

UM ESTUDO SOBRE A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO NO MUNICÍPIO DE BARREIRAS - BA

Urbano Ulisses Alves¹
Carlos André da Silva Prado²
Luciana da Silva Moraes³

RESUMO

Cada vez mais as empresas necessitam estarem prontas para enfrentarem um mercado com a competitividade cada vez mais acirrada, onde, para que se consiga manter neste meio de turbulências é necessário que o gestor se mantenha sempre a frente dos concorrentes, guarnecidos de informações seguras que possibilitem a eficácia da gestão. Sendo assim, o objetivo deste trabalho é avaliar como a Contabilidade Gerencial pode contribuir para a gestão dos empreendimentos farmacêuticos “drogarias” no município de Barreiras – BA, frente aos novos desafios mercadológicos e a forte concorrência. Com o intuito de atingir os objetivos da pesquisa, foram realizadas pesquisas bibliográficas, acerca da evolução histórica da Contabilidade Gerencial no Brasil e a sua influência diante a viabilidade e rentabilidade dos negócios e uma pesquisa de campo abrangendo 16 empresas, através da aplicação de questionário direcionados aos gestores com o intuito de obter informações acerca do nível de conhecimento e utilização das ferramentas necessárias que auxiliem o processo de gestão. De acordo Com os dados obtidos pelos questionários direcionados aos gestores, foi observado que grande parte utiliza a Contabilidade Gerencial e os Sistemas de informações gerenciais, como auxílio na toma de decisão, uma vez que, possibilita uma otimização dos resultados esperados e conseqüentemente o aumento da produtividade e eficiência para o empreendimento, onde a Demonstração do fluxo de caixa e as análises por meio de índices foram os instrumentos e métodos mais utilizados.

Palavras-chave: contabilidade gerencial, sistemas de informações gerenciais, ferramentas de gestão.

¹ Acadêmico 8º semestre, Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Francisco de Barreiras. Email: urbano.alves@fasb.edu.br

² Orientador Bacharel em Ciências Contábeis e Bacharelado em Direito, registrado no conselho regional de contabilidade, Pós-Graduado em Direito Tributário/IESUB, Pós-Graduado em Contabilidade Gerencial/FASB, Pós-Graduado com MBA em Finanças Corporativas/UNIFACS, Perito Contador *da Justiça Federal da Comarca de Barreiras - BA*, professor de cursos de Graduação e Pós-Graduação, Diretor do departamento Fiscal e Contábil da Escongel Contabilidade Auditoria e Pericia S/S Ltda.

³ Co-orientadora – Bacharel em Ciências Contábeis, Mestre em Gestão Ambiental, professora e pesquisadora da Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB no Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis. Email: luciana@fasb.edu.br

1. INTRODUÇÃO

Nesse ambiente de inquietação e de grande competição entre as empresas do setor de drogarias no município de Barreiras - BA realça a necessidade de instrumentos de gestão que propiciem aos seus usuários acompanhar as mudanças mercadológicas de maneira ágil e flexível. A partir deste contexto percebe-se um ambiente repleto de informações, onde o processo decisório, em qualquer âmbito do conhecimento, necessita de uma postura competente e acertada na escolha a ser tomada, tornando-se assim cada vez mais cauteloso, sabendo o momento adequado para a tomada de decisão.

Sobre esta ótica é de grande valia citar que a informação contábil, visa utilizar instrumentos possíveis de identificar os problemas e projetar soluções, tendo em vista organizar e ofertar modificações em setores específicos de uma organização. Possui como princípio mensurar os resultados da uma empresa, demonstrando a sua real situação econômica. Possibilitando afirmar desta maneira que os resultados encontrados sejam benéficos para uma gestão empresarial. As informações disponíveis, necessariamente devem estar em concordância para que se adaptem a complexidade tanto do ambiente externo quanto interno e sendo assim possibilitando uma melhor tomada de decisão. Como já relatado anteriormente, a Contabilidade Gerencial emprega um sistema de informação gerencial capaz de assistir de maneira mais eficiente os seus usuários no instante da tomada de decisão.

A pesquisa de campo realizada a partir de uma coleta de informações através da aplicação de questionários direcionados aos gestores das empresas teve como propósito apresentar como a contabilidade gerencial pode contribuir para a gestão dos empreendimentos farmacêuticos “drogarias” no município de Barreiras - BA, frente aos novos desafios e até que ponto a sua influência possibilita uma maior rentabilidade nos negócios.

O problema da pesquisa dar-se, a partir de um vasto volume de técnicas, abordagens e métodos que são colocados as disposições dos gestores, surgindo assim desafios de como discernir quais as informações são realmente relevantes e primordiais para uma boa gestão e conseqüentemente uma maximização dos seus resultados econômico-financeiros. Tendo como hipótese, o desenvolvimento econômico no município de Barreiras – BA e os desafios mercadológicos do setor

farmacêutico diante da forte concorrência, os empresários deste segmento não utilizam a Contabilidade Gerencial como suporte direcional para a tomada de decisão.

Sobre este prisma o presente trabalho visa, responder, como à Contabilidade gerencial pode influenciar no direcionamento dos gestores na tomada de decisão, a fim de obter melhor resultado frente os desafios mercadológicos e a forte concorrência?

A pesquisa se justifica, devido ao contexto atual no Município de Barreiras - BA, onde o comércio farmacêutico, mais especificamente drogarias, devido à instalação de novos empreendimentos neste setor oriundos de outras cidades e até mesmo de outros estados, sofreram forte impacto, uma vez que, esta modalidade de empreendimento era praticamente formada por comerciantes locais. Um aumento expressivo da concorrência neste setor deverá estabelecer um intenso ajuste da atividade comercial farmacêutica, visto que, tal segmento é bastante peculiar e exige do investidor informações técnicas e normativas, em virtude do controle e da fiscalização que lhe são exercidos pelos órgãos controladores.

O uso das informações utilizadas pela Contabilidade Gerencial é de grande valor para os gestores dos empreendimentos, pois a sua premissa fundamental é orientar de forma relevante os processos de tomada de decisão, visto que, as dificuldades encontradas por este segmento buscam cada vez mais ações para elevar seus rendimentos garantindo assim a sua continuidade. A Contabilidade Gerencial surge para influenciar essas decisões possibilitando uma maior competitividade no setor.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Geral

Avaliar como a Contabilidade Gerencial pode contribuir para a gestão dos empreendimentos farmacêuticos “drogarias” no município de Barreiras - BA, frente aos novos desafios mercadológicos e a forte concorrência.

1.1.2 Objetivos específicos

- Avaliar o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial no Brasil diante da sua evolução histórica e suas novas perspectivas.
- Investigar qual a influência exercida pelo uso da Contabilidade Gerencial diante da viabilidade e rentabilidade dos negócios.
- Estudar através de uma pesquisa de campo, o nível de conhecimento dos empresários sobre a Contabilidade Gerencial e o grau de desempenho das empresas que utilizam frente as que não usam.

1.2 METODOLOGIA

A metodologia é o conjunto de artifícios, utilizados pelo pesquisador que servem como base para exprimir de maneira minuciosa, detalhada e exata toda a atividade realizada no desenvolvimento do trabalho de pesquisa conduzindo-o ao cumprimento de suas metas.

O emprego de um método científico é necessário em todo trabalho científico, uma vez que, este poderá não ser considerado como tal sem a aplicação de instrumentos norteadores para o alcance do objetivo. O “método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir, um fim dado (...) é o caminho a seguir para chegar à verdade nas ciências” (JOLIVET, *apud* LAKATOS, MARCONI, 1992, p. 39). A evolução histórica da ciência propiciou o desenvolvimento de inúmeros métodos. A pesquisa apresentada foi conduzida pelo método indutivo.

Quanto ao objetivo deste trabalho a pesquisa classifica-se como do tipo exploratória, pelo qual, é a caracterização inicial do problema dado a sua classificação e definição visando conhecer os fatos, que porventura poderão servir de apoio para realização de estudo mais aprofundado sobre o tema, possuiu uma abordagem quantitativa, tanto quanto qualitativa, pois além de trabalhar com quantificação estatística, realizou-se também a interpretação e análise dos dados obtidos. Em relação aos procedimentos, foi utilizada pesquisa bibliográfica, e pesquisa documental, as quais subsidiaram teoricamente o trabalho, através de material já elaborado por estudiosos da área, e outras fontes documentais, acerca

do conceito e evolução histórica da Contabilidade Gerencial no Brasil e a sua influência diante a viabilidade rentabilidade nos negócios. Foi adotada uma pesquisa de campo com base nos dados fornecidos pela Distribuidora Oeste de Medicamentos Ltda. DISOMED, situada no Município de Barreiras - BA, indicando um total de 34 drogarias e possuindo como amostra a quantidade indicada pela Organização Mundial da Saúde que seria uma drogaria a cada oito mil habitantes. Segundo dados do censo IBGE 2010, o município de Barreiras possui 130.620 habitantes, perfazendo um total de 16 drogarias, na qual realizou-se uma coleta de informações através da aplicação de questionários direcionados aos gestores das empresas com o intuito de obter informações acerca do nível de conhecimento e utilização das ferramentas necessárias que possibilitem promover o aprimoramento do processo de gestão da empresa.

2. ORIGEM DA CONTABILIDADE

A história da contabilidade apresenta-se tão remota quanto à própria história da civilização. Está intimamente atrelada às primeiras amostras humanas a partir da sua necessidade social de proteger suas posses por meio da quantificação e registro, onde a partir deste contexto cada indivíduo estaria apto a mensurar a sua riqueza individualmente. Nesse período de tempo, sete a oito mil anos, conforme relatos de alguns autores, a preocupação contábil esteve centralizada nas configurações dos registros da movimentação do patrimônio do indivíduo desde a pré-história até o início da era cristã.

Para Sá (*apud* BASSO, 1996, p.15)

A compreensão global de um conhecimento depende do acompanhamento de como o mesmo evolui no tempo. A história de um ramo do saber ajuda o entendimento e amplia as chances da própria evolução do mesmo. A Contabilidade, para que seja bem compreendida, inclui-se nesta necessidade de conhecimento de suas origens. A história da Contabilidade nasce com a própria civilização, em uma espontânea forma de ter conhecimento sobre as utilidade ou riquezas que o homem ia acumulando.

A origem da Contabilidade está vinculada a obrigação de registros do comércio. Existem vestígios que os fenícios seriam as primeiras cidades comerciais, porém as práticas comerciais não eram exclusivas destes, uma vez que, tal atividade era exercida pelas principais cidades da Antiguidade. Na era medieval, várias

inovações na contabilidade foram inseridas por governos locais e pela igreja. Mas é somente na Itália que surge o termo *Contabilitá*.

Até o início do século XX predomina no cenário mundial da Contabilidade a Escola Européia, especialmente a Italiana, berço da Contabilidade Moderna. O destaque da Escola Americana, acontece mais tarde, aproximadamente em meados de 1920 em especial quanto aos aspectos da aplicação das suas teorias e práticas contábeis, não sendo favorecidas apenas pela contribuição da extensa composição política e econômica, mas também com o surgimento de órgãos associativos, que possibilitaram o surgimento dos princípios Contábeis.

A chegada da Família Real Portuguesa no Brasil desenvolveu a atividade colonial, com a evolução da sociedade surge à necessidade de controle Contábil. O desenvolvimento social que ocorria naquele período, unificado a ampliação da atividade colonial gerou um aumento nos gastos, demandando uma melhoria no controle das contas públicas e receitas do Estado. No Brasil até meados da década de 50, a doutrina italiana era predominante, por intermédio da Escola Patrimonialista, doutrina de maior dispersão mundial, expressando que a Contabilidade mesmo relacionando com as várias ciências, tais como, direito, administração, matemática e economia, possuía condições próprias para se firmar como ciência. Porém, com a implementação das indústrias estrangeiras norte-americanas no país tal influência foi se dissipando, acarretando na evolução dos conhecimentos contábeis.

Contudo as inúmeras mudanças originadas a partir da segunda metade do século XX quebraram paradigmas, possibilitando estabelecer uma nova era de conhecimento, conduzindo o surgimento do Neopatrimonialismo criado e difundido pelo Prof. Doutor António Lopes de Sá. O Neopatrimonialismo evolui a corrente Patrimonialista, aprofundando sem desmerecê-lo. Esta escola ainda está em fase de implantação, mas já está disseminada em vários países como Argentina, Portugal e Espanha. A eficácia é definida pelo Neopatrimonialismo como um fenômeno decorrente da movimentação da riqueza afirmando ainda que tal movimentação se dê no sentido de perseguir o seu maior objetivo. Deixa claro que existe eficácia quando ocorre a anulação total das necessidades patrimoniais, ou seja, a riqueza é eficaz quando existe a satisfação da necessidade.

Sendo assim fica explícito que o Neopatrimonialismo, preocupa-se com a postura humana em relação aos eventos possíveis da movimentação patrimonial,

relacionando de maneira íntima os fenômenos patrimoniais com os fenômenos causais. Como o próprio Prof. Doutor Antonio Lopes de Sá afirma “não é um processo de fazer informação, mas, um método de entender e explicar porque as coisas foram feitas”. Contudo, é necessário admitir que o Neopatrimonialismo defende que não se deve unicamente suprir as suas necessidades individuais, mas deve atender às necessidades do mundo social, ou seja, o coletivo, promovendo desse modo a reciprocidade.

Sobre este prisma, a contabilidade possui grandes desafios pela frente, uma vez que, a sua atuação seja eficiente para que seja alcançada a harmonia do relacionamento entre empresa e os seus *Stakeholders*, não apenas garantindo a sua continuidade, mas como está sendo realizado esse processo. A função social da Contabilidade está intrínseca na missão de sobrevivência das empresas diante das constantes mudanças do ambiente que estão inseridas, possibilitando assim, através de estratégias planejadas objetivar a eficácia e o seu desenvolvimento de maneira sustentável.

2.1 ORIGEM DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A Revolução Industrial anunciou um novo período para a sociedade, como também se tornou um fator de extrema importância para a contabilidade, em especial a origem da Contabilidade gerencial, como um meio de complementar a Contabilidade Financeira. A demanda de informações Contábeis Gerenciais pode estar relacionada ao início da revolução industrial, os proprietários faziam uso das informações contábeis gerenciais para duas finalidades distintas - realizar o controle e a melhora da eficiência e para as decisões do preço e mix de produtos. De acordo com Atkinson (2011) os dados registrados pelas tecelagens no início do século XIX demonstravam o recebimento de informações aos gerentes sobre o custo horário da conversão da matéria prima (algodão bruto) em produtos intermediários (fios e linhas de costura) e os produtos já acabados (tecidos) e o custo de produção por quilo de produto separado por departamento e por operário.

Teoricamente a Contabilidade Financeira era comumente mais utilizada, pois a sua estrutura apresentava mais apta a suprir as empresas comerciais. A partir do início da indústria, os critérios avaliativos de mensuração do estoque fez com que

essa nova missão gerencial auxiliasse no desempenho e crescimento das empresas. “De fato, no século XIX, os sistemas contábeis das empresas eram preparados para atender as necessidades de tomada de decisão e controle dos gerentes” (ATKINSON *et al.* 2011, p.38).

2.1.1 Evolução histórica da Contabilidade Gerencial

A partir do surgimento das grandes empresas sejam elas comerciais ou industriais em especial as sociedades anônimas de capital aberto tornam-se imprescindível o aumento de informações precisas, no âmbito em que tais entidades cada vez mais distanciam o conceito de propriedade do conceito de dirigentes, pois, estes não são seus proprietários necessariamente. Basicamente, o objetivo da contabilidade anteriormente era informar aos gestores ou proprietários qual foi o lucro obtido no período. Atualmente diante das visões modernas, onde a busca por meios sustentáveis que possibilitem a continuidade da entidade, tal informação caracteriza-se como insuficiente.

De acordo com Padoveze (2000, p.28)

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

Para Padoveze (2000), o atual estágio da Contabilidade Gerencial, abrange todos os estágios das evoluções anteriores e centralizando os métodos no processo de criação de valor por meio do uso real dos recursos empresariais, com destaque para a função-objetivo declarada no relatório de março de 1998, emitido pelo comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*), sobre os conceitos da Contabilidade Gerencial.

A seguir os principais tópicos relacionados com o tema de geração ou criação de valor, a partir dos estágios evolutivos de acordo com o IFAC.

Evolução e mudança na Contabilidade Gerencial

“O campo da atividade organizacional abarcado pela Contabilidade Gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis:

- Estágio 1 – Antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso da tecnologia de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2 – Por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- Estágio 3 – Por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processo de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos;
- Estágio 4 – Por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional”.

Cada estágio da evolução representa adaptação para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, pela absorção, reforma, e adição aos focos e tecnologias utilizadas anteriormente. Cada estágio é uma combinação do velho e do novo, com o velho sendo reformado para ajustar-se com o novo em combinação a um novo conjunto de condições para o ambiente gerencial. A Contabilidade Gerencial atual refere-se ao produto do processo de evolução cobrindo os quatro estágios. (IFAC, parágrafos 9 e 15 *apud* PADOVEZE, 2000).

Nos estágios 3 e 4, ela (a Contabilidade Gerencial) é vista como uma parte integral do processo de gestão, com informações sendo disponibilizadas em tempo real diretamente para a administração, e com a distinção entre administração de apoio e linha sendo progressivamente embaçada. Nos estágios 3 e 4, a informação é vista como um recurso organizacional, juntamente com outros recursos organizacionais; o foco, agora, contudo, é na redução das perdas e desperdícios desses recursos e em conservar ou alavancar seu uso na geração ou criação de valor (IFAC, parágrafo 17 *apud* PADOVEZE, 2000).

2.1.2 Diferenças entre Contabilidade Gerencial e Financeira

Apesar das informações econômicas serem classificadas de inúmeras maneiras, diversos autores divide a informação contábil em dois tipos: financeira e gerencial.

Segundo Atkinson *et al.* (2011, p.36)

Contabilidade Gerencial é o processo de produção de informações financeiras e operacionais para funcionários e gerentes. O processo deve ser orientado pelas necessidades de informação *interna* e deve dirigir suas decisões operacionais de investimentos.

As informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos e estimados utilizados pelos gestores, na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no incremento de estratégias de negócios integradas. As características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da dos gestores da entidade. Fundamentalmente, os relatórios de contabilidade gerencial fornecem medidas objetivas de operações passadas e estimativas subjetivas de futuras decisões e a partir do uso de tais estimativas subjetivas encontradas nesses relatórios propiciam a administração responder às oportunidades de negócios. Segundo, os relatórios gerenciais não precisam ser preparados conforme os princípios fundamentais da contabilidade. Já que somente a administração, ou seja, seus usuários internos utilizam as informações da contabilidade gerencial, o contador pode fornecê-las de acordo com as necessidades da administração. Terceiro, os relatórios de contabilidade gerencial podem ser preparados periodicamente, junto com a contabilidade financeira, ou à medida que a administração precisar de informações (Warren *et al.*, 2001, p. 3).

Como afirma Anthony (1970, p. 212), “Contabilidade gerencial, é a contabilidade útil à administração na operação da empresa”.

A Contabilidade Financeira trabalha com a organização e a comunicação de informações econômicas sobre a saúde de uma determinada empresa perante os seus *STAKEHOLDERS* externos, divulgando os efeitos das decisões realizadas pelos seus gestores. “Contabilidade Financeira é o processo de geração de demonstrativos para públicos externos, como acionistas, credores e autoridades governamentais” (ATKINSON *et al.*, 2011, p.37).

De acordo com Warren *et al.* (2001, p. 3)

As informações da contabilidade financeira são relatadas em demonstrativos financeiros úteis para pessoas ou instituições “de fora” ou externas à empresa. Exemplos de tais usuários incluem acionistas, credores, instituições governamentais e o público em geral. Na medida em que a administração usa esses demonstrativos financeiros para dirigir operações atuais e planejar operações futuras, as duas áreas contábeis sobrepõe-se. Por exemplo, no planejamento de operações futuras, a

administração freqüentemente começa por avaliar os resultados já contidos nas demonstrações financeiras.

Pode parecer racional que toda a ação deva começar pela determinação da informação necessária para decisões internas e, após ressaltar um excelente sistema de contabilidade gerencial, solver as necessidades dos usuários externos por informações sobre o impacto econômico associado aos propósitos internos.

Sobre este prisma a Contabilidade Gerencial diferencia-se da Contabilidade Financeira, basicamente pelos seus usuários e a forma como as informações são processadas, porém comumente são bastante confundidas. “O ponto de “ruptura” entre os dois grandes ramos da contabilidade não é tão fácil de ser discernido” (IUDICÍBUS 1998, p.22).

3. INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL NA ATUALIDADE

É sabido que o desenvolvimento do ambiente econômico e tecnológico tem apresentado inúmeros desafios para o entendimento e a gestão dos empreendimentos, sendo imprescindível a utilização de algumas ferramentas que possibilitem auxiliar os gestores das empresas na tomada de decisão.

As empresas necessitam buscar como objetivo a adaptação à essas mudanças, usando como instrumento o auxílio da Contabilidade Gerencial, que é de grande importância para a Administração da empresa na tomada de decisões. Todos os fatos que ocorreram no passado e ocorrem no presente devem ser utilizados como ferramentas para a obtenção de estimativas dos acontecimentos futuros. A contabilidade gerencial, através de suas técnicas, permite a empresa manter um controle permanente do Patrimônio. O estudo, registro e interpretação dos fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa, física ou jurídica, irá auxiliar na apresentação dos resultados através de demonstrações contábeis e relatórios específicos para determinadas finalidades.

Sendo assim, a contabilidade gerencial desenvolve ferramentas que possibilitam de forma cada vez mais eficaz a compatibilidade com a necessidade de informações.

3.1 FERRAMENTAS UTILIZADAS PELA CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade para cumprir seu papel gerencial deve propiciar aos seus usuários demonstrativos e relatórios que possibilitem ser utilizados como meios de avaliação e controle, para só então servirem de meios optativos para a tomada de decisão. Como destaca Padoveze (2000), a contabilidade só será gerencial quando do fornecimento de ferramentas administrativas.

Para Padoveze (2000, p. 9)

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 maneira diferente, num grau de detalhes mais analítico ou numa forma de apresentação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu grau decisório.

A contabilidade deve ser ofertada como uma ferramenta de informação para a administração de uma entidade, onde tal papel é desempenhado por meio da interpretação das demonstrações contábeis e financeiras, de modo que seja suprido a necessidade que os gestores possuam em relação, a correta interpretação dos demonstrativos.

3.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis são os relatórios que resultam da mensuração dos fatos ocorridos nos períodos pertencentes ao relatório. Segundo Ludícibus (2008, p. 26), “demonstrativo (relatório) contábil é a exposição resumida e ordenada dos principais fatos registrados pela contabilidade, em determinado período”.

Para Marion (2009), o objetivo principal das demonstrações contábeis é de fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o nível de desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade e que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

3.2.1 Balanço Patrimonial BP

Conforme Marion (2009), O balanço patrimonial pode ser considerado como o herdeiro das primeiras manifestações da existência da Contabilidade, antes mesmo do método das partidas dobradas. É o descendente direto do Inventário e como inventário patrimonial geral aperfeiçoado deve ser considerado. “Como uma fotografia mostra uma pessoa, um lugar, uma coisa, tal como no momento ela é, assim, também, o balanço evidencia a realidade patrimonial”. (LOPES DE SÁ, 2005, p. 15).

Mesmo apresentando uma situação estática, informa sobre o passado e presente da entidade, tem um poder preditivo do futuro, através de:

- Posição de liquidez e endividamento
- Imobilizado X Patrimônio e AC X PC
- Indicação de quanto o investidor necessitaria investir para ter uma empresa equivalente.

3.2.2 DRE - Demonstração de Resultado do Exercício

A DRE possui grande utilidade para os investidores, aos bancos financiadores, ao governo como também aos gestores das empresas, pois, podem mensurar a partir dela a eficiência da administração, pois, retrata a situação real da empresa, como também a sua flexibilidade diante aos anseios dos seus usuários.

Compreende o resultado operacional da empresa em determinado momento, expondo a variação patrimonial, ou seja, elaborada simultaneamente com o balanço patrimonial, constitui-se em um relatório detalhado das operações feitas pela entidade onde nele destaca-se o seu principal objetivo, o resultado líquido do período (Lucro ou Prejuízo) colaborando os gestores na tomada de decisão. Segundo Marion (2009, p. 137) “A DRE é extremamente relevante para avaliar desempenho da empresa e a eficiência dos gestores em obter resultado positivo. O lucro é o objetivo principal das empresas”.

3.2.3 DFC - Demonstração do Fluxo de Caixa

A Demonstração do Fluxo de Caixa fornece um resumo dos fluxos de caixa a partir de três importantes aspectos da empresa sendo assim relacionados: atividade operacional, atividade de investimentos e atividade de financiamentos. A DFC possibilita aos usuários verificar como o caixa alterou de um período para outro,

quais as contas foram responsáveis por esta alteração e qual foi o resultado obtido com cada atividade deste fluxo. Permite planejar, organizar, coordenar e controlar os recursos financeiros da empresa, a partir das entradas e saídas em dado período de tempo. Quando falamos em Demonstração do Fluxo de Caixa, é importante salientar que este demonstrativo não restringe apenas ao caixa da empresa.

Conforme Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.440):

As informações da DFC, principalmente quando analisadas em conjunto com as demais demonstrações financeiras, podem permitir que investidores, credores e outros usuários avaliem:

- A capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa;
- A capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
- A liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;
- A taxa de conversão de lucro em caixa;
- O grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa;
- Os efeitos sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento; e
- A performance operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos.

3.2.4 Análise das Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis produzem um vasto volume informativo, que a partir da mensuração correta podem servir como uma ferramenta de auxílio para os gestores das empresas em seus processos decisórios.

Marion (2007) salienta que apenas se conhece a situação econômico-financeira de uma empresa através de três pontos fundamentais de análise, sendo assim descritos: liquidez (endividamento), rentabilidade (situação econômica) e endividamento (estrutura de capital).

Segundo Padoveze (2009), a principal finalidade da análise dos demonstrativos contábeis é de acompanhar freqüentemente os indicadores escolhidos. Possibilitando a partir desse acompanhamento, tomar medidas corretivas quando necessárias para nortear a eficácia e a eficiência dos negócios da empresa.

3.2.5 Análise Vertical e Horizontal

Os métodos de análises verticais e horizontais prestam valiosas contribuições na interpretação da estrutura e da tendência dos números de uma empresa. Podem ainda auxiliar na análise dos índices financeiros e em outros métodos da análise. De maneira geral, análise vertical e análise horizontal completam-se e até sobrepõem entre si. A análise horizontal é o método comparativo que se faz entre os valores de uma mesma conta ou grupo de contas, em exercícios diferentes.

Para Padoveze (2009, p. 192)

A análise vertical é a análise da estrutura da demonstração de resultados e do balanço patrimonial, buscando evidenciar as participações dos elementos patrimoniais e de resultados dentro do total. [...], já a análise horizontal é o instrumento que calcula a variação percentual ocorrida de um período para outro, buscando evidenciar se crescimento ou decréscimo do item analisado.

3.2.6 Análise por Meio de Índices de Liquidez, Endividamento e Rentabilidade

As análises por meio de índices são utilizadas como meio de avaliação das variações de natureza financeira, patrimonial e econômica. Os principais instrumentos utilizados para análise de balanços serão apresentadas nos tópicos seguintes.

3.2.6.1 Análise por Índices de Liquidez

Os índices financeiros são as relações entre contas ou grupos de contas das demonstrações financeiras, as análises através desse índice de liquidez possibilita um estudo sobre o equilíbrio financeiro de uma entidade, demonstram a capacidade da empresa de honrar seus compromissos, a partir de comparativos entre direitos a realizar e as exigibilidades.

De acordo com Marion (2007, p. 83)

Índices de liquidez são utilizados para avaliar a capacidade de pagamento da empresa, isto é, constituem uma apreciação sobre se a empresa tem capacidade para saldar seus compromissos. Essa capacidade de pagamento pode ser avaliada, considerando: longo prazo, curto prazo e prazo imediato.

Sendo assim, os indicadores de liquidez expressam a posição financeira da empresa em um dado momento de tempo. Os principais índices de liquidez são:

- Liquidez geral: indica quanto a empresa possui em dinheiro, bens e direitos realizáveis, a curto e longo prazo, para a cobertura de suas dívidas totais;
- Liquidez corrente: indica quanto de dinheiro mais bens e direitos realizáveis a empresa possui no curto prazo, para suprir as obrigações do mesmo período;
- Liquidez seca: mostra quanto a empresa possui em disponibilidades, aplicações financeiras de curto prazo e duplicatas a receber, para cobrir seu passivo circulante.

3.2.6.2 Análise por Índices de Endividamento

Os índices de Endividamento têm como principal fim indicar o nível de comprometimento do capital próprio de uma empresa, em relação ao capital de terceiros. Estes informam o coeficiente de participação de recursos de terceiros ou de recursos dos proprietários.

De acordo com Ludícibus (2008), esses índices são divididos da seguinte maneira:

- Quocientes da participação de capitais de terceiros sobre os recursos totais: expressa a porcentagem que o endividamento representa sobre os fundos totais, e também significa a porcentagem do ativo total financiada com recursos de terceiros;

Ou seja, relaciona o Exigível Total (capital de terceiros) com os Fundos Totais Providos (por capitais próprios e capitais de terceiros).

- Quocientes de capitais de terceiros/ capitais próprios: este índice evidencia a necessidade de capital de terceiros dentro do capital da organização;
- Quocientes de participação das dívidas de curto prazo sobre o endividamento total: representa a composição do endividamento total entre o curto e o longo prazo.

3.2.6.3 Análise por Índices de Rentabilidade

Para Ludícibus (2008), o estudo da rentabilidade provavelmente seja o mais importante instrumento de análise das demonstrações contábeis.

Segundo o autor, esses coeficientes podem ser apresentados da seguinte maneira:

- Margem de lucro sobre as vendas: este coeficiente demonstra a comparação entre as vendas e o resultado obtido;
- Retorno sobre o investimento: esse coeficiente mostra qual o retorno obtido sobre o investimento efetuado.

De acordo com Atkinson *et al.*(2011, p.47)

Retorno sobre o investimento é o cálculo que relaciona a rentabilidade de uma unidade organizacional ao investimento exigido para gerar essa rentabilidade. Frequentemente, é escrito como lucro sobre as vendas multiplicado pelo índice das vendas divididas pelo investimento (ou ativo total).

3.2.7 BSC – *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard*, como parte do elenco de ferramentas da contabilidade, integra métodos estratégicos das empresas em um conjunto abrangente de medidas de desempenho servindo de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Balanced Scorecard, sistema de mensuração e gerenciamento que visualiza o desempenho de uma unidade de negócios a partir de quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo empresarial interno e de aprendizagem e crescimento. (ATIKINSON *et al.*, 2011, p.60).

Ainda segundo o autor, o *Balanced Scorecard*, possui a habilidade para monitorar e explorar ativos intangíveis ou intelectuais de maneira tão importante para as empresas quanto o investimento em ativos físicos e tangíveis, e caracterizando-os da seguinte maneira:

- Desenvolver relacionamentos para reter a lealdade dos clientes atuais e conquistar novos segmentos de clientes;
- Introduzir produtos e serviços inovadores desejados pelos segmentos de clientes visados;
- Fabricar produtos e prestar serviços customizados a baixo custo, alta qualidade e prazo reduzido;

- Mobilizar a motivação e as habilidades dos funcionários para melhorias contínuas nas capacidades dos processos, na qualidade e nos tempos de resposta;
- Utilizar estrategicamente a tecnologia de informação, bancos de dados e sistemas.

Na perspectiva do cliente do balanced scorecard, os gerentes identificam os segmentos de clientes e mercados pelos quais a unidade de negócio competirá, além de suas medidas de desempenho nesses segmentos alvo.

3.3 A CONTROLADORIA E O SEU PAPEL NO PROCESSO DECISÓRIO

No primeiro estágio, faz-se necessário explicar o que é uma empresa, diversos autores utilizam a visão sistêmica, expondo a influência e a interação entre os elementos exteriores e os interiores. “a empresa é uma unidade produtora que visa criar riquezas, transacionando em dois mercados, um fornecedor, outro consumidor” (CAGGIANO E FIGUEIREDO, 1997, p.24).

De acordo com Nakagawa (1993, p.24)

A noção de sistema aberto implica na idéia de que o sistema importa recursos diversos, os quais, após serem transformados em produtos e serviços, serão exportados para o ambiente externo da empresa, ou seja, para o seu mercado. Observe-se, também, que o ambiente externo exerce grandes pressões sobre a empresa, sob a forma de restrições e exigências as mais variadas possível.

Como um sistema aberto, a empresa encontra-se invariavelmente interagindo com seu ambiente, como um sistema dinâmico, realiza uma atividade ou um conjunto de atividades, que mantém em constante modificação e requerem que seja constantemente norteadas ou reorientadas para a sua finalidade principal. Assim a empresa pode ser imaginada como um método de transformação de recursos diversos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos) em produtos e serviços. (CATELLI, 2001).

Basicamente, a continuidade é um dos pressupostos básicos para a criação da empresa, muito embora, na prática, essa questão possui extrema complexidade, por requerer que, o valor econômico seja dos produtos ou serviços gerados, sejam suficientes para cobrir no mínimo os custos dos recursos utilizados para a realização

das suas atividades, só assim, esses resultados econômicos determinarão a sua continuidade, refletindo seus níveis de eficácia referindo-se ao cumprimento de sua missão.

Segundo Catelli (2001, p.40)

A sobrevivência da empresa é um pressuposto intrínseco a sua própria natureza. Ao ser constituída, já se pressupõe sua continuidade, mesmo que por determinado período. Entretanto, para garantir sua sobrevivência, é necessário que a empresa mantenha uma capacidade de adaptação e mudança em relação a seu mundo exterior.

Fatores comportamentais dos consumidores e fornecedores são exemplos que influenciam de forma permanente a situação empresarial, tanto em seus aspectos físicos, como também, financeiros, mercadológicos e patrimoniais, além da concorrência, desenvolvimento tecnológico e influências governamentais. Ao confrontar este cenário, Catelli (2001) caracteriza-o como o ambiente remoto e ambiente e próximo. Segundo o autor, o ambiente remoto, é composto de entidades que possuem autoridade ou algum tipo de influência suficientemente necessário que possibilite definir variáveis regulamentadoras. O governo classifica-se como uns destes, tais variáveis, na sua grande maioria não são controláveis pela empresa.

No ambiente próximo, onde a sua composição é constituída pelas entidades que compõe o segmento em questão, as variáveis que definem a intensidade e volume da gestão de cada uma dessas entidades são conhecidas como preços, volumes, prazos entre outras. São exemplos: os fornecedores, clientes, consumidores e etc.

3.4 SISTEMA DE GESTÃO ECONÔMICA – GECON

A partir da comprovação da necessidade de adaptação dos modelos de administração das organizações para a realidade empresarial, o modelo de Gestão Econômica – GECON – foi desenvolvido por uma equipe de pesquisadores do núcleo GECON com o apoio da Fipecafi, para que suas informações sirvam de base de apoio ao processo decisório. O GECON é definido como sendo um modelo gerencial utilizado para administrar por resultado econômico, que incorpora um conjunto de conhecimento, visando buscar a excelência nos processos organizacionais, ou seja, a otimização dos resultados por meio da melhoria contínua e da produtividade ou operação.

É compreendido entre sistemas:

- Sistema de Gestão;
- Sistema de Informações.

O sistema de gestão no modelo GECON refere-se ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e possui a sua estrutura baseada na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa.

No sistema de informações, o sistema de GECON utiliza essencialmente conceitos e critérios que atendem às necessidades informativas dos diversos gestores da empresa para seu processo de tomada de decisão específico e que estimulam as diversas áreas a praticar ações que aperfeiçoam o resultado global da empresa. O modelo GECON, é voltado totalmente para a eficácia empresarial, em que a efetivação é verificada pela otimização do resultado econômico. A Controladoria não está apenas voltada ao como fazer, nem tão pouco deve ser entendida como um método, antes de tudo deve ser analisada sob o prisma do ramo do conhecimento, servindo como embasamento conceitual e só após, pode-la considerar como órgão administrativo com propósitos de expandir conhecimentos, modelar e fornecer informações (CATELLI, 2001). A Controladoria fundamentada na Gestão Econômica fornece instrumentos, onde estes são provenientes da implementação das ações. Os resultados primordiais desse processo são o modelo de decisão, modelo de gestão, modelo de mensuração e o modelo de informação.

3.4.1 Modelo de gestão

O modelo de gestão integra o subsistema institucional de uma empresa, e pode ser entendido como um “conjunto de normas, princípios e conceitos que tem por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para qual foi constituída”. (CRUZ *apud* CATELLI, 2001).

Toda empresa possui um modelo de gestão, que por sua vez é constituído por um conjunto de crenças e valores sobre de que forma deva ser administrada.

3.4.2 Processo de gestão

O processo de gestão é configurado com base nas definições do modelo de gestão da empresa, assumindo assim as formas na realidade da empresa.

Basicamente, o processo de gestão possibilita assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa oriente efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantido a adequação e o equilíbrio primordial para a sua continuidade. Com base nesse propósito, o processo de gestão conforme Catelli (2001) deve:

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

Ainda para o autor, nesse sentido, o processo de gestão econômica, estrutura-se nas fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, observando um conjunto de significados básicos sobre os objetivos, os produtos e os requisitos de cada uma dessas fases.

Sobre este prisma, a premissa básica da controladoria é garantir a perfeita realização do processo, ação, informação e controle, influenciando diretamente na eficácia e eficiência empresarial.

3.4.2.1 Planejamento

O gestor possui como função principal, manipular os aspectos controláveis e com isso assegurar que a empresa esteja preparada para enfrentar as mudanças e tirar vantagens, das mudanças favoráveis como também minimizar os impactos das mudanças desfavoráveis, ou seja, o planejamento.

De acordo com Caggiano e Figueiredo (1997, p.43)

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

Para Nakagawa (1993, p.48)

O planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação a ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.

O planejamento subdivide-se em duas fases principais, planejamento estratégico e planejamento operacional.

3.4.2.2 Planejamento estratégico

A etapa do planejamento estratégico tem como premissa essencial certificar a execução da missão e da continuidade da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa nortear a etapa de planejamento operacional.

O processo de planejamento estratégico contempla o estabelecimento de cenários, a análise das variáveis do ambiente externo, onde se foca na identificação das oportunidades e ameaças, e do ambiente interno, foco de seus pontos fortes e fracos, possibilitando as diretrizes estratégicas. Essas diretrizes estratégicas objetivam aproveitar as oportunidades, evitar as ameaças, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos. (CATELLI, 2001).

Para Nakagawa (1993), o planejamento estratégico, é um procedimento lógico e sistemático que se preocupa com os resultados futuros das decisões adotadas no presente e se inicia muitas vezes, com a avaliação da posição atual da empresa confrontada com desempenhos passados, fazendo-se a partir daí projeções que levam em conta cenários alternativos mais prováveis no futuro.

3.4.2.3 Planejamento operacional

Com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de planejamento estratégico, será elaborado o planejamento operacional, que consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado. É ele que define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional na

busca de um equilíbrio estacionário das interações dinâmicas que ocorrem em nível de seus subsistemas internos.

Para Nakagawa processo de planejamento operacional compreende as seguintes etapas:

- Processo de elaboração de planos alternativos de ação, capazes de implementar políticas, diretrizes e objetivos estratégicos da empresa;
- Processo de avaliação e aprovação dos planos alternativos de ação elaborados na etapa anterior.

Catelli (2001) defende a idéia que o planejamento operacional divide-se em pré-planejamento, planejamento de médio/longo prazos e planejamento de curto prazo, com objetivos, processos, produtos e requisitos específicos

- a) Pré-planejamento operacional: objetiva assegurar a escolha das melhores alternativas operacionais que viabilizem as diretrizes estratégicas;
- b) Planejamento operacional – médio e longo prazos: caracteriza-se pelo detalhamento das alternativas selecionadas na fase de pré-planejamento, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas;
- c) Planejamento operacional – curto prazo: o processo contempla a identificação das variáveis internas e externas de curto prazo, análise da adequação do plano operacional de médio/longo prazos a realidade operacional do curto prazo.

3.4.2.4 Execução

É na etapa de execução onde as ações são praticadas e surgem as transações realizadas. Nesta fase, procura-se alcançar os objetivos e metas constituídos no planejamento operacional de curto prazo, de forma a tornar ótimo cada negócio/evento.

3.4.2.5 Controle

Catelli (2001) afirma que fase do controle caracteriza-se pela avaliação entre os planos e sua execução, ou seja, visa assegurar por meio da correção dos processos estabelecidos, que os resultados planejados sejam efetivamente

realizados, apoiando – se na avaliação de resultados e desempenhos. O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas, consiste em ações corretivas. Deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa em sua totalidade. “Efetivamente, controle é um sistema de *feedback* que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados; controle é essencial para a realização do planejamento de longo e curto prazo” (CAGGIANO E FIGUEIREDO, 1997, p.46).

3.4.3 Sistema de informações

O processo de gestão constitui-se em um processo decisório. As decisões requisitam informações, os sistemas de informações apóiam as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão, que necessitam informações específicas.

A uniformidade dos sistemas de informações junto ao processo de gestão determina a eficácia das estruturas de autocontrole e *feedback*, pelos quais, constituem condições para que o sistema empresa mantenha-se na direção dos resultados almejados. Tal efetivação se dá por meio de informações gerenciais, sendo assim, é necessário o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais que possibilitem o suporte adequado (CATELLI 2001).

Ainda para o autor, para cada fase do processo de gestão, é necessário um subsistema de informação, para que atenda as características específicas da tomada de decisão.

O sistema de informações GECON estrutura-se nos seguintes módulos integrados entre si e o processo de gestão da empresa:

- a) Módulo de simulações – visa dar subsidio aos gestores durante a fase de pré-planejamento, gerando informações sobre os resultados das alternativas que foram simuladas;
- b) Módulo de planejamento – visa auxiliar os gestores durante a fase de planejamento operacional de curto, médio e longo prazos, gerando informações detalhadas;

- c) Módulo do realizado – visa subsidiar os gestores durante a fase de controle.

Os módulos do sistema GECON sustentam-se numa mesma base conceitual, que é dada pelos seguintes modelos:

- a) Modelo de decisão – compreende as variáveis associadas aos eventos que impactam a situação patrimonial da empresa;
- b) Modelo de mensuração – compreende um conjunto de conceitos que permitem a correta mensuração dos resultados;
- c) Modelo de identificação e acumulação – compreende a identificação de quando, como, onde e sob a responsabilidade de quem ocorrem os resultados da organização;
- d) Modelo de informação – compreende os requisitos que as informações geradas devem atender, visando subsidiar o processo de avaliação de resultado e desempenho da empresa.

Sendo assim, o modelo GECON detém em seus princípios, a idéia de que a Controladoria, disciplina coordenadora da informação, tenha responsabilidades claras e definidas. Com base nisso, o sistema de Gestão Econômica tem a possibilidade de ser aplicado em empresas que não possuem metas definidas. E, sobretudo naquelas em que precisam de reestruturação devido às transformações que estão sujeitas a cada dia, impostas naturalmente pelas leis do mercado e concorrência acirrada.

4. PESQUISA DE CAMPO

4.1 UNIVERSO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS

O universo desta pesquisa é composto de 34 drogarias conforme dados fornecidos pela Distribuidora Oeste de Medicamentos Ltda. – DISOMED, situada no Município de Barreiras -BA, e apresentou como amostra a quantidade indicada pela Organização Mundial da Saúde que é de uma drogaria para cada grupo de oito mil habitantes, onde segundo dados do censo IBGE 2010, o município de Barreiras possui 130.620 mil habitantes, perfazendo assim um total de 16 drogarias, ou seja, (47,05%) do total de estabelecimentos. Entretanto desta amostra 01 drogaria, não

respondeu ao questionário, totalizando 15 empresas efetivamente pesquisadas totalizando (93,75%) da amostra. A pesquisa foi realizada durante o mês de outubro e a primeira semana de novembro de 2012. O questionário aplicado possui 18 questões objetivas com alternativas de múltipla escolha.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

40% das empresas possui até 5 anos, 27% mais de 16 anos, 20 % entre 6 e 10 anos e 13 % atua no ramo entre 11 e 15 anos. 80% dos empreendimentos são caracterizados como micro empresa, 13% como de pequeno porte e 7% de médio porte. Das empresas pesquisadas nenhuma foi atribuída como de grande porte. 54% possui até 5 colaboradores, 20% de 6 a 10 e 13% ambas as opções entre 11 e 15 ou mais de 15 colaboradores. 60% dos gestores possuem nível superior, 27% superior incompleto e 13% outras formações.

Quanto a realização da escrituração contábil, 93% optam pela terceirização deste serviço e apenas 7% (01 empresa), afirma realizar internamente. 60% realizam proporcionalmente a contabilidade fiscal e gerencial, 33% apenas fiscal e 7% a maioria fiscal e um pouco gerencial.

4.2.1 Controles Gerenciais existentes na empresa

Neste item, foram verificadas quais as demonstrações e instrumentos da Contabilidade Gerencial são utilizados pelos gestores como auxílio na tomada de decisão. O gráfico demonstra que, 53% utilizam a Demonstração do fluxo de caixa, 27% Análise das demonstrações contábeis, 7% a Demonstração de resultado do exercício e apenas 2% o Balanço patrimonial. A preferência pela Demonstração do fluxo de caixa, dar-se pela maneira como esta ferramenta induz os gestores a tomarem decisões baseadas quanto ao destino e a procedência dos recursos.

O uso das análises por meio de índices permite relacionar contas e grupos de contas para extrair conclusões sobre tendências e a situação econômico-financeira da empresa, auxiliando na tomada de decisão. Onde 53% concorda com essa afirmação e a utiliza e 47% concorda porém não faz uso. 87% disponibiliza apenas

quando solicitado as análises das demonstrações e dos instrumentos citados acima, enquanto 13% disponibiliza freqüentemente.

Figura 7 - Instrumentos utilizados como auxílio na tomada de decisão



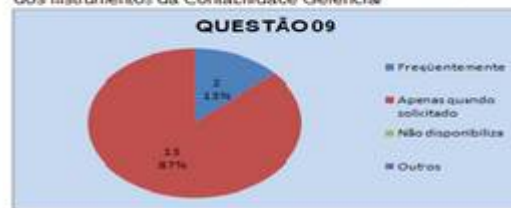
Fonte: Pesquisa de campo

Figura 8 - O uso das análises por meio de índices como auxílio na tomada de decisão



Fonte: Pesquisa de campo

Figura 9 - Disponibilidade das análises das demonstrações e dos instrumentos da Contabilidade Gerencial



Fonte: Pesquisa de campo

Dos métodos utilizados como auxílio na tomada de decisão 87% informaram a análise por meio de índices (liquidez, endividamento e rentabilidade), 7% outros métodos, porém não foram especificados e 6% análise horizontal. Quanto a essencialidade 73% concorda totalmente e 27% concorda parcialmente.

O gráfico 12 se relaciona com o gráfico 10, uma vez que, foi perguntado quais os índices são utilizados pela empresa, onde, 60% utilizam a análise de rentabilidade do ativo, 20% liquidez corrente 13% endividamento geral e 7% rentabilidade sobre o patrimônio líquido.

Figura 10 - Métodos utilizados como auxílio na tomada de decisão



Fonte: Pesquisa de campo

Figura 11 - Essencialidade dos índices econômico-financeiros para a tomada de decisão



Fonte: Pesquisa de campo

Figura 12 - Índices utilizados pela empresa



Fonte: Pesquisa de campo

4.2.2 Controle dos lançamentos Contábeis

Quanto aos controles dos lançamentos, levantamento dos balancetes de verificação, 54% realizam trimestralmente, 33% anualmente e 13% mensalmente. Com que frequência são realizadas as conciliações das contas, apresentando 67% mensalmente, 20% trimestralmente e 13 anualmente. E quanto a elaboração do plano de contas, 73% teve a sua realização pela contabilidade e 27% pela administração.

4.2.3 Quanto ao sistema de Informações Gerenciais

Neste último bloco de questões, foram realizados questionamentos sobre o emprego de sistemas de informações gerenciais como suporte para otimização dos resultados almejados e se a partir dos benefícios apresentados pelo uso desta ferramenta, por possibilitar a rapidez na tomada de decisões tendo como consequência o aumento da produtividade e eficiência da gestão, verificar o nível de conhecimento e aplicabilidade pelos gestores. 73% concordam totalmente que a utilização de sistemas de informações gerenciais, possibilita uma maior sustentação administrativa, servido como base para otimização dos resultados esperados e 27% concorda parcialmente. A partir dos benefícios apresentados pelo sistema de informações gerenciais, à medida que otimizam o processo de gestão, estes reduzem os custos das operações, possibilita a rapidez na tomada de decisões e conseqüentemente o aumento da produtividade e eficiência da gestão, 80% concordaram totalmente com o que afirmado e 20% concordam parcialmente. Quanto ao nível de conhecimento e utilização do sistema de informações gerenciais, onde 67% conhece e utiliza, 27% conhece, porém não utiliza e 6% conhece e pouco utiliza.

4.3 CONCLUSÃO

Os gestores necessitam estar preparados para tomarem decisões, é imprescindível que se aponte um panorama que se adaptem aos mesmos de forma a terem informações as mais objetivas possíveis, para que consigam adotar decisões acertadas e com a menor chance de erro provável.

O objetivo do trabalho visou responder, como a Contabilidade Gerencial pode influenciar no direcionamento dos gestores na tomada de decisão, a fim de obter melhor resultado frente os desafios mercadológicos e a forte concorrência. Os resultados alcançados com a pesquisa evidenciam a sua importância como ferramenta auxiliar no processo decisório.

De acordo Com os dados obtidos pelos questionários direcionados aos gestores, foi observado que grande parte utiliza a Contabilidade Gerencial e os Sistemas de informações gerenciais, como auxílio na toma de decisão, uma vez que, possibilita uma otimização dos resultados esperados e conseqüentemente o aumento da produtividade e eficiência para o empreendimento, onde a Demonstração do fluxo de caixa e as análises por meio de índices foram os instrumentos e métodos mais utilizados.

A partir do exposto, a hipótese inicialmente levantada, foi negada haja vista que o questionário comprova o uso da Contabilidade Gerencial pelos empresários do segmento farmacêutico no Município de Barreiras – BA, como suporte direcional para a tomada de decisão. A pesquisa conseguiu alcançar os objetivos previamente estipulados, onde, verificou-se que as empresas desse segmento, para obter os resultados esperados e para que se mantenha atuante em um mercado altamente competitivo, é indispensável o uso de ferramentas que ofereçam tais suportes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTHONY, Robert N. Contabilidade Gerencial: introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas S.A 1970.

ATKINSON, A. Anthony *et al.* **Contabilidade Gerencial**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CATELLI, Armando, **Controladoria**: Uma abordagem da gestão econômica - GECON, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio; RELVAS, Tania Regina Sordi; JUNQUEIRA, Emanuel. BSC e a estrutura de atributos da Contabilidade Gerencial: uma análise no ambiente Brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 50, n. 2, abr./jun. 2010. Disponível em: <www.rae.com.br>. Acesso em: 15 de mar. 2012.

História da Contabilidade <www.portaldecontabilidade.com.br>, acesso em 28 ago 2012.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade**: das sociedades por ações. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Livraria Pioneira, 1976.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MARION, José Carlos, Contabilidade Empresarial. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki, **Introdução à Controladoria**: Conceitos, sistemas, implementação. 1º ed. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVESE, Clóvis Luís; **Contabilidade Gerencial**: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luiz; o Papel da Contabilidade Gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos**, São Paulo, nº 21 maio a agosto 1999. Disponível em <www.eac.fea.usp.br>. Acesso em: 12 out. 2012.

Warren, Carl S; Reeve, James M; Fess, Philip E. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.