matérias-primas-chave e no projeto do calçado, bem como, em seus processos.

A força competitiva do pólo é possuir grande agilidade para produzir em curto espaço de tempo. Desta maneira, as indústrias possuem facilidade de se adaptarem às exigências do mercado nacional e internacional, colocando à disposição do público uma variedade significativa de produtos, com diversas variações de materiais e quantidade.

Tabela 7 - QL na indústria calçadista alguns municípios do Brasil

Município-UF	No. Estabelecimentos	% no município	No. Empregados CLT	QL
Franca SP	3.273	63,9	18.699	36,7
Tres Coroas RS	481	61,8	3.907	35,5
Igrejinha RS	510	60,1	4.342	34,5
Sapiranga RS	643	56,3	13.849	32,3
São João Batista SC	199	55,0	1.551	31,6
Parobe RS	372	54,8	10.491	31,5
Nova Hartz RS	108	54,6	4.906	31,3
Campo Bom RS	448	45,3	7.953	26,0
Rolante RS	142	42,0	3.607	24,1
Dois Irmãos RS	145	41,0	5.695	23,5
Jaú-SP	351	30,7	3.708	17,6
Guaxupe MG	165	26,8	433	15,4

Fonte: Sebrae-SP (2002, p.19)

A maior parte dos custos refere-se à mão-de-obra e ao couro. Em alguns casos, este representa até 50% dos custos da produção. Os calçados produzidos em Jaú são comercializados em todo o território nacional, sendo 50% dessa produção destinada à capital paulista.

A maior parte das empresas possui lojas próprias na cidade de Jaú e, vendem parte da produção diretamente ao consumidor final ou para pequenos lojistas da região. Utilizam representantes comerciais para fazer suas vendas para outros estados e municípios, enquanto que, para a exportação, utiliza *trades* e agentes exportadores. A divulgação dos produtos é feita em feiras brasileiras do setor, tais como: Couromoda, Francal, Jauexpo, Hotel Danúbio, enquanto que no exterior estão participando de feiras e missões, principalmente na Europa, América do Sul e Arábia.

Tabela 8 - Número de empresas no setor, por porte e número de empregos gerados

Tipo de Empresa	Número	%	Empregados	Empregos Diretos	Terceiros	Empregos Indiretos
Micro	83	46	8	664	8	664
Pequena	74	41	42	3.108	22	1.628
Média	9	5	62	558	42	378
Grande	14	8	185	2.590	150	1.950
Totais	180	100		6.920		4.620

Fonte: elaborada pelo autor baseado em Sebrae (2004, p. 200)

Segundo o SEBRAE (2004), a atividade econômica é formada por 92% de microempresas, pequenas e médias empresas (166) e, 8% de grandes empresas

(14). Contribuem para a geração de emprego no Município de Jaú em cerca de 11.500 postos de trabalho, sendo 6.920 diretos e 4.620 indiretos.

A organização do processo produtivo da indústria de Jaú tem como característica uma produção descontínua, que demanda muita mão-de-obra e potencializa a subcontratação de trabalhadores, muitas vezes a domicílio, para realização de determinadas etapas do processo produtivo, principalmente na costura (pesponto). A subcontratação permite uma diminuição do custo de mão-de-obra, uma vez que, geralmente, o custo do trabalho terceirizado é inferior, além de possibilitar uma flexibilidade produtiva que confere às empresas um rápido ajuste tanto qualitativo como quantitativo às mudanças da demanda.

Permite também um adiamento dos investimentos em capital fixo, já que se refere à subcontratação de capacidade de produção. Por se tratar de uma indústria com diminutas barreiras a novos entrantes, a capacidade na gestão e a iniciativa empresarial são fatores significativos na configuração da estratégia competitiva da empresa.

O processo de fabricação de calçados das indústrias do município de Jaú apresenta as seguintes características:

- Fabricação por encomenda, normalmente, mediante pedidos individuais dos atacadistas e varejistas;
- Os pedidos são de diferentes quantidades e de vários modelos;
- Pequeno volume de produção, porém, alta variedade de produtos;
- Grande flexibilidade no processo produtivo;
- Grande diversidade de matéria-prima e insumos;
- Mão-de-obra ágil e capacitada;
- Intensa utilização de máquinas e equipamentos no processo de produção.

Para a classificação das empresas segundo seu porte, utilizou-se para montagem da tabela 9 o seguinte critério:

- a) microempresa: aquelas com produção diária de até 123 pares de calçados;
- b) pequena empresa: aquelas com produção diária de até 375 pares de calçados;

c) média empresa: aquelas com produção diária de até 772 pares de calçados;

d) grande empresa: aquelas com produção diária de até 2.650 pares de calçados.

Tabela 9 - Capacidade de Produção e Faturamento mensal - Coleções Inverno/ Verão

Porte da Empresa	Inverno		Verão	
	Produção	Faturamento	Produção	Faturamento
Micro	2.706	96.468,90	4.048	83.267,36
Pequena	8.250	294.112,50	10.714	220.386,98
Média	16.984	605.479,60	22.220	457.065,40
Grande	58.300	2.078.395,00	99.000	2.036.430,00
Totais	86.240	3.074.456,00	135.982	2.797.149,74

Fonte: elaborada pelo autor a baseado em Sebrae (2004, p. 195)

4.2.1. Os setores/departamentos da Indústria de Calçados

A produção de calçados na indústria de Jaú é muito dependente de mão-de-obra, os calçados femininos são confeccionados praticamente artesanalmente.

Nas empresas que fabricam calçados utilizando o couro como principal matéria-prima, a utilização de mão-de-obra é intensiva. Nessas empresas, mesmo na etapa do corte do couro, dificilmente a operação é automatizável, porque existem muitas diferenças de medida numa peça de couro e outra.

A partir dos moldes, as diferentes peças que compõem o cabedal são cortadas com a ajuda de lâminas ou de navalhas. O corte é feito manualmente utilizando facas e moldes de cartolina ou por meio de uma prensa hidráulica. O balancim de corte é dirigido por um operador que deve observar o sentido das fibras, defeitos e espessura do couro.

A estrutura produtiva divide-se em seções, assim denominadas:

Planejamento/Modelagem

É o setor responsável pela pesquisa e desenvolvimento das matrizes e das escalas (medidas) de calçados. Os profissionais deste setor, com o apoio em matérias publicadas em revistas especializadas, pesquisa em sítios da internet, e

informações obtidas em feiras e exposições, executam desenhos e elaboram as especificações do produto, sempre observando as tendências da moda.

Almoxarifado

É o setor responsável pela organização e ou execução dos trabalho de almoxarifado, tais como: recebimento, estocagem, distribuição, registro e inventário de matérias-primas, estoques de produtos acabados, supervisiona depósitos de inflamáveis.

Corte

É o setor responsável pela execução de trabalhos de corte das peças projetadas pela modelagem, utiliza madeira, metal ou papelão para guiar o corte e a montagem das diferentes partes dos calçados.

Preparação e Pesponto (interno)

É o setor responsável pela preparação das solas e do pesponto do cabedal do calçado.

Distribuição

É o setor responsável pela distribuição do serviço, baseado em ordens de produção, para o setor de preparação e pesponto, interno e externo (Bordado, Injetoras, Pré-Fresado).

Esteira/Montagem

É o setor responsável pela montagem manual do calçado, é onde acontece a união do cabedal com o solado; executa a pintura do calçado.

Embalagem/Expedição

É o setor responsável pela limpeza, embalagem e expedição dos pedidos aos clientes.

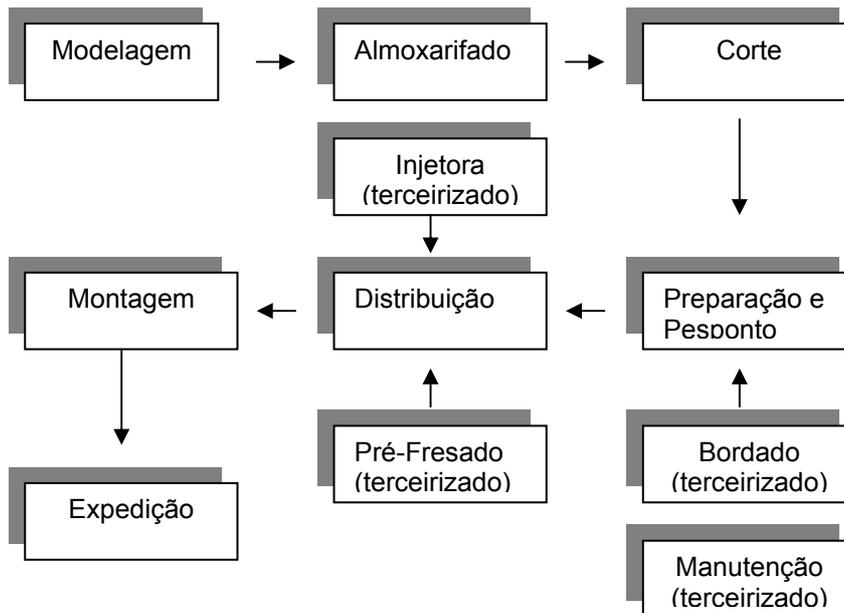


Figura 2 - Fluxograma da produção de uma indústria de calçados
Fonte: Sebrae (2004, p. 187)

5 PESQUISA DE CAMPO

5.1 Método de Pesquisa

Esta dissertação é um estudo de campo teórico-empírico. Na busca do alcance das metas deste trabalho, foi realizada uma pesquisa empírica.

Para uma sustentação científica, estudos empíricos necessitam de fundamentação teórica que ofereça ao observador explicações plausíveis da realidade pesquisada. Mediante os resultados observados na pesquisa e baseado em pesquisa bibliográfica, fez-se uma descrição deles. Foi possível descrever o modus-operandi da amostra de empresas que compõe a atividade econômica da indústria de calçados.

Segundo Mattar (1999, v. 1, p. 88-90): "...Há dois tipos básicos de pesquisas descritivas: levantamento de campo e estudo de campo. A diferença básica entre eles está na maior amplitude e menor profundidade dos levantamentos de campo em relação aos estudos de campo".

O levantamento de campo é adequado quando a preocupação reside no fato de pretender-se obter dados representativos de uma população pesquisada; sua ênfase está voltada para se obter resumos estatísticos dessa mesma população.

O estudo de campo é adequado quando a preocupação do pesquisador está concentrada no conhecimento do inter-relacionamento das variáveis que provocam um fenômeno, ou seja, quando for difícil entender o fenômeno sem entender esse inter-relacionamento.

5.2 População e Amostra

A população de interesse é constituída e foi obtida mediante consulta, realizada no mês de Outubro de 2004, ao Cadastro de Contribuintes da Prefeitura Municipal de Jahu.

Como contribuintes, consideraram-se aqueles que, no campo destinado à menção da atividade econômica, constou a descrição: “fabricação de calçados”.

Para as finalidades desta pesquisa, considerou-se adequado incluir na amostra apenas as empresas que não são classificadas como Microempresas, segundo a classificação da FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, ou seja, foram escolhidas as empresas que, em Outubro de 2004, possuíam mais de onze empregados.

Dessa maneira, o universo pesquisado é composto por sessenta empresas, a maioria delas constituídas na década de 80, do século XX.

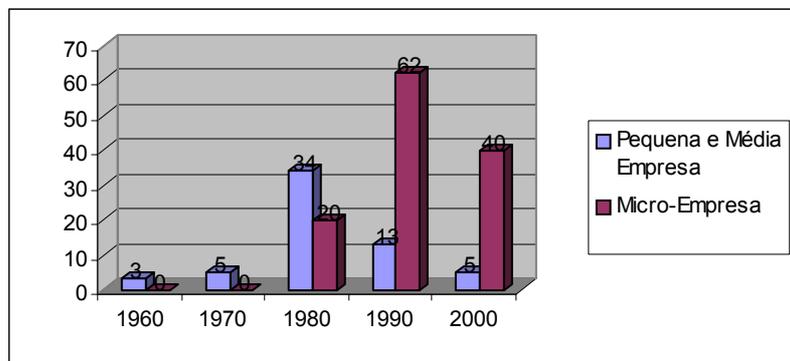


Gráfico 2 - Classificação das Empresas do setor, no Município de Jaú-SP, segundo porte e período de constituição

Fonte: elaborado pelo autor baseado no cadastro da Prefeitura Municipal de Jahu

As entrevistas foram realizadas com os proprietários e gerentes das empresas visitadas pelo pesquisador, e com o contador/consultor, proprietário de escritório de Contabilidade em Jaú-SP. Quando a questão envolvia respostas técnicas direcionadas ao tema-objeto desta dissertação, invariavelmente, contou-se com a participação de alguém da área Contábil-Financeira, normalmente, Auxiliares Administrativos.

Na escolha das empresas participantes, utilizou-se o critério não probabilístico, com a utilização de amostra intencional; esse critério pode indicar uma limitação da pesquisa, porquanto, as conclusões poderão ser válidas para as empresas pesquisadas. Portanto, não houve maiores preocupações com demonstração da significância da amostra em relação ao universo das empresas pesquisadas.

De posse de listagem de empresas que compunham o cadastro das empresas associadas ao Sindicato das Indústrias de Calçados de Jaú e região,

foram escolhidas pelo autor treze empresas, enquadradas como empresa de pequeno e médio porte, segundo o critério estabelecido pela FIESP.

Na escolha das empresas, o autor considerou seu relacionamento com sócios e proprietários, o seu conhecimento do setor de atividades e, principalmente, por serem elas remanescentes de uma lista de sessenta e quatro empresas existentes à época da emissão dessa listagem. Portanto, parte-se da premissa de que são elas que oferecem melhores observações para o tema desta dissertação.

Após a identificação das empresas, foram feitos contatos telefônicos pelo autor, visando saber do proprietário, se havia interesse em incluí-la na pesquisa. Também lhe foram explicados os motivos pelos quais este trabalho estava sendo desenvolvido. Tendo havido concordância, definiu-se uma data para a entrevista.

Algumas pessoas, quando do relato dos motivos pelos quais este trabalho estava sendo desenvolvido, preferiram receber o questionário em mãos, comprometendo-se devolvê-lo preenchido.

No entanto, verificou-se o retorno de sete entrevistas/questionários, ou seja, seis deles não retornaram em tempo hábil para que fossem considerados no trabalho.

No decorrer das entrevistas, foi informado ao autor que, um escritório de Contabilidade da cidade, além de executar os serviços para atendimento às obrigações fiscais, também presta serviços de consultoria na área financeira. Então, resolveu-se aplicar uma entrevista/questionário com o Contador responsável, cujas respostas abrangeram a atuação de mais oito empresas.

Portanto, o trabalho é composto de pesquisa que envolveu a consideração e o retorno dos questionários de uma amostra de quinze empresas, pertencentes a um universo de sessenta empresas de pequeno e médio porte, conforme os registros da Prefeitura Municipal de Jahu.

As entrevistas ocorreram entre os meses de outubro e novembro de 2004.

Aqueles que responderam à entrevista/questionário, além de manifestarem suas opiniões sobre a situação de sua empresa, foram além, discorrendo sobre sua maneira de gerir o negócio e revelando outras informações sobre outras áreas que não as do interesse do tema proposto neste trabalho. Foram comentadas questões, como, novas tecnologias, políticas de crédito junto aos órgãos de fomento e instituições financeiras, taxas de juros de mercado, legislação de tributos, etc.; além

de se manifestarem interessados, também, em receber o retorno dos resultados da entrevista/questionário.

5.3 Técnica para Coleta de Dados

A entrevista estruturada é a técnica utilizada para obtenção dos dados primários. De acordo com Lakatos e Marconi (2003), neste tipo de entrevista, o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas são pré-determinadas, apontam, também, a característica de que a entrevista é efetuada com pessoas selecionadas de acordo com um plano.

Ainda, segundo as autoras, dentre as vantagens da técnica de entrevistas, incluem-se:

- Maior flexibilidade, permitindo ao entrevistador repetir ou esclarecer perguntas, formular de maneira diferente; especificar algum significado, como garantia de ser compreendido.

- Oportunidade para avaliar atitudes, condutas, podendo o entrevistado ser observado naquilo que diz e como diz: registro de reações, gestos, etc.

- Possibilidade de conseguir informações mais precisas, podendo ser comprovadas, de imediato, as discordâncias.

Dentre as desvantagens, incluem-se:

- Possibilidade de o entrevistado ser influenciado, consciente ou inconscientemente, pelo entrevistador, pelo seu aspecto físico, suas atitudes, idéias, opiniões, etc..

- Disposição de o entrevistado fornecer as informações necessárias,

- Retenção por parte do entrevistado, de informações relevantes, por receio da revelação da sua identidade,

- Ocupa muito tempo e é difícil de ser realizada.

De fato, no momento da realização das entrevistas, e na presença do entrevistador, alguns aspectos revelaram-se fundamentais:

- a) esclarecimento acerca do significado de termos técnicos/acadêmicos e sua aplicação, este fato, permitiu ao entrevistado responder adequadamente;

- b) quando necessário, foi possível formular as questões de forma diferente, proporcionando melhor entendimento ao entrevistado;

- c) em alguns momentos, foi preciso a contextualização das questões formuladas, esclarecendo seus objetivos.

O roteiro de entrevista/questionário foi precedido de uma carta – Apêndice A, elaborada pelo autor, explicando a necessidade da realização da pesquisa. O roteiro – Apêndice B - foi formulado, na primeira parte, com a inserção de questões que caracterizem a identificação da empresa. Nas partes seguintes, foram colocadas questões fechadas, porém, dentre as opções, foi permitido ao entrevistado emitir opiniões e ou fornecer informações adicionais. Considerando-se essas opiniões e informações, foi possível ao entrevistador conhecer outras percepções e interpretações sobre o assunto, principalmente sobre o setor de atuação, oferecendo-lhe outras opções na busca de evidências que comprovem ou não as respostas às questões propostas.

Para a obtenção dos dados secundários, socorreu-se de pesquisa bibliográfica em textos publicados, tais como: teses, dissertações, artigos científicos, livros técnicos e revistas especializadas, com o exame das questões teóricas de interesse desta dissertação. Com a pesquisa bibliográfica, buscou-se realizar uma análise do setor estudado e a correspondente contextualização junto aos conceitos já consolidados na área abrangida pela pesquisa.

5.4 Visão global contida na elaboração do Instrumento de Pesquisa

Adota-se como visão na construção do instrumento de pesquisa uma linha de raciocínio que atribui às pessoas o poder de tornar compatíveis os objetivos individuais com os objetivos organizacionais, em conseqüência, aumentam-se a motivação e o autocontrole das próprias pessoas.

Levando-se para a pesquisa essa motivação, o roteiro do questionário foi estruturado pelo pesquisador visando à obtenção de conhecimento sobre:

- a) as características do perfil e a estrutura organizacional das empresas pesquisadas. Dentre os dados, constam informações sobre: razão social, endereço, principal executivo, cargo, data de constituição da empresa, principal matéria-prima utilizada, capacidade de produção, percentual da produção destinada ao mercado externo, número de empregados, forma jurídica de constituição, o exercício de opção

- favorecida para recolhimento de tributos, o exercício de opção para tributação do lucro e, opção pela utilização de serviços de consultoria;
- b) as características do modelo de gestão e do processo de decisão nas empresas;
 - c) as características na condução das atividades de planejamento, execução e controle;
 - d) as características dos dados do subsistema de informações de Contabilidade, principalmente, as de caráter de mensuração dos eventos econômicos.

Argumentando, em sua tese de doutorado, sobre a implantação de um sistema contábil gerencial e o grau de mudança que pode provocar nas organizações, Bio (1987, p. 112) afirma:

Qualquer sistema de informação gerencial não é um fim em si mesmo. Ele é parte, ele é um instrumento dos processos e sistemas gerenciais adotados pela empresa. Em alguns casos, este sistema gerencial é fruto de valores e tradições, em outro ele é operacionalizado a partir de um modelo de gestão, deliberadamente construído.

O fato é que a informação é um elemento, um ingrediente de suporte aos processos decisórios. O ato de gerir implica, em essência, na tomada de decisões. Portanto a informação, do ponto de vista gerencial, faz sentido e é eficaz na medida que está de acordo com as necessidades e é efetivamente utilizada pelos tomadores de decisão, afetando suas decisões. Assim, a primeira condição de eficácia do sistema de informação contábil-gerencial é o seu ajustamento aos requisitos do sistema de gestão.

Mais adiante, o mesmo autor cita um exemplo de como se verifica a integração entre os elementos componentes do sistema de gestão:

Imaginemos uma empresa que tenha entre suas diversas crenças e princípios fortemente consolidada a idéia de DESCENTRALIZAÇÃO. Certamente, corresponderá a este princípio um modelo organizacional descentralizado, ou seja, com elevado grau de autonomia e autoridade delegada para a gestão de cada negócio. Se se tratasse de uma empresa diversificada, com diversos negócios e linhas de produtos, adotaria provavelmente uma estrutura divisional, na qual cada Divisão teria ampla autoridade sobre a gestão das suas operações. Coerentemente com este modelo organizacional descentralizado é que deveriam ser estabelecidos os critérios de avaliação do desempenho[...]. Nesse caso, poderiam ser adotados como critérios econômicos de avaliação de desempenho, entre outros, a rentabilidade e a taxa de retorno sobre ativos administráveis da Divisão.

Diga-se que o foco deste trabalho recai sobre a investigação das mensurações realizadas pelo sistema de informações de Contabilidade das empresas, mas, não há como negar os fortes inter-relacionamentos provocados pelo

modelo de gestão; daí a opção decorrente para a investigação dos modelos de gestão e decisão das empresas do setor.

As organizações, sob uma visão sistêmica, começam a ser consideradas a partir da perspectiva de um conjunto de ações de indivíduos e grupos que buscam alcançar seus próprios objetivos.

A dinâmica da organização já não é resultado da organização formal existente, mas também da combinação complexa de fatores formais e informais, tanto internos como externos à organização.

Nessa visão, as organizações assumem características próprias de um sistema, tendo-se que considerar a interdependência interna dos diferentes subsistemas na busca permanente de equilíbrio.

Assim, os sistemas de controle não podem ser desenvolvidos sem levar em conta os fatores motivacionais e um sistema de avaliação de desempenho.

O controle não pode ser executado de per si, há a necessidade da incorporação de idéias importantes de outras áreas, como as da Sociologia, Filosofia, Psicologia, onde o contexto social e organizacional passa a ser considerado como variáveis-chave no desenho dos sistemas de informação.

5.5 Resultados e Análise da Pesquisa

Com as questões propostas na seção 5.5.1, objetivou-se a identificação das empresas que concordaram em participar da pesquisa.

Os dados pesquisados versaram sobre informações gerais da empresa, que foram especificadas no subitem 5.4. letra “a”.

Para cada questão proposta nas seções:

5.5.2 – Características das principais decisões tomadas na empresa;

5.5.3 – Características dos principais controles no subsistema de informações da empresa e,

5.5.4 – Características dos critérios de mensuração no subsistema de informação; foram expostos seus objetivos e elaborados quadros, onde são descritos os resultados obtidos empiricamente. Quando considerado adequado, busca-se na literatura a fundamentação teórica que dá suporte ao assunto pesquisado.

Conforme o julgamento do respondente, atribuíram-se valores para cada opção apresentada nas questões propostas nas seções mencionadas, com a utilização de uma escala de valores entre 0 (zero) e 1 (um).

Conhecidos os valores, efetuou-se sua soma em cada opção. Estes valores constam da coluna “Frequência Absoluta”.

Na coluna “%”, apura-se a participação relativa dos valores individuais em relação aos valores totais.

Permitiu-se, inclusive, a definição pelo entrevistado, de qual o seu julgamento em relação ao percentual de concentração nas decisões. Por exemplo, se parte da decisão de compra é do proprietário e parte delegada para o funcionário, o próprio entrevistado definiu esta relação.

Assim, tem-se condição de avaliar o grau da decisão e estabelecer parâmetros sobre o modelo de decisão das empresas pesquisadas.

Na questão 2.1, por exemplo, no conjunto das respostas, o proprietário é o responsável pela decisão de comprar em 91,33% (noventa e um virgula trinta e três décimos por cento) das situações. Uma única empresa respondeu que o proprietário é o responsável por 70% das decisões de compra, enquanto delega os restantes 30% dessa atividade para um responsável não proprietário.

Questão 2.1. Quanto às diversas decisões de compras

Tabela 10 - Classificação das decisões de compra

	Frequência	%
A decisão é tomada pelo proprietário	13,7	91,33
A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)	0,3	2,00
A decisão é delegada para um setor específico que cuida do assunto	1,0	6,67
Outros métodos, especificar:	0,0	0,0
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

5.5.1. Características gerais das empresas pesquisadas:

Esta seção é composta por 12 questões que procuraram estabelecer o perfil da estrutura organizacional das empresas pesquisadas.

As questões 1.1. a 1.4 objetivaram a identificação da empresa, foram informados: razão social, endereço, principal executivo e, cargo.

Para as questões 1.5 a 1.12, procuraram-se respostas para esclarecer, se há semelhanças em suas características estruturais, esperando-se que o resultado permita uma conclusão sobre o todo.

Questão 1.5. Data de Constituição

Na tabela 11 constam as informações referentes a data de constituição das empresas, discriminando-as pela década de fundação.

Tabela 11 – Década de fundação das empresas

Década	Frequência Absoluta	Frequência Relativa-%
1960	1	6,66
1970	2	13,34
1980	6	40,00
1990	6	40,00
Total	15	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Questão 1.6. Principal matéria-prima

Dentre as quinze empresas que responderam à pesquisa, quatorze delas utilizam o couro como matéria-prima, apenas uma empresa utiliza material sintético.

Tabela 12 – Principal matéria prima utilizada

Material	Frequência Absoluta	Frequência Relativa-%
Couro	14	93,33
Material Sintético	1	6,67
Total	15	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Questão 1.7. Capacidade de produção/mês

Para manter-se sigilo e privilegiar a não identificação das empresas que compõem a amostra, substituiu-se sua denominação pelo mês e ano de constituição.

O quadro geral é demonstrado na tabela 13, com as suas respectivas capacidades de produção dentro das estações: inverno e verão.

Conforme pode ser observado, existe uma diferença significativa no volume de produção de empresas que trabalham com o couro (demais) e a empresa que trabalha com material sintético (9/1985).

Em razão desse volume maior, o faturamento dessa empresa também é maior, compensando pelo volume o maior valor agregado ao preço do couro. Mas,

esta diferenciação por si só não é bastante para caracterizar diferenças significativas na estrutura administrativa das empresas que compõem a amostra deste estudo. Fica, no entanto, registrada a diferença no volume de produção.

Tabela 13 - Capacidade de Produção/mês

Empresa	Inverno	Verão	Empresa	Inverno	Verão
2/1967	60.000	100.000	9/1986	12.000	18.000
11/1970	24.000	24.000	10/1987	22.000	33.000
6/1973	12.000	15.000	5/1990	33.000	44.000
5/1980	39.000	55.000	6/1992	20.000	30.000
11/1982	3.900	5.500	7/1992	40.000	55.000
8/1985	22.000	26.400	3/1996	5.000	7.500
9/1985	120.000	120.000	3/1997	15.400	22.000
			11/1998	20.000	30.000
			Total	448.300	585.400
			Média	29.887	39.027

Fonte: elaborada pelo autor

Na tabela 14, demonstra-se a produção mensal das empresas da amostra, considerando seu porte de acordo com o critério definido pela FIESP:

Tabela 14 – Produção mensal de acordo com o porte da empresa

Tipo de Empresa	Inverno	Participação %	Verão	Participação %
Pequena, de 11 a 99 funcionários	78.300	17,46	116.000	19,82
Média, de 100 a 499 funcionários	370.000	82,54	469.400	80,18
Total	448.300	100,00	585.400	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Considera-se relevante apresentar um dado elaborado em forma de resumo constante da tabela 15.

Tabela 15 – Comparativo de Produção mensal: Amostra de empresas e outras empresas integrantes do setor de atividade

	Inverno	Participação %	Verão	Participação %
Produção Mensal - Outras Empresas	56.353	65,34	96.955	71,30
Produção Mensal - Empresas Amostra	29.887	34,66	39.027	28,70
Produção Mensal Total do Setor	86.240	100,00	135.982	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

É demonstrada a importância do conjunto das empresas componentes da pesquisa, comparativamente, ao total das empresas do setor.

O cálculo é efetuado levando-se em conta o número total de pares produzidos em cada uma das estações.

Questão 1.8. Percentual da Produção destinada ao Mercado Externo

Pelos dados constantes da tabela 16, nota-se a pouca representatividade das vendas para o mercado externo. Na verdade, esta é uma prática que está começando a ganhar adeptos. Não havia até então, excetuada a prática das grandes empresas, a disponibilidade por parte do empresário em vislumbrar o mercado externo, porque considerava de difícil acesso e a presença de forte concorrência; além disso, há a necessidade de se efetuar mudanças nas linhas dos produtos.

Atualmente, nota-se uma busca pela maior participação no mercado externo, porque, percebeu-se que seria uma maneira de combater os fortes problemas de sazonalidade enfrentados no mercado interno.

Tabela 16 - Percentual da Produção: Mercado Interno e Externo

Empresa	Interno	Externo	Empresa	Interno	Externo
2/1967	70%	30%	9/1986	100%	
11/1970	77%	23%	10/1987	88%	12%
6/1973	93%	7%	5/1990	90%	10%
5/1980	95%	5%	6/1992	88%	12%
11/1982	100%		7/1992	98%	2%
8/1985	90%	10%	3/1996	96%	4%
9/1985	100%		3/1997	100%	
			11/1998	100%	

Fonte: elaborada pelo autor

No jornal Comércio do Jahu, edição do dia 7 de novembro de 2004, página 3, é publicada matéria sob o título: “Calçados: sobe o número de exportadores”. Algumas empresas estão exportando seus produtos para diferentes países dos diversos continentes, dentre eles, cita-se Israel, Itália, Porto Rico, Cuba, Estados Unidos, Equador, Venezuela, Chile, Emirados Árabes e Grécia.

Questão 1.9. Número de empregados:

Tabela 17 - Número de Empregados diretos

Empresa	Empregos Diretos	Empresa	Empregos Diretos	Empresa	Empregos Diretos
2/1967	330	8/1985	105	6/1992	122
11/1970	254	9/1985	190	7/1992	150
6/1973	144	9/1986	50	3/1996	30
5/1980	152	5/1990	120	3/1997	80
6/1984	16	10/1987	89	11/1998	80
				Total	1.912

Fonte: elaborada pelo autor

Na tabela 17 consta discriminado o número de empregados existente em Outubro/2004, em cada uma das empresas pesquisadas.

Para a determinação da classificação das empresas que compõem a pesquisa, segundo seu porte, utilizou-se o critério estabelecido pela FIESP, cuja discriminação está demonstrada na tabela abaixo:

Tabela 18 – Porte da Empresa e número de funcionários

Tipo de Empresa	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Micro, até 10 funcionários	0,0	0,00
Pequena, de 11 a 99 funcionários	6,0	40,00
Média, de 100 a 499 funcionários	9,0	60,00
Grande, acima de 500 funcionários	0,0	0,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor baseado na classificação da FIESP

Para essa questão, também, elaborou-se, em forma de resumo, as informações que constam da tabela 19. Nesse caso, a importância do conjunto das empresas componentes da pesquisa dá-se, comparativamente, considerando-se o total de empregos gerados diretamente pelas empresas da amostra e, o total de empregos gerados, diretamente, pelo restante das empresas do setor.

Tabela 19 – Comparativo: empregos diretos gerados - Empresas da Amostra e Outras Empresas do setor de atividade

Tipo de Emprego	Empregos	Participação %
Empregos diretos gerados em outras empresas do setor	5.008	72,37
Empregos diretos gerados nas empresas da amostra	1.912	27,63
Total de Empregos diretos gerados no Setor	6.920	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Questão 1.10. Natureza Jurídica

Tabela 20 - Forma Jurídica de Constituição e opção favorecida

Tipo	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sociedade empresária limitada ME	2,0	13,33
Sociedade empresária limitada EPP	8,0	53,34
Sociedade empresária limitada	5,0	33,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Quinze empresas responderam à pesquisa e, são constituídas sob a forma de sociedade empresária por quotas de responsabilidade limitada. No entanto, em duas empresas constam em sua denominação a sigla ME, oito, são empresas de

pequeno porte cadastradas como EPP, as outras cinco empresas não optam por regimes favorecidos de pagamento de impostos.

Questão 1.11 A empresa opta ou está obrigada por qual regime de apuração de impostos sobre o lucro ?

Tabela 21 - Opção pelo regime de apuração de impostos sobre o lucro

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Está enquadrada e opta pelo Simples (ME)	2,0	13,33
Está enquadrada e opta pelo Lucro Presumido	9,0	60,00
Está enquadrada e opta pelo Lucro Real	4,0	26,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o relacionamento entre a utilização da Contabilidade e a forma de tributação adotada para apuração do lucro.

O exame dessa questão apresenta-se de fundamental importância para as análises do presente trabalho.

Primeiramente, revela indícios de que, para determinadas empresas e, é bom ressaltar que é apenas para uma parte delas, é absolutamente fundamental continuar na informalidade.

Uma análise superficial dos dados obtidos no levantamento do trabalho, conduz-se ao exame da formação do parque industrial e a classificação de micro, pequena e média empresa.

No desenvolvimento da pesquisa realizada pelo SEBRAE (2004), nota-se que é classificada como microempresa, aquela que produz até 123 pares de calçados por dia na estação primavera-verão; numa estimativa de preço médio para cada par, projeta o valor de R\$ 35,65, totalizando um valor de faturamento mensal de R\$ 96.468,90.

É sabido que as empresas podem optar pelo SIMPLES. No caso de micro empresa, seu faturamento anual não pode ultrapassar o valor de R\$ 120.000,00.

Utilizam-se os dados daquela pesquisa, apenas como exemplo, no intuito de reforçar as argumentações que se seguirão no presente estudo.

Não é intenção, absolutamente, generalizar conclusões sobre os dados daquela pesquisa, em especial, aspectos verificados nas empresas com relação à

informalidade, que, como se sabe, é assunto que deve ser tratado com enormes cuidados para que não se gere qualquer tipo de especulação.

De qualquer modo, verifica-se, na pesquisa que dá suporte a este estudo, a existência de duas empresas que responderam recolher tributos na forma estipulada pelo SIMPLES e que são constituídas sob a forma de Microempresa-ME.

Em recente pesquisa, e por meio de artigo científico publicado, Aleixo e Segreti (2004), constataram essa prática.

Questão 1.12. A empresa utiliza, normalmente, algum tipo de serviço de consultoria ?

Tabela 22 - Classificação sobre utilização de serviços de consultoria

Opções	Frequência Absoluta
Serviços de profissionais da área contábil/trabalhista/tributária/marketing	15,0
Serviços de profissionais da área jurídica	2,0
Serviços de profissionais da área financeira	10,0
Não utiliza	1,0
Total	28,0

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de utilização de Serviços Profissionais terceirizados relacionados à área Contábil-Financeira.

Nota-se, no conjunto de respostas, que elas são em número maior de quinze, porque a maioria das empresas utiliza serviços profissionais em mais de uma área de apoio.

5.5.2. Características das principais decisões tomadas na empresa:

Objetivo: Buscam-se pelas questões 2.1 a 2.8 informações e explicações sobre como são conduzidas as ações nas empresas pesquisadas.

Questão 2.1. Quanto às diversas decisões de compras:

Tabela 23 - Como são tomadas as decisões de compra

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
A decisão é tomada pelo proprietário	13,7	91,33
A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)	0,3	2,00
A decisão é delegada para um setor específico que cuida do assunto	1,0	6,67
Outros métodos, especificar:	0,0	0
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de delegação de tarefas no modelo de gestão para essas atividades.

Foram elaboradas no intuito de obter-se conhecimento sobre: modelo de gestão, estrutura organizacional e, os ciclos planejamento, execução e controle

A atividade de compras no setor de calçados é extremamente relevante, comprar bem pode significar a diferença entre sucesso e fracasso.

O profissional que exerce a função, além de conhecer o setor, deve possuir habilidades interpessoais e, estar sintonizado com os recentes lançamentos de novas matérias-primas.

Questão 2.2 Quanto às decisões na utilização dos recursos financeiros

Tabela 24 - Como são tomadas as decisões na utilização dos recursos financeiros

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
A decisão é tomada pelo proprietário	15,0	100,00
A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)	0,0	0,00
A decisão é delegada para um setor específico que cuida do assunto	0,0	0,00
Outros métodos, especificar:		
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de delegação de tarefas no modelo de gestão, para essas atividades.

Questão 2.3. Quanto às decisões sobre novas linhas de produtos

Tabela 25 - Como são tomadas as decisões sobre novas linhas de produtos

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
A decisão final é tomada pelo proprietário	13,2	88,00
A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)	0,5	3,33
A decisão é delegada para um setor específico que cuida do assunto	1,3	8,67
Outros métodos, especificar:	0,0	0,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de delegação de tarefas no modelo de gestão, para essas atividades.

Os investimentos são fatores importantes no processo decisório para qualquer tipo de empresa. Especialmente, para as empresas do setor calçadista, revela-se fundamental, dadas as constantes inovações tecnológicas dos equipamentos e componentes.

Questão 2.4. Quanto às decisões de novos investimentos

Tabela 26 - Como são tomadas as decisões de novos investimentos

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
A decisão é tomada pelo proprietário	13,7	91,33
A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)	0,0	0,00
A decisão é tomada pelo proprietário, mas, considera a opinião de outros envolvidos	1,3	8,67
Outros métodos, especificar:		0,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de delegação de tarefas no modelo de gestão para essas atividades.

Análise das respostas para as questões 2.1. a 2.4.

Nas questões 2.1. a 2.4, encontram-se respostas para a investigação sobre a forma pela qual as empresas tomam suas decisões sobre: compras, utilização dos recursos financeiros, introdução de novas linhas de produtos e novos investimentos.

O conjunto desses aspectos reflete, de forma bastante clara, o modelo de gestão seguido por essas empresas.

Em relação ao assunto, Parisi (1999, p. 261), afirma: “Entendemos que sua importância diz respeito à promoção de condições necessárias para potencializar a atuação dos gestores, tornando possível o máximo aproveitamento da capacidade do corpo gerencial na busca por melhores resultados”.

Mais adiante, o mesmo autor revela: “[...] O assunto modelo de gestão é complexo e sua definição depende muito das experiências passadas, das crenças e dos valores dos acionistas e principais executivos da empresa”.

Teixeira, (1984, p. 13-17) tecendo comentários sobre as relações e a organização do trabalho, na pequena empresa industrial, afirma:

Uma vez que a prática administrativa, tipicamente burocrática, da grande empresa é inviável para as de pequeno porte, em função de sua

complexidade e custos, a racionalidade administrativa dessas empresas assume formas mais simples e de menor custo, que atendem, momentaneamente, às suas necessidades básicas de sobrevivência. Assim, assegura-se a submissão de trabalho ao capital, na pequena empresa, através de uma estrutura de poder tradicional patrimonialista. Essa dominação está investida na figura do patrão, do dono, e é ampla e mal definida, pois diz respeito a outras relações que não só as funcionais.

A autora refere-se a uma forma de dominação tradicional, que não diz respeito única e exclusivamente às relações profissionais, transcendendo esses limites, atinge os aspectos pessoais. A tradição transfere poder de pai para filho, dessa forma, não ocorre a necessidade de registrar tudo por escrito. O costume, o hábito e a presença física encarregam-se das comunicações e controle.

Além do aspecto comportamental nas organizações, um assunto de suma importância para a análise das questões passa, necessariamente, pela discussão das estruturas organizacionais, ou seja, como as empresas são estruturadas para alcançar seus propósitos.

Dentre os tipos de estruturas encontrados na literatura, destacam-se: as tradicionais e as inovativas ou orgânicas. Deixa-se claro que o objetivo deste trabalho não é a discussão aprofundada deste tema, motivo pelo qual passa-se rapidamente por suas caracterizações, até o ponto em que se considera útil para as pretensões de análises das questões propostas.

Vasconcelos e Hemsley (2000, p. 3) adotam a seguinte definição para estrutura organizacional tradicional:

[...] pode ser definida como o resultado de um processo através do qual a autoridade é distribuída, as atividades desde os níveis mais baixos até a alta administração são especificadas e um sistema de comunicação é delineado permitindo que as pessoas realizem as atividades e exerçam a autoridade que lhes compete para o atingimento dos objetivos organizacionais.

São características das estruturas tradicionais: alto nível de formalização, unidade de comando, especialização elevada, comunicação vertical e utilização de formas tradicionais de departamentalização.

As estruturas tradicionais são favorecidas na presença de atividades repetitivas e, ambiente estável. Portanto, os impactos das fortes mudanças no ambiente ocorridas nas últimas décadas fizeram com que surgissem as estruturas inovativas.

As estruturas inovativas apresentam características inversas às aquelas apresentadas pelas estruturas tradicionais. Nelas há a presença de: baixo nível de formalização, utilização de formas avançadas de departamentalização, multiplicidade de comando, diversificação elevada e comunicação horizontal e diagonal.

Burns e Stalker, apud Vasconcelos e Hemsley (2000, p. 21), apontam as seguintes características para organizações do tipo “orgânico”:

- A tarefa individual muda constantemente como resultado da interação com demais membros da organização;
- O sistema de controle é menos baseado no contrato de trabalho feito entre o indivíduo e a organização representado pelo seu chefe e mais baseado no consenso do que é bom para o grupo;
- A autoridade pode mudar dependendo de quem é mais capaz para realizar a tarefa;
- Comunicação lateral além de vertical;
- O conteúdo da comunicação na organização tende a ter mais informação e conselho ao invés de instruções e decisões.

De acordo com estudos realizados pelo CEPAL – Centro de Estudos para a América Latina, de 1970, apud Dorsa (1976, p. 28):

Independentemente de sua formação, o pequeno empresário centraliza em sua pessoa a organização do trabalho, e, geralmente, não distribui a parte desse trabalho entre os mesmos administrados, nem delega sua autoridade para conseguir o normal funcionamento de sua empresa.

As respostas apresentadas indicam um alto grau de concentração das decisões tomadas pelos proprietários, variando-se de 13,7 até 15, conforme pode-se verificar na tabela 27.

Então, é possível dizer que, para essas decisões não há nenhuma descentralização da autoridade, demonstrando que as empresas utilizam-se e organizam-se de acordo com as características apontadas pelos aspectos sociais e econômicos relatados.

Tabela 27 - Resumo das respostas questões 2.1. a 2.4.

Alternativas/Questões	2.1	2.2	2.3	2.4
A decisão é tomada pelo proprietário	13,7	15,0	13,2	13,7
A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)	0,3	0,0	0,5	0,0
A decisão é tomada pelo proprietário, mas, considera a opinião de outros envolvidos	1,0	0,0	1,3	1,3
Outros métodos, especificar:	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	15,0	15,0	15,0	15,0

Fonte: elaborada pelo autor

Ainda em relação à confirmação das características das estruturas organizacionais, há que se apontar o próprio fato de executarem uma atividade que envolve especialização e, serem organizadas sob a forma de departamentos ou seções conforme visto no Capítulo 4.

As empresas que compõem a amostra, não atendem a uma única característica das estruturas tradicionais - o alto nível de formalização.

Aliás, não há qualquer nível de formalização presente na gestão das empresas pesquisadas. Isso talvez seja explicado pelo porte das empresas, pequenas e médias, onde a comunicação é fluida e rápida, e os gestores estão presentes no dia-a-dia da empresa, sendo facilmente localizados na medida em que surgem os problemas.

Este fator, a presença do proprietário no dia-a-dia da empresa, também, proporciona a falsa idéia de que tudo está sob controle, e acaba por provocar, paradoxalmente, os problemas de descontrole na gestão.

Questão 2.5. Quanto às decisões ligadas ao planejamento da produção:

Tabela 28 - Como são tomadas as decisões ligadas ao planejamento da produção

Opções	Freqüência Absoluta	Freqüência Relativa %
O proprietário determina o ritmo de acordo com os limites pré-fixados	0,0	0,00
O proprietário delega a tarefa para um gestor, que determina o ritmo de acordo com os pedidos	11,0	73,33
Uma equipe de colaboradores decide como produzir	4,0	26,67
Outros métodos, especificar: são os pedidos que comandam		0,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de delegação no modelo de gestão, para essas atividades.

Nas respostas para as questões 2.5. e 2.6. é onde se encontram informações que demonstram um nível de descentralização acentuado e concentrado nas mãos de gestores. Em onze empresas (73,33%), o gerente ou encarregado conduz o processo de planejamento e controle da produção.

Sobre o assunto, e no mesmo estudo realizado pelo CEPAL apud Dorsa (1976, p. 28), encontra-se o seguinte:

Para tanto, as funções de direção de pequeno empresário, compreendem três aspectos fundamentais: o econômico, o administrativo e o técnico, e

como essa tripla capacidade se dá só em raros casos, a pequena indústria necessita forçosamente para o seu desenvolvimento normal, pessoal profissional que complemente o trabalho empresarial, naqueles aspectos em que seja necessário.

Questão 2.6. Quanto às decisões no controle da produção:

Tabela 29 - Como são tomadas as decisões sobre controle da produção

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
O proprietário checa o ritmo de produção com os pedidos	0,0	0,00
O proprietário delega a tarefa para um gestor, que verifica o ritmo de acordo com os pedidos	11,0	73,33
Uma equipe de colaboradores decide como produzir	4,0	26,67
Outros métodos, especificar:	0,0	0,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de delegação no modelo de gestão para essas atividades.

A operação é conduzida por técnicos especializados; muitas vezes, o recrutamento e seleção desses profissionais dão-se em regiões mais desenvolvidas tecnicamente. É o caso, por exemplo, de profissionais que vieram do sul do Brasil - região tida como mais avançada tecnologicamente na produção de calçados - para trabalhar em Jaú.

Questão 2.7. A empresa adota algum tipo de planejamento?

Tabela 30 - Como se dá a atividade de planejamento

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
O proprietário comunica os objetivos, porém, sem formalização	5,0	33,33
O proprietário delega a tarefa para um gestor (não proprietário), sem formalização	2,0	13,33
Uma equipe de colaboradores decide e comunica aos demais membros sobre os objetivos, especificando-os	0	0,00
Outros métodos, especificar: discussão consultor/gestor	8,0	53,34
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

A análise das respostas para a questão 2.7. aponta para a confirmação da inexistência de planejamento no âmbito global da empresa, ou seja, o que existe é um planejamento pontual de vendas por força do dimensionamento do planejamento da produção para a estação, considerando-se sua capacidade máxima produtiva.

Quando o contador que desenvolve trabalhos, nas oito empresas pesquisadas, afirma que há uma discussão entre administradores e consultores quanto ao processo de planejamento das atividades, tais ações envolvem discussão, apenas, sobre os objetivos de venda para a próxima estação, no máximo, considerando um horizonte de tempo de seis meses.

No entanto, não há nenhum documento que formalize e dissemine essa informação pela empresa, tornando-a conhecida pelos demais colaboradores e que seja objeto de acompanhamento para uma possível comparação dos objetivos traçados com os resultados alcançados.

Nota-se, também, que não há a formalização desse plano, que deveria ser tratado adequadamente em documento, como é o caso dos orçamentos mensais, semestrais ou anuais.

Questão 2.8. A empresa quantifica o planejamento e executa acompanhamento (Orçamentos: Vendas, Produção, Investimentos) ?

Tabela 31 - Como se dá a quantificação do planejamento e do controle

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
O proprietário define os objetivos, porém, não há acompanhamento	4,0	26,67
O proprietário delega a tarefa para um gestor, sem acompanhamento	0,0	0,00
Uma equipe de colaboradores decide os objetivos e comunica aos demais membros, especificando-os	1,0	6,67
Outros métodos, especificar: discussão consultor/administrador orçamento de vendas	8,0	53,33
Não há nenhum tipo de orçamento e acompanhamento	2,0	13,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de utilização de instrumentos de controles de gestão.

As respostas para a questão 2.8 indicam que não há nenhum tipo de acompanhamento sistemático que caracterize o controle das atividades, nem tampouco a existência de orçamentos.

Mello (1980, p. 60) afirma:

Sob o ponto de vista organizacional, tais empresas omitem-se em formalizar e divulgar os objetivos globais existentes, os quais quando estabelecidos, o são unicamente pela cúpula das organizações (empresário-dono) e elaborados de forma assistemática e empírica. [...].

Outro fator crítico observado, diz respeito aos planos de atuação a curto, médio e longo prazo, que não são definidos, com exceção dos projetos de

expansão e ampliação; daí o surgimento da ocorrência das seguintes dificuldades:

- planejamento deficiente das operações de produção, da estrutura administrativa, dos recursos humanos, dos recursos financeiros e materiais;
- ausência de decisões e atos, visando a pesquisar e a desenvolver novas linhas de produtos, a fim de encontrar novos mercados.

Percebe-se como característica principal nas respostas dos empresários, e isso é verificável de maneira geral, o fato de que, se as metas de vendas estabelecidas em termos físicos forem alcançadas, então, diz-se que o objetivo foi alcançado, porém, sem nenhum acompanhamento das metas financeiras de vendas, dos custos dos produtos vendidos e das demais despesas necessárias ao desenvolvimento do negócio. Como conseqüência, é fácil entender que não há a previsão de lucratividade – dos produtos e da empresa de maneira global - e tampouco seu acompanhamento.

Quanto às expectativas de investimentos, quer seja para ampliação da capacidade instalada, quer seja para aquisição de novos equipamentos, acontecem de acordo com o “feeling” do empresário.

O ano de 2004, por exemplo, foi um ano excepcional para a indústria. A demanda apresentou-se aquecida praticamente no ano todo, a maioria das empresas trabalhou no limite de sua capacidade produtiva, muitas delas não concedeu férias aos seus empregados, um fato que era tido como normal em época de final de ano.

Em função desse comportamento do mercado, as empresas projetam uma expectativa positiva para o ano vindouro. Desse modo, constatam-se empresas construindo novas instalações ou expandindo as já existentes, mas na pura casualidade, e não como parte de uma visão de negócio ou plano estratégico formalizado anteriormente.

5.5.3. Características dos principais controles no sistema de informações da empresa:

O objetivo dessas questões é o de traçar um perfil das empresas pesquisadas quanto à utilização de sistemas de informações de apoio às operações e de apoio à gestão.

Nas respostas sobre a utilização de sistemas de informações de apoio às operações, busca-se verificar a adequação das necessidades das diversas áreas

operacionais, porque tais sistemas surgem, automaticamente, das necessidades específicas das áreas da organização; e isto irá refletir na coleta de dados que é gerada no sistema físico-operacional das empresas.

Dentro do sistema de apoio às operações, tem-se: o sistema de controle de estoques, sistema de controle de bancos, sistema de controle das contas a receber e a pagar. Seu objetivo é auxiliar os departamentos em suas funções operacionais.

Já os sistemas de apoio à gestão estão ligados à vida econômico-financeira da empresa e às necessidades de avaliação de desempenho dos gestores. O sistema de informação contábil é de apoio à gestão, juntamente como os demais sistemas de Controladoria e Finanças.

Dentro desse sistema, têm-se: o sistema de contabilidade, de custos, de orçamento, etc... Sua finalidade é a geração de dados para a gestão econômico-financeira da empresa.

O sistema de apoio à gestão é o sistema que fornece a expressão econômico-financeira dos sistemas de apoio às operações.

Questão 3.1. De que recursos de informática (software) dispõe para suporte às operações:

Tabela 32 - Recursos de Informática utilizados

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sistema desenvolvido internamente	2,0	13,33
Sistema contratado de terceiros	13,0	86,67
Não há utilização de recursos de informática	0,0	0,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar a existência e ou se há a preocupação com o desenvolvimento de software específico para a área em estudos.

Quando existem no mercado softwares aplicáveis ao atendimento das necessidades de determinados setores, muitas empresas moldam seus negócios atendendo às especificações destes. Isso ocorre, por exemplo, em supermercados, em concessionárias de veículos, em hospitais, etc...

Em conseqüência, no curto prazo, ocorre um ganho de qualidade no gerenciamento das informações, tornando as atividades operações susceptíveis de controle.

Dos sistemas em uso pelas indústrias de calçados, não há a prevalência de nenhum software de marca sendo utilizado.

Entende-se por software de marca, aquele que possa ser caracterizado como específico ao tipo de negócio e reconhecido pelo mercado e que em seu escopo conste a previsão de integração das várias atividades operações e administrativas.

A menção à resposta de que duas empresas desenvolvem sistemas internamente, ocorre para o atendimento às necessidades de gestão da produção.

De qualquer forma, nota-se que os softwares são contratados de terceiros em 86,67% dos casos pesquisados.

Questão 3.2. Em se utilizando de sistemas informatizados, estes, dão suporte para quais operações:

Tabela 33 - Suporte dos recursos de informática

Opções	Frequência Absoluta
Compras/Vendas	14,0
Controle da Produção e do Estoque	15,0
Contas a Pagar/Contas a Receber/Bancos	15,0
Demais sistemas administrativos, financeiros e contábeis	13,0
Total	57,0

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Conhecer o nível de suporte dos sistemas de informática.

À primeira vista, é de se supor que este questionamento não apresentasse nenhum interesse, porque, afinal, considera-se inconcebível, na atualidade, a não utilização de recursos de informática, como uma ferramenta de suporte às operações empresariais.

Todavia, por considerar-se, tipicamente, um setor avesso a controles, notadamente aqueles que tornam informações financeiras conhecidas, julga-se conveniente o exame desta questão.

É de se registrar a opinião do contador/consultor que nos forneceu as informações, dizendo que no seu entendimento, os sistemas são sub-utilizados.

A maioria das empresas apontou que utilizam os recursos de informática, no suporte às operações de compra/venda, controle da produção e do estoque, contas a receber, contas a pagar, controle de bancos e, demais sistemas administrativos.

Essa afirmação do contador/consultor foi confirmada pelo entrevistador. Havia, numa das empresas, software para controlar estoques e, houvera sido instalado já há algum tempo. No entanto, os registros dos dados cadastrais dos itens estavam sendo digitados num compasso muito lento, processo que, sem dúvida, demandará um novo trabalho, ou no mínimo, proporcionará mais demora na implementação de controles.

Questão 3.3. Em se utilizando de sistemas informatizados nas áreas administrativa, financeira e contábil, aplica-os para quais finalidades:

Tabela 34 - Aplicação dos sistemas de informática

Opções	Frequência Absoluta
Contabilidade Financeira, para atendimento às obrigações fiscais	5,0
Contabilidade Gerencial, para utilização no processo de tomada de decisão	5,0
Controle de Bancos, dos a Receber e dos a Pagar	15,0
Outros, especificar: Contabilidade Financeira (dados globais)	8,0
Total	33,0

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar a maneira pela qual as empresas fazem uso da Contabilidade e qual o nível de utilização dos demais sistemas administrativos para controle das operações.

No total de respostas, verifica-se uma quantidade maior de quinze empresas, porque ocorreram respostas para mais de uma opção. Cinco empresas responderam que as informações são utilizadas para o atendimento das obrigações fiscais; por coincidência, são as empresas que estão obrigadas ao regime de apuração pelo Lucro Real.

Cinco empresas responderam que as informações são utilizadas para finalidades da Contabilidade Gerencial, municiando o processo de tomada de decisão. Aqui, é importante registrar que, o conceito de Contabilidade Gerencial, revelado pelo entendimento dos entrevistados, não é, em hipótese alguma, o conceito correto.

Os entrevistados entendem como Contabilidade Gerencial, única e exclusivamente, a Contabilidade Financeira que registra a soma de todos os recursos que a empresa utiliza em suas operações.

Há, de fato, poucas aplicações pelas empresas componentes da amostra, de práticas de Contabilidade Gerencial, como será visto mais adiante.

Nota-se, mais uma vez, a prática de Contabilidade Financeira, para certo tipo de empresa, desenvolvida para finalidades fiscais, objetivando ao atendimento das obrigações tributárias.

Todas as empresas responderam que executam os Controles de Contas a Pagar e Contas a Receber; inclusive, teve-se a oportunidade de presenciar esses controles, por ocasião das visitas efetuadas.

Na resposta para a questão, oito empresas fizeram uso da expressão “Contabilidade Financeira-(dados globais)”; dessa forma, caracterizou-se mais uma vez, o grau de conhecimento a respeito do que sejam práticas de “Contabilidade Gerencial”.

Realmente, o entendimento do que significa Contabilidade Gerencial diz respeito à totalidade dos registros contábeis que deveriam ser efetuados pela Contabilidade Financeira.

A questão do envolvimento com a informalidade, obrigam com que algumas empresas mantenham registros paralelos de controle.

É o caso das operações que são realizadas e não há a emissão do competente documento fiscal, conseqüentemente, o registro de contas a receber não foi gerado, tampouco, o registro contábil adequado. Nesses casos os controles são executados por meio dos pedidos de compra, juntamente, com os demais controles dos registros hábeis.

Questão 3.4. Os sistemas da questão 3.3 são executados ?

Tabela 35 - Execução dos sistemas de informática

Opções	Frequência Absoluta
Internamente por equipe de colaboradores	15,0
Internamente por equipe de colaboradores de terceiros	0,0
Externamente por empresa contratada	8,0
Outros, especificar:	0,0
Total	23,0

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o nível de controle na execução das tarefas

Em que pese a utilização de recursos de informática, os sistemas não funcionam de maneira integrada com a Contabilidade, o que proporciona, na maioria das ocasiões, a necessidade de novo trabalho.

Esse aspecto fica evidenciado pela análise dos dados obtidos com as respostas dessa questão. Os mesmos registros de operações são feitos internamente nas empresas e, depois, pelo escritório de Contabilidade, para atendimento das obrigações legais e de poucos ajustes gerenciais. Como exemplo foi citada pelo contador a contabilização da despesa de depreciação de um ativo por taxas diferentes da permitida legalmente, mas, de maneira geral, as práticas são dissociadas das práticas de Contabilidade Gerencial.

Questão 3.5. Os diversos lançamentos contábeis são executados

Tabela 36 - Execução dos registros na Contabilidade

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Diariamente	3,0	20,00
Mensalmente	12,0	80,00
Total	15,0	100,0

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Verificar a periodicidade de execução dos lançamentos contábeis; acredita-se que, quanto menor o período de tempo, maior o nível de controle e utilização das informações geradas.

Essa questão está relacionada, de certa forma, com a questão 1.11, que investigou sob que regime as empresas são obrigadas ou optam para declaração de impostos.

Para esse tipo de empresa, o importante é atender aos aspectos de exigências legais, principalmente, as de ordem tributárias.

Para essas empresas, a informação gerada pela Contabilidade, freqüentemente, é relegada a um plano secundário.

Sabidamente, essa informação poderia atender aos aspectos gerenciais visando a uma correta tomada de decisão. Em decorrência dessa mentalidade, um pequeno número de empresas registra suas operações diariamente.

Para Resnick (1991), os relatórios financeiros, como Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados do Exercício são fontes primordiais para entender e administrar um negócio. São eles que fornecem sinais de problemas e alterações

que indicam a necessidade de uma ação de acompanhamento. Portanto, estes relatórios têm que ser pontuais, consistentes e úteis.

Não se quer dizer com isso que as empresas que trabalham os registros contábeis, diariamente, terão um melhor desempenho do que aquelas que assim não o fazem.

Geralmente, o que acontece, é que há uma pré-disposição gerencial para o controle nas empresas que fazem seus registros à medida que os fatos acontecem. Nessas empresas, a Contabilidade passa a ser um instrumento de fundamental importância na condução dos negócios, revelando sua verdadeira utilidade.

Questão 3.6. Quanto à elaboração da Folha de Pagamentos, quando e por quem são executados ?

Tabela 37 - Elaboração da Folha de Pagamentos

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Mensalmente, na própria empresa que contrata os serviços	5,0	33,33
Mensalmente, no escritório de Contabilidade contratado	10,0	66,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o critério e o nível de controle dispensado na execução da tarefa.

Pela consistência dos dados apresentados, são as cinco maiores empresas (33,33%) que desempenham essa tarefa internamente. As outras empresas optam pelo apoio de um escritório contábil. Os proprietários consideram que uma estrutura de apoio para essas atividades demandaria recursos que fariam elevar a participação dos custos fixos.

Questão 3.7. Quanto ao registro contábil da Folha de Pagamentos, quando e por quem são executados ?

Tabela 38 - Registro Contábil da Folha de Pagamentos

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Mensalmente, na própria empresa que contrata os serviços	5,0	33,33
Mensalmente, no escritório de Contabilidade contratado	10,0	66,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar o critério e o nível de controle dispensado na execução da tarefa.

Num primeiro momento, parece sem sentido ou irrelevante colocar-se uma questão como esta, pois, afinal, registros contábeis acontecem em decorrência dos eventos econômicos, portanto, todos devem ser apurados e registrados, independentemente das operações que os caracterizam.

Mas, em decorrência da utilização de mão-de-obra intensiva no setor - este recurso é responsável por grande parte dos custos dos produtos - esperando-se, com essa informação, ter uma orientação sobre tais procedimentos, que indicarão, em última instância, a forma de tratamento e a importância do controle administrativo nessas operações.

Segundo o relatório elaborado pelo SEBRAE (2004): Folha de Pagamento (Salários + Encargos + Provisões): na média geral representa 19,5% das receitas/vendas brutas mensais e corresponde a 67% do total mensal das Despesas Fixas (sic).

Verifica-se, pelas respostas apresentadas, que cinco empresas (33,33%) desempenham essas tarefas internamente; as dez outras empresas (66,67%) utilizam os serviços de escritório de Contabilidade contratado.

Considera-se que, não por acaso, das cinco empresas que executam internamente essas tarefas, quatro delas são optantes pelo regime de apuração do Lucro Real.

5.5.4. Características dos critérios de mensuração no sistema de informação de Contabilidade

O objetivo dessas questões será verificar quais informações fazem parte integrante do sistema de informação de Contabilidade. Espera-se, com as respostas, obter a caracterização de indícios de como as empresas pesquisadas procedem para apurar resultado e, mais especificamente, qual será o nível das práticas de Contabilidade Gerencial.

Sabe-se que o sistema de informação contábil deva estar voltado para a gestão, ou seja, tem como objetivo fornecer suporte informativo adequado para que

os gestores, por meio de suas ações, implementem a mais correta e conduzam a organização aos níveis de eficiência e eficácia esperados.

Além disso, deve estar estruturado de maneira a apurar o resultado econômico correto dos eventos, das atividades, dos produtos e serviços, das áreas ou setores, e da empresa de forma global.

Parisi (1995, p. 25) afirma:

Para o que sistema de informação contábil orientado para a gestão consiga apurar de forma mais correta possível o resultado econômico e alcançar seu objetivo de fornecer informações para apoiar o processo de gestão ele deve ter a capacidade de identificar e acumular as transações em conformidade com as características físico-organizacionais da empresa evitando distorcer a realidade dos fatos.

O comportamento dos componentes da organização deve estar orientado para ações que visem à otimização do resultado econômico, tendo em mente o que acontece no ambiente físico-operacional e, só um sistema de informação construído para coletar esses dados, será capaz de oferecer informações corretas aos gestores.

Questão 4.1. Quanto ao estabelecimento de preços de venda dos produtos:

Tabela 39 - Classificação das decisões sobre formação do preço de venda

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Considera custos do produto mais margem de lucro	15,0	88,24
Considera preços de produtos no mercado	1,0	5,87
Considera preços de produtos de concorrentes	1,0	5,87
Outros métodos, especificar:	0,0	0,00
Total	17,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Verificar a prática adotada na formação do preço de venda, como também, os critérios estabelecidos para mensuração dos insumos utilizados no processo de produção.

Na pesquisa SEBRAE (2004, p. 173-174), constam algumas recomendações para as empresas da indústria calçadista. Com referência ao preço de venda, recomenda:

Dessa forma o preço a ser estabelecido segue algumas premissas, como:
 - recuperar os custos das mercadorias/produtos ou serviços vendidos;

- cobrir as despesas variáveis – impostos/comissões sobre as vendas realizadas;
- cobrir, através do volume de vendas adequado, todas as despesas fixas;
- gerar lucro como forma de remunerar capital investido e promover o crescimento da empresa;
- ser competitivo em relação aos preços da concorrência.

Na determinação do valor do preço de venda deve-se considerar sempre essas premissas citadas, pois o mercado muitas vezes está regulando naturalmente os preços. Podemos dizer que o ideal é que o preço mínimo necessário para a empresa esteja abaixo do menor valor praticado pelo mercado, possibilitando à empresa melhores condições de competitividade para atingir resultados ainda melhores”.

Pelas respostas à questão, percebe-se que as empresas seguem exatamente o que está descrito e foi orientado pelo documento, na parte referente à formação do preço de venda, quando considera os aspectos internos da empresa. Nesse momento, não há nenhuma preocupação com os preços que serão praticados pelo mercado.

Para cada modelo a ser fabricado e, no início da estação, elabora-se uma planilha, conforme a tabela 40:

Tabela 40 - Formação do Preço de Venda

Material	Preço-R\$
Couro – 0,50 m / par	3,00
Palmilha – par	1,00
Salto – par	1,00
Fivelas – par	1,00
Sub-total 1	6,00
Mão-de-obra direta – par	3,00
Mão-de-obra terceirizada – par	1,00
Despesas Gerais Totais	2,00
Total dos Custos do Produto	12,00

Fonte: SEBRAE (2004, p. 174)

a) Os custos variáveis de cada modelo são, geralmente, compostos dos seguintes materiais: couro, forro, palmilha, salto, fivelas, que poderiam ser demonstrados pelos seus valores unitários, conforme demonstra a tabela 40.

b) Em seguida, consideram-se: o preço da mão-de-obra direta para cada par produzido, levando-se em conta a capacidade de produção mensal, o custo da terceirização (pesponto) e demais gastos gerais de fabricação e despesas fixas.

c) Estimados os custos do produto e, por meio da utilização da conhecida fórmula do mark-up, define-se o preço de venda.

Supondo impostos de 25% e Lucro estimado de 15%,

Têm-se:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custos dos Produtos}}{1 - (0,25 + 0,15)}$$

$$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{R\$ 12,00}}{0,60}$$

$$\text{Preço de Venda} = \text{R\$ 20,00}$$

Destaque-se que os preços dos insumos e demais componentes dos custos dos produtos são negociados pelo proprietário no início da estação com seus fornecedores.

Espera-se e, geralmente, segundo os relatos ouvidos é o que acontece, não há alteração de preços e volumes negociados para os principais componentes do produto, pelo menos, durante a estação.

Em relação aos preços praticados pelo mercado, utiliza-se de classificação adotada por Atkinson et al. (2000, p. 358), quando definem a expressão seguidora de preços:

Classificaremos, também, decisões baseadas na capacidade que tem a empresa de influenciar o preço de seus produtos. Se a empresa é apenas uma entre um número grande de empresas, em um mesmo ramo de atividades, e se existem pequenas diferenças entre os produtos de firmas diferentes, a teoria econômica no diz que os preços serão estabelecidos por forças de demanda e de oferta agregadas de mercado, de forma que nenhuma delas, isoladamente, pode influenciar significativamente os preços, por suas próprias decisões.

Sem dúvida, as empresas da indústria de calçados, são seguidoras de preços. Se, numa eventualidade, nota-se que os preços praticados estão acima do mercado, ajustes para níveis inferiores serão cabíveis.

Ao contrário, quando há o entendimento por parte de empresário e colaboradores de que não há como acompanhar os preços, o modelo é simplesmente retirado da linha de produção.

Nesse caso, outro modelo é desenvolvido, considerando-se estudos de modelagem e adequação de preços visando a sua substituição.

Questão 4.2. Ainda em relação à questão 4.1, utiliza-se de qual mecanismo para corrigi-los para a condição a prazo?

Tabela 41 - Critério para correção de preços a prazo

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Embute uma taxa financeira específica do setor de atuação	1,0	6,67
Embute uma taxa financeira específica do mercado financeiro	5,0	33,33
Embute uma taxa administrativa em que esta variável é considerada	0,0	0,00
Não há inclusão desta taxa no preço de venda (na prática)	9,0	60,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Obter informações sobre o tratamento das vendas a prazo nos demonstrativos financeiros. Havendo a inclusão de taxas no preço a prazo, como são tratados seus efeitos na Contabilidade, especialmente, no reconhecimento das receitas ?

Embora nas respostas, algumas empresas mencionassem a inclusão de taxas:

- a) do setor (6,67%) ou;
- b) do mercado financeiro (33,33%) no preço a prazo.

Na prática, isso não ocorre; segundo a informação fornecida pelo contador/consultor e pelo restante das respostas (60%). Na verdade, nas negociações com lojistas, os preços serão ajustados, invariavelmente, para níveis inferiores aos fixados; há um mecanismo de manobra ao incluir-se essas taxas nos preços dos produtos, dando-se assim margem para negociações.

Quanto ao tratamento desses ativos nos demonstrativos financeiros, obedecem ao tratamento normal dispensado pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade, ou seja, registrado por seus valores de negociação com os clientes.

Questão 4.3. Como estabelece suas expectativas futuras sobre vendas anuais?

Tabela 42 - Critério utilizado para estimativas de vendas anuais

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Baseadas no resultado do ano anterior, mais um acréscimo	1,0	6,67
Baseadas em orçamento de vendas por produto e por estação	0,0	0,00
Baseadas numa expectativa de vendas, considerando-se a conjuntura atual	13,0	86,66
Outros métodos, especificar: baseado em expectativa própria para 2 anos	1,0	6,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar de que maneira são projetadas as vendas, que índices são utilizados e como são elaborados os informes para divulgação aos usuários internos.

De acordo com as respostas, verifica-se que 86,66% das empresas baseiam suas expectativas na conjuntura atual.

Essa expectativa é trabalhada em termos físicos considerando-se a capacidade produtiva atual, ou seja, leva-se em conta a quantidade que se pode produzir.

Não há a tradução dessa quantidade em valores monetários, nem tampouco se formulam planos que possam ser quantificados em orçamentos de vendas anuais.

A formalização desse plano, mesmo em quantidades físicas, é privilégio, até no nível hierárquico imediato ao dos proprietários, dependendo da estrutura organizacional, para os cargos de gerentes e chefes de seção.

Percebe-se, assim, que a informação não percorre todos os níveis da organização. Esse procedimento pode tornar-se prejudicial ao bom andamento dos negócios, no que concerne as atividade de planejamento e controle, na medida em que o que consta dos planos, mesmo que em termos físicos, não é de conhecimento dos demais funcionários.

Questão 4.4 Aplica-se algum critério especial para tratar os efeitos da inflação nos relatórios que são base para comparações ?

Tabela 43 - Critério utilizado na aplicação de índices, em relatórios

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Nas cotações de matérias-primas	2,0	13,33
Na comparação do preço de vendas	0,0	0,00
Nos controles contábil e financeiro	0,0	0,00
Não há aplicações de índices	13,0	86,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar práticas que possam refletir a consideração de índices, como forma de ajustar-se os preços antes praticados, ajustar-se valores monetários contidos nos diversos demonstrativos e relatórios financeiros.

Se não há tradução de quantidades físicas em valores monetários, obviamente, não há necessidade de aplicação de índices em cotações de materiais, pois a prática observada indica que se trabalha com quantidades físicas traduzidas em valores atuais, sem projeções.

Por outro lado, como a prática generalizada pelo grupo de empresas é a negociação de preços com fornecedores, no início da estação, e como invariavelmente, não há alterações significativas, acompanhamentos desse tipo são tidos como irrelevantes.

As atualizações são observadas em cada início de estação, por ocasião do estabelecimento das estimativas dos preços dos produtos.

Efetivamente, não há nenhuma preocupação em registrá-los como forma de se executar acompanhamento para as finalidades de controles gerenciais.

A realização de um acompanhamento e controle deste tipo é tida como improdutiva pela maioria dos empresários entrevistados, porque o que lhes interessa é o volume de produção.

O foco na condução do negócio está dirigido para este número, maiores preocupações acontecerão, se, a percepção do empresário e de sua equipe de vendas indicar que este número não será atingido, conforme os resultados verificados no andamento da realização das vendas.

Questão 4.5. Quanto ao critério para mensurar, monetariamente, os estoques, adota

Tabela 44 – Adoção de critério para mensuração monetária de estoques

Opções	Freqüência Absoluta	Freqüência Relativa %
Há controle permanente de estoques e é calculado por Média Ponderada	9,0	60,00
Não há controle de estoques, o controle é elaborado via padrões de consumo de materiais	0,0	0,00
Não há controle de estoques e, é avaliado ao final do período pelo custo histórico	4,0	26,67
Não há controle de estoques, e é avaliado ao final do período pelo custo de reposição	0,0	0,00
Outros critérios, especificar: não controla	2,0	13,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Verificar se há controle físico de estoques e como são apurados seus valores monetários nos demonstrativos contábeis.

Das sete empresas visitadas, confirmamos a existência e a preocupação efetiva com controle permanente de estoques em apenas uma.

Quatro empresas avaliam o estoque ao final do exercício, para finalidades de apuração do inventário físico e sua respectiva mensuração monetária para fechamento de balanço financeiro anual.

Duas empresas responderam que não fazem nenhum controle físico de estoques, informaram que é feito um acompanhamento com base na consumação das matérias-primas.

A mensuração dos estoques é feita para o atendimento dos requisitos da legislação fiscal, são apurados por seus valores históricos e calculados por média ponderada, nas empresas que apuram o imposto sobre o lucro pela opção do Lucro Real e, em cinco outras empresas que declaram pela opção do lucro presumido.

Nas demais empresas, conforme revelado, não há preocupação de mensuração e controles de estoque.

Observe-se que o resultado apresenta indicativo de controle de estoques, pela resposta do Contador/Consultor, que revela a existência de controle, porém, a resposta revelou-se contraditória, ao afirmar que isso é feito esporadicamente.

Questão 4.6. Como são mensuradas, monetariamente, as matérias-primas, componentes, sub-contratações e mão-de-obra, na estimativa dos custos dos produtos ?

Tabela 45 – Adoção de critério para mensuração de matérias-primas e mão-de-obra, na estimativa de custos dos produtos

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Custo da última compra	0,0	0,00
Custo da última compra corrigido	0,0	0,00
Preço de mercado a vista	0,0	0,00
Preço de mercado a prazo	15,0	100,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar possível visão gerencial na estimativa dos custos dos produtos.

Tratou-se desse aspecto na formação do preço de venda. Uma das poucas características de práticas de Contabilidade Gerencial refere-se à estimativa desses

gastos, que é somente utilizada na estimativa da formação do preço de venda do produto.

Nessa ocasião, os preços dos insumos para a composição dos custos dos produtos são considerados pelos seus valores de reposição, ou seja, existe a visão gerencial do quanto custará o produto na data atual, muito embora, seja uma expectativa definida considerando-se uma produção que deverá ser atingida.

É de se ressaltar, também, a ausência de um controle efetivo no acompanhamento do atingimento das metas de preços, existe uma percepção de economia de impostos que pode ou não ser realizada.

Questão 4.7. Quanto ao Método de Custeio para valorização dos custos dos produtos, aplica-se o:

Tabela 46 - Método de Custeio utilizado

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Absorção	14,0	93,33
Direto ou Variável	0,0	0,00
ABC	0,0	0,00
Outros, especificar: não utiliza	1,0	6,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar qual(is) método(s) é (são) utilizados na valorização dos custos dos produtos.

Quando da elaboração do questionário, havia a expectativa do entrevistador de que utilizem métodos que atendam aos requisitos de um dos que acompanhem as exigências legais, ou seja, nenhum método que proporcione uma visão gerencial deveria estar sendo utilizado.

Em verdade, as respostas confirmaram essa expectativa. Todas as empresas responderam que utilizam o Método por Absorção.

Também houve a necessidade, em algumas situações, de se explicar no que consistia cada um dos métodos escolhidos para resposta.

A consideração do volume de produção é importante, uma vez que não há acompanhamento da produção realizada para cada modelo. O que conta é a produção como um todo, independentemente, se se estão produzindo itens que sejam mais ou menos lucrativos.

Para esta questão, acredita-se que a adoção da utilização do método de custeio variável poderá proporcionar melhores informações, quando da necessidade de uma tomada de decisão gerencial.

Questão 4.8. Quanto ao uso de algum mecanismo de mensuração monetária dos produtos durante o processo produtivo, utiliza-se do conceito do preço de transferência ?

Tabela 47 - Utilização do Preço de Transferência durante o processo produtivo

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sim	1,0	6,67
Não	14,0	93,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar se as empresas utilizam esse recurso para valorização dos produtos durante o processo produtivo. Este fato pode indicar, presumivelmente, práticas de Contabilidade Gerencial, dada a abordagem de mensuração correta dos resultados departamentais.

Mauro (1991, p. 146-147) afirma:

No entanto, não desconsiderando a propriedade do conceito como normalizador das relações entre grandes divisões de uma mesma entidade, fato que não pode ser contestado, visualizamos para o preço de transferência grande utilidade também ao nível do reconhecimento paulatino em cada atividade-parte que compõe o processo de transformação da organização, dos benefícios gerados por suas operações, apresentando o conceito, quando adotado sob este enfoque, maior universalidade, sendo aplicável em organizações de qualquer porte.

Portanto, o conceito de preço de transferência que, utilizado em âmbito diferenciado daquele que normalmente encontramos na literatura, poderia prestar-se à avaliação de desempenhos e resultados em segmentos ou atividades menores (mas não menos relevantes) das entidades, como por exemplo suprimentos, produção, comercialização, finanças, serviços administrativos, manutenção, etc., ainda não foi adequadamente observado, abordado ou estudado, sendo discutido, mesmo em círculos universitários, por uns poucos estudiosos.

Um dos proprietários, portanto, uma única empresa respondeu que utiliza esse mecanismo. No entanto, solicitou explicações sobre a questão proposta, para saber, se, o que é praticado em sua empresa, trata-se realmente desse mecanismo.

Pode-se afirmar, então, que, de maneira geral, não se aplica o conceito de preços de transferência. Porque ficou evidente que trata-se de um conceito avançado para os padrões de conhecimento da disciplina, nesse mercado.

Além disso, e essa reflexão vale para o universo de empresas pesquisadas, não há preocupação em se apurar resultados departamentais e nem mesmo globais. Existe uma expectativa do quanto se ganha na estimativa de custos do produto, não há acompanhamento efetivo.

Questão 4.9. Quanto à apuração dos custos dentro dos Departamentos, dadas as características peculiares da indústria (produção por encomenda/ordem) ?

Tabela 48 - Visão de Resultado por áreas/Global

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Há um controle que proporciona visão de resultados departamentais	2,0	13,33
Há um controle que proporciona somente visão de resultado global	11,0	73,34
Há controle e os custos são apurados por ordem de produção	0,0	0,00
Outros métodos, especificar: não utiliza, mas, acha interessante	2,0	13,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar práticas de Contabilidade Gerencial, especialmente quanto à apuração de resultados departamentais.

Embora, ainda, o reconhecimento de resultados departamentais não seja uma prática vigente, acredita-se que essa prática deva ser implantada, como forma de se conhecerem desempenhos setoriais.

Aos empresários e demais gestores, o que interessa, na atualidade, é a informação sobre seu resultado global, prevalecendo uma visão de caixa. Essa pelo menos tem sido a prática vigente, muitas vezes, apurada por critérios diferentes daqueles estabelecidos pela Contabilidade Financeira.

Por exemplo, durante a fase de entrevistas, ficou demonstrada a preocupação de um dos empresários em levantar sua situação patrimonial a cada final de estação.

Levantamentos gerenciais efetuados quando se adota este critério, indica claramente as diferenças de patrimônio, no final e no início do período; a diferença a maior é considerada lucro, a diferença a menor é considerada prejuízo.

Porém, fica caracterizada a falta de informação da natureza da variação, se ela é decorrente de atividades operacionais ou não, a falta e ou diversidade de

critérios na apuração de ativos, de passivos, das receitas, dos custos e das despesas.

Além disso, um outro critério adotado e, fato grave observado, é o de avaliar-se o patrimônio pessoal em conjunto com o patrimônio empresarial.

Questão 4.10. Diante da necessidade de fabricação de uma enorme variedade de produtos, como são estimados os custos de fabricação de cada modelo ?

Tabela 49 - Estimativa de custos de fabricação de cada modelo

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
São estimados de acordo com uma média entre os modelos	13,0	86,67
São estimados um custo-padrão e depois comparados com o custo-real	0,0	0,00
São estimados um consumo de materiais e de mão de obra, sem maiores preocupações de controle	0,0	0,00
Existe uma previsão de produção diária, independentemente dos modelos que serão fabricados.	2,0	13,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar se as práticas vigentes na indústria revelam preocupação em relação à estimativa de custos, com produtos individuais, por linha ou por modelo.

Dentro de uma mesma modelagem, podem existir várias linhas de produtos, modificando-se, apenas, pequenos detalhes entre elas.

Uma das preocupações mais recentes na indústria é a medição de tempo para a fabricação das diversas modelagens; não há, nas empresas, nenhum controle para verificar o tempo gasto com a fabricação do calçado. Há a estimativa do tempo gasto, mas não a efetiva medição.

Alguns entendem que essa questão é de suma importância para o sucesso e a continuidade das atividades, outros, porém, entendem que, se se elaborar uma modelagem de fácil execução, o problema estará resolvido, a maioria das empresas opta por este caminho.

Daí a resposta para a questão ser reveladora da preferência pela facilidade.

Questão 4.11. Utiliza algum mecanismo para demonstrar lucros residuais e informa isto em relatórios ?

Tabela 50 - Demonstração de Lucros Residuais

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sim	0,0	0,00
Não	15,0	100,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar critérios de avaliação e mensuração de desempenho setorial e global, além das práticas de Contabilidade Gerencial.

Custo de oportunidade é expressão absolutamente desconhecida deste público. Mesmo para o contador responsável, houve a necessidade da explicação do que se quer dizer com lucros residuais.

Os demonstrativos contábeis elaborados restringem-se aos exigidos para apresentação ao fisco, com o conjunto de informações que ali são requeridas.

Questão 4.12. Utiliza-se de ajustes a valor presente, das Contas a Receber e Contas a Pagar e, registra essa informação em relatórios gerenciais?

Tabela 51 - Ajustes a Valor Presente de Contas a Receber e Contas a Pagar

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sim	0,0	0,00
Não	15,0	100,00
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar critérios de ajustes de preços nos ativos e passivos, trazendo-os a valor presente, além das práticas de Contabilidade Gerencial.

Não é hábito trabalhar-se com informações gerenciais no controle das Contas a Receber e Contas a Pagar.

Nas entrevistas/questionários, para empresários e demais respondentes, manifestaram-se desconhecer estes mecanismos. Na verdade este assunto deveria ser melhor explorado pelos profissionais da área.

Questão 4.13. Utiliza-se de ajustes para o valor das Contas de Estoques, traduzindo-as para valores diferentes do custo original?

Tabela 52 - Ajustes do valor dos estoques

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sim	8,0	53,33
Não	7,0	46,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar critérios de ajustes de preços nesses ativos, considerando-os por outros valores, que não os de custo de aquisição, além da identificação de práticas de Contabilidade Gerencial.

Não é hábito nas empresas pesquisadas trabalhar-se com informações diferentes do valor original para valoração dos estoques. Essa confirmação encontra-se, também, na questão que envolve o tratamento da contabilização dos estoques.

Nas empresas cujos serviços de assessoria são prestados pelo contador, foi apontada como uma prática vigente. Porém, acredita-se que há um viés na resposta apresentada. Em primeiro lugar, pelo fato de querer-se demonstrar certo avanço na visão gerencial dessas empresas e, em segundo, pelo fato de confirmar-se a não existência de controle permanente de estoques.

Pelas interpretações às informações prestadas, há, extemporaneamente, quando da realização de levantamento físico e, nessa ocasião, para finalidades de análise, ajusta-os por valores diferentes dos valores de entrada.

Questão 4.14. Utiliza-se de ajustes para as Contas do imobilizado, traduzindo-as para valores diferentes do custo original?

Tabela 53 - Ajustes do valor das contas do imobilizado

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sim	8,0	53,33
Não	7,0	46,67
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar critérios de ajustes de preços nesses ativos, considerando-os por valores atualizados, que não os de custo de aquisição, além da identificação de práticas de Contabilidade Gerencial.

Questão 4.15. Estabelece expectativas de retorno sobre os Ativos ?

Tabela 54 - Critério sobre expectativas de retorno sobre Ativos

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sim	1,0	6,67
Não	14,0	93,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar critérios de utilização de medidas de lucratividade que sejam estabelecidos em relação a esses ativos, além de indícios na identificação de práticas de Contabilidade Gerencial.

Na pesquisa realizada pelo SEBRAE (2004, p. 197), consta uma informação reveladora sobre o assunto, que sugere a prática num universo maior de empresas do setor:

Investimentos: os controles sobre os investimentos realizados na empresa são determinantes para que se atualize o Capital Investido. No estudo não foi possível calcular a média geral dos valores investidos, por falta de informações por parte dos empresários.

Realmente, as empresas do setor, não se preocupam em aferir os investimentos que são realizados em suas operações.

Portanto, mesmo que reportassem corretamente a lucratividade real - informação que desconhecem - não saberiam calcular este indicador, por absoluta falta de informação e controle.

Questão 4.16. Estabelece expectativas de retorno sobre o Patrimônio

Líquido ?

Tabela 55 - Critério sobre expectativas de retorno sobre PL

Opções	Frequência Absoluta	Frequência Relativa %
Sim	1,0	6,67
Não	14,0	93,33
Total	15,0	100,00

Fonte: elaborada pelo autor

Objetivo: Identificar critérios de utilização de medidas de lucratividade que sejam estabelecidos em relação a esses recursos, além da identificação de práticas de Contabilidade Gerencial.

Da mesma maneira que as respostas reveladas na questão 4.15, não há preocupação em saber se a atividade está remunerando adequadamente o capital dos sócios.

6 ANÁLISE CRÍTICA DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Para a análise crítica global sobre os resultados verificados na pesquisa apresentada no Capítulo 5, opta-se pela divisão em temas, cujo interesse está diretamente relacionado à questão principal deste trabalho.

As considerações levarão em conta o modelo de gestão, as atividades de planejamento e controle, a Contabilidade Financeira, a Contabilidade Gerencial, os conceitos de mensuração praticados pelo grupo de empresas e, uma questão que se considera importante: o nível de informalidade das atividades e seus reflexos.

6.1 Modelo de Gestão

As características do modelo de gestão das empresas, e revelados pela pesquisa empírica, demonstram, de maneira geral, que as empresas são administradas de acordo com os modelos descritos sobejamente pela literatura.

Neste caso, em particular, para as empresas de pequeno e médio porte, é fartamente encontrada na literatura, a ausência de planejamento e controle e a forte centralização do processo decisório na condução dos negócios.

As ações são conduzidas de acordo com o modelo de gestão presentes em empresas familiares, revestidas de características personalistas e paternalistas.

De fato, hoje, muitos executivos que conduzem o processo administrativo dessas empresas são os filhos dos que abriram o negócio, quando não, foram funcionários das empresas mais antigas. Ali aprenderam sobre o processo produtivo, ampliaram o conhecimento sobre o negócio, tiveram contatos com clientes e fornecedores.

A partir daí, e com um pouco de coragem e espírito empreendedor, deram início ao seu próprio negócio. Percebe-se, analisando os dados do gráfico 1, que, esse processo teve crescimento acentuado nos anos 80 e 90 do século XX.

Observa-se, também, que muitas empresas deixaram de existir nos anos 90 do referido século.

Todas as empresas têm no poder de mando e na forte centralização: das decisões nos processos de compra, na demanda por recursos financeiros, na implantação de novas linhas de produtos e novos investimentos, suas características principais.

Essas ações são explicadas pelo fato de que, além de ser, em linhas gerais, as ações responsáveis pelo desempenho futuro da empresa e, em conseqüência, as determinantes de sua continuidade, faz com que tenham a percepção de que há controle efetivo dos negócios.

Das variadas entrevistas, uma chamou atenção: a declaração de um empresário, executivo de empresa considerada tradicional que alertou para esse conjunto de questões: “Essas todos responderão a mesma coisa”.

O fator *benchmark* é altamente considerado nesse mercado. Ele funciona, especialmente bem, nas relações informais. A sociedade jauense é tida e havida como uma sociedade composta por famílias conservadoras; então, considera-se importante estar presente nos principais clubes, nos principais eventos, nas principais comemorações, nas reuniões do Sindicato patronal, especialmente, em reuniões festivas.

Nessas ocasiões, o grupo formador de opinião deverá marcar presença, para ver e ser visto, aí, além da troca de informações sobre os mais variados assuntos, a opinião sobre os negócios, inevitavelmente, acontece.

As principais ações estratégicas, se é que se pode assim denominar, são visitas a feiras e exposições nacionais e internacionais; e o acompanhamento das tendências da moda em visitas aos países europeus, principalmente, à Itália. São essas as ações que vão determinar quais serão os produtos produzidos para a próxima estação.

Preferentemente, a escolha deverá recair em modelos simples, que não dificultem o processo de produção.

Embora as atividades de planejamento e controle da produção, questões 2.5. e 2.6., revelem características de menor centralização no processo de decisão, 73,33 % das respostas indicaram que a tarefa é delegada para um gestor que verifica o ritmo de acordo com os pedidos, não obstante haja o acompanhamento pelos empresários.

Na verdade, o processo produtivo recebe, por parte dos empresários, atenção especial; e é aí, onde as ações conduzirão a empresa para o alcance de seus objetivos e metas de produção. Para essa função, é escolhido profissional que conheça os meandros da produção de calçados. Como anteriormente observado, contratado fora da empresa. Por isso que é a ele delegada tal tarefa, mas, o acompanhamento é feito, diariamente, pelos empresários.

6.2 Planejamento e Controle

E, por que não há planejamento formalizado ?

Muitos poderão argumentar que essas empresas carecem de uma estrutura capaz de lhes dar condições para o desenvolvimento dessas ações; e a condição financeira apresenta-se como empecilho, ou seja, é um desestímulo para quem decide a alteração para cima dos patamares dos custos fixos, porque, haverá a necessidade da contratação de pessoal qualificado para o exercício da função.

No segmento, isso pode ser verdade, mas, para maior precisão, é apenas parte da verdade.

Existe uma percepção generalizada de que as informações de ordem financeira não devam ser conhecidas, até mesmo, para os funcionários que atuam dentro da empresa; é um misto de desconfiança e estratégia.

As relações trabalhistas na indústria, na maior parte dos casos, envolvem o pagamento de baixos salários, o próprio nível de escolaridade da mão-de-obra utilizada é baixo, as relações entre o Sindicato patronal e o dos empregados, às vezes, é uma relação conflituosa.

Há a presença de um contingente elevado de mão-de-obra terceirizada (bancas), que nem sempre fazem parte das estatísticas formais. A presença de bancas, se, por um lado é bom para as empresas, que deixam de recolher as contribuições previdenciárias e trabalhistas, é ruim para o Sindicato de empregados, que diminui sua base de arrecadação.

Esses fatores, em conjunto, são os contribuidores para que a explicitação de metas financeiras não seja traduzida em documentos que poderia municiar o planejamento das atividades, conforme o revelado por 46,66 % das respostas para a questão 2.7.

As respostas para a mesma questão, indicando o restante 53,34%, foram caracterizadas em razão da afirmação do contador/consultor, dizendo que participa do processo de decisão no planejamento das atividades das oito empresas sob sua consultoria. No entanto, essa ação é caracterizada pela participação nas discussões sobre o nível de produção e venda.

Nesse caso, é importante destacar que, fica a percepção de ambigüidade na resposta, pelo fato de entrevistado e entrevistador serem pessoas conhecidas. É o exemplo típico de alguém que responde, segundo a sua percepção, aquilo que o entrevistador deseja ouvir.

Portanto, do ponto de vista das boas técnicas de planejamento operacional, não ocorre o processo que envolve ações de planejar, executar e, posteriormente, controlar; levando em conta, ainda, as variáveis: vendas, compras, produção e finanças, cujos dados deveriam estar distribuídos por períodos que compreenderiam o curto e longo prazo.

É preciso afirmar e, efetivamente, ficou caracterizada a presença de controle no sistema administrativo, questão 3.3., especialmente, no Controle de Contas a Receber e Controle de Contas a Pagar.

Todas as empresas executam esse controle; uma, em especial, dedicava-se a implantar procedimentos para evitar baixas desautorizadas no sistema de informática.

6.3 Contabilidade Financeira

As empresas utilizam-se de recursos de informática para o controle de suas operações. Há evidências quando se observam os resultados das respostas apresentadas na questão 3.1. (De que recursos de informática dispõem para suporte às operações). Todas utilizam sistemas, quer sejam internos ou externos e, 3.2. quando se verifica a existência de controles para todas as opções oferecidas: Controle de Compras/Vendas, Controle da Produção e do Estoque, Controle de Bancos, Controle de Contas a Receber, Controle de Contas a Pagar e demais sistemas administrativos (Folha de Pagamentos).

Em relação aos Sistemas Contábeis, as empresas utilizam quando são obrigadas, para atendimento às necessidades fiscais.

Do ponto de vista da Contabilidade Gerencial, as empresas, que por determinação legal, não estão obrigadas a manterem registros regulares em seus sistemas contábeis e, em especial, as regras tributárias que definem a apuração do lucro empresarial, pouca ou nenhuma importância lhes concedem, no intuito de produzirem informações para finalidades gerenciais.

É importante ressaltar a resposta para a questão 3.3, porque indica que a Contabilidade é utilizada para outras finalidades. Há a menção para a opção “Outros, especificar”: Contabilidade Financeira (dados globais).

Mais uma vez fica caracterizado o indício da informalidade. É o reconhecimento, utilizando-se da Contabilidade, para o registro da atividade irregular. Parece pouco coerente registrar-se operações irregulares. Obviamente, por ser um assunto de difícil obtenção de esclarecimento, considera-se a resposta que foi fornecida.

A resposta para a questão 3.5. indica que 80% das empresas executam lançamentos contábeis mensais, e apenas 20% delas o fazem diariamente.

Esses 80% são representados pelas empresas que são tributadas pelas regras do Lucro Presumido, ou seja, para atendimento da legislação fiscal.

Nas entrevistas/questionários, respondidas pelas sete empresas, que não são aquelas atendidas pelo contador/consultor, observou-se a preocupação da utilidade da Contabilidade, unicamente, para fins fiscais.

6.3.1. Critérios de Mensuração

As principais opções assinaladas para as respostas às questões 4.1. a 4.7, estão reproduzidas na tabela 56. Elas indicam a prática vigente para essas empresas: quanto à visão para o estabelecimento de preços de venda à vista, a adoção de critério para a correção do preço de venda para a condição a prazo, a adoção de práticas de ajustes de preço em relatórios internos, o tratamento contábil para a mensuração monetária de estoques, a mensuração monetária dos custos dos produtos vendidos e, o critério utilizado na estimativa dos custos das matérias-primas e da mão-de-obra.

Os dados da Contabilidade Financeira são pouco utilizados. Na formação do preço de venda, seguem-se os procedimentos tratados no Capítulo 5, seção 5.5.4. A

base que é levada em conta para a estimativa dos custos dos produtos é a cotação dos preços obtida junto aos fornecedores para os componentes e matéria-prima.

Tabela 56 – Resumo dos Critérios de Mensuração de Contabilidade Financeira

Questões	Frequência Absoluta	Frequência %
4.1. Na formação do preço de venda		
Considera custos do produto mais margem de lucro	15,0	100,00
4.2. Correção de preços, para a condição a prazo		
Não há inclusão de taxas no preço de venda	9,0	60,00
4.3. Expectativas futuras sobre vendas anuais		
Baseadas na conjuntura atual, expectativa de venda em termos físicos	13,0	86,67
4.4. Critério para tratamento da inflação em relatórios		
Não há aplicação de índices	13,0	86,67
4.5. Mensuração monetária dos estoques		
Há controle permanente e calculado por média ponderada	9,0	60,00
Não há controle, avaliado no final do período custo histórico	4,0	26,67
4.6. Mensuração monetária: matérias-primas e mão-de-obra na estimativa dos custos do produto		
Preço de Mercado a prazo	13,0	86,67
4.7. Método de Custeio para mensuração custos dos produtos		
Absorção	14,0	93,33

Fonte: elaborada pelo autor

É possível projetar, até mesmo, que é a prática vigente no mercado dada a recomendação do próprio SEBRAE; cuja adoção daquela metodologia demonstra, antecipadamente, sua preferência pelo método de custeio por absorção.

Considerando a informação prestada pelos empresários de que não há variações significativas nos preços dos insumos, durante a estação, é possível dizer que esse preço assume ao mesmo tempo, o conceito de custo histórico, custo corrente e custo de reposição futura.

Na questão 4.2., percebe-se, diante das respostas para a questão, que nenhum mecanismo de correção de preços de venda é adotado na prática, porque, afinal quem acaba determinando os preços é o mercado, o que fica caracterizado pelas argumentações do contador/consultor. Em verdade, quando existem ajustes de preços, eles se dão, ocasionando-lhes redução.

Na questão 4.3., 86,67% das respostas indicam que as vendas projetadas são baseadas numa expectativa da conjuntura atual dos negócios e, no volume de produção, em termos físicos. Não há qualquer tipo de formalização por meio de documento que possa, no futuro, oferecer base para comparações monetárias.

É verdade que se lançam vistas para preços atuais, numa visão de mercado. A Contabilidade Financeira não é instrumento adequado para este tipo de acompanhamento, porque, baseada em custos históricos que refletem condições praticadas no passado.

Na questão 4.4., não é prática se trabalhar com informações corrigidas nos relatórios.

Na questão 4.5., verifica-se que o critério para mensuração de estoques segue o que determina os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Nas respostas, 86,67% das empresas indicaram a utilização do critério por média ponderada, destas, 60% responderam executar o controle permanente de estoques.

No entanto, o contador/consultor informou que há controle permanente de estoques nas oito empresas que estão sob sua responsabilidade. Por outro lado, afirma posteriormente que, ao final do exercício, é feito um levantamento físico para ajustes para as finalidades de adequar-se à melhor alternativa disponível para pagamento de tributos. Fica claro, portanto, que o controle é feito visando a buscar economias fiscais e não visando a um controle físico efetivo que favoreça o processo de gestão empresarial.

Na questão 4.6., o preço de mercado a prazo é o elemento balizador para as estimativas de custos dos produtos.

Na questão 4.7 (Quanto ao método de custeio, para mensuração dos custos dos produtos), 93,33% das respostas indicaram o método de custeio por absorção, apenas uma empresa declarou não utilizar métodos de custeio.

Se se observar, o método só deve ser usado pelas empresas que declaram sob o regime de Lucro Real.

Supostamente, são as empresas que optam por este regime de apuração de impostos que têm a necessidade de apropriar, digamos, mais adequadamente os custos e despesas aos resultados, e isso para efeitos fiscais.

A legislação tributária praticamente exige que essas empresas mantenham registros adequados, principalmente, quando da elaboração das declarações anuais de impostos.

Nas outras empresas, haveria a necessidade de utilização de um dos métodos, se houvesse práticas gerenciais, o que não é o caso.

6.4 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial entendida como aquela que é baseada e é a continuação dos registros de acumulação da Contabilidade Financeira, só terá a utilidade que dela se espera, como geradora de informação tempestiva e oportuna, para essas empresas, se uma primeira condição for estabelecida e, fundamental, os registros contábeis haverão de ser mantidos adequadamente.

Incondicionalmente, o modelo de gestão deverá sofrer profundas mudanças, começando pelas crenças e valores dos proprietários.

A análise é elaborada considerando-se a literatura de Contabilidade Gerencial, especialmente, a confrontação dos dados obtidos na pesquisa empírica com os aspectos da literatura envolvendo critérios de mensuração, preços de transferência, visão gerencial na apuração de resultados departamentais e custo de oportunidade.

6.4.1. Critérios de Mensuração

As principais opções apontadas para as questões constam da tabela 57, reproduzida abaixo:

Para apurar a estimativa do preço de venda do calçado e seus registros subseqüentes, adota-se como princípio partir da valoração dos custos dos insumos, considerando os valores vigentes no mercado, questão 4.6. Todos os respondentes adotam este critério; a maior empresa, inclusive, além deste, verifica o preço dos concorrentes e de produtos semelhantes. Esse procedimento pode ser considerado como uma prática de Contabilidade Gerencial.

Por outro lado, ao contabilizar as vendas, não há nenhuma preocupação com valores gerenciais. Contabiliza-se o preço combinado com o cliente, fato que revela a adoção de Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Quanto aos critérios de ajustes a valor presente de ativos, demonstrados em relatórios contábeis, também não se verificou a preocupação com esta prática, conclusão demonstrada pelas respostas para as questões 4.2., 4.4. e 4.12.

A questão 4.7 revela a adoção do método de custeio por absorção para a apuração dos custos dos produtos, mesmo assim, para as empresas obrigadas a dele fazer uso, porque, embora a resposta indique que 93,33% utilizem o método,

somente quatro empresas estão obrigadas à apuração do Lucro Real e, nenhuma delas tem como prática gerencial a adoção deste ou de qualquer outro método nomeado.

Tabela 57 – Resumo dos Critérios de Mensuração de Contabilidade Gerencial

Questões	Frequência Absoluta	Frequência %
4.1. Na formação do preço de venda		
Considera custos do produto mais margem de lucro	15,0	100,00
4.2. Correção de preços, para a condição a prazo		
Não há inclusão de taxas no preço de venda	9,0	60,00
4.4. Critério para tratamento da inflação em relatórios		
Não há aplicação de índices	13,0	86,67
4.6. Mensuração monetária: matérias-primas e mão-de-obra na estimativa dos custos do produto		
Preço de Mercado a prazo	13,0	86,67
4.8. Utiliza mecanismo de Preço de Transferência		
Não	14,0	93,33
4.9. Visão de Resultados Departamentais		
Há um controle que proporciona somente visão de resultado global	11,0	73,34
4.11. Utiliza algum mecanismo para demonstrar lucros residuais		
Não	15,0	100,00
4.12. Apresenta em relatórios ajustes a valor presente, Contas a Receber e Contas a Pagar		
Não	15,0	100,00
4.13. Faz ajustes nas contas de estoque, por valores diferentes do custo original		
Sim	8,0	53,33
Não	7,0	46,67
4.14. Faz ajustes nas contas de imobilizado, por valores diferentes do custo original		
Sim	8,0	53,33
Não	7,0	46,67
4.15. Expectativas de retorno sobre ativos		
Não	14,0	93,33
4.16. Expectativas de retorno sobre Patrimônio Líquido		
Não	14,0	93,33

Fonte: elaborada pelo autor

Considera-se importante para análises subseqüentes do custeio do produto, a utilização do método de custeio variável. Embora o prazo de permanência de um produto no mercado é relativamente curto, a utilização daquele método poderá trazer benefícios quando envolver decisões de substituição de um produto por outro.

Não há preocupação de o setor medir seus custos por outro método, porque, acredita-se, há um desconhecimento completo, por parte dos empresários, e a prática vigente é induzida, mesmo por aqueles que supostamente teriam que ter o

conhecimento, haja vista os procedimentos preconizados pelo SEBRAE na estimativa dos custos dos produtos.

Essa responsabilidade, também, cabe aos profissionais da área contábil, que deveriam incentivar a adoção do método, até como forma, ao menos inicialmente, de se comparar as mensurações verificadas entre os dois métodos.

Essa oportunidade não deve estar longe, porque há uma preocupação na indústria em medir o tempo gasto com cada pedido elaborado; isso se chama atividade de controle.

Algumas empresas contam com o apoio do SENAI nessas atividades, ou seja, um grupo de experimento já está trabalhando; e a visão da eficiência deverá ser privilegiada. Para a execução da medição, critérios mais avançados de custeio do produto, também, deverão ser adotados.

Em relação à avaliação de estoques, respostas para a questão 4.13., o contador/consultor respondeu que, periodicamente, por ocasião do levantamento físico de estoques, projeta-os a valores de mercado. Esta informação irá constar de relatório gerencial especialmente produzido para essas situações.

6.4.2. Preços de Transferência

Causa surpresa a constatação da resposta para a questão 4.8., por parte de um empresário, sobre a utilização do mecanismo do preço de transferência em suas atividades. Mas, quando questionado mais aprofundadamente sobre os critérios adotados, disse que há uma previsão para isso no sistema, mas não é totalmente utilizado. Na entrevista, esse fato ficou caracterizado.

Surpresa pelo fato de ser um mecanismo pouco usado, mesmo em grandes organizações; certamente as empresas da indústria calçadista teriam que possuir uma estrutura diferenciada para o gerenciamento dessas informações.

Outro fator é o de que as empresas da indústria calçadista são constituídas em seções/departamentos, denominados de centros de custos, nome que, por si só, já demonstra a caracterização da estrutura organizacional, diga-se, estrutura tradicional.

De fato. Não há qualquer visão de centros de responsabilidade, onde os gestores seriam avaliados pelo seu desempenho.

6.4.3. Visão de apuração de resultados departamentais

Interpretações aos questionamentos, fatalmente, haverá de ser necessárias, porque, mesmo durante as entrevistas, certos aspectos não foram convenientemente esclarecidos.

Quando se analisam as respostas para a questão 4.9, verifica-se que onze empresas responderam que há controle global de resultados, há uma clara evidência de que 73,34 % das empresas detêm o controle sobre os resultados.

É preciso, no entanto, lembrar que, das onze empresas que responderam afirmativamente, oito delas são optantes pelo lucro presumido e, em consequência, ajustam seus resultados de acordo com o que se espera recolher de tributos. Portanto, dispensando nenhuma importância para questões de análise partilhada de resultados.

Efetivamente, duas empresas (13,33%), as maiores, demonstraram deter controles administrativos de resultados departamentais, mesmo assim, ofereceram como demonstração o fato de registrarem a folha de pagamentos.

De fato, se a folha de pagamentos está departamentalizada, é de se supor, e se espera que a Contabilidade acompanhe tais registros, mas a visão departamental gerencial que se espera não é traduzida unicamente pela departamentalização da folha de pagamentos.

O que se queria saber para essa questão é se os resultados verificados em cada departamento recebem tratamento gerencial adequado e, e principalmente, se os gestores, ou neste caso, chefes de departamentos, são cobrados e reverenciados pela resultabilidade apresentada.

Dado o nível de resposta, a conclusão é a de que não há tratamento gerencial adequado que possibilite uma visão de resultados departamentais.

6.4.4. Lucros Residuais

A análise da questão 4.11 indicaria e confirmaria a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial, se fossem adotados critérios para apuração de lucros residuais.

A percepção inicial era a de que não seriam encontradas evidências da utilização de qualquer método de apuração de lucros residuais e, nem tampouco, que houvesse manifestação de conhecimento sobre, por exemplo, EVA (Economic Value Added).

O que, na verdade, se poderia esperar era a utilização de alguma prática adotada que comparasse o resultado verificado no ano com as possíveis melhores alternativas encontradas no mercado e, isso ainda, considerando-se as maiores empresas, as duas maiores empresas da cidade responderam à pesquisa.

Em realidade, porém, não foi o que aconteceu. Todas as empresas não utilizam nenhuma metodologia de apuração de lucros residuais.

6.4.5. Indicadores de Desempenho: ROA e ROE

Na resposta para a questão 4.14, que tratou dos critérios de avaliação para os bens do imobilizado, timidamente, constataram-se práticas de Contabilidade Gerencial, sugeridas pelo contador/consultor, embora se nota uma contradição em relação às respostas das questões 4.14. e 4.15.

Na questão 4.14 aponta práticas de Contabilidade Gerencial, quando se refere aos ajustes nas contas do imobilizado; já para a questão 4.15 diz não estabelecer práticas para comparar resultados obtidos em relação aos ativos utilizados nas operações.

Ao desconhecimento da prática de apuração de índices de retorno sobre ativos e patrimônio líquido, é imputada pequena parte da explicação encontrada para a não adoção desta prática gerencial.

O fator principal, porém, está relacionado ao fato de que, a apuração incorreta dos resultados é a constante.

As informações geradas, não se apresentam adequadas para os registros contábeis, principalmente, porque as características de confiabilidade e relevância não se fazem presentes, as informações geradas não representam a realidade do negócio.

Então, porque e para que serviriam essa informação, senão somente para serem apresentadas ao fisco, que é o interesse maior ?

6.5 A questão da informalidade

Segundo Bedê (2005, p. A8): “A informalidade e a mortalidade elevada das empresas são, portanto, irmãs siamesas”.

Quem, em sã consciência, de uns tempos a esta parte, está disposto a desembolsar mais impostos, para qualquer nível da administração pública ?

A resposta para essa pergunta é absolutamente controversa. Porque, de um lado, o governo, atuando cada vez com uma disposição que visa ao aumento da arrecadação, diante da necessidade de cobertura de seus gastos; por outro, os cidadãos e as empresas, que já contribuem com parcela considerável de sua renda, consideram-se penalizados por uma carga tributária das mais elevadas do planeta.

Do ponto de vista da relevância deste estudo, a informalidade assume um aspecto de importância fundamental, porque produz reflexos na medição da eficiência e eficácia das organizações que deveriam ser adequadamente tratadas nos relatórios contábeis.

Há como produzir informação contábil adequada, quando as empresas optam por desenvolver suas atividades na economia subterrânea ?

É essa questão, a da informalidade, a razão principal para as empresas não utilizarem a Contabilidade, porque, aos olhos da grande maioria, a melhor opção, consciente ou inconsciente, ainda continua sendo o trabalho na economia informal.

Há a percepção de que há mais vantagens do que desvantagens, tanto para empresas como para os próprios trabalhadores de maneira geral.

Para as empresas, foco deste trabalho, uma análise rápida permite a enumeração das seguintes desvantagens:

- a) a informalidade proporciona descontrolo na gestão em todos os níveis das empresas, levando, em consequência, à impossibilidade do retrato fiel da organização por meio dos dados contidos nos demonstrativos contábeis;
- b) provoca penalização àquelas que, numa eventualidade, precisarem buscar recursos em instituições financeiras, seja para necessidade imediata de cobertura de giro, seja para financiamento de novos projetos de expansão;
- c) na hipótese da não obtenção do financiamento para expansão, poderá ocorrer até o comprometimento da continuidade do negócio;

- d) restringe o acesso a novas tecnologias;
- e) restringe o acesso ao mercado externo.

Se levantamento for feito na literatura, certamente, muitos motivos serão encontrados sobre as causas que provocam a descontinuidade das empresas.

Pesquisa desenvolvida pelo SEBRAE (2003) retrata as principais causas da mortalidade das empresas paulistas, conforme indica o quadro 4, abaixo reproduzido:

Itens	Principais Problemas
1 – Planejamento Prévio	Deficiências no planejamento prévio à abertura
2 – Gestão Empresarial	Deficiências na gestão do negócio (fluxo de caixa, finanças, aperfeiçoamento de produto, divulgação, vendas/comercialização, não busca assessoria técnica/profissional)
3 – Políticas de Apoio	Políticas de apoio insuficientes
4 – Conjuntura Econômica	Consumo deprimido e concorrência muito forte
5 – Problemas “pessoais”	Problemas de saúde, criminalidade e sucessão

Quadro 4 - Principais causas da mortalidade das empresas paulistas de 1 a 5 anos
Fonte: Sebrae (2003)

Não causa surpresa, mais uma vez, a referência aos problemas de gestão verificados nas empresas, especialmente, a administração do fluxo de caixa e problemas de finanças.

Tais problemas refletem, sem deixar qualquer dúvida na interpretação, o descontrole na gestão e na condução dos negócios.

Durante a fase de busca de elementos práticos para a condução argumentativa desta dissertação, obteve-se uma listagem de associados do Sindicato das Indústrias de Calçados de Jaú e região, na época, Associação das Indústrias de Calçados e afins de Jaú e região.

Na listagem constavam oitenta e oito empresas registradas como associadas, dessas, sessenta e cinco pertenciam ao setor econômico “fabricação de calçados”, as demais pertenciam a outros setores da atividade econômica, porém, vinculadas a atividade de fabricação de calçados.

No entanto, na atualidade, apenas quatorze empresas ainda permanecem na atividade “fabricação de calçados”.

Embora, infelizmente, não tenha havido a possibilidade de identificar a data de emissão da listagem, visando obter-se informação sobre o tempo médio em que as empresas se mantiveram em atividades, sabe-se que a última empresa

cadastrada iniciou sua atividade no ano de 1985, conforme informação obtida na própria empresa e que faz parte integrante da amostra deste trabalho.

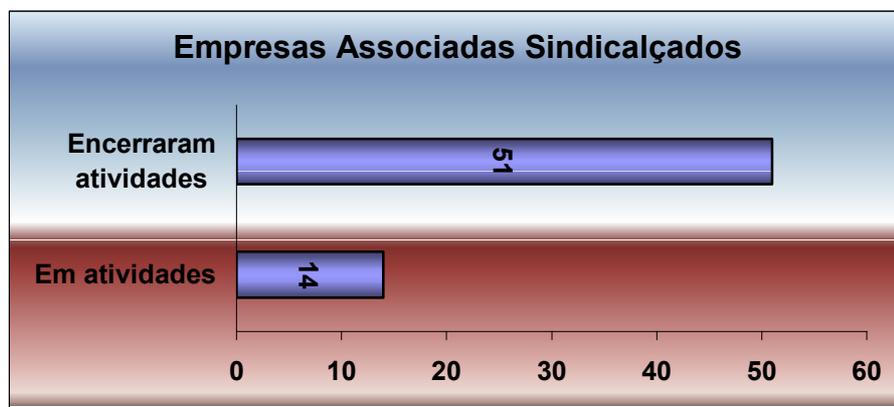


Gráfico 3 - Mortalidade e Sobrevivência na indústria de calçados de Jaú-SP
Fonte: elaborado pelo autor baseado em listagem de empresas do Sindicalçados

Uma conclusão, então, é possível, a de que, em um prazo de aproximadamente 20 anos, ou seja, de 1985 até 2005, cinquenta e uma empresas do setor calçadista encerraram suas atividades.

Importante frisar que dessas quatorze empresas remanescentes, cinco delas, tiveram graves problemas de ordem financeira em passado recente e, estão em atividade por terem ajustado suas estruturas, principalmente, porque os proprietários se desfizeram de seu patrimônio pessoal e capitalizaram suas empresas.

7 CONCLUSÃO

O estudo realizado coloca sob exame os critérios de mensuração praticados pelas pequenas e médias empresas da indústria de calçados de Jaú-SP, sob o enfoque da Contabilidade Gerencial.

O estudo considerou respostas de uma amostra de quinze empresas, cuja população é formada por sessenta empresas com características organizacionais e estruturais semelhantes.

É amplamente demonstrado no estudo, cujas respostas foram oferecidas por meio de entrevistas pessoais realizadas com sócios, gerentes e administradores, que as pequenas e médias empresas não utilizam os conceitos e as ferramentas de Contabilidade Gerencial, prevalecendo, nesses casos, a utilização das técnicas de Contabilidade Financeira.

Mesmo quando se detecta - para as empresas que estão obrigadas ao regime de apuração de impostos sobre o lucro, Lucro Real – a presença dos conceitos e dos critérios de Contabilidade Financeira, tal informação é usada como forma de atender aspectos da legislação tributária, ou seja, é fraca a utilização de informação contábil municiando o processo decisório.

Quando se analisam as respostas para as questões de mensuração, como forma de aferir critérios de avaliação de ativos, passivos e apuração de resultados, também não se observa a utilização de critérios de Contabilidade Gerencial.

As medições realizadas têm como base custos históricos, ou seja, critério integrante dos padrões dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Não há a presença, em relatórios, de informações que pudessem sugerir a opção pela adoção de critérios de Contabilidade Gerencial, tais como, as mensurações baseadas em valor presente de fluxo de caixa futuro, utilização do preço de transferência como forma de apurar os resultados das áreas e, apuração de lucros residuais.

Não há a presença de orçamentos como forma de mensurar os planos operacionais. As metas não são traduzidas por meio de objetivos financeiros, inviabilizando-se seu acompanhamento e controle gerenciais; há somente a estimativa da produção física.

Neste contexto, demonstrou-se que a Contabilidade Gerencial, concebida como ferramenta útil na geração de informações úteis no processo de tomada de decisão, pode servir aos interesses desse universo de empresas.

Finalizando, a hipótese elencada nesta dissertação foi rejeitada. Porque, diante dos dados revelados pela pesquisa empírica, efetivamente, não foram encontradas evidências, considerando-se os conceitos de mensuração elencados, para se confirmar práticas de Contabilidade Gerencial nas pequenas e médias empresas da indústria calçadista do Município de Jaú.

Algumas propostas de continuação de pesquisas que poderiam complementar e avançar nos estudos que foram implementados no presente trabalho podem ser:

- a) a realização da mesma pesquisa empírica em outro universo da indústria de calçados, por exemplo, nas regiões de Franca e Birigui, no Estado de São Paulo;
- b) a realização da mesma pesquisa empírica em outro setor da atividade econômica regional, como forma de comparar-se os dados e as conclusões obtidas;
- c) o estudo de quais são as causas que levaram muitas empresas deste setor de atividades ao encerramento precoce de suas operações;
- d) o estudo sobre se a reconhecida informalidade é fator determinante para a mortalidade ou sobrevivência das empresas do setor;
- e) o estudo das causas que proporcionam diferenças significativas entre a teoria e a prática da Contabilidade Gerencial.

BIBLIOGRAFIA

ACKOFF, R.L. **Planejamento de pesquisa social**. 2. ed. São Paulo: Edusp, 1975.

ALEIXO, A. C; SEGRETI, J. B. Teoria das restrições: aplicação de seus conceitos na gestão empresarial da indústria de calçados. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. **Anais...** Disponível em: <<http://www.congressodecustos.com.br/trabalhos/TEORIA%20DAS%20RESTRIT%20-%20>>. Acesso em: 12 jan. 2005.

ALMEIDA, L. B; PARISI, C; PEREIRA, C.A. In: CATELLI, A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** - Gecon. São Paulo: Atlas, 1999.

ALVES, N. J. F. **Modelo conceitual de mensuração de resultado para micro e pequenas indústrias**: um enfoque em gestão econômica. 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

ARAÚJO, A.M.P.; ASSAF NETO, A. A contabilidade tradicional e contabilidade baseada em valor. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 33, p. 16-31, set./dez. 2003.

ASSAF NETO, A. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____; ARAUJO, A.M.P. Contabilidade aplicada à gestão baseada em valor. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 146, p. 23-33, mar./abr. 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE CALÇADOS – ABICALÇADOS. **Resenha estatística**. Disponível em: <<http://abicalcados.com.br/estatisticas>>. Acesso em: 12 jan. 2005.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: Informação e documentação – Referências – Elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. tradução André Olimpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.

BOAVENTURA, W.R. **A contabilidade gerencial e a micro e pequena empresa**: estudo de um sistema de registros e informações. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2003.

BEDÊ, M.A. Saídas para a informalidade e mortalidade das empresas. **Valor Econômico**, São Paulo, 29 dez. 2004. Opinião, p. A-8

BIO, S.R. **Desenvolvimento de sistemas contábeis-gerenciais**: um enfoque comportamental e de mudança organizacional. 1987. Tese (Doutorado em

Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <<http://www.farocoontabil.com.br/ccomercial>>. Acesso em: 12 jan. 2005.

_____. **Decreto-Lei 486**, de 3 de março de 1969. Dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.farocoontabil.com.br/ccomercial>>. Acesso em: 12 jan. 2005.

_____. **Lei 9.317**, de 5 de março de 1969. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/simples>>. Acesso em: 12 jan. 2005.

_____. **Lei 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/simples> Acesso em: 12 jan. 2005.

_____. **Lei 9.732**, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/simples>>. Acesso em: 12 jan. 2005.

_____. **Lei 9.841**, de 5 de outubro de 1999. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispendo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/simples>>. Acesso em: 12 jan. 2005.

_____. **Decreto 5.028**, de 31 de março de 2004. Altera os valores dos limites fixados nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 9.841 de 5 de outubro de 1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao>>. Acesso em: 21 jan. 2005.

_____. Ministério da Ciência e Tecnologia. **Estudo da competitividade da indústria brasileira**. Luciano G. Coutinho (coord.). Campinas, 1993.

_____. Ministério do Trabalho e Emprego-MTE. **Relação anual de informações sociais**. Brasília, 1998.

BRUM, A. Produção de calçados cresceu 5% em 2004. **Estadao.com.br**, São Paulo, p. 15, 06 jan. 2005. Economia – últimas notícias. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/economia/noticias/2005/jan/06/57.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2005

CALÇADOS: sobe o número de exportadores. **Comércio do Jahu**, Jaú, n. 26.146, p. 3, nov. 2004.

CAVENAGHI, V. **Gestão do desempenho empresarial**: a contribuição da área de manufatura. 2001. Tese (Doutor em Engenharia) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 3. Ed. Brasília: CFC, 2001.

CORBETT NETO, T. **Contabilidade de ganho**: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das Restrições. São Paulo: Nobel, 1997.

DORSA, E.S. **Aspectos administrativos da pequena empresa em São Paulo**. 1976. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo-FGV, São Paulo, 1976.

EHRBAR, AI. **Valor econômico agregado**: a verdadeira chave para a criação de riqueza. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

ESTUDO da competitividade da indústria brasileira: competitividade da indústria de calçados. Consultor: Achyles Barcelos da Costa. Campinas, IE/Unicamp, IEI/UFJJ, FDC, Funcex, 1993. (Nota técnica setorial do complexo têxtil). Disponível em: <http://www.mct.gov.br/publi/compet/nts_cal.pdf>. Acesso em: 07 out. 2004.

FERREIRA, A. B. H. **Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa**. São Paulo: Editora Nova Fronteira, 1988. Suplemento do Jornal Folha de São Paulo, out. 1994/ fev. 1995.

FERRO, J.R. **Subordinação e dependência**: mudança tecnológica e mercado em pequenas e médias empresas do ramo de autopeças. 1984. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo-FGV, São Paulo, 1984.

FREZATTI, F. Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. 1 CD-ROM.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações**. Diretor responsável Sérgio de Ludícibus; coordenador técnico Eliseu Martins; supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GOLDRATT, E. M.; COX, J. **A meta**: um processo de aprimoramento contínuo. São Paulo: Educator, 1997.

GOMES, J.S.; SALAS, J.M.A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

_____. **Teoria das restrições e o sistema de gestão econômica**: uma proposta de integração conceitual. 1995. Tese (Livre Docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

_____. Mensuração do resultado econômico. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - Gecon. São Paulo: Atlas, 1999. p.81-102

_____. **A meta da empresa seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. Sistema de custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo. **Revista de Contabilidade**, São Paulo, n. 21, p. 24-41, set. 2002.

GUERREIRO, R.; CATELLI, A.; SANTOS, R. V. As críticas da teoria das restrições à contabilidade de custos: uma resposta. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 15., 1996, Fortaleza. **Anais...** p. 44-64.

_____; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004. 1 CD-ROM.

HENDRIKSEN, E.S; BREDA, M.F.V. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

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

_____. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. A. **Advanced management accounting**. 3rd ed. New Jersey: Prentice Hall, 1982.

KASSAI, S. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. 1996. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

LOPO, A. et al. In: FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS; MARTINS, E. (Org.). **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCHIORI, B. Empresa ganha um ano para adequação a lei. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 12 jan. 2005. Dinheiro, p. B4.

MARCONI, M.A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, J.C. **Contabilidade empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

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

_____. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

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

MARTINS, V. A. **Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível**. 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARTINS, G.A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATTAR, F.N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1999.

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

MCKINSEY COMPANY, INC. **Eliminando as barreiras ao crescimento econômico e à economia formal no Brasil**. Jun. 2004. Disponível em: <http://www.etco.org.br/etco_mckinsey_diag_informalidade>. Acesso em: 12 jan. 2005.

MEGLIORINI, E. **Análise crítica dos conceitos de mensuração utilizados por empresas brasileiras produtoras de bens de capital sob encomenda**. 2003. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

MELLO, A.A.A. **A importância da análise para as pequenas e médias empresas: um enfoque em planejamento estratégico empresarial**. 1980. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo – FGV, São Paulo, 1980.

MONTEIRO, J.C.M. **Microempresas no Brasil: informalidade e contratos de trabalho**. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2004.

NASCIMENTO, A.M. **Uma contribuição para o estudo dos custos de oportunidade**. 1998. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

NELO, A.M. et al. In: FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS; MARTINS, E. (Org.). **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

NOREEN, E.W.; SMITH, D.; MACKEY, J.T. **A Teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial**. São Paulo: Educator, 1996.

OLIVEIRA, A. M. **Informações contábeis financeiras para empreendedores de empresas de pequeno porte**. 2001. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

PADOVESE, C.L. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

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

_____. **Uma contribuição ao estudo de índice interno de preços sob a óptica da gestão econômica**. 1999. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

_____; NOBRE, W. J. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: Catelli, A. (org.) **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - Gecon. São Paulo: Atlas, 1999. p. 103-124

PASTORE, J. **Informalidade**: estragos e soluções. Ago. 2004. Disponível em: <<http://www.josepastore.com.br/artigos/relacoestrabalhistas>>. Acesso em 14 jan. 2005.

PEREIRA, C.A; OLIVEIRA, A.B.S. In: Catelli, A. (org.) **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - Gecon. São Paulo: Atlas, 1999. p. 414-426

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PROCÓPIO, A. M. **A utilização de modelos decisórios contábeis pelo pequeno e médio produtor rural**: um estudo na região de Ribeirão Preto. 1997. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

RESNICK, P. **A Bíblia da pequena empresa**: como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser muito bem-sucedido. Traduzido por Maria Cláudia Oliveira Santos. São Paulo: McGraw-Hill, Makron Books, 1990.

ROLLI, C.; FERNANDES, F. Economia invisível: com 1/3 da renda do país, setor informal resiste à retomada. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 09 jan. 2005. Dinheiro, p. B4-B5

ROSSETTO, V. et al. In: FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS; MARTINS, E. (Org.). **Avaliação de empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

SÁ, A. L. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, A. **Alguns efeitos da utilização de índices inadequados na correção dos balanços de empresas estrangeiras no Brasil**. 1993. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SEBRAE-SP – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo. **Estudo da mortalidade das empresas paulistas**: relatório final. Dez. 1999. Disponível em:

<<http://www.sebraesp.com.br/principal/conhecendo%20a%20mpe/mortalidade%20de%20empresas%20paulistas>>. Acesso em: 24 mar. 2004.

_____. **Onde estão as MPE's paulistas**. Pesquisas Econômicas – relatório. Jul. 2000. Disponível em:

<<http://www.sebraesp.com.br/principal/conhecendo%20a%20mpe/mpes%20em%20o%20estado%20de%20sao%20paulo>>. Acesso em: 24 mar. 2004.

_____. **Subsídios para a identificação de clusters no Brasil**: atividade da indústria – relatório. Jul. 2002. Disponível em:

<<http://www.sebraesp.com.br/principal/conhecendo%20a%20mpe/estudos%20setoriais%20e%20de%20clusters>>. Acesso em: 24 mar. 2004.

_____. **Sobrevivência e mortalidade das empresas paulistas de 1 a 5 anos** – relatório. Dez. 2003. Disponível em:

<<http://www.sebraesp.com.br/principal/conhecendo%20a%20mpe/mortalidade%20de%20empresas%20paulistas%20de%201%20a%205%20anos>>. Acesso em: 24 mar. 2004.

_____. **Estudo da atividade empresarial**: setor calçadista fabricação de calçados femininos – relatório. Maio 2004. Não publicado.

TEIXEIRA, D.L.P. A estrutura de poder, o paternalismo e o papel da assessoria técnica gerencial na pequena empresa industrial. **Revista de Administração de Empresas-FGV**, Rio de Janeiro, p.13-17, abr/jun. 1984.

ULYSSEA, G.L. **Instituições e a informalidade no mercado de trabalho brasileiro**. 2004. Dissertação (Mestrado em Economia) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2004.

VASCONCELLOS, E.; HEMSLEY, J. R. **Estrutura das organizações** estruturas tradicionais estruturas para inovação estrutura matricial. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

VASCONCELOS, N.P. **Manual para edição de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Fiuza Editores, 2002.

WERNK, R. Análise de rentabilidade do investimento em empresa prestadora de serviços: estudo de caso utilizando o conceito EVA (economic value added). **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 141, p. 21-29, maio/jun. 2003.

WOMACK, J. P.; JONES, D. T.; ROOS, D. **A máquina que mudou o mundo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

ZANETTI, A. C. O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado na atividade (ABC). **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 140, p. 49-57, mar./abr. 2003.

APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO

Jaú, 29 de outubro de 2004.

À

Jaú-SP

Prezados Senhores,

Junto a esta correspondência segue questionário/entrevista que visa sua participação. Essa pesquisa, estamos desenvolvendo com vistas à elaboração de dissertação de mestrado que será apresentada junto ao Centro Universitário Álvares Penteado-UNIFECAP.

Trata-se de instrumento voltado para exploração de conceitos de Contabilidade Gerencial, ao mesmo tempo em que, aferirá os níveis práticos de sua utilização no cotidiano das empresas do setor calçadista do município de Jaú.

Importante ressaltar que os resultados da pesquisa serão de uso restrito e confidencial, os dados obtidos serão tratados de forma agregada, não havendo divulgação personalizada ou individualizada. Uma síntese contendo a análise dos resultados da pesquisa ser-lhe-á enviada posteriormente.

Agradeço, antecipadamente, sua contribuição, que certamente valorizará o conteúdo do trabalho.

Atenciosamente.

Antonio Celso Aleixo

Professor/Contador

Fone: 3622-9223

e-mail: celsoaleixo@uol.com.br

APÊNDICE B - ENTREVISTA/QUESTIONÁRIO: PROPRIETÁRIO E OU RESPONSÁVEL PELA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA EMPRESA

1. Características gerais da empresa:

- 1.1. Razão Social: _____
- 1.2. Endereço: _____
- 1.3. Principal executivo: _____
- 1.4. Cargo: _____
- 1.5. Data de constituição: _____
- 1.6. Principal matéria-prima: _____
- 1.7. Capacidade de produção/mês: Inverno _____ Verão _____
- 1.8. Percentual da Produção destinada ao Mercado Externo: _____
- 1.9. Número de empregados: Sócios/Proprietários () Gerentes () Encarregados ()
Administrativos () Produção
- 1.10. Natureza Jurídica: _____
- 1.11. A empresa opta ou está obrigada por qual regime de apuração de impostos sobre o lucro ?
- () Está enquadrada e opta pelo Simples (ME)
 - () Está enquadrada e opta pelo Lucro Presumido
 - () Está enquadrada e opta pelo Lucro Real
- 1.12. A empresa utiliza, normalmente, algum tipo de serviço de consultoria ?
- () Serviços de profissionais da área contábil/tralhista/tributária
 - () Serviços de profissionais da área jurídica
 - () Serviços de profissionais da área financeira
 - () Não utiliza

2. Características das principais decisões tomadas na empresa:

- 2.1. Quanto às diversas decisões de compras:
- () A decisão é tomada pelo proprietário
 - () A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)
 - () A decisão é delegada para um setor específico que cuida do assunto
 - () Outros métodos, especificar:

2.2. Quanto às decisões na utilização dos recursos financeiros:

- A decisão é tomada pelo proprietário
- A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)
- A decisão é delegada para um setor específico que cuida do assunto
- Outros métodos, especificar:

2.3 Quanto às decisões sobre novas linhas de produtos

- A decisão final é tomada pelo proprietário
- A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)
- A decisão é delegada para um setor específico que cuida do assunto
- Outros métodos, especificar:

2.4 Quanto às decisões de novos investimentos

- A decisão é tomada pelo proprietário
- A decisão é delegada para o principal gestor (não proprietário)
- A decisão é tomada pelo proprietário, mas, considera a opinião de outros envolvidos
- Outros métodos, especificar:

2.5 Quanto às decisões ligadas ao planejamento da produção:

- O proprietário determina o ritmo de acordo com os pedidos
- O proprietário delega a tarefa para um gestor, que determina o ritmo de acordo com os pedidos
- Uma equipe de colaboradores decide como produzir
- Outros métodos, especificar:

2.6 Quanto às decisões no controle da produção:

- O proprietário checa o ritmo de produção com os pedidos
- O proprietário delega a tarefa para um gestor, que verifica o ritmo de acordo com os pedidos
- Uma equipe de colaboradores decide como produzir
- Outros métodos, especificar:

2.7. A empresa adota algum tipo de planejamento?

- O proprietário comunica os objetivos, porém, sem formalização
- O proprietário delega a tarefa para um gestor (não proprietário), sem formalização
- Uma equipe de colaboradores decide e comunica aos demais membros sobre os objetivos, especificando-os
- Outros métodos, especificar:

2.8 A empresa quantifica o planejamento e executa acompanhamento (orçamento: vendas, produção, investimentos) ?

- O proprietário define os objetivos, porém, não há acompanhamento
- O proprietário delega a tarefa para um gestor, porém, não há acompanhamento
- Uma equipe de colaboradores decide os objetivos e comunica aos demais membros, especificando-os
- Outros métodos, especificar:
- Não há nenhum tipo de orçamento e acompanhamento

3. Características dos principais controles no sistema de informações contábeis das empresas:

3.1 De que recursos de informática (software) dispõe para suporte às operações:

- Sistema desenvolvido internamente
- Sistema contratado de terceiros
- Não há utilização desse recurso

3.2 Em se utilizando de sistemas informatizados, estes, dão suporte para quais operações:

- Compras/Vendas
- Controle da Produção e do Estoque
- Contas a Pagar e Contas a Receber
- Demais sistemas administrativos, financeiros e contábeis

3.3 Em se utilizando de sistemas informatizados nas áreas administrativa, financeira e contábil, aplica-os para quais finalidades:

- Contabilidade Financeira, para atendimento às obrigações fiscais
- Contabilidade Gerencial, para utilização da informação na tomada de decisão
- Controle de Bancos, dos a Receber e dos a Pagar
- Outros, especificar:

3.4 Os sistemas da questão 3.3 são executados ?

- Internamente por equipe de colaboradores
- Internamente por equipe de colaboradores de terceiros
- Externamente por empresa contratada
- Outros, especificar:

3.5. Os registros na Contabilidade são executados:

- Diariamente Semanalmente Mensalmente

3.6. Quanto à elaboração da Folha de Pagamentos, quando e por quem são elaborados ?

- Mensalmente, na própria empresa que contrata os serviços
- Mensalmente, no escritório de Contabilidade contratado

3.7. Quanto ao registro contábil da Folha de Pagamentos, quando e por quem são elaborados ?

- Mensalmente, na própria empresa que contrata os serviços
- Mensalmente, no escritório de Contabilidade contratado

4. Características dos critérios de mensuração no sistema de informação de Contabilidade

4.1. Quanto ao estabelecimento de preços de venda dos produtos:

- Considera custos do produto mais margem de lucro
- Considera preços de produtos semelhantes no mercado
- Considera preços de produtos de concorrentes
- Outros métodos, especificar:

4.2. Ainda em relação à questão 4.1., utiliza-se de qual mecanismo para corrigi-los para a condição a prazo?

- Embute uma taxa financeira específica do setor de atuação
- Embute uma taxa financeira específica do mercado financeiro
- Embute uma taxa administrativa em que esta variável é considerada
- Não há inclusão desta taxa no preço de venda

4.3. Como estabelece suas expectativas futuras sobre vendas anuais?

- Baseadas no resultado do ano anterior, mais um acréscimo
- Baseadas em orçamento de vendas por produto e por estação
- Baseadas numa expectativa de vendas, considerando-se a conjuntura atual
- Outros métodos, especificar:

4.4. Aplica-se algum critério especial para tratar os efeitos da inflação nos demonstrativos que são base para comparações ?

- Nas cotações de matérias-primas
- Na comparação do preço de vendas
- Nos controles contábil e financeiro
- Não há aplicações de índices

4.5. Quanto ao critério para mensuração monetária dos estoques

- Há controle permanente de estoques e é calculado por Média Ponderada
- Não há controle de estoques, o controle é elaborado via padrões de consumo de materiais
- Não há controle de estoques e, é avaliado ao final do período pelo custo histórico
- Não há controle de estoques, e é avaliado ao final do período pelo custo de reposição
- Outros critérios, especificar:

4.6. Como são mensuradas monetariamente as matérias-primas, componentes, sub-contratações e mão-de-obra na estimativa dos custos dos produtos ?

- Custo da última compra
- Custo da última compra corrigido
- Preço de mercado a vista
- Preço de mercado a prazo

4.7. Quanto ao Método de Custeio para mensuração dos custos dos produtos, aplica-se o:

- Absorção
- Direto ou Variável
- ABC
- Outros, especificar:

4.8. Quanto ao uso de algum mecanismo de mensuração dos produtos durante o processo produtivo, utiliza-se do mecanismo do preço de transferência ?

- Sim
- Não

4.9. Quanto à apuração dos custos dentro dos Departamentos, dadas as características peculiares da indústria (produção por encomenda/ordem) ?

- Há um controle que proporciona visão de resultados departamentais
- Há um controle que proporciona somente visão de resultado global
- Há controle e os custos são apurados por ordem de produção
- Outros métodos, especificar:

4.10. Diante da necessidade de fabricação de uma enorme variedade de produtos, como são estimados os custos de fabricação de cada modelo ?

- São estimados de acordo com uma média entre os modelos
- São estimados um custo-padrão e depois comparados com o custo-real
- São estimados um consumo de materiais e de mão de obra, sem maiores preocupações de controle
- Existe uma previsão de produção diária, independentemente dos modelos que serão fabricados.

4.11. Utiliza algum mecanismo para demonstrar lucros residuais e, informa isso em relatórios ?

- Sim
 Não

4.12. Utiliza-se de ajustes a valor presente nas Contas a Receber e Contas a Pagar e, registra essa informação em relatórios gerenciais ?

- Sim Não

4.13. Utiliza-se de ajustes para o valor das contas de estoques, traduzindo-as para valores diferentes do custo original ?

- Sim Não

4.14. Utiliza-se de ajustes para as contas do imobilizado, traduzindo-as para valores diferentes do custo original ?

- Sim Não

4.15. Estabelece expectativas de retorno sobre os Ativos ?

- Sim Não

4.16. Estabelece expectativas de retorno sobre o Patrimônio Líquido ?

- Sim Não

APÊNDICE C – TABULAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

	2/1967	11/1970	6/1973	5/1980	11/1982	8/1985	9/1985	9/1986	10/1987	5/1990	6/1992	7/1992	3/1996	3/1997	11/1998	TOTAL
3. Características dos principais controles no sistema de informações contábeis das empresas:																
3.1 De que recursos de informática (software) dispõe para suporte às operações:																
() Sistema desenvolvido internamente		x								x						2
() Sistema contratado de terceiros	x		x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	13
() Não há utilização desse recurso																
3.2 Em se utilizando de sistemas informatizados, estes, dão suporte para quais operações:																
() Compras/Vendas	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	14
() Controle da Produção e do Estoque	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	15
() Contas a Pagar e Contas a Receber	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	15
() Demais sistemas administrativos, financeiros e contábeis	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x			13
3.3 Em se utilizando de sistemas informatizados nas áreas administrativa, financeira e contábil, aplica-os para quais finalidades:																
() Contabilidade Financeira, para atendimento às obrigações fiscais	x	x	x	x							x					5
() Contabilidade Gerencial, para utilização da informação na tomada de decisão		x	x	x					x		x					5
() Controle de Bancos, dos a Receber e dos a Pagar	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	15
() Outros, especificar: não utiliza/ CF dados globais				x	x	x		x		x		x	x	x		8
3.4 Os sistemas da questão 3.3 são executados?																
() Internamente por equipe de colaboradores	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	15
() Internamente por equipe de colaboradores de terceiros																0
() Externamente por empresa contratada					x	x	x		x		x	x	x			8
() Outros, especificar:																0
3.5 Os registros na Contabilidade são executados:																
() Diariamente () Semanalmente () Mensalmente	D	D	D	M	M	M	M	M	M	M	M	M	M	M	M	
3.6 Quanto à elaboração da Folha de Pagamentos, quando e por quem são elaborados?																
() Mensalmente, na própria empresa que contrata os serviços	x	x	x	x					x							5
() Mensalmente, no escritório de Contabilidade contratado					x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	10
3.7 Quanto ao registro contábil da Folha de Pagamentos, quando e por quem são elaborados?																
() Mensalmente, na própria empresa que contrata os serviços	x	x	x	x					x							5
() Mensalmente, no escritório de Contabilidade contratado					x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	10
4. Características dos critérios de mensuração no sistema de informação de Contabilidade																
4.1. Quanto ao estabelecimento de preços de venda dos produtos:																
() Considera custos do produto mais margem de lucro	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	15
() Considera preços de produtos semelhantes no mercado	x															1
() Considera preços de produtos de concorrentes	x															1
() Outros métodos, especificar:																
4.2. Ainda em relação à questão 4.1., utiliza-se de qual mecanismo para corrigi-los para a condição a prazo?																
() Entabula uma taxa financeira específica do setor de atuação														x		1
() Entabula uma taxa financeira específica do mercado financeiro	x	x	x						x		x					5
() Entabula uma taxa administrativa em que esta variável é considerada																0
() Não há inclusão desta taxa no preço de venda					x	x	x	x	x		x		x	x	x	9
4.3. Como estabelece suas expectativas futuras sobre vendas anuais?																
() Baseadas no resultado do ano anterior, mais um acréscimo										x						1
() Baseadas em orçamento de vendas por produto e por estação																0
() Baseadas numa expectativa de vendas, considerando-se a conjuntura atual	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x		x	x	x	13
() Outros métodos, especificar:												x				1

APÊNDICE C – TABULAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

	2/1967	11/1970	6/1973	5/1980	11/1982	8/1985	9/1985	9/1986	10/1987	5/1990	6/1992	7/1992	3/1996	3/1997	11/1998	TOTAL
4.4. Aplica-se algum critério especial para tratar os efeitos da inflação nos demonstrativos que são base para comparações ?																
() Nas cotações de matérias-primas		x									x					2
() Na comparação do preço de vendas																0
() Nos controles contábil e financeiro																0
() Não há aplicações de índices	x		x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	13
4.5. Quanto ao critério para mensuração monetária dos estoques																
() Há controle permanente de estoques e é calculado por Média Ponderada	x	x	x	x	x	x	x				x	x				9
() Não há controle de estoques, o controle é elaborado via padrões de consumo de materiais																0
() Não há controle de estoques e, é avaliado ao final do período pelo custo histórico								x		x		x	x			4
() Não há controle de estoques, e é avaliado ao final do período pelo custo de reposição																
() Outros critérios, especificar: não controla									x					x		2
4.6. Como são mensuradas monetariamente as matérias-primas, componentes, sub-contratações e mão-de-obra na estimativa dos custos dos produtos ?																
() Custo da última compra																
() Custo da última compra corrigido																
() Preço de mercado a vista																
() Preço de mercado a prazo	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	15
4.7. Quanto ao Método de Custeio para mensuração dos custos dos produtos, aplica-se o:																
() Absorção	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	14
() Direto ou Variável																0
() ABC																0
() Outros, especificar: não utiliza														x		1
4.8. Quanto ao uso de algum mecanismo de mensuração dos produtos durante o processo produtivo, utiliza-se do mecanismo do preço de transferência ?																
() Sim () Não	s	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	
4.9. Quanto à apuração dos custos dentro dos Departamentos, dadas as características peculiares da indústria (produção por encomenda/ordem) ?																
() Há um controle que proporciona visão de resultados departamentais	1			1												2
() Há um controle que proporciona somente visão de resultado global		1	1		1	1	1	1		1	1	1	1	1		11
() Há controle e os custos são apurados por ordem de produção																
() Outros métodos, especificar: não utiliza									1						1	2
4.10. Diante da necessidade de fabricação de uma enorme variedade de produtos, como são estimados os custos de fabricação de cada modelo ?																
() São estimados de acordo com uma média entre os modelos	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1		13
() São estimados um custo-padrão e depois comparados com o custo-real																0
() São estimados um consumo de materiais e de mão de obra, sem maiores preocupações de controle																0
() Existe uma previsão de produção diária, independentemente dos modelos que serão fabricados.				1											1	2
4.11. Utiliza algum mecanismo para demonstrar lucros residuais e, informa isso em relatórios ?																
() Sim () Não	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	
4.12. Utiliza-se de ajustes a valor presente nas Contas a Receber e Contas a Pagar e, registra essa informação em relatórios gerenciais ?																
() Sim () Não	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	
4.13. Utiliza-se de ajustes para o valor das contas de estoques, traduzindo-as para valores diferentes do custo original ?																
() Sim () Não	n	n	n	s	s	s	s	s	n	s	n	s	s	n	n	
4.14. Utiliza-se de ajustes para as contas do imobilizado, traduzindo-as para valores diferentes do custo original ?																
() Sim () Não	n	n	n	s	s	s	s	s	n	s	n	s	s	n	n	
4.15. Estabelece expectativas de retorno sobre os Ativos ?																
() Sim () Não	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	s	n	n	n	n	
4.16. Estabelece expectativas de retorno sobre o Patrimônio Líquido ?																
() Sim () Não	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	s	n	n	n	n	