



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - CCSA  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



**UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NA TOMADA DE  
DECISÃO DE GESTORES DE CRIAÇÃO DE CAMARÃO: UM ESTUDO EM UM  
PRODUTOR DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

**TARCIANA BORGES FERREIRA**

**RECIFE**

**2013**

**TARCIANA BORGES FERREIRA**

**UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL NA TOMADA DE  
DECISÃO DE GESTORES DE CRIAÇÃO DE CAMARÃO: UM ESTUDO EM UM  
PRODUTOR DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

Dissertação apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos**  
**Coorientadora: Prof. Ph.D. Juliana Matos de Meira**

**RECIFE**

**2013**

Ficha Catalográfica

Ferreira, Tarciana Borges

Utilização da informação contábil gerencial na tomada de decisão de gestores de criação de camarão: um estudo em um produtor do Estado de Pernambuco / Tarciana Borges Ferreira. - Recife : O Autor, 2013.  
93 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos e Co-orientador  
Profa. Ph.D. Juliana Matos de Meira.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade  
Federal de Pernambuco. CCSA, 2013.

Inclui referências e apêndice.

1. Contabilidade gerencial. 2. Carcinicultura. 3. Informação contábil gerencial. 4. Tomada de Decisão. I. Santos, Aldemar de Araújo (Orientador). II. Meira, Juliana Matos de (Co-orientador). III. Título.

657 CDD (22.ed.)

UFPE (CSA 2013 – 102)



**Programa de Pós-Graduação  
Mestrado em Ciências Contábeis**

**Coordenação**



---

**UTILIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL  
GERENCIAL NA TOMADA DE DECISÃO DE  
GESTORES DE CRIAÇÃO DE CAMARÃO: UM  
ESTUDO EM UM PRODUTOR DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO.**

**Mestranda**

**TARCIANA BORGES FERREIRA**

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 28 de junho de 2013.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente:  Aldemar de Araújo Santos (Dr.)

Examinador Interno:  Cláudio de Araújo Wanderley (Ph.D)

Examinadora Externa:  Ana Paula Cabral Seixas Costa (Dr<sup>a</sup>) - PPG.  
Eng. Produção/UFPE

A Deus, aos meus pais, Lúcia e Henrique, ao meu esposo, Anderson, e aos meus amados filhos Enzo, Dante e ao meu bebê que está chegando, dedico este trabalho, resultado de muito esforço e empenho.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por estar sempre presente em todos os momentos de conquistas e vitórias de minha vida.

Aos meus pais, pelo apoio e força para que mais este sonho fosse possível.

Ao meu marido, pela paciência que teve comigo durante todo o período de esforço e dedicação.

Aos meus filhos Enzo, Dante e o bebê que está chegando, pelos dias que lhe neguei para me dedicar ao mestrado.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Aldemar de Araújo Santos e a Profa. Ph.D. Juliana Matos de Meira, pelo esforço em me ensinar o novo.

Aos meus colegas do mestrado, pela amizade e companheirismo.

Aos meus irmãos, parentes e amigos, em especial a Patrícia Borges e Luciana Borges, Antônio Henrique Borges; à dona Valdemir Oliveira e Emerson Barbosa, que direcionaram os meus caminhos para o mestrado e Esdras Carvalho, que tanto me ajudou para conclusão deste trabalho.

A todos os professores do mestrado com quem tive o prazer de conviver e de receber os conhecimentos que nos foram transmitidos. A todos que de alguma forma contribuíram para que este trabalho fosse concluído.

*Eu aprendi que para se crescer como pessoa é preciso me cercar de gente mais inteligente do que eu.*

William Shakespeare

## RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar o uso das ferramentas contábeis e gerenciais nos processos decisórios de gestores, conforme modelo proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008), em uma produtora de camarão, localizada em Barra de Serinhaém, Pernambuco. A utilização das ferramentas contábil e gerencial em organizações de agronegócio é importante por fornecer aos gestores informações concernentes à tomada de decisões e com isso possibilitar a continuidade, sustentabilidade e ampliação de suas atividades (BACHMANN e LOZECKYI, 2008). O procedimento adotado para o trabalho foi o estudo de caso; a pesquisa caracteriza-se como descritiva e com abordagem qualitativa. A empresa objeto deste estudo, já há 17 anos no mercado, é considerada como a maior produtora do estado de Pernambuco. Para a coleta de dados foram utilizadas a pesquisa documental e entrevistas realizadas com cinco gestores responsáveis pelo processo decisório da organização, a saber: Presidente, Diretor Técnico Administrativo, Diretor Financeiro, Gerente Administrativo e Gerente de Produção. As análises qualitativas foram feitas de acordo com as variáveis: o contexto organizacional, estratégias, estilo de tomada de decisão e o sistema de contabilidade gerencial (seleção e apresentação de informações). Os resultados evidenciaram que a organização não utiliza todos os atributos da contabilidade gerencial (ferramenta contábil gerencial) devido à recorrente centralização de informações pela alta direção, fato possivelmente decorrente do caráter familiar da empresa. Além disso, foram constatadas falhas nos processos operacionais do setor administrativo no que concerne à precisão e tempestividade das informações, o que afeta negativamente o processo de decisão dos gestores.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial, Carcinicultura, Informação Contábil Gerencial, Tomada de Decisão.

## ABSTRACT

This study aims to investigate the use of accounting and managerial tools for decision making processes of managers, according to the model proposed by Moores and Yuen (2001) and Necyk (2008), on a shrimp farm located in Barra do Serinhaém, Pernambuco. The use of accounting and managerial tools in agribusiness organizations is important to supplying managers with the information concerning decision-making, thus providing continuity, sustainability, and expansion of its activities (BACHMANN and LOZECKYI, 2008). The procedure adopted for the work was case study; the research is characterized as descriptive with qualitative approach. The object company of this study, which has already been for 17 years in the market, is considered the largest producer in the state of Pernambuco. For data collection, there were used document research and interviews with five managers responsible for the decision making process of the organization, namely: President, Chief Technical Officer, Chief Financial Officer, Office Manager and Production Manager. Qualitative analyses were made according to the following variables: the organizational context, strategies, style of decision making and management accounting system (selection and presentation of information). The results showed that the organization does not use all the attributes of management accounting (managerial accounting tool) due to recurring centralization of information by senior management, a fact that probably resulted from the family nature of the company. Furthermore, failures were noticed in operational processes of the administrative sector in relation to accuracy and speed of information, which negatively affects the decision making process by the managers.

**Keywords:** Management Accounting, Shrimp Farming, Management Accounting Information, Decision Making.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Comparação de Conceitos de Contabilidade Gerencial .....	30
Quadro 2- Funções da Informação Gerencial Contábil .....	31
Quadro 3- Gerenciamento de resultados contábeis x Contabilidade Fraudulenta.....	37
Quadro 4- Variáveis dos Atributos do Sistema da Contabilidade Gerencial .....	42
Quadro 5- Lista dos Principais Documentos Analisados na Pesquisa .....	55
Quadro 6- Visão Geral do Protocolo de Pesquisa .....	57
Quadro 7 - Demonstrativo das estratégias de validação e confiabilidade .....	59

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cadeia Produtiva da Carcinicultura Marinha.....	23
Figura 2 – Componentes de Informação do Regime de Competência .....	34
Figura 3 – Modelo de Sistema de Informação.....	39
Figura 4 – Modelo do estudo de Moores e Yuen .....	40
Figura 5 – Direção Básica dos Gastos no processo de produção .....	46
Figura 6 – Triangulação de Evidências do Estudo de Caso .....	54
Figura 7 – Camarão da espécie <i>Litopenaeus vannamei</i> .....	60
Figura 8 – Participação Societária da Costa Dourada Camarões. ....	61
Figura 9 – Berçários e viveiros de camarão da Fazenda Costa Dourada Camarões .....	62
Figura 10 – Organograma da Empresa .....	62

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Produção Mundial de Camarão (Aqüicultura) em Toneladas (2000-2009).....	21
Tabela 2 - Caracterização da Carcinicultura do Estado de Pernambuco em 2004 e 2011 .....	25
Tabela 3 – Critério de Classificação por Porte de Empresa .....	26
Tabela 4 - Distribuição do Número de Produtores Ativos nos Municípios de em 2011 .....	26
Tabela 5 – Áreas de exploração da Carcinicultura nas Regiões brasileira em 2008 .....	27

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AARF	<i>Australian Accounting Research Foundation</i>
ABCC	Associação Brasileira dos Criadores de Camarão
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento
BPMs	Sistemas de Boas Práticas de Manejo
CONAMA	Conselho Nacional do Meio Ambiente
CPRH	Agência Estadual do Meio Ambiente
FAO	<i>Food and Agriculture Organization of the United Nations</i>
GAA	Aliança Global da Aquicultura
ha	Hectare
IBAMA	O Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
SCG	Sistema de Contabilidade Gerencial
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SIC	Sistema de Informação Contábil
SIG	Sistema de Informação Gerencial

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
<b>1.1 Caracterização do Problema .....</b>	<b>15</b>
<b>1.2 Objetivos.....</b>	<b>17</b>
1.2.1 Objetivo geral.....	17
1.2.2 Objetivos específicos .....	17
<b>1.3 Justificativa .....</b>	<b>17</b>
<b>1.4 Delimitação do Estudo .....</b>	<b>18</b>
<b>1.5 Estrutura do Trabalho.....</b>	<b>19</b>
<b>2 REVISÃO DE LITERATURA .....</b>	<b>20</b>
<b>2.1 Carcinicultura no contexto Internacional e Nacional .....</b>	<b>20</b>
2.1.1 Carcinicultura Internacional.....	20
2.1.2 Carcinicultura Nacional .....	22
<b>2.2 Contextualização dos Grandes Produtores de Camarão em Pernambuco .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3 Conceito de Carcinicultura Responsável .....</b>	<b>28</b>
<b>2.4 Contabilidade Gerencial .....</b>	<b>29</b>
<b>2.5 Informação Contábil Gerencial .....</b>	<b>31</b>
2.5.1 Usuários da Informação Contábil Gerencial .....	32
2.5.2 Qualidade da Informação Contábil Gerencial.....	33
2.5.3 Informação Contábil Gerencial para Gerenciamento de Resultados .....	36
<b>2.6 Sistema de Informação Contábil.....</b>	<b>37</b>
2.6.1 A contabilidade gerencial como sistema de informação contábil.....	38
2.6.2 Sistema de Contabilidade Gerencial no Modelo de Moores e Yuen .....	40
2.6.3 Demais modelos de Gestão Gerencial.....	43
<b>2.7 A influência da contabilidade de custos no processo decisório .....</b>	<b>44</b>
<b>2.8 Gestão na atividade rural .....</b>	<b>46</b>
2.8.1 Informação contábil gerencial na atividade rural.....	48
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>51</b>
<b>3.1 Estratégia da Pesquisa .....</b>	<b>51</b>
<b>3.2 Abordagem.....</b>	<b>52</b>
<b>3.3 Proposições.....</b>	<b>52</b>
<b>3.4 Método de coleta de dados .....</b>	<b>53</b>
3.4.1 Documentos .....	54
3.4.2 Registros em arquivos .....	55
3.4.3 Entrevistas .....	55
3.4.4 Observação direta.....	56
3.4.5 Observações participantes .....	56
3.4.6 Protocolo .....	56
3.4.7 Validação e Confiabilidade da Pesquisa .....	59
<b>4 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>60</b>
<b>4.1 A empresa.....</b>	<b>60</b>
<b>4.2 Análise da situação atual da empresa.....</b>	<b>63</b>
4.2.1 Análise qualitativa das entrevistas .....	63
4.2.1.1 Contexto Organizacional .....	64
4.2.1.2 Estratégias .....	65
4.2.1.3 Características estruturais da Produtora de Camarão .....	66
4.2.1.4 Estilo de Tomada de Decisão .....	68
4.2.1.5 Atributo seleção das informações para tomada de decisão .....	70

4.2.1.6	Apresentação de informação .....	73
4.2.1.7	Medida de desempenho .....	75
4.2.1.8	Uso das informações .....	76
4.2.2	Análise das proposições do estudo de caso.....	77
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>79</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>81</b>
	<b>APÊNDICE .....</b>	<b>89</b>
	<b>APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista Semiestruturado – Variáveis do Modelo de Moores e Yuen (2001), adaptados por Necyk (2008).....</b>	<b>90</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Devido ao mercado competitivo, diversas empresas com segmentos diretamente ligados à atividade agroindustrial estão demonstrando preocupação com a qualidade na utilização de recursos aplicados na produção de seus produtos. Por causa dessa preocupação, os gestores começam a perceber que o uso das informações contábil gerencial de forma adequada, dentro da gestão empresarial, torna as empresas mais preparadas para qualquer mudança exigida pelo mercado (SANTOS; QUINTANA, 2011).

A utilização dessas informações no processo de gestão passa a ser relevante para a sobrevivência das empresas rurais num mercado que exige qualificação. A contabilidade e o uso das suas informações são vistos como fonte de recursos que auxiliam na tomada de decisão dos produtores rurais. Para Callado et al. (2007), a contabilidade deve atender aos empreendedores rurais em diversas questões, não se limitando a fatores financeiros, de modo a oferecer ferramentas nos processos administrativos e produtivos, objetivando um melhor resultado na tomada de decisão.

Mesmo percebendo a importância da contabilidade para a gestão administrativa do agronegócio, as deficiências do uso dessa ferramenta são cada vez mais frequentes. Para Barbalho et al. (2006), os empreendedores de agronegócios vêm enfrentando problemas em competitividade de negócios, elevação dos custos e diminuição do preço de venda. Os autores defendem, ainda, que a contabilidade seria uma das soluções para superar essas dificuldades, por ser um recurso necessário para o controle e a maximização dos resultados operacionais no segmento agroindustrial.

Segundo Rocha (2011), a criação de camarão (carcinicultura) é considerada como sendo uma atividade do agronegócio a qual, mesmo utilizando 3,3% do seu potencial, é considerada como uma atividade consolidada no território brasileiro. O Brasil pode competir pela liderança na produção mundial desse segmento, pois dispõe de 600.000 hectares (ha) de áreas apropriadas, além de contar com excelentes condições e oportunidades para viabilizar essa exploração. Ainda segundo o autor, a carcinicultura apresentou melhoria do desempenho da balança comercial do setor pesqueiro, representado pela produtividade e sua capacidade de exportar, em 1998 (400 toneladas e US\$ 2,8 milhões de dólares) e 2003 (58.455 toneladas e US\$ 225,9 milhões de dólares). A partir do ano 2003, o setor teve que relocar 98% da sua produção para o mercado

interno, devido a fatores como a queda do dólar e a crise dos Estados Unidos (EUA) em 2008.

Como grande parte do cultivo de camarão foi direcionada para o mercado interno, o setor procurou atender a demanda com qualidade, rapidez e preços. Logo, para que esse processo produtivo ocorra com eficiência, faz-se necessária a utilização da contabilidade, com ênfase na contabilidade de custos, que produz informações gerenciais, principalmente para a formulação do preço de venda do camarão. Abrantes et al. (1998) afirmam que a contabilidade é vista como parte integrante na produção de informações, com ênfase na contabilidade financeira e de custos, que tem como objetivo gerar informações que proporcionem aos produtores rurais melhorar a tomada de decisões, o controle e o planejamento da produção. É indispensável um bom desempenho gerencial, pois ele possibilita aos gestores desse setor avaliar a melhor alternativa e possíveis resultados, minimizando riscos e incertezas futuras do negócio.

Com base no que foi dito, o presente estudo busca investigar a utilização da informação contábil gerencial no processo decisório de uma produtora de camarão. O modelo aplicado nesta pesquisa foi o sugerido por Moore e Yuen (2001), abordados posteriormente nas pesquisas de Necyk (2008), Beuren e Rengel (2011) e Santos e Leal (2012). O modelo aborda os atributos da contabilidade gerencial através da seleção e apresentação das informações contábil gerencial.

## **1.1 Caracterização do Problema**

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a contabilidade existe na administração para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial ou organizacional. Como parte de um sistema de informações, a contabilidade de custos e gerencial é desenvolvida através de coleta e obtenção de dados, de forma concomitante com a produção e fornecimento das informações expressas nas demonstrações contábeis e em relatórios gerenciais. (CALLADO et al., 2007).

Para que uma empresa possa avaliar seus resultados operacionais com eficiência e clareza, faz-se necessário que o produtor rural possua um setor administrativo qualificado. Para isso é preciso que o empreendedor detenha conhecimentos de vários aspectos, dentre eles o do agronegócio, do patrimônio e, principalmente, da modernização da agroindústria. Tais aspectos vêm apresentando deficiências nas atividades rurais, prejudicando o processo de desenvolvimento e modernização.

Procópio (1996) apontou diversas razões que evidenciam o porquê da utilização e ampliação da contabilidade nos negócios agropecuários. A autora discorre que, apesar dessa evidência, a maioria dos gestores que mantém a contabilidade no agronegócio apenas a usam com objetivo de obter informações para fins fiscais, deixando de perceber que este recurso pode ser utilizado para diversas finalidades, dentre elas, analisar o desempenho financeiro e a força do empreendimento, justificar a necessidade de empréstimos e financiamentos, analisar a eficiência da produção, avaliar a capacidade para pagar seus compromissos e prover dados para avaliação de investimentos.

Poli e Arana (2004) enfatizam que o segmento da carcinicultura é uma atividade do agronegócio de alto retorno econômico, sendo indispensável possuir controles rígidos gerenciais e decisões técnicas de qual o melhor sistema de produção, de acordo com o perfil de cada propriedade.

As evidências apresentadas em pesquisas científicas abordam o mau uso das informações contábil gerencial por parte dos gestores do agronegócio, bem como a importância dessas informações para o bom desempenho econômico e financeiro da atividade.

De acordo com Yin (2010), estudos que não exigem controle sobre os objetos e que priorizem fatos contemporâneos e no contexto da realidade social e organizacional mais complexa remetem para a formulação de uma pergunta da questão problema do tipo “por que” podendo levar a um estudo de caso, que também pode ser substituído pelo “como”.

A importância do sucesso na utilização das informações contábil gerencial é dada pelas práticas contábeis e gerenciais aplicadas no agronegócio, que por sua vez auxiliam a tomada de decisão desses gestores (PROCÓPIO, 1996). Então, investigar como um grande criador de camarão aplica tais informações em seu processo decisório, de modo que estas permitam a formação de um diagnóstico dessa prática, leva-nos à questão norteadora desta pesquisa: **como a informação contábil gerencial é utilizada no processo decisório de um criador de camarão no estado de Pernambuco?**

Por meio dessa questão, procura-se analisar como a informação contábil gerencial pode auxiliar os criadores de camarão, a fim de que estas organizações consigam eficiência nos resultados econômicos, financeiros, sociais e fiscais.

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

Investigar a utilização da informação contábil gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), sendo os primeiros pesquisadores a realizar um trabalho em Contabilidade Gerencial, utilizando uma perspectiva de ciclo de vida, a fim de estudar o relacionamento das variáveis de estratégia, estrutura, liderança e estilo de tomada de decisão com os atributos dos Sistemas da Contabilidade Gerencial (SCG), no auxílio do processo decisório de um produtor de camarão do Estado de Pernambuco. Este estudo foi ampliado posteriormente por Necyk (2008).

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- a) Identificar como as ferramentas contábeis gerenciais estão sendo utilizadas no processo decisório da empresa estudada;
- b) Analisar quais os artefatos de controle contábeis gerenciais sugeridos por Moore e Yuen (2001) e pela literatura especializada;
- c) Identificar se o controle contábil gerencial é utilizado na empresa objeto do estudo;
- d) Comparar as ferramentas contábeis gerenciais utilizadas na tomada de decisão da empresa estudada com o que foi encontrado na revisão da literatura.

## **1.3 Justificativa**

Para Rocha (2011), a criação de camarão, embora seja um segmento recente comparado com os demais segmentos da aquicultura, é considerada como o principal agente do desenvolvimento tecnológico e de serviços no setor aquícola mundial. Além disso, proporciona viabilidade técnica, econômica, social e ambiental demonstradas no Nordeste do Brasil. O cultivo de camarão nesta região beneficiou a sociedade, principalmente na geração de renda fixa para trabalhadores do meio rural. Este trabalho irá contribuir para mostrar a importância da informação contábil aos produtores do ramo, para que esses consigam atender suas responsabilidades social e econômica com melhor desempenho operacional, além de ser uma pesquisa inédita no Brasil, no que concerne à criação de camarão.

A necessidade de informações é baseada desde a definição de estratégias até a execução nas políticas internas e externas, na cultura organizacional, nos objetivos pretendidos, no tipo de serviço e clientela a atender, nos valores coletivos e pessoais da organização. Portanto, a utilização da informação contábil gerencial de maneira adequada, na gestão da criação de camarão, compreendida como atividade de agronegócio, contribuirá com o aperfeiçoamento e consolidação de uma administração mais moderna e, ainda, com a melhoria da informação gerada e distribuída aos gestores da organização na tomada de decisão (LEMES, 1996).

A pesquisa também irá beneficiar gestores do agronegócio no controle da informação contábil e gerencial, visto que tais controles poderão proporcionar segurança na tomada de decisão, reduzir os custos do processo produtivo e, por consequência, obter uma maior lucratividade dos seus negócios.

Alguns autores desenvolveram pesquisas sobre a temática abordada neste trabalho. No estudo de Santos e Leal (2012), por exemplo, os autores investigaram o uso dos atributos da Contabilidade Gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008), em uma fundação de grande porte sem fins lucrativos. Os pesquisadores verificaram o uso desses atributos na empresa estudada através da análise de conteúdo. Seguindo a mesma proposta, Beuren e Rengel (2012) também desenvolveram um estudo empírico em empresas de um segmento industrial de Santa Catarina.

Adicionalmente, o estudo de Nixon e Burns (2012) evidencia que as pesquisas científicas, no universo da contabilidade gerencial, direcionado a estudos de caso, ainda são insuficientes. Assim, a realização desta pesquisa pretende contribuir com as práticas acadêmicas, ao evidenciar um estudo comparativo das ferramentas contábil gerencial sugeridas pela literatura científica.

#### **1.4 Delimitação do Estudo**

O desenvolvimento da pesquisa está direcionado ao estudo de caso por levantar riquezas no detalhamento dos fatos na visão institucional, tendo como base teórica a fundamentação desenvolvida na seção 2 da investigação, a qual consiste numa revisão da literatura específica sobre o tema.

O estudo de caso foi aplicado no único grande produtor de camarão do estado de Pernambuco, a empresa Costa Dourada Camarões, localizada em Barra de Serinhaém, litoral sul do estado, por apresentar uma maior estrutura do negócio. Além disso, é uma

empresa que possui uma maior flexibilidade para estudos de pesquisas científicas no que se concerne as informações de dados e disponibilidades da equipe para fornecer informações presenciais.

## **1.5 Estrutura do Trabalho**

Este trabalho de pesquisa está estruturado em quatro capítulos: introdução, revisão da literatura, metodologia e relatório do estudo de caso, seguidos da conclusão. O primeiro capítulo aborda a contextualização da temática estudada, caracterização do problema, objetivos, justificativas e delimitação da pesquisa. No segundo, é feita uma revisão da literatura, a qual fornece as bases para a derivação das proposições do estudo de caso. Iniciou-se com abordagem social e econômica da atividade da carcinicultura, após isso é feita uma explanação sobre a contabilidade gerencial, informações contábil gerencial, sistema de informação contábil e modelo gerencial sugerido por Moore e Yuen (2001). No capítulo 3 é exposta a metodologia da pesquisa através do estudo de caso, iniciando com a estratégia da pesquisa, abordagem, proposições e método de coleta de dados. Ao capítulo 4 cabe o relatório do estudo de caso, no qual constam as principais análises e retomam-se as proposições do estudo. Inicialmente faz-se uma abordagem das características estruturais da empresa, seguidas das análises qualitativas, triangulação das fontes de evidências e análise das proposições do estudo de caso. Na conclusão retoma-se a questão inicial proposta e os objetivos da pesquisa, embasados no levantamento do estudo de caso, associados ao que foi apresentado na revisão da literatura. Discutem-se as limitações do estudo e recomendações de ações para pesquisas posteriores.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

Neste capítulo foi realizada uma revisão da literatura, em que são abordados os assuntos referentes à contextualização da carcinicultura, contabilidade gerencial, a importância das informações contábil gerencial no processo decisório, sistemas de informação (SI), avaliação de desempenho e modelo gerencial sugerido por Moore e Yuen (2001) evidenciando trabalhos científicos que aplicaram o modelo em outros segmentos, Sistema de Informação Contábil (SIC), importância do SIC na tomada de decisão.

### **2.1 Carcinicultura no contexto Internacional e Nacional**

Nesta seção, apresentaremos os principais aspectos da produção comercial de camarão, dando ênfase aos que julgamos mais relevantes. Alguns dos dados serão posteriormente retomados e, em conjunto, irão dar crédito à argumentação proposta nesta pesquisa.

#### **2.1.1 Carcinicultura Internacional**

Para Lucchese (2003), o marco inicial da carcinicultura ocorreu na região do Sudoeste Asiático no século XV, mas apenas no ano de 1930 a atividade adquiriu características profissionais com o avanço na produção de pós-larvas em escala acima da produção. Já em países com características climáticas tropicais e subtropicais, as técnicas produtivas iniciaram seu desenvolvimento nos anos setenta.

A autora informa ainda que, embora algumas regiões apresentem certas dependências em seu processo produtivo, a atividade da carcinicultura tem uma cadeia produtiva semelhante em todo mundo, sendo desmembrada em três fases: produção, processamento e distribuição, demonstrados na Figura 1 (seção 2.1.2).

Os maiores produtores de camarão marinho estão concentrados na região asiática, devido a divulgações de caráter promocionais, que certificam o alimento como sendo fonte proteica e de baixo teor calórico, estimulando a demanda do produto. No ocidente, os principais países produtores de camarão marinho são da costa sul-americana, enquanto que países desenvolvidos, Estados Unidos e alguns países Europeus, como Espanha, ainda apresentam produção de baixa escala (LUCCHESE,

2003). Em 2009 os países asiáticos se destacaram tanto na captura quanto na produção do camarão (Tabela 1.).

**Tabela 1 - Produção Mundial de Camarão (Aquicultura) em Toneladas (2000-2009)**

País	2000	2009	Participação (%)	Variação (%)
China	192.339	1.333.778	38,15	593,45
Tailândia	309.862	538.953	15,42	73,93
Vietnam	89.989	410.697	11,75	356,39
Indonésia	138.023	337.015	9,64	144,17
Equador	50.110	179.100	5,12	257,41
México	33.480	125.778	3,60	275,68
Índia	96.715	103.810	2,97	7,34
Bangladesh	59.143	71.607	2,05	21,07
Brasil	25.388	65.188	1,86	156,77
Outros	141.904	330.046	9,44	200,53
<b>Produção Total</b>	<b>1.136.953</b>	<b>3.495.972</b>		<b>207,49</b>
<b>Captura Total</b>	<b>2.941.573</b>	<b>3.171.419</b>		<b>7,81</b>

**Fonte:** Food and Agriculture Organization of the United Nations, 2011.

Observa-se que, em 2009, a produção de camarão em cativeiro teve um bom desempenho e superou ao capturado, enquanto que, no período entre 2000 e 2009, a pesca de camarão cresceu apenas 7,8%, a carcinicultura teve um aumento de 207,5% (XIMENES; et al., 2011).

O crescimento de criadores de camarão marinho iniciou entre 1975 e 1985, motivado pela produção de pós-larvas (criadas em laboratórios ou extraídas de águas costeiras), considerando as condições favoráveis do amplo estuário formado pelo Rio Guayas e trabalhando com o *Litopenaeus vannamei*, espécie de sua costa, tendo o Equador como principal país produtor do Ocidente. Na década posterior, os incrementos tecnológicos aplicados no processo produtivo de camarão intensificaram a produção e produtividade, chegando a 450.000 toneladas no mundo. Já em 1988, o aumento desse volume gerou consequências comprometedoras para a atividade, como o surgimento de doenças viróticas nos cultivos, as quais geraram perdas expressivas na produção. Apenas em 2005, os produtores conseguiram controlar as crises provocadas por esta epidemia viral através de tecnologias aplicadas no processo produtivo (SEBRAE, 2008).

No estudo do Sebrae (2008), é abordado que apenas duas espécies cultivadas predominam no mercado mundial, com cerca de 70% de volume ofertado, são elas: *Penaeus monodon*, (Oriente), e o *Litopenaeus vannamei* (Ocidente), esta última conhecida no mercado como camarão cinza, produto da empresa estudada.

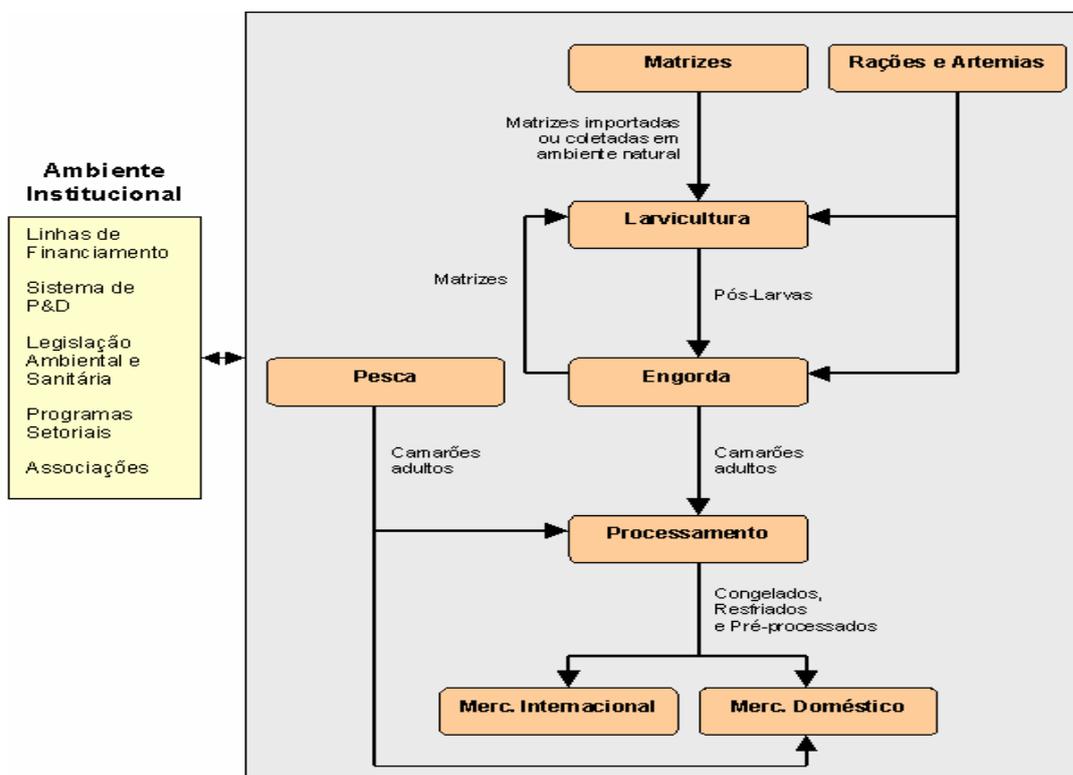
De acordo com a FAO (2012), o camarão continua sendo o maior responsável pelo sustento do mercado de frutos do mar. Em termos de valor, corresponde a 15% do valor total do mercado internacional de pesca, no ano de 2010. Em 2011, mesmo com a queda da produção mundial do camarão de cativeiro, o mercado teve um bom desempenho, iniciando o ano seguinte de forma positiva devido ao aumento na demanda e preços, tendo os países da Tailândia, China e Vietnã como os maiores exportadores e os Estados Unidos como o principal importador, seguido pelo Japão.

### **2.1.2 Carcinicultura Nacional**

A criação brasileira de camarão iniciou suas manifestações de interesse e tentativas de produção na Ilha de Itamaracá, litoral norte do estado de Pernambuco, no período de 1974 a 1975. Os testes foram conduzidos pela empresa Ralston-Purina em parceria com a Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). Foram analisadas diversas espécies de camarão, para utilização dos mesmos no processo produtivo (MOLES; BUNGE, 2002).

Segundo Costa (2004), o *Litopenaeus Vannamei*, denominado “Camarão Branco do Pacífico” ou “Camarão Cinza”, foi inserido no ambiente produtivo brasileiro em 1980 por ter maior adaptação às condições climáticas do Brasil. Essa espécie apresenta vários fatores positivos em seu cultivo, entre eles, tolerância salina, rapidez no crescimento, rusticidade e alimentação por dietas com níveis proteicos entre 20% a 40%. Esses fatores estão presentes na cadeia produtiva de camarão.

Para Pires, a cadeia produtiva de camarão “não envolve apenas a noção de produção, envolve também os elos a montante e a jusante de fornecimento de insumos; máquinas e implementos; transformação agroindustrial; e a sua comercialização” (2008, p. 23). Pode-se observar na Figura 1 a interação dos elos da cadeia produtiva de camarão:



**Figura 1 - Cadeia Produtiva da Carcinicultura Marinha**

Fonte: Batalha, 2002.

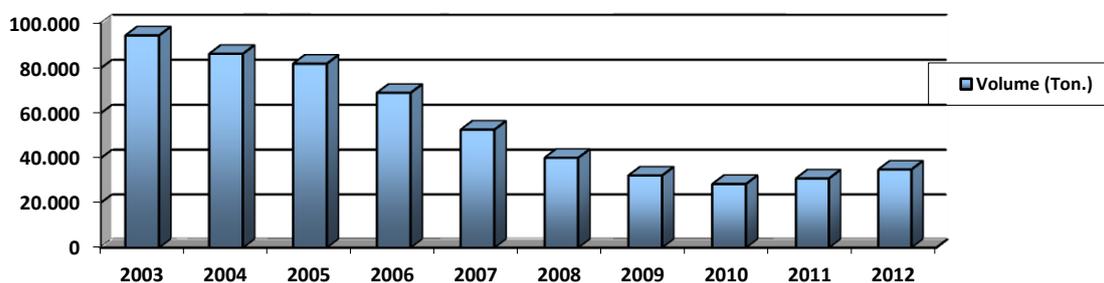
Com a estrutura da cadeia produtiva bem definida e com o aumento da demanda da carcinicultura brasileira, fez-se necessária a criação de uma instituição que atendesse aos produtores nos aspectos técnicos e administrativos dessa atividade. Em 1984 surgiu a Associação Brasileira de Criadores de Camarão (ABCC), que além de proporcionar esse apoio aos criadores, incentiva e promove a prática da legislação aplicada à carcinicultura nos estados brasileiros (PEGADO, 2004).

A produção de camarão no nordeste teve início na década de 70, logo, existe ainda uma adaptação desses produtores ao processo produtivo da carcinicultura. O estado do Rio Grande do Norte-RN foi pioneiro nessa criação, a qual se estendeu para Pernambuco, que possui características produtivas semelhantes ao do Rio Grande do Norte. A alavancagem econômica da criação de camarão se deu nos anos noventa pelos proprietários de fazenda de camarão, iniciando seu processo com a larva da espécie “*Litopenaeus Vannamei*” (ABCC, 2002).

Segundo Pires (2008), o estado de Pernambuco apresenta condições climáticas e hidrobiológicas favoráveis para o cultivo do camarão marinho, tendo bastante relevância para o nordeste. A carcinicultura em Pernambuco vem se desenvolvendo e se aperfeiçoando de forma natural desde o final da década de 1990.

Pires (2008) afirma que Pernambuco também possui os dois maiores laboratórios de produção de larvas de camarão marinho da América Latina: Aqualíder e Tecmares, localizados na cidade de Ipojuca (PE), com a produção de mais de 85 milhões de larvas ao mês. Segundo a ABCC (2002), o estado de Pernambuco possui 98 produtores de camarão marinho, distribuídos entre pequenos, médios e grandes produtores, sendo sua maior concentração em pequenos produtores (88). Os produtores rurais normalmente iniciam seu negócio com uma pequena produção e com pouca experiência no mercado de agronegócio, posteriormente obtêm um crescimento acelerado e sem planejamento, gerando uma administração inadequada do patrimônio.

De acordo com a ABCC (2012), a economia da carcinicultura possuía um volume expressivo de exportação desde quando se iniciou sua produção no Brasil, porém, devido a vários fatores econômicos e a seu processo produtivo, começou a declinar em 2003, apresentando melhoras após oito anos (2011). No Gráfico 1, pode-se observar o desempenho das exportações do mercado brasileiro dos meses de janeiro a outubro de cada ano (2003 a 2012), em toneladas:



**Gráfico 1 - Desempenho das Exportações do Pescado do Brasil**

Fonte: ABCC, 2012.

Para atingir esse desenvolvimento, porém, a atividade pode gerar ao ecossistema brasileiro diversos impactos ambientais atribuídos à expansão desregulada das fazendas de cultivo do camarão marinho, o que vem motivando esforços globais para o desenvolvimento de técnicas de cultivos sustentáveis (OLIVEIRA et al., 2006). A sustentabilidade e possíveis impactos gerados pela carcinicultura serão discutidos na próxima seção.

## 2.2 Contextualização dos Grandes Produtores de Camarão em Pernambuco

Segundo a ABCC (2013), a produção da carcinicultura está concentrada nos grandes produtores, que representam 72,83% de toda produção de Pernambuco. No ano de 2011, o estado produziu 4.309 toneladas de camarão, assumindo a quarta posição no ranking nacional dos estados produtores. Atualmente, Pernambuco conta com apenas um grande produtor nesse setor (empresa estudada), cujo desempenho da produção do mesmo se deve às excelentes condições climáticas da região, transformando o Nordeste como sendo a região que concentra os maiores produtores da carcinicultura do país. Com apresentação de bons resultados produtivos e sem a interferência da sazonalidade, as fazendas de camarão marinho passam a gerar rendas, aquecendo a economia da região. A Tabela 2 posiciona a evolução dessa produção do período de 2004 a 2011, bem como a classificação do porte da empresa:

**Tabela 2 - Caracterização da Carcinicultura do Estado de Pernambuco em 2004 e 2011**

Categorias	2004			2011		
	Nº de Produtores	Área (Ha)	Produção (Ton)	Nº de Produtores	Área (Ha)	Produção (Ton)
Micro	-	-	-	124	135	354
Pequeno	88	110	468	4	33	97
Médio	7	131	763	15	280	1.201
Grande	3	867	3.300	4	1.90	2.657
<b>Total</b>	<b>98</b>	<b>1.10</b>	<b>4.531</b>	<b>147</b>	<b>1.54</b>	<b>4.309</b>

**Fonte:** Adaptada da Associação Brasileira dos Criadores de Camarão, 2013.

A Tabela 2 demonstra o notório crescimento de 50%, em especial, dos micros, pequenos e médio produtores. Dois grandes empreendimentos do estado de Pernambuco, localizados no Litoral Norte, foram desativados a partir de meados de 2011, cuja produção do período em que estiveram ativos foi computada na tabela acima. De acordo com o art. 4 da resolução nº 312 emitida pela CONAMA, em 2002, pode-se classificar os produtores em: a) pequeno produtor, empreendimentos menor ou igual a 10 (dez) ha, b) médio porte, os que mantêm área de produção entre 10 (dez) a 50 (cinquenta) ha, c) grande produtores acima de 50 hectares.

Já os órgãos como SEBRAE, Ministério do Trabalho, BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento) e a legislação federal dos estados e municípios adotam como critérios de classificação o faturamento e o número de funcionários. Os critérios utilizados pelo SEBRAE e pelo BNDES podem ser observados na Tabela 3:

**Tabela 3 – Critério de Classificação por Porte de Empresa**

Porte da Empresa	Nº de Funcionários		Faturamento Anual Aplicável a todos os Setores
	Comércio e Serviços	Indústrias	
Micro	Até 9	Até 19	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena	10 a 49	20 a 99	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média	50 a 99	100 a 499	Maior que R\$16 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande	Mais de 100	Mais de 500	Maior que R\$300 milhões
<b>Total</b>	<b>147</b>	<b>1.542</b>	<b>4.308</b>

Fonte: Adaptado do SEBRAE e BNDS (2011)

Quanto à alocação geográfica dentro do Estado de Pernambuco, a ABCC divulgou a distribuição dos criadores de camarão, conforme disposto na Tabela 4:

**Tabela 4 - Distribuição do Número de Produtores Ativos nos Municípios de em 2011**

Município	Nº de Produtores	Área (Ha)	Produção (Ton)	Fonte de capacitação de água		
				Estuár	Rio	Oceânico
Abreu e Lima	5	6	8	-	5	-
Barra de Serinhaém	1	69	830	1	-	-
Goiana	14	1.037	2.078	8	4	2
Igarassu	3	6	7	3	-	-
Itamaracá	36	113	240	32	4	-
Itapissuma	2	2	3	2	-	-
Jaboatão dos Guararapes	8	61	438	5	2	1
Paulista	1	25	100	1	-	-
Recife	73	221	597	4	69	-
Rio Formoso	4	3	9	-	4	-
<b>Total</b>	<b>147</b>	<b>1.542</b>	<b>4.308</b>	<b>56</b>	<b>88</b>	<b>3</b>

Fonte: Adaptada da Associação Brasileira dos Criadores de Camarão, 2013.

São onze os municípios pernambucanos nos quais a carcinicultura é praticada, como pode ser observado na tabela. Da lista da tabela, em número de produtores, destacam-se os municípios de Recife, Itamaracá e Goiana. Nos dois primeiros a predominância total é do micro produtor. A média da área de cultivo em Itamaracá e Recife é respectivamente de 3,1 e 3,0 hectares/produtor. Os produtores usam três fontes de captação para abastecimento de seus viveiros, por ordem de importância: a de rio (60% do total) e a de estuários (38%) e a oceânica (2%). A situação da licença ambiental na carcinicultura de Pernambuco não difere da que, em geral, predomina nos

demais estados produtores. Neste caso específico o percentual de produtores sem licença chega 84%.

A região nordeste do Brasil possui condições climáticas favoráveis à prática da carcinicultura, isso explica uma concentração maior de produtores na área costeira do país. O desenvolvimento da atividade, com a inserção de fazendas de criadores de camarão proporcionou uma melhoria social e econômica da população que reside nessa área.

A longa faixa rural costeira do Brasil, especialmente a que corresponde à Região Nordeste, apresenta parâmetros ecológicos e biológicos excepcionalmente favoráveis ao desenvolvimento do camarão marinho. Nas zonas adjacentes aos manguezais da faixa que se estende do sul da Bahia ao Norte do Maranhão, onde a produção agrícola é limitada ou inexistente pela condição de solos arenosos e água salobra, o cultivo do camarão marinho se apresenta como uma das raras alternativas econômicas capazes de gerar renda e emprego e modificar o quadro de pobreza rural que predomina nessas zonas. (ABCC, 2002, p. 16-17).

A Tabela 5 evidencia o bom desempenho da região nordeste, no que se refere a áreas utilizadas na prática de criação de camarão, porém as áreas utilizadas apresenta um percentual de utilização muito baixo em relação às áreas em potenciais. Segundo a ABCC (2013) essa deficiência se deve ao alto risco da atividade, bem como burocracias no processo de implantação das fazendas de camarão, e assim desmotivando possíveis empreendedores.

**Tabela 5 – Áreas de exploração da Carcinicultura nas Regiões brasileira em 2008**

<b>Regiões</b>	<b>Áreas Potenciais (ha)</b>	<b>Áreas Utilizadas (ha)</b>	<b>Percentual de Utilização (%)</b>
<b>Região Norte</b>	<b>80.000</b>	<b>50</b>	<b>0,06%</b>
<b>Região Nordeste</b>	<b>420.000</b>	<b>18.115</b>	<b>4,30%</b>
Maranhão	150.000	150	0,13%
Piauí	100.000	800	8,00%
Ceará	50.000	5.645	11,29%
Rio G. do Norte	60.000	7.000	11,66%
Paraíba	10.000	700	7,0%
Pernambuco	10.000	1.100	11,0%
Alagoas	10.000	70	0,7%
Sergipe	20.000	600	3,0%
Bahia	100.000	2.000	2,0%
<b>Região Sudeste/Sul</b>	<b>100.000</b>	<b>1.550</b>	<b>1,50%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>600.000</b>	<b>19.715</b>	<b>3,28%</b>

Fonte: Adaptado de Rocha, 2011.

Pernambuco está qualificado como o terceiro estado brasileiro com melhor percentual para a exploração da carcinicultura. No que concerne ao mercado externo

(exportação), esses produtores, bem como os demais produtores da região do nordeste brasileiro, tiveram seus negócios ameaçados por políticas de salvaguarda do exterior e também pela desvalorização da moeda, baixando o valor do preço de venda e mantendo os custos elevados.

Podemos notar claramente a desaceleração dos investimentos na atividade a partir dos anos de 2003 e 2004, quando os EUA impetraram uma ação antidumping contra produtores e exportadores brasileiros de camarão cultivado. Na ação, encaminhada para a Organização Mundial do Comércio – OMC em dezembro de 2003, os americanos acusam o país de adotar políticas que subsidiam a produção nacional de camarão cultivado, de modo que os produtores brasileiros estariam praticando preços de venda abaixo dos custos operacionais (OLIVEIRA; PIRES, 2008, p. 02).

Por conta disso, a partir de 2003, os produtores de camarão que antes direcionavam a maior parte de sua produção para o mercado externo passaram a ter que se estabilizar no mercado interno, devido à política *antidumping* dos EUA (vírus da IMNV e a situação cambial desfavorável para exportação), implantada pelo governo americano contra criadores e exportadores brasileiros de camarão cultivado.

### **2.3 Conceito de Carcinicultura Responsável**

Por ser considerado um dos setores de mais rápido crescimento na aquicultura do mundo, os aspectos ambientais e sociais envolvidos na carcinicultura precisam ser acompanhados. Para tanto, órgãos responsáveis pelo setor vem tomando medidas cabíveis para diminuir os impactos (ambientais e sociais) gerados pelas fazendas de cultivo de camarão.

Segundo Figueiredo Junior (2006), a Resolução CONAMA 312/2002, sancionou regras desse segmento, desde seu licenciamento à produção do camarão. A Resolução obriga ao produtor destinar 20% de sua área total para a preservação, observando a preocupação por parte do governo brasileiro. Nesse contexto, Tahim (2008) afirma que as produtoras precisam se preocupar em produzir de maneira sustentável, inserindo essa postura em suas estratégias de negócio, refletindo em aspectos gerenciais, inovações de processos e tecnológicos.

A Aliança Global da Aquicultura (GAA), juntamente com a *Auburn University-AL, USA*, preparou uma série composta por nove Códigos de Práticas cujo objetivo é orientar o desenvolvimento de Códigos de Práticas nacionais ou regionais mais específicos, bem como servir de base para a formulação de sistemas de Boas Práticas de

Manejo (BPMs), para aplicação de acordo com as particularidades de cada fazenda de cultivo de camarão. Em geral, o referido Código envolve assuntos como manguezais, seleção de local, projeto e construção, rações e métodos de arraçoamento, manejo da sanidade, agentes terapêuticos, manejos do viveiro, efluentes e resíduos sólidos e comunidade e relação com os empregados (OLIVEIRA et al., 2006).

Nesse sentido, a sustentabilidade inserida na carcinicultura pode gerar retorno sócio econômico para a sociedade, como geração de emprego, estabilidade financeira, entre outros benefícios sociais e econômicos vistos como alternativas de redução da marginalidade, principalmente nos estados da região nordeste. Paula Neto et al. (2005) afirmam que o Nordeste possui vantagens comparativas para exploração de camarão marinho que, se estruturadas com profissionalismo, poderão vir a torná-lo um grande produtor mundial com competitividade, gerando oportunidade de trabalho e divisas para região.

## **2.4 Contabilidade Gerencial**

O controle das práticas gerenciais teve início antes mesmo da contabilidade como órgão formal de controle. Os registros patrimoniais eram evidenciados através dos escritos nas cavernas. Nos primórdios da história humana, sem fazer uso de qualquer técnica, controlavam-se os animais que seriam usados para a provisão de alimento. Segundo Marion (2010), a contabilidade teve início com o homem primitivo inventariando seu rebanho.

Primeiramente, a contabilidade tinha função única de controle para o usuário interno; com a evolução nas cobranças de tributos, os gestores do governo passaram a utilizar relatórios contábeis como forma de controle, principalmente tributário. Daí a forte cultura de que a contabilidade deve ser registrada principalmente para atender o fisco, gerando uma contabilidade com informações distorcidas (IUDÍCIBUS, 2010).

Com a globalização, as empresas passaram a ser mais competitivas, fomentando a utilização das informações geradas pela contabilidade gerencial no cotidiano dos gestores. Esta atende especificamente ao usuário interno da organização, sendo uma ferramenta relevante na gestão empresarial.

Para Atkinson et al. (2000), a contabilidade gerencial é um “processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores” (2000, p. 360). Tais informações devem ser postas de acordo com a solicitação de cada

usuário, a fim de orientar na tomada de decisões relacionadas à operacionalidade da empresa.

Oliveira (2011) afirma que o termo gerencial é o processo de planejamento, organização, direção e controle, direcionados para o resultado operacional da empresa. Para ocorrer esse processo, faz-se necessário a utilização de informações confiáveis para que o processo decisório do empreendedor seja eficiente.

Além dos autores citados acima, a literatura disponibiliza algumas referências conceituais as quais foram sintetizadas no Quadro 1.

<b>Autores</b>	<b>Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial</b>
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Louderback <i>et al.</i> (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas ( <i>accountability</i> ) decorrente desse uso.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.

**Quadro 1- Comparação de Conceitos de Contabilidade Gerencial**

Fonte: Adaptado de Frezatti et al., 2007

Com estes conceitos fornecidos pela literatura, percebe-se que a contabilidade gerencial, em nível de escopo, é estratégica, sendo aplicada nos níveis mais elevados do processo de gestão; além disso, seus benefícios podem ser aplicados em toda organização. Quanto ao uso estratégico, é mais relativo ao tipo de gestão, que possui um processo decisório não programado (FERNANDES et al., 2011).

A contabilidade gerencial também possui diversas finalidades, conforme demonstradas no Quadro 2.

Controles	Funções
<b>Operacional</b>	Fornecer informações ( <i>FeedBack</i> ) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.
<b>Custeio do Produto e do Cliente</b>	Mensurar os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
<b>Administrativo</b>	Fornecer informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
<b>Estratégico</b>	Fornecer informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

**Quadro 2- Funções da Informação Gerencial Contábil**

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

O quadro demonstra o campo de abordagem que a contabilidade gerencial possui, suprimindo as necessidades dos gestores de informações em todos os níveis organizacionais, que vão desde o operacional até o estratégico.

## 2.5 Informação Contábil Gerencial

Com a cobrança do mercado competitivo, os bons resultados dos negócios certamente estarão fundamentados no conhecimento obtido por informações úteis. Para Oliveira (2011), como o avançado desenvolvimento da informática, a geração de informações passou a ser um problema de pouca dimensão dentro dos negócios. A ênfase está no caminho percorrido dessas informações, de modo a integrá-las ao conhecimento da organização.

Já para os autores Nixon e Burns (2012), a adoção de baixas técnicas da contabilidade gerencial estratégica também demonstra incompatibilidade com ambientes de negócios operacionais, que exigem mais informações, inclusive a contabilidade gerencial. A intensificação da concorrência e novas tecnologias, especialmente tecnologias baseadas na web, estão se transformando em modelos de negócio, criando novos empreendimentos e retirando outros do mercado.

Ainda segundo os autores, a ausência da aplicação da teoria na prática operacional é apontada como uma das causas para a adoção de técnicas gerenciais ultrapassadas. Ainda existe uma falta de sintonia entre a teoria contábil gerencial e a prática, em seus contextos organizacionais e estratégicos, que apenas começou a ser intensificada na década de 1980, quando a percepção dos responsáveis pela gestão passou a se preocupar com a implementação e não apenas com o planejamento, a fim de se manter no novo cenário do mercado.

Para Drucker (1996), cada organização terá que aprimorar suas técnicas para inovar, que devem ser inseridas em um processo sistemático. A cobrança de tornar-se competitivo no mercado requer uma descentralização dos negócios, tendo em vista a necessidade de tomar decisões operacionais e financeiras em tempo hábil. Sendo assim, a busca da eficiência na organização deve-se à competitividade do mercado, como por exemplo, a formulação dos preços, que passam a ser atribuídos pelos produtores mais eficazes.

Para Davenport (1998), constatar as reais necessidades de informações dos gestores, passa a ser algo muito difícil de aplicar. O problema abrange a prática utilizada pelos empreendedores em tomar decisão, os quais muitas vezes não dominam seus ambientes informacionais. Ainda segundo o autor, a forma mais comum de constatar as necessidades é através de uma análise direta ao gestor, sobre quais informações são relevantes para que o mesmo tome decisões de maneira mais segura, e em caso de dúvidas, identificar fatores críticos de sucesso, e posteriormente as informações necessárias para controlá-las.

Para Beuren (1998), de maneira mais ampla, os produtores das informações contábeis gerencial precisam compreender que a informação produzida só servirá de ferramenta decisória se for de interesse para o usuário. No caso da informação gerencial, o usuário interno.

### **2.5.1 Usuários da Informação Contábil Gerencial**

A informação produzida pela contabilidade gerencial se diferencia das outras porque atende exclusivamente ao usuário interno. Para Padoveze (1994), ela só será útil no processo administrativo da organização se for necessária. Sendo assim, essa informação deve estar relacionada com custo x benefício organizacional, em que o custo não seja superior. Como a informação contábil está inserida no processo de gestão administrativa, apenas terá validade se atender a seus três pressupostos básicos: necessidade da informação, planejamento e controle.

A informação contábil gerencial pode contribuir de modo relevante no processo decisório do gestor, que é um dos principais usuários internos das informações gerenciais. Alguns estudos analisaram a relação entre satisfação dos gestores e informação gerencial. Delone e Mclean (1992) atribuíram seis categorias em uma taxonomia eficaz de um sistema de informação: qualidade do sistema, qualidade da

informação, uso do sistema de informação, satisfação do usuário, impacto individual e impacto organizacional.

Já Seddon (1997) enfatizou o uso do sistema de informação como uma questão comportamental, e apresentou um modelo com três classes variáveis: medidas de qualidade do sistema e da informação, medidas gerais de benefícios líquidos do uso de um sistema de informação e comportamento relacionado ao uso do sistema de informação. Esse modelo proporcionou aos usuários internos o uso das informações de maneira voluntária e involuntária.

Frezatti et al. (2007) realizaram um estudo que abordou a satisfação do usuário da contabilidade gerencial, correlacionando o nível de satisfação com a eficácia do sistema de informação contábil gerencial. Porém, se a informação qualitativa não estiver presente, entende-se que esses usuários apresentaram um nível de satisfação inferior. Os autores dão ênfase às necessidades dos gestores, as quais têm sido evidenciadas na literatura, mas não estão sendo colocadas em prática pelas organizações.

Fica evidente que a qualidade da informação contábil gerencial está diretamente relacionada com a satisfação dos seus usuários, fornecendo maior segurança na tomada de decisão dos seus negócios.

### **2.5.2 Qualidade da Informação Contábil Gerencial**

O uso da informação dentro de uma organização é essencial para tornar a empresa competitiva em sua atividade. Uma das ferramentas de uso para tomada de decisões desses gestores são as demonstrações contábeis, as quais apresentam informações importantes para o processo decisório. As informações são atribuídas aos usuários externos que são tidos como acionistas, fornecedores, governo, clientes, e aos usuários internos, que são os gestores, gerentes, trabalhadores, entre outros.

Os usuários internos fazem uso das informações geradas pela contabilidade gerencial. Apesar de não ter obrigatoriedade de publicação, são bastante úteis para a tomada de decisão desses usuários.

Para Kam “a informação é relevante para uma decisão se ela pode reduzir a incerteza sobre as variáveis inseridas no processo decisório” (1986, p. 350). A utilização da informação de maneira adequada e com qualidade proporciona segurança e agilidade para os gestores para tomarem decisões relevantes sobre o negócio da empresa.

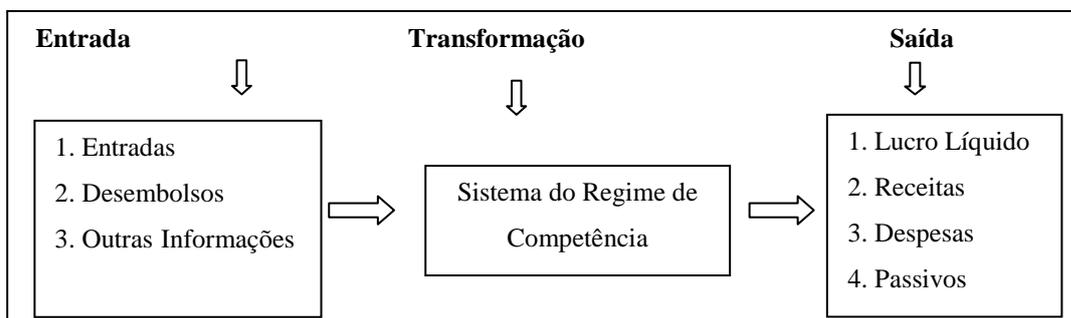
Ainda não existe um padrão de medida para mensurar a qualidade da informação contábil gerencial, porém diversos estudiosos desenvolveram modelos que buscam

diferentes propriedades da contabilidade, como medidas de gerenciamento de resultados, do grau de conservadorismo, relevância e tempestividade da informação divulgada (WANG, 2006; LOPES, 2009).

A informação com qualidade apenas é considerada como importante a partir do momento que gera um retorno para a organização. A relevância dos dados não se caracteriza apenas pela obrigatoriedade legal e fiscal, as informações gerenciais não possuem obrigatoriedade, porém são bastante úteis para vários processos decisórios, entre eles, a formação de preço e a avaliação dos custos da empresa (HANSEN; MOWER, 1997).

A contabilidade é uma ferramenta fundamental para os gestores, por possuir informações bastante relevantes para a gestão administrativa de uma organização, a fim de que esta se torne competitiva no mercado de sua atividade. Para Cassarro, “o que movimenta a empresa e lhe dá dinamismo, é o conjunto de seus sistemas de informações” (2001, p. 26), considerado muito importante para a tomada de decisões. Em uma visão sistêmica, a contabilidade interage com o meio ambiente, que se inter-relaciona com a contabilidade através de um sistema, o qual não possui apenas dependência com as informações internas da organização, mas da interação de informações externa à empresa (OLIVEIRA et al., 2000).

É através do processo reconhecimento-mensuração-evidenciação que a contabilidade gera informação aos seus usuários (LOPES; MARTINS, 2005). Para o melhor entendimento, a Figura 2 mostra as fases desse processo e a relevância do regime de competência na produção das informações contábeis:



**Figura 2 – Componentes de Informação do Regime de Competência**

Fonte: Adaptado de Beaver, (1998, p. 06).

Pode-se observar que a “entrada”, quer sendo à vista ou a prazo, deveria ser reconhecida pelos geradores da informação contábil, pela essência econômica das operações que serão transformadas através do regime de competência até evidenciar o

lucro (saída) do negócio. Sendo assim, é possível perceber que o desempenho da organização está relacionado com a maneira que as informações são produzidas.

Outro aspecto importante para que a informação contábil gerencial seja eficaz é o gerenciamento de todas as fases do ciclo operacional da empresa, que é o principal responsável pela base de dados destas informações. Hendriksen e Breda especificam a diferença entre dados e informações:

Uma distinção entre informação e dados. Podemos definir dados como medidas ou descrição de objetos ou eventos. Se esses dados já forem conhecidos, ou não interessarem à pessoa a qual são transmitidos, não pode ser informação. Portanto a informação pode ser definida como dado que representa uma surpresa para quem recebe. (HENDRIKSEN; BREDA, 2009, p. 99)

Um dos objetivos da contabilidade é repassar as informações de dados, enquanto que a contabilidade gerencial interpreta os números repassados pela contabilidade, através de recursos que auxiliam no processo decisório dos gestores do negócio: controle de estoque, controle de contas a pagar e a receber e demonstração do fluxo de caixa e análises de indicadores financeiros. Para Atkinson, a contabilidade gerencial:

É o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas. Sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas (ATKINSON, 2000, p. 36).

O Sistema Gerencial emite relatórios operacionais com a finalidade de atender as necessidades básicas para tomada de decisão do empreendedor. Como a contabilidade gerencial não se preocupa com a legalidade fiscal, estes relatórios gerenciais tendem a ser elaborados com o perfil da empresa e do gestor do negócio.

As informações geradas pela contabilidade gerencial também são essenciais para demonstrar os resultados operacionais da empresa. Segundo Sell, “na busca por informações mais acuradas a contabilidade gerencial assume o papel de oferecer elementos que traduzam a performance da organização, buscando as informações na contabilidade financeira” (2004 p. 15). Esta, por sua vez, assume a função do levantamento de dados, que são transformados em informações para a contabilidade gerencial detalhar de acordo com as necessidades dos gestores do negócio, entre elas, o gerenciamento de resultados.

### 2.5.3 Informação Contábil Gerencial para Gerenciamento de Resultados

O gerenciamento de resultados é uma das principais formas de medir e analisar a qualidade da informação e do lucro da empresa. A definição mais abordada na literatura é a proposta por Healy e Wahlen:

O gerenciamento de resultados ocorre quando os administradores utilizam do julgamento nas demonstrações financeiras e na estruturação de transações para alterar as informações divulgadas para ludibriar alguns *stakeholders* sobre o real desempenho econômico da firma ou para influenciar resultados contratuais que dependem dos números contábeis divulgados. (HEALY; WAHLEN, 1999, p. 06)

Outra definição dessa prática é dada por Lo (2008), que afirma que tais práticas, podem ser intencionais ou não, e que os lucros com altas manipulações possuem baixa qualidade, bem como contadores que seguem práticas contábeis inadequadas, como por exemplo, informações contábeis limitadas para os usuários. Evidentemente, o grau de extensão do gerenciamento dos lucros depende do retorno comportamental de cada ambiente.

O autor afirma ainda que existem duas categorias para a linha de pesquisa sobre gerenciamento de resultados, sendo a primeira gerenciamento de resultados real e a segunda, gerenciamento dos *accruals*, por mudanças de estimativas e mudanças políticas. Com relação à primeira linha de pesquisa, a aplicação de recursos em investimentos duvidosos pode comprometer os negócios por parte de investidores e acionistas. Enquanto que a segunda linha de pesquisa pode ser questionada pelo mercado e o órgão regulador.

Para Lopes (2009), o gerenciamento de resultado está relacionado com a qualidade dos lucros e as práticas adotadas para manipular resultados devem ser detectadas porque afetam o monitoramento dos gestores e impedem ainda o controle da firma no processo decisório. A manipulação dos lucros acontece devido a vários fatores, como a ocultação do fraco desempenho dos resultados econômicos e redução de impostos.

No Quadro 3 é possível verificar as práticas de gerenciamento de resultados contábeis aceitáveis e as fraudulentas.

Decisões contábeis “Puras”	Decisões com impacto no fluxo de caixa
<b>“Gerenciamento de resultados contábeis”</b>	
De acordo com as Normas/Princípios contábeis	Práticas Aceitáveis
<p style="text-align: center;"><b>Contabilidade “Conservadora”</b></p> a) Reconhecimento muito elevado de provisões; b) Aceleração das despesas de depreciação; c) Reconhecimento de receitas apenas quando da cobrança.	<p style="text-align: center;"><b>Visando Reduzir Fluxo de Caixa Líquido</b></p> a) Retardar vendas b) Acelerar gastos associados à propaganda e publicidade, treinamento e P&D; c) Aumentar despesas de natureza não operacional (banquetes, bingos e doações)
<p style="text-align: center;"><b>“Contabilidade Agressiva”</b></p> a) Evitar ou reduzir o reconhecimento de provisões; b) Reduzir as cotas de depreciação e amortização; c) Reconhecimento de receitas durante o processo de produção.	<p style="text-align: center;"><b>Visando Aumentar Fluxo de Caixa Líquido</b></p> a) Antecipar e acelerar as vendas; b) Adiar a realização de despesas necessárias de propaganda e publicidade, treinamento e P&D; c) Aumentar Receitas não operacionais pela venda de Ativos da empresa.
<b>Contabilidade Fraudulenta e Práticas Inaceitáveis</b>	
<p style="text-align: center;"><b>Que violam as Normas/Princípios</b></p> a) Registrar vendas fictícias; b) Antecipar (documentalmente) a data de realização das vendas; c) Superestimar o estoque o estoque pelo registro de inventário fictício.	<p style="text-align: center;"><b>Práticas Inaceitáveis</b></p> a) Receber e não efetuar a entrega do produto; b) Não cumprir os compromissos financeiros; c) Não pagar tributos lançados.

**Quadro 3- Gerenciamento de resultados contábeis x Contabilidade Fraudulenta (Práticas impróprias)**

Fonte: Adaptado Martines (2001, p. 14).

O questionamento colocado pelos autores sobre essa temática não é atribuído à utilização ou não do gerenciamento dos resultados, mas ao impacto que as informações divulgadas podem fornecer aos seus usuários, os quais dependem dessa ferramenta para tomar decisão.

## 2.6 Sistema de Informação Contábil

Segundo Mosconi e Simkin, “os SICs são um tipo especial de sistema de informações que fornecem informações sobre processos e eventos de negócio que afetam a organização” (2002, p. 22). Em outras palavras, o SIC é um sistema que atua basicamente com as informações financeira e econômica da instituição. Para Souza et al.:

Esses sistemas são utilizados principalmente para realizar a previsão de receitas e de despesas, a seleção das melhores fontes e usos de recursos de curto e de longo prazo, a administração da análise de investimentos e análise da situação financeira da empresa. (SOUZA et al., 2008, p. 03)

Sendo assim, os sistemas de informações contábeis são uma ferramenta contábil que contribui para o desenvolvimento da empresa, por possibilitar que os gestores tomem decisões mais adequadas e com maior precisão, além disso, também fornecem previsões sobre futuras operações da empresa, permitindo o gerenciamento dos impactos contábil financeiros ocasionados pelo processo decisório.

As principais informações geradas pelo SIC são: custos, estoque, faturamento, fluxo de caixa, contas a pagar e a receber, entre outros dados do universo contábil. Para Oliveira (1999), toda instituição tem informações que auxiliam o processo decisório, porém, nem todas apresentam um sistema estruturado de informações gerenciais que aperfeiçoa a tomada de decisão dos gestores. É essencial para o sucesso da empresa o uso de sistemas de informações, bem como funcionários qualificados para leitura dos dados fornecidos pelo sistema.

Além disso, a aplicação de um sistema de informação contábil direcionado à área gerencial da empresa proporciona os seguintes benefícios, segundo Oliveira:

Melhoria no acesso às informações, propiciando relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço; melhoria nos serviços prestados e oferecidos; melhoria na tomada de decisões, através do fornecimento de informações mais rápidas e precisas; estímulo de maior interação entre os tomadores de decisão; fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões; otimização na prestação dos seus serviços aos clientes; melhor interação com os seus fornecedores; educação da mão-de-obra burocrática. (OLIVEIRA, 1999, p. 45)

As vantagens oferecidas pelo sistema de informação são inúmeras e tendem a aumentar devido aos avanços da tecnologia. Evidentemente, esse avanço gera mais benefícios para a contabilidade, e por consequência para os negócios da empresa. A literatura também aborda a contabilidade gerencial como ferramenta do SIC. Essa temática será abordada na seção seguinte.

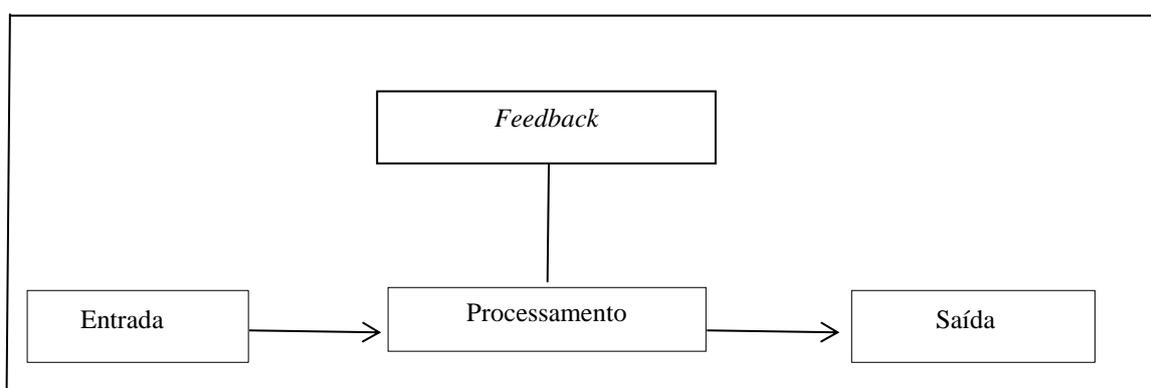
### **2.6.1 A contabilidade gerencial como sistema de informação contábil**

O sistema de informação é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias procedimentos e controles, com as quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção do gerente e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para tomadas de decisão inteligentes. (NAKAGAWA, 1993, p. 21)

As seções anteriores desta pesquisa evidenciaram a importância da informação contábil gerencial para as entidades. Para Crepaldi (2012), a contabilidade gerencial está

direcionada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, controlando os insumos através de um sistema de informação gerencial. O autor também ressalta a necessidade de a organização trabalhar de forma integrada, em todos os seus departamentos e funções, inseridos em um sistema que possibilite qualidades informacionais, repassadas para a contabilidade, bem como as produzidas por ela.

De acordo com Schmidt, pode-se definir sistema de informação como sendo “um conjunto de procedimentos estruturados, planejados e organizados que, uma vez executados, produzem informações para suporte ao processo de tomada de decisão” (2002, p. 81). A Figura 3 apresenta a arquitetura do modelo de informação:



**Figura 3 – Modelo de Sistema de Informação**

Fonte: Adaptado de Stair e Reynolds, 2009

Na figura, observa-se que os dados (entrada) são processados pelo sistema de informação, que gera informações (saída) para tomar decisão. Esse sistema torna a empresa competitiva para o mercado e auxilia o gestor a tomar decisão com maior segurança.

O Sistema de Informação Gerencial – SIG – auxilia a organização a alcançar maior eficácia em suas operações. Schmidt, afirma que, “os SIGs têm por finalidade auxiliar e dar suporte no processo de alcançar metas e objetivos traçados pela organização” (SCHMIDT, 2002, p. 86). Nesse sentido, o SIG pode proporcionar benefícios para entidade, tais como: redução de custos nas operações; melhoria na produtividade; melhoria na tomada de decisões através de fornecimentos em tempo hábil e precisos, dentre outros.

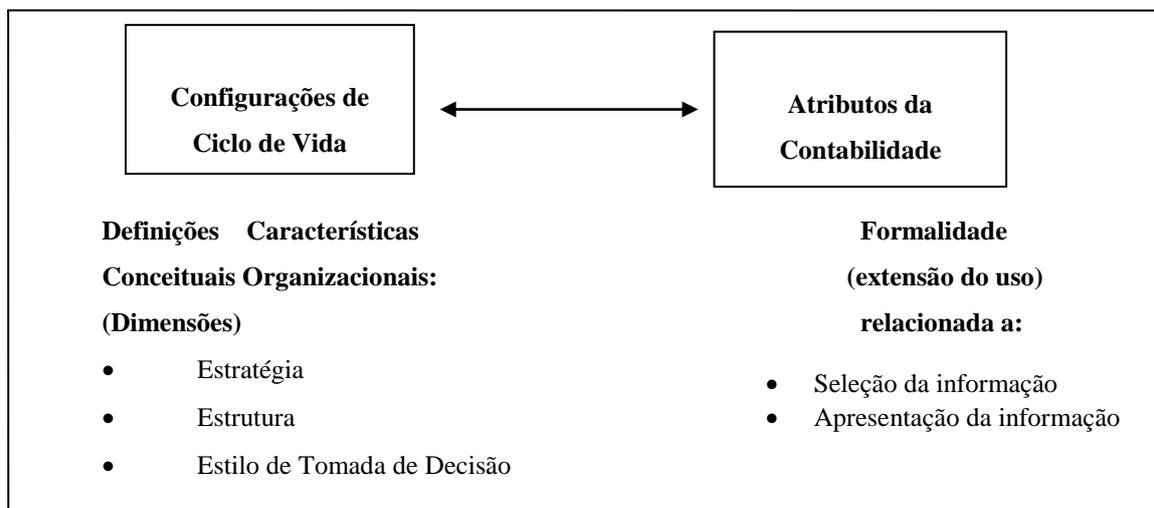
Sendo assim, o SIG possibilita um fluxo eficiente das informações permitindo que os gestores avaliem seus negócios de forma ampla. Além disso, existem vários modelos literários como forma de controle contábil gerencial, facilitando ao usuário o entendimento da sua prática.

## 2.6.2 Sistema de Contabilidade Gerencial no Modelo de Moores e Yuen

Moores e Yuen (2001) foram os primeiros pesquisadores que estudaram a Contabilidade Gerencial com abordagem no relacionamento das variáveis de estratégia, estrutura, liderança e estilo de tomada de decisão, através dos atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial – SCG, a fim de identificar o estágio de vida da organização. Posteriormente, Necyk (2008) reforçou este estudo, também utilizando a Contabilidade Gerencial para chegar ao ciclo de vida da empresa.

Ainda segundo os autores, os atributos da contabilidade gerencial podem auxiliar qualquer processo de gestão das organizações, a utilização dos mesmos implica a formalização das rotinas, além de uma variedade de artefatos a ser selecionada pelos gestores, desde relatórios financeiros tradicionais, até sistema sofisticado de contabilidade de custos, controle de qualidade e mapeamento ambiental. A percepção de utilidade e valor dos resultados produzidos através dos atributos da contabilidade gerencial dependerá das metas organizacionais, podendo divergir de uma organização para outra.

Além disso, Moores e Yuen (2001) utilizaram como referência as características qualitativas da informação contábil gerencial, abordadas pela *Australian Accounting Research Foundation* (AARF), com a finalidade principal de investigar a relação dos atributos da contabilidade gerencial com os diferentes ciclos de vida da empresa, aplicando as características qualitativas da AAR. Na Figura 4 é possível observar o modelo sugerido pelos autores:



**Figura 4 – Modelo do estudo de Moores e Yuen**

Fonte: Moores e Yuen (2001, p. 356).

Nesse modelo, Moores e Yuen (2001) caracterizaram a Contabilidade Gerencial pela seleção da informação como conjunto de técnicas utilizadas pela organização e pela apresentação da informação, que diferencia os diferentes níveis de agregação e integração das informações, com finalidades externa/interna, futura/passada, financeiro/não financeiro e sua tempestividade em relação à frequência, velocidade, entre outras. Os autores ainda afirmam que o alto nível de formalização do SICG tornava disponível uma variedade de ferramentas solicitadas pelos gestores como, por exemplo, relatórios financeiros tradicionais até sistemas elitizados de contabilidade de custos, controle de qualidade e mapeamento ambiental.

O resultado da pesquisa de Moore e Yuen (2001) apontou que o ápice da formalização – em termos de seleção e apresentação da informação – ocorre no estágio de ‘crescimento’, diminuindo durante a maturidade do ciclo de vida de uma organização.

A presente pesquisa tomou como base o modelo adotado pelos autores e posteriormente reforçado por Necyk (2008), evidenciado da seguinte forma: Contexto Organizacional, Estratégias, Características Estruturais e Estilo de Tomada de Decisão. Associou-se a esse modelo a Contabilidade Gerencial (Seleção, Apresentação e Uso das Informações), sendo a seleção de informação as atribuições dos elementos de definição ou as ferramentas utilizadas pela contabilidade gerencial a fim de fornecer informações qualificadas e que embasem as definições das características qualitativas (relevância e confiabilidade) e a apresentação de informação. Uma ressalva é a de que a Contabilidade Gerencial deve divulgar a informação, de forma a atender as características qualitativas de comparabilidade e compreensibilidade (BEUREN; RANGEL, 2011). O detalhamento dos atributos da contabilidade gerencial pode ser analisado conforme o Quadro 4.

<b>Seleção de Informações</b>
<b>Elementos dos Atributos da Contabilidade Gerencial</b>
1. Demonstração do Resultado Mensal 2. Balanço Patrimonial Mensal 3. Demonstração de Fluxo de Caixa 4. Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional. 5. Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras. 6. Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras. 7. Planejamento de longo-prazo e forecast (previsões) de vendas e resultados 8. Contabilidade por centros de responsabilidade (responsability accounting), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento. 9. Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais. 10. Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas.
<b>Apresentação de Informações</b>
<b>Agregação e Integração</b>
11. Modelo de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>what if</i> , custo-volume-lucro, etc). 12. Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual). 13. Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização). 14. Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas).
<b>Escopo</b>
15. Interno (ex: eficiência, volumes, absentéismo, etc.) Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.). 16. Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.). 17. Não-financeiros (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absentéismo, participação de mercado, etc.). 18. Orientado ao passado (ex: histórico, realizado). 19. Orientado ao futuro (ex: estimativas, forecasting).
<b>Tempestividade</b>
20. Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez. 21. As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema). 22. Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia). 23. O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões.

#### **Quadro 4- Variáveis dos Atributos do Sistema da Contabilidade Gerencial**

**Fonte:** Adaptado de Moores e Yuen (2001) e Neck (2008).

Moores e Yuen ainda afirmam que “a seleção das ferramentas de contabilidade gerencial é muito mais importante que a apresentação de informações em vários níveis de formalidade do SICG de cada estágio do ciclo de vida” (2001, p. 383). Neste estudo, a medida utilizada foi avaliar se uma determinada ferramenta estava sendo colocada em prática ou não. Sendo assim, enquanto que Moores e Yuen estudaram se o “nível de uso” das ferramentas foi mensurado, este estudo focalizou a existência atual ou “disponibilidade” das ferramentas que são mensuradas. Tornou-se evidente que a

aplicação do modelo sugerido por Moores e Yuen garante aos gestores confiabilidade, eficiência e presteza no processo decisório dos seus negócios.

### **2.6.3 Demais modelos de Gestão Gerencial**

Para Nascimento e Reginato (2007, p. 41) os modelos de gestão são classificados em: estático, pressupõe a estabilidade; dinâmicos, formulados para lidar com mudanças; determinísticos e probabilísticos, variáveis com quantidades determináveis e levam em consideração as incertezas das condições; físicos e matemáticos incluem as variáveis à representações físicas; e normativos e descritivos, determinam ações que produzam soluções eficientes e descrevem a atividade que representam.

Sendo assim, as crenças, normas e princípios de uma organização definem a estrutura do modelo de gestão. Tais modelos estão inseridos em todas as fases da gestão organizacional, atuando como agente facilitador, a fim de atingir os resultados programados pela instituição.

Ainda Nascimento e Reginato (2007, p. 45) comentam que “o modelo de gestão está inserido nas organizações como formador da cultura organizacional, determinando a autoridade e a responsabilidade, estabelecendo a forma de comunicação e informação, estabelecendo os critérios de avaliação e desempenho”.

Além dos modelos tradicionais, existem o Modelo de Gestão econômica GECON, concebido pelo professor Armando Catelli, no final da década de 70. Para Catelli (2001) O GECON é definido como sendo um modelo gerencial utilizado para administrar por resultado econômico, do qual incorpora um conjunto de conhecimento integrado, com objetivo de alcançar a eficácia nos processos organizacionais, ou seja, a otimização do resultado através da melhoria contínua e da produtividade ou operação.

Ainda segundo o autor, O modelo GECON, contempla os elementos de Modelo de Gestão e Decisão, onde os princípios crenças e valores que orientam no processo de decisão, e o Modelo de Mensuração Informação do Resultado, modelo relativo ao processo de mensuração física e monetária dos eventos decorrentes de decisões planejadas e realizadas, e relativo ao processo de geração de informações gerenciais.

Esses modelos de gestão podem ser aplicados em qualquer organização, mas a pesquisa foi direcionada em investigar o a utilização dos atributos da contabilidade gerencial, modelo sugerido pelos autores Moore e Yuen (2001) por apresentar um alto nível de formalização do SICG proporcionando ampla variedade de ferramentas de

gestão. Além disso, é um modelo testado empiricamente podendo ser aplicável em empresas no geral.

## **2.7 A influência da contabilidade de custos no processo decisório**

A Contabilidade de Custos é definida como o ramo da contabilidade que atribui informações para os gestores e gerentes de uma organização, auxiliando as funções operacionais, planejamento e controle, bem como a de tomada de decisões (LEONE, 2000). Também está vinculada à necessidade de informação do empreendedor e apresenta funções importantes como determinar o custo da produção na formulação do preço de venda do produto.

Contudo, a contabilidade de custos passou, ao longo das últimas décadas, de uma simples auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante ferramenta de controle e decisões gerenciais. Assim, a contabilidade atual vem implantando sistemas de informações que possibilitem um melhor gerenciamento dos custos da empresa (MARTINS, 2011).

Para Bornia, “Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa de duas maneiras: auxiliando o controle e as tomadas de decisões” (2002, p. 36). O controle de gestão identifica possíveis falhas no processo produtivo, compara os custos passados com os em processo. No processo de tomada de decisão, auxilia o gestor a realizar a melhor escolha para o seu negócio. Todo processo de tomada de decisão envolve diversos fatores, vai desde os insumos até a própria produção em si, contando, também, com a rede de distribuição que, muitas vezes, tem que ser terceirizada, para que o consumidor/indústria obtenha o produto desejado no tempo programado. Para isso a gerência da empresa deve se preocupar com a utilização da informação para tomar a decisão eficaz.

Mayer afirma que “os problemas mais sérios com sistemas contábeis parecem ocorrer quando gerentes tentam utilizar, para fins gerenciais, informações contábeis que foram preparadas para fins externos” (2001, p. 45). Logo, a contabilidade de custos é responsável por gerar informações para o usuário interno da empresa, participando com relevância na Contabilidade Gerencial.

O conhecimento de custo na atividade do agronegócio é extremamente necessário por possibilitar que o gestor analise sua rentabilidade, gargalos de produção, ponto de equilíbrio do sistema de produção, e ainda auxilia no processo decisório do

administrador. De acordo com Bruní e Famá, para atender a essa necessidade a Contabilidade de Custos apresenta como funções básicas:

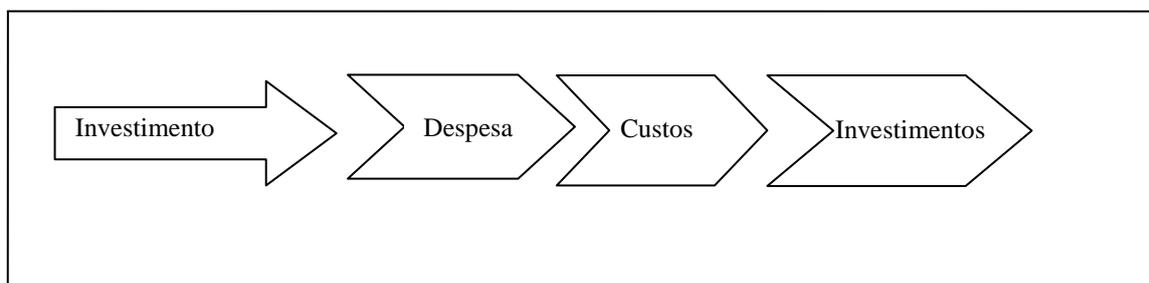
- a) determinação do lucro: empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
- b) controle das operações: e demais recursos produtivos, como os estoques, como a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre o previsto e o realizado;
- d) tomada de decisões: o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formação de preços, escolha entre fabricação ou terceirizada. (BRUNÍ; FAMÁ, 2004, p. 25).

Na literatura, alguns autores conceituam a Contabilidade de Custos como uma forma de refletir sobre os recursos que a empresa utiliza para fornecer produtos ou serviços (ATKINSON et al., 2000). Já Bornia (2002) inclui a terminologia gerencial e argumenta que custo gerencial corresponde ao valor de insumos (bens e serviços) aplicados pela empresa, são também denominados de custos de fabricação e despesas, porém, há uma diferença entre esses insumos, o primeiro (custos) é todo valor consumido que está relacionado com a produção, enquanto que o segundo (despesa) não se relaciona com a produção. As despesas são gastos para que a empresa mantenha e financie suas atividades operacionais e consiga equilibrar seus negócios.

Derbeck e Nagy relatam que “a contabilidade de custos fornece as informações que permitem à gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação” (2001, p. 13). No geral, as informações abrangem os gastos do processo de fabricação, terminologia reforçada por Wernke que define custos como:

Gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial são os fatores utilizados na produção como matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo (WERNKE, 2004, p. 11-12).

Nesse sentido, um gasto pode ser transformado de investimento para custo ou despesa ou de forma direta. A Figura 5 explica o percurso dos gastos inseridos no processo de produção:



**Figura 5 – Direção Básica dos Gastos no processo de produção**

Fonte: Cherman, (2002, p. 25).

Para Cherman (2002), os custos podem ser classificados como custos diretos, que estão relacionados a um determinado objeto de custo, sendo passíveis de identificação de maneira economicamente viável, enquanto que os indiretos não podem ser identificados. Sendo assim, os custos diretos são identificados facilmente no processo produtivo, já os indiretos não são fáceis de identificar por não estarem alocados diretamente no produto, necessitando a aplicação de critérios de rateios para apropriá-los ao produto em fabricação. Sendo assim, a Contabilidade de Custos é também considerada importante porque serve de ferramenta de auxílio aos gestores na tomada de decisão.

Hansen e Mowen (2001) afirmam que o sistema de informação contábil dentro de uma organização, possui dois subsistemas principais: sistema de contabilidade financeira e sistema de contabilidade gerencial. O primeiro sistema é responsável por produzir informações para usuários externos, os quais julgam tais informações importantes para auxiliar a tomada de decisão como, por exemplo, compra e venda de ações; a contabilidade gerencial produz informações para usuários internos, especificamente a gestão de custos, a mesma identifica, coleta, classifica e relata informações essenciais (custeio, planejamento e controle) para os gestores.

## **2.8 Gestão na atividade rural**

A gestão na atividade rural possui uma grande concentração de gestores, que iniciam suas atividades com experiências primárias em agronegócios. Parte desses produtores se depara com o aumento inesperado da produção, tal aumento proporciona maiores movimentações financeiras e de produção, refletindo em uma administração gerencialmente despreparada. Esse perfil de empreendedor se adéqua tanto a pequenas empresas como às de grande porte. Uma das causas para essa insuficiência de preparo no gerenciamento do agronegócio pode ser atribuída ao grande número de

estabelecimentos familiar, os quais possuem características centralizadoras do seu negócio. O Censo (2006) comprova esse quadro com a publicação de que 84,4% dos estabelecimentos brasileiros são de agricultura familiar.

Para Marion, “empresas rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas” (2010, p. 22). Ressalta-se que qualquer que seja a propriedade é imprescindível uma administração adequada, que deve ser gerida pelo próprio produtor ou por responsável subordinado. Um profissional com aptidão para analisar os resultados e a lucratividade da empresa observa-os mais rapidamente, realizando o planejamento e controle do ciclo produtivo (FARIA et al., 2010). O autor reforça ainda que é de responsabilidade do gestor zelar pelo bom uso da propriedade, utilizar de forma adequada o capital investido e, por fim, investir na mão-de-obra qualificada para refletir de forma direta em uma produção com excelência. Neste contexto, Gomes afirma que:

Para assegurar o êxito de qualquer administração e garantir assim a integridade patrimonial contra qualquer surpresa, é necessário colocar a atividade econômica sobre a base planejada, formulando previsões econômicas, estabelecendo probabilidade e controlando as previsões mediante a técnica da análise econômica e financeira dos balanços periódicos (GOMES, 2002, p. 19).

Gomes (2002) reforça que o êxito em qualquer segmento econômico é consequência de uma administração eficiente e eficaz, para isto, faz-se necessário que o administrador receba informações confiáveis que funcionem como ferramenta no gerenciamento da entidade.

Além da confiabilidade, as informações contábeis e gerenciais devem apresentar clareza, objetividade e qualidade, auxiliando com segurança e funcionalidade ao gestor na tomada de decisão.

Para Crepaldi (2012), grande parte dessas informações é gerada pela contabilidade rural, a qual possui as seguintes finalidades: orientação das operações agrícolas e pecuárias; medição de desempenho econômico-financeiro da empresa e de cada atividade produtiva individualmente; controle de operações financeiras; embasar as tomadas de decisões no planejamento da produção, das vendas e dos investimentos; auxiliar as projeções de fluxos de caixa e necessidades de crédito; possibilitar a comparação de desempenho da empresa no tempo e desta com outras empresas;

conduzir as despesas pessoais do proprietário e de sua família; justificar a liquidez e a capacidade de pagamento da empresa junto aos agentes financeiros e outros credores; servir de base para seguros, arrendamentos e outros contratos; gerar informações para declaração de Imposto de Renda.

Ainda nesse sentido, Grateron, ressaltando a importância da contabilidade do agronegócio, afirma que:

Considerando a abrangência do termo agribusiness, temos que tomar em conta a contabilidade como meio de: controle, apuração de custos, determinação de preços, fornecimento de informações para o processo de tomada de decisões, entre outras características não menos importantes que ajudam a garantir o sucesso, neste caso, da cadeia agroindustrial. A contabilidade está presente em cada um dos elos da cadeia (GRATERON, 1996, p. 71).

Apesar de ser considerada como um recurso importante para gestão do agronegócio, a prática adotada no setor, ainda não apresenta a eficiência desejada. Para Crepaldi,

[...] a contabilidade rural no Brasil é pouco utilizada, tanto pelos empresários quanto pelos contadores. Isto acontece devido ao desconhecimento por parte dos empresários, da importância das informações obtidas através da contabilidade, da maior segurança e clareza que estas informações proporcionam nas tomadas de decisões. Acontece também devido à mentalidade conservadora da maioria dos agropecuaristas, que persistem em manter controles baseados em sua experiência adquirida com o passar dos anos. Desta forma abrem mão de dados reais que poderiam ser obtidos através da contabilidade (CREPALDI, 2012, p. 17).

Mesmo com essas deficiências da gestão rural, percebe-se a importância dessa ferramenta para o agronegócio, dentre elas a obtenção de informações gerenciais que podem proporcionar resultados positivos para o empreendedor.

### **2.8.1 Informação contábil gerencial na atividade rural**

A contabilidade rural é a contabilidade geral com práticas direcionadas às entidades rurais. As empresas rurais são aquelas que exploram o solo através do cultivo da terra, da criação de animais e da transformação de produtos agrícolas. A atividade rural, em seu processo produtivo, depende das informações geradas pela contabilidade de custos (MARION, 2010).

Para Horngren et al., a contabilidade de custos disponibiliza:

Informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira. Mede e relata informações financeiras e não financeiras relacionando ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização; inclui

aquelas partes, tanto da contabilidade gerencial quanto da financeira, em que as informações de custos são coletadas e analisadas (HORNGREN, 2008, p. 02).

Quando o produtor rural necessita de informações mais detalhadas do seu negócio, utiliza-se a contabilidade gerencial por não ter que seguir um padrão legal, mas sim a necessidade da empresa em seu processo decisório. Além da sua ligação com a contabilidade financeira, a contabilidade gerencial também está ligada diretamente com a contabilidade de custos, que também fornece informações importantes para a organização. Para Martins (2009), a contabilidade de custos surgiu da contabilidade financeira, através da necessidade de avaliação do estoque industrial, que posteriormente passou a ser ferramenta para resolução de problemas de mensuração dos estoques e resultado operacional da empresa.

A contabilidade de custos é de grande importância para as empresas, logo, nas atividades rurais, a aplicação dela é essencial para uma administração eficiente. De acordo com Valle, “nas atividades rurais, o custo da produção compreende o conjunto de todas as despesas que devem ser suportadas para a obtenção dos produtos” (1987, p. 102). Demonstrando a importância do uso dessa ferramenta para o controle gerencial da empresa, a contabilidade gerencial gera informações que têm a função de subsidiar os gestores nas decisões do empreendimento (EYERKAUFER, 2007).

A utilização das informações contábil gerencial de maneira adequada garante aos produtores rurais confiança e credibilidade no processo decisório, permitindo avaliar os riscos das operações e controlar os planejamentos futuros.

Existem alguns estudos que relatam como os gestores do agronegócio controlam seus negócios. O estudo de Almeida et al. (2011) argumenta que os produtores de leite (agronegócio) não conseguem realizar controle gerenciais mensais devido à ausência de disponibilidade de tempo. Os principais tipos de controles utilizados (71%) por estes produtores são: controle de produção individual do produto, produção total, custo por produto, valor recebido por produto, compra de equipamentos e energia elétrica.

A pesquisa realizada por Lima (2006) afirma que os produtores sucroalcooleiros (agronegócio) consideram as informações gerenciais direcionadas à contabilidade de custos mais importante, porém, muitos deles não fazem previsão de custos alegando que não há tempo para previsões. Com relação ao uso da informação gerada pela contabilidade, metade dos respondentes não as utiliza, justificando que grande parte das decisões tomadas pelos gestores não dependem da contabilidade.

Os resultados encontrados no estudo de Barbalho (2006) reforçam que o agronegócio ainda está em desenvolvimento no que se refere à utilização da informação contábil gerencial. Seus resultados apontam que os pecuaristas (agronegócio) não fazem uso de relatórios e controles gerenciais e que a contabilidade serve exclusivamente para atender o fisco, deixando de ser uma ferramenta de auxílio no processo decisório.

Percebe-se que os tais resultados, encontrados na literatura, remetem à forma inadequada do uso da informação contábil gerencial para tomada de decisão no setor agroindustrial. Dessa maneira, não fazer o uso desse controle, como ferramenta de gestão, pode colocar em risco os negócios da empresa.

### 3 METODOLOGIA

Nesta seção, especificaremos os métodos envolvidos na pesquisa com vistas a seu resultado. Através dos tópicos que seguem justificamos o porquê de procedermos como procedemos, explicitando a viabilidade metodológica empregada neste estudo.

#### 3.1 Estratégia da Pesquisa

Para a presente pesquisa foi utilizado o estudo de caso exploratório, que segundo Yin (2010) não apresenta necessidade de hipóteses, mas finalidades e critérios os quais servirão como base de averiguação do êxito ou não da investigação, já que o objetivo desta pesquisa não é testar uma hipótese e sim identificar como é o objeto de estudo, considerando seu ambiente e as variáveis que interferem no seu comportamento.

Ainda segundo Yin, essa é “[...] a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo ‘como’ e ‘por que’, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se concentra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”. Acrescenta que “[...] a clara necessidade pelos estudos de caso surge do desejo de se compreender fenômenos sociais complexos” e também “[...] permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real” (2010, p. 19). Para Martins, a estratégia da pesquisa para estudo de caso:

[...] é própria para uma construção de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro do seu contexto real [...] com pouco controle do pesquisador sobre os eventos e manifestações, em função das questões e proposições orientadoras do estudo, por meio de diferentes técnicas de levantamentos de dados e evidências [...] Busca-se, criativamente, aprender a totalidade de uma situação – identificar e analisar a multiplicidade de dimensões que envolvem o caso – e, de maneira engenhosa, descrever, discutir e analisar a complexidade de um caso completo, construindo uma teoria que possa explicá-lo e prevê-lo. Mediante um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado, o Estudo de Caso possibilita a penetração em uma realidade, não conseguida plenamente por um levantamento amostral e avaliação exclusivamente quantitativa (MARTINS, 2006, p. 06).

Assim, o presente trabalho tem características de uma situação complexa, por apresentar o formato ‘como’, sendo também mais exploratória. Este tipo de pesquisa ressalta-se pela riqueza de detalhes obtidos de fontes múltiplas. Essas informações de

maneira detalhada tornam-se úteis para soluções de problemas, avaliações e estratégias (COOPER; SCHINDLER, 2003; CHIZZOTTI, 2003).

Este estudo terá característica empírica e descritiva de uma abordagem qualitativa, o que possibilita avaliar resultados de cada participante, bem como a dinâmica interna de processos e atividades.

### **3.2 Abordagem**

Esta pesquisa propõe uma abordagem qualitativa, a fim de evidenciar as práticas adotadas para o uso da informação contábil gerencial da organização estudada. Para Miles e Huberman, as pesquisas de natureza qualitativa:

são a fonte de descrições ricas e bem fundamentadas e explicações de processos em contextos locais identificados. Com dados qualitativos pode-se preservar o fluxo cronológico, ver precisamente que eventos levaram a quais consequências e derivar explicações frutíferas. Ainda, bons dados qualitativos podem conduzir a achados inesperados a novas integrações; ajudam os pesquisadores irem além das concepções e a gerar ou revisar estruturas conceituais. Finalmente, os achados dos estudos qualitativos tem a qualidade de serem “inegáveis”. Palavras especialmente organizadas em incidentes ou estórias têm um sabor concreto, vívido e significativo que comumente se prova mais convincente ao leitor [...] do que páginas de números sumarizados (MILES; HUBERMAN, 1994, p. 01).

O dado qualitativo ajuda no projeto, no desenvolvimento contextual, instrumentação e análise, validando e interpretando os dados. Para Miles e Huberman, a pesquisa qualitativa, “preferencialmente se apresenta na forma de palavras do que na forma de números” (1994, p. 01). Esta abordagem de pesquisa, também é incentivada por Kaplan, ao afirmar que “pesquisadores independentes podem aprender mais com as pesquisas detalhadas de experiências bem-sucedidas, do que simplesmente descrever percentuais de sucesso versus falhas” (1998, p. 111). Esta afirmação reforça a aplicação do estudo de caso.

Nesta pesquisa, os detalhamentos das experiências foram trabalhados através da aplicação de um questionário semi estruturado, baseado nos estudos de Moores e Yuen (2001) e das demais abordagens da literatura sobre as atribuições da informação contábil gerencial na tomada de decisão.

### **3.3 Proposições**

Sobre proposições, Martins comenta que:

As proposições – teses expostas para serem demonstradas e defendidas – permitem a correta direção para o desenvolvimento de um Estudo de Caso [...] As proposições (teses) podem ser entendidas com uma teoria preliminar, criado pelo autor, que buscará, ao longo do trabalho, defender e demonstrar [...] substituem os objetivos e hipóteses normalmente formuladas em pesquisas convencionais (MARTINS, 2006, p. 08).

Em consonância com a revisão da literatura da pesquisa, abordada no segundo capítulo, relacionaram-se proposições do estudo, de modo a desdobrar a questão problema, as quais servirão de base para identificação das evidências, que fundamentarão as fases de coleta, análise e conclusão da pesquisa. Sendo assim, este estudo contempla as seguintes proposições:

- 1) o uso das informações contábil gerencial é relevante para a gestão dos criadores de camarão?;
- 2) a utilização das informações dos demonstrativos financeiros, são úteis para o agronegócio, ou apenas é utilizada para atender a fiscalização?;
- 3) Qual o nível de utilização do modelo contábil gerencial, sugerido por Moore e Yuen (2001) e Necyk (2008)?;
- 4) O uso de indicadores econômico e financeiro são utilizados para avaliação de desempenho da empresa?

### **3.4 Método de coleta de dados**

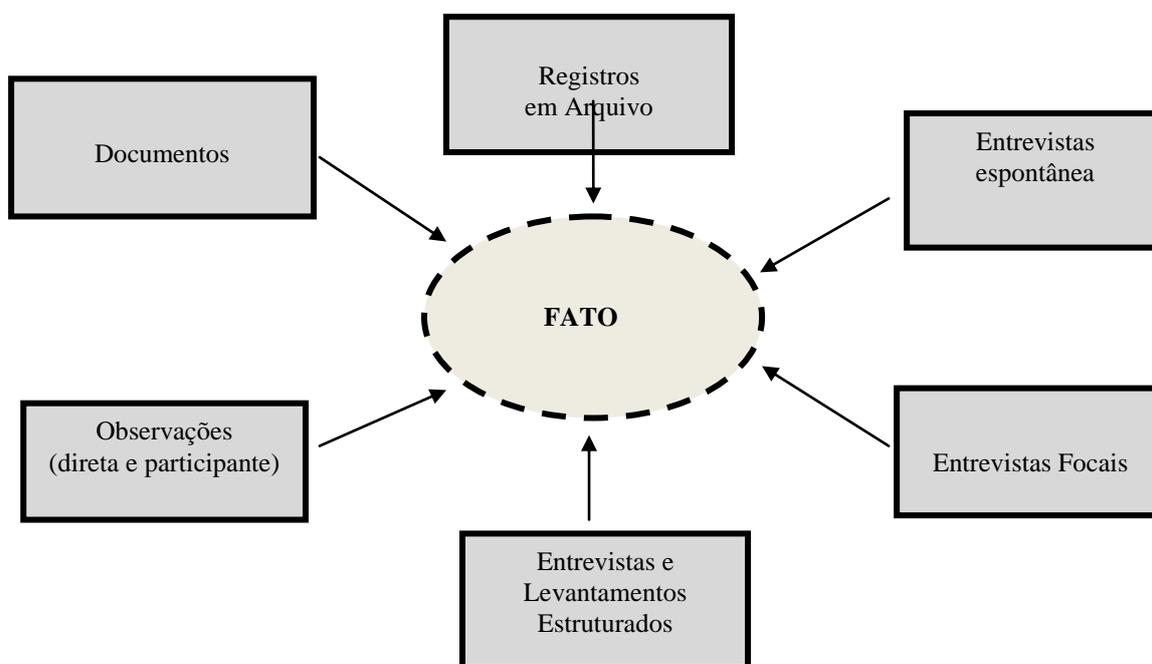
Este estudo emprega métodos diversos de coleta de dados. O conjunto de métodos foi concebido a fim de produzir evidências necessárias para elaboração da pesquisa. Para Yin (2010), a coleta de dados aplicada no estudo de caso deve atender a três princípios:

- 1) O uso de fontes múltiplas de evidências, como documentos, entrevistas, arquivos, observação direta e participante. Este princípio permite a triangulação e corroboração dos fatos estudados (ver Figura 6);
- 2) Criação de uma base de dados do estudo, com dados e evidências básicas e relatório do pesquisador através de notas, documentos, tabelas e narrativas, aumentando a confiabilidade da pesquisa;
- 3) Manutenção do encadeamento de evidências.

O autor recomenda no estudo de caso a utilização das múltiplas fontes de evidências, a fim de combinar os dados coletados, objetivando aplicar a triangulação

exemplificada na imagem. Para esta investigação utilizaram-se entrevistas, pesquisas documentais e observação.

Para avaliar as informações coletadas nas entrevistas, os dados foram tratados de acordo com o método de análise de conteúdo, que tem como objetivo identificar o que foi abordado sobre a temática da pesquisa (BARDIN, 2002).



**Figura 6 – Triangulação de Evidências do Estudo de Caso**

Fonte: Adaptado de Yin, 2010.

### 3.4.1 Documentos

Os documentos são boletins e materiais de apresentações feitas ao longo do projeto. Quando permitido, podem ser revistos de maneira repetitiva. Também contêm nomes, referências e detalhes precisos de um evento por um longo período de tempo (YIN, 2010).

Nesta pesquisa, foram realizadas análises da documentação relacionada à temática abordada, correspondente ao período de 2012, devido à finalidade da investigação, que é averiguar a situação atual da organização da empresa quanto a seus processos gerenciais, inseridos nos processos decisórios do gestor. Os principais documentos analisados na pesquisa estão citados no Quadro 5:

DOCUMENTOS ANALISADOS NO ESTUDO DE CASO	PERIODICIDADE
1) <b>Relatório gerencial financeiro:</b> posição de contas a pagar, contas a receber, fluxo de caixa, investimentos.	Mensal
2) <b>Relatório gerencial operacional:</b> desempenho da produção, vendas mensal, custo da produção, controle de estoque, biometria (tamanho do camarão).	Diário
3) <b>Demonstrações Financeiras:</b> Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração do Fluxo de Caixa.	Trimestral
4) <b>Relatório de Desempenho:</b> comparativos do resultado entre períodos, custo-volume-lucro, produtividade (quantidade de larvas de camarão x despesas do camarão).	Mensal
5) <b>Orçamento Participativo:</b> levantamento da produtividade por funcionário para gratificação. Este relatório é elaborado pela direção da empresa e posteriormente avaliado com os funcionários do setor produtivo da empresa.	Anual

**Quadro 5- Lista dos Principais Documentos Analisados na Pesquisa**

Toda documentação avaliada foi utilizada para corroborar e valorizar a triangulação das fontes de evidências da pesquisa, conforme análises abordadas na seção 4.2.2 deste estudo. A empresa estudada apenas disponibilizou ao pesquisador a documentação analisada no ambiente interno da organização.

### 3.4.2 Registros em arquivos

São apresentados em forma de arquivo ou através de registros em computador. Têm como ponto forte a precisão e geralmente são de natureza quantitativa. De acordo com Moores e Yuen (2001), esses registros são utilizados para levantar variações de dados como a receita líquida da empresa e outras variáveis intervalares que completam a avaliação de desempenho da companhia. Os registros da pesquisa foram anexados no estudo em formato de arquivos.

### 3.4.3 Entrevistas

Podem ser consideradas como o método mais relevante da pesquisa. Foram direcionadas aos gestores responsáveis pela tomada de decisões. A partir dos cinco depoimentos dos entrevistados é possível formar uma visão do processo decisório da empresa, alvo do estudo de caso desta pesquisa. As entrevistas foram realizadas nos meses de outubro e novembro de 2012, com duração média de quarenta minutos e apenas um dos respondentes autorizou a gravação da entrevista. As entrevistas seguiram

um roteiro semiestruturado (Apêndice A), que possibilitou a flexibilidade de adaptação dos entrevistados. Com relação às questões abordadas na entrevista, foram derivadas do modelo de relatórios gerenciais abordado no estudo de Moore e Yuen (2001) e da literatura científica. As variáveis abordadas pelos autores e a base de dados das entrevistas encontra-se no Apêndice A deste estudo.

#### **3.4.4 Observação direta**

Esta fonte de evidência possui a capacidade de captar fatos em tempo real e auxilia de forma direta no contexto do evento. Por outro lado, demanda bastante tempo e custo. Foi realizada pela pesquisadora no ano de 2012, tendo ela observado reuniões e processos operacionais (produção e administração) da empresa.

#### **3.4.5 Observações participantes**

Neste caso, o pesquisador passa a participar de forma ativa na observação. Tem como ponto forte perceber a realidade como parte integrante sendo possível avaliar aspectos comportamentais e pessoais da organização estudada. Este estudo de caso utilizou observação não participativa. A empresa não autorizou a pesquisadora realizar observação participante.

#### **3.4.6 Protocolo**

Está relacionado com a organização dos dados, bem como a confiabilidade do caso estudado. O protocolo (Quadro 6) também é considerado como um instrumento orientador e regulador de condução estratégica e está subdividido em quatro seções:

a) Visão Geral do projeto do estudo de caso - Objetivos - Justificativas - Antecedentes do tema - Revisão Bibliográfica
b) Procedimento de Campo - Pessoas de contato para entrevistas - Relatos de observação - Plano de coleta de dados
c) Questões do Estudo - Questões para o direcionamento das entrevistas (detalhamento das proposições do estudo):
d) Guia para o Relatório do Estudo - Apresentação da Empresa - Análise da situação atual - Dados e documentos levantados - Análises do caso de acordo com o que foi abordado na revisão da literatura

#### **Quadro 6- Visão Geral do Protocolo de Pesquisa**

Fonte: (YIN 2010, p.107; MARTHINS; THEÓPHILO, 2009, p. 65)

O Quadro 6 apresenta uma visão geral do protocolo de pesquisa utilizado neste estudo, tendo seu detalhamento da seguinte forma:

#### **a) Procedimentos iniciais**

- ✓ Agendamento inicial da visita de campo: dia 10/10/2012;
- ✓ Contato Inicial: Sr. Emerson Barbosa- Diretor Técnico Administrativo da empresa Costa Dourada Camarões;
- ✓ Objetivo: Obtenção de informações gerais da produtora de camarão e verificação dos procedimentos para obtenção dos dados necessários ao Estudo de Caso;
- ✓ Informações Gerais: Dados gerais da produtora: (1) confirmação das informações fornecidas pelas entrevistas com os dados do sistema gerencial e da observação direta; (2) Conhecer os gestores responsáveis pelo processo decisório da empresa; (3) Estrutura Administrativa através do organograma da organização; (4) Funcionamento da produtora.
- ✓ Verificação dos procedimentos para coleta dos dados: Autorização para obtenção dos dados: (1) acesso a documentos e a banco de dados – autorização formal dos gestores da instituição para recebimento de dados. Disponibilidade dos gestores para atendimento da pesquisa; (2) Quais gestores e funcionários deveriam ser entrevistados sobre os processos de coleta de dados da pesquisa? ; (3) Existe a possibilidade de observar a coleta de dados? Onde? Quando? ; (4) Alguma restrição quanto ao uso do gravador? .

- ✓ Contrapartida da pesquisa: (1) Relatório de Pesquisa e apresentação para os gestores da produtora; (2) troca de experiência com a pesquisadora; (3) possibilidade de publicação do caso em congressos ou revista da área contábil.
- ✓ Disponibilidade de recursos: veículo para locomoção, computador para acesso às bases de dados (quais horários?), HD externo para cópia do banco de dados, gravador, impressão de documentos.

#### **b) Questões para o Estudo de caso**

- ✓ Proposições da pesquisa (Fundamentadas nas variáveis e questões do modelo de Moore e Yuen (2001) e Necyk (2008)):
  - (1) O uso das informações contábeis gerenciais é importante para a gestão dos criadores de camarão?
  - (2) A utilização das informações dos Demonstrativos Financeiros é útil para o agronegócio, ou apenas é utilizada para atender a fiscalização?
  - (3) Qual o nível de utilização do modelo contábil gerencial, sugerido por Moore e Yuen (2001) e Necyk (2008)?

#### Possíveis Fontes de evidências

- ✓ Entrevistas: Gestores e funcionários que participam do processo decisório da empresa;
- ✓ Documentos: Relatórios do sistema gerencial e Relatórios contábeis;
- ✓ Base de Dados: Sistema Gerencial da empresa (FCA)

#### **c) Executor da pesquisa**

- ✓ Tarciana Borges Ferreira (Autora da Dissertação)

#### **d) Guia do relatório**

- ✓ Contextualização da EMPRESA estudada: (1) Nome da empresa; (2) Natureza Jurídica; (3) Número de Funcionários; (4) Faturamento Anual; (5) Missão; (6) Organograma; (7) Produto; (8) Outras informações pertinentes.

- ✓ Análise da situação atual: Envolve uma descrição das características atuais do contexto ambiental e organizacional embasados no questionário da entrevista
- ✓ Análise da utilização das informações contábil gerencial no processo decisório
- ✓ Triangulação através das fontes de evidências
- ✓ Análise das proposições teóricas

### 3.4.7 Validação e Confiabilidade da Pesquisa

De acordo com Yin, “existem quatro critérios para avaliar a qualidade do projeto de pesquisa: a validade do constructo, a validade interna, a validade externa e a confiabilidade” (2010, p. 54). Esta seção tem como objetivo avaliar se tais critérios foram aplicados adequadamente no projeto de pesquisa. São eles:

- a) **Validade de constructo:** Definido como o uso de instrumentos e medidas de mensuração que operacionalizam com precisão os constructos de interesse da pesquisa;
- b) **Validade interna:** Refere-se ao rigor pelo qual um dado é considerado, ou seja, para que seja inferida alguma informação, os dados devem ser confiáveis. O Investigador deve identificar a unidade de análise, embasar teoricamente e testar a qualidade dos dados.
- c) **Validade externa:** Formação de uma estrutura para que a conclusão deste trabalho seja generalizada.
- d) **Confiabilidade:** Avaliação de medida em que as operações de um estudo podem ser repetidas e apresentarem resultados semelhantes. A estratégia recomendada para este estudo é o protocolo do estudo de caso.

O quadro abaixo demonstra as estratégias de validação e confiabilidade aplicadas neste estudo de caso:

Elementos de validade e confiabilidade	Estratégia utilizada na pesquisa
Validade de constructo	As variáveis estudadas nesta pesquisa são os atributos gerenciais propostos por Moore e Yuen (2001) e posteriormente abordado por Necyk (2008), abordados detalhadamente na revisão da literatura e através das entrevistas.
Validade interna	Nesta pesquisa houve um interesse central em entender o uso das ferramentas contábil gerencial no processo decisório. A análise foi programada para realizar a triangulação dos dados, evitando que fatores importantes não sejam avaliados.
Validade externa	Este estudo é trata-se de uma generalização analítica, na qual um conjunto particular de resultados é generalizado a um modelo ou teoria mais abrangente. O Modelo de Moore e Yuen (2001) é um modelo testado empiricamente e aplicável a empresas em gerais.
Confiabilidade	A prática utilizada nesta investigação é a realização do protocolo de estudo de caso, de modo a minimizar possíveis falhas e distorção de uma pesquisa.

**Quadro 7 - Demonstrativo das estratégias de validação e confiabilidade**

## 4 ESTUDO DE CASO

O relatório de pesquisa a seguir foi elaborado a partir de descrição e análise de diversas fontes de evidências, tais como informações através de dados eletrônicos da empresa, documentos, arquivos, observações e entrevistas.

### 4.1 A empresa

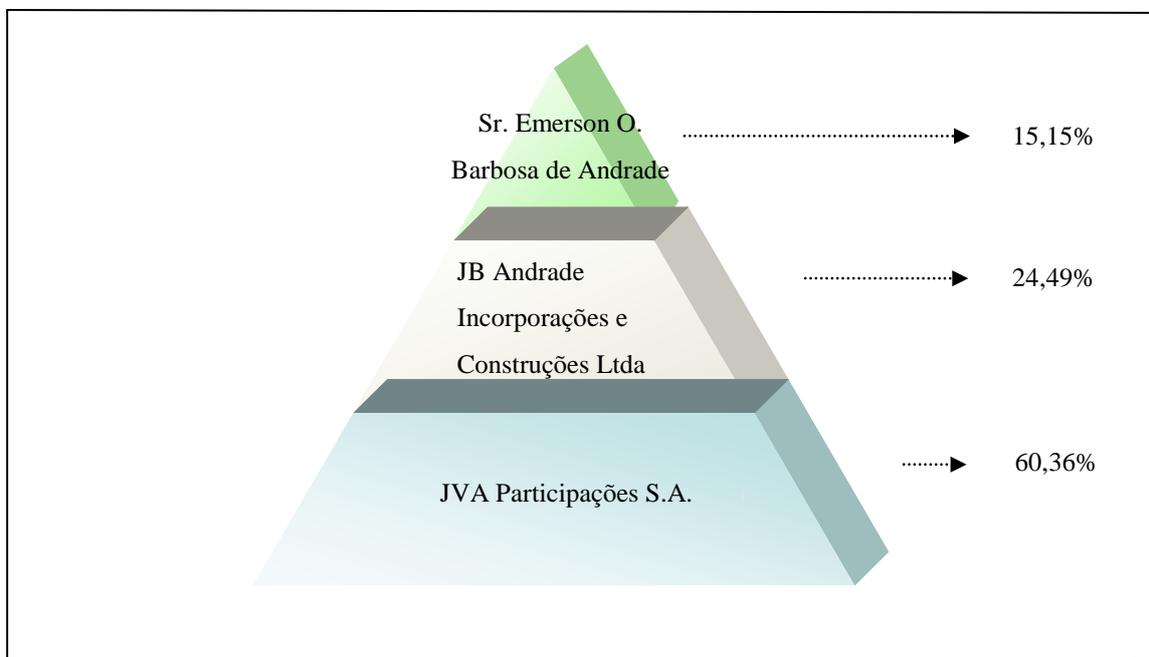
A empresa Costa Dourada Camarões, objeto deste estudo de caso, é uma entidade privada com fins lucrativos e tem como finalidade (produto) a produção de camarão marinho de espécie *Litopenaeus vannamei*, conhecido comercialmente como Camarão Cinza, conforme apresentado na Figura 7.



Figura 7 – Camarão da espécie *Litopenaeus vannamei*

Fundada em 26 de junho de 1996, a empresa pertence ao grupo empresarial de natureza familiar JB Andrade e teve como investimento a ordem de R\$ 2,2 milhões fornecidos pelo Banco do Nordeste. O grupo familiar, além da sua principal geradora de recursos financeiros (empresa estudada), conta ainda com dois ramos de atividades comerciais de médio e pequeno porte (construtora e Incorporação e posto de combustível), ambos representados através da *holding* JVE Participações S.A. De acordo com a última alteração contratual, realizada em 16 de junho de 2010, o capital

social da organização é de R\$ 1.842.000,41 (um milhão, oitocentos e quarenta e dois mil e quarenta e um centavos). A Figura 8 mostra a distribuição deste capital.



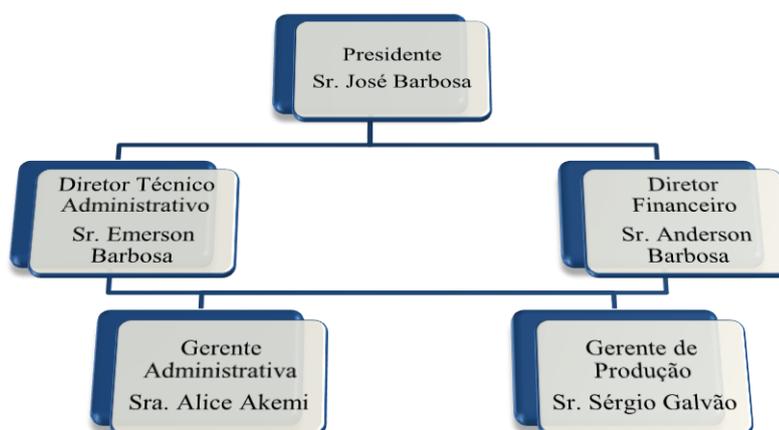
**Figura 8 – Participação Societária da Costa Dourada Camarões.**

A empresa iniciou suas atividades comerciais em janeiro de 2001, cinco anos após sua fundação, devido ao período de estudos técnicos, de mercado e implantação da fazenda propriamente dita. A fazenda, caracterizada como de grande porte, por possuir uma área de 174,14 ha, sendo 69,69 ha de área alagadas em 20 (vinte) viveiros de camarão. Seu processo produtivo é subdividido em três etapas: o desenvolvimento das larvas do camarão marinho em berçários próprios até formar o camarão (1), os quais posteriormente são transportados para os viveiros até atingir o tamanho necessário (2) para a realização da despesca (3). Após a etapa final, o produto é comercializado atualmente para o mercado interno, através da marca Netuno. Mesmo tendo como tradição vender para o mercado externo, a empresa optou pela comercialização interna por questões de preço vantajoso. Na Figura 9, são demonstrados os viveiros e berçários de Pós-larvas, da Fazenda Costa Dourada Camarões. Foto tirada durante o processo de observação direta do sistema produtivo da empresa.



**Figura 9 – Berçários e viveiros de camarão da Fazenda Costa Dourada Camarões**

De acordo com os critérios de seleção postos pela metodologia, identificaram-se os seguintes entrevistados do estudo de caso: Diretor Presidente, Diretor Técnico Administrativo, Diretor Financeiro, Gerente de Produção e Gerente Administrativa. A fim de assegurar os dados da pesquisa, os entrevistados selecionados são os principais responsáveis pela produção e uso da informação contábil gerencial para a tomada de decisão da empresa estudada. A Figura 10 demonstra o organograma da organização e subordinação dos entrevistados.



**Figura 10 – Organograma da Empresa**

A relação familiar limita-se entre presidente e diretores, os demais membros ingressaram na organização através de processos seletivos direcionados a sua função.

Para o desenvolvimento da pesquisa o investigador teve oportunidade de participar de diversas reuniões administrativas, o que facilitou a condução dos levantamentos e análises futuras. O pesquisador preocupou-se em observar como o processo de gestão foi conduzido desde 2001, início da sua comercialização, até o momento atual (2012).

## **4.2 Análise da situação atual da empresa**

A análise da situação atual tem por objetivo identificar de que maneira a empresa estudada utiliza a informação contábil gerencial para tomada de decisão no momento da realização da pesquisa. A revisão de literatura serviu como objeto de estudo de comparação.

A seção foi organizada em dois tópicos: no primeiro fez-se uma análise qualitativa das respostas e demais informações adicionais dos entrevistados da pesquisa e no segundo compara-se o que foi coletado da análise qualitativa com o modelo de Moore e Yuen (2001), posteriormente adaptado por Necyk (2008) e Beuren e Rengel (2012), bem como as demais literaturas atribuídas na seção 2.

### **4.2.1 Análise qualitativa das entrevistas**

Para a realização da análise qualitativa foram utilizados os dados coletados dos cinco respondentes. Além das respostas do questionário semiestruturado foram anexadas, ao final do mesmo, informações adicionais de cada participante. O questionário analisado foi produzido de acordo com os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) proposto por Moores e Yuen (2001) e das demais unidades contempladas na literatura do estudo, sendo elas: Contexto Organizacional, Estratégias, Características Estruturais, Estilo de Tomada de Decisão, Seleção de Informações para Tomada de Decisão, e Contabilidade Gerencial (Apresentação, Uso e Desempenho das Informações).

#### 4.2.1.1 Contexto Organizacional

A primeira variável estudada nesta pesquisa é o Contexto Organizacional proposto por Moores e Yuen (2001), posteriormente estudada por Nicky (2008) e Beuren e Rengel (2012).

A Costa Dourada Camarões já está no mercado de camarão há 17 anos. Atualmente a organização conta com 120 (cento e vinte) funcionários, sendo a maioria da área de produção. A empresa produz em média 100 (cem) toneladas de camarão por mês.

Todos os respondentes contextualizaram a empresa como de característica familiar, sendo assim, as decisões estratégicas e operacionais são centralizadas pela diretoria da empresa, principalmente pelo presidente da organização. Essa centralização do processo decisório pode dificultar o desenvolvimento operacional da empresa, a exemplo de resoluções de problemas em tempo tardio.

Com relação ao ambiente em que a organização atua, o Diretor Financeiro afirma que ela está inserida em um ambiente não regulatório, e que no mercado as práticas produtivas são semelhantes, porém com tecnologias diferenciadas. No que se refere a preço de mercado, existe um ambiente competitivo, principalmente no mercado externo.

O Diretor Técnico e Administrativo ratifica as informações cedidas pelo Diretor Financeiro e explica “procuramos sempre nos manter atualizados quanto aos avanços tecnológicos do nosso mercado, temos sempre reservas financeiras para investir em tecnologia e outros fatores que contribuem para o aprimoramento da nossa produção” (informação verbal).

Todos os entrevistados apontaram a ausência de um ambiente dinâmico, no que se refere ao setor administrativo da empresa. Para a Gerente Administrativa, existe uma dependência das decisões pelo presidente da empresa, e isso inibe o desenvolvimento da equipe, no que concerne ao fluxo operacional. Já em relação ao setor de produção, o Gerente de Produção relata que, “o setor produtivo da empresa está bastante alinhado, com tecnologia de ponta, preços competitivos, além disso, tenho mais flexibilidade para tomar decisões operacionais, mas sempre procuro manter o Diretor Técnico e Administrativo informado” (informação verbal). É possível observar que o setor administrativo da empresa possui uma centralização do seu processo operacional por parte da diretoria da empresa, dificultando o desempenho das tarefas do setor.

**Análise das fontes de evidências:** foi possível observar que as decisões estratégicas e operacionais são primeiramente decididas pelo presidente da empresa, o que está de acordo com o caráter familiar da empresa, confirmando os resultados dos respondentes da entrevista. Quanto à tecnologia, a empresa vem se estruturando cada vez mais, inserindo sistemas integrados, entre outros atributos direcionados à área de produção. Em visita presencial à fazenda de camarão, pode-se observar o uso de equipamentos modernos e controle de informações (operacionais), através do sistema integrado da empresa. A documentação analisada (relatórios gerenciais) confirmou o nível elevado da tecnologia aplicada na fazenda facilitando o processo decisório no cotidiano operacional.

#### **4.2.1.2 Estratégias**

Essa característica está inserida nos estudos de Moores e Yuen (2001), Necyk (2008) e Beuren e Rengel (2012) como parte integrante do processo informacional de uma organização.

A empresa é considerada como uma das maiores produtoras brasileiras de camarão marinho, e consegue um número representativo de camarão vivo em termos de produtividade. Para o presidente da instituição, “esse atributo é fruto de muita experiência de mercado, por possuir uma vivência diversificada do mercado, afinal, somos a maior produtora do estado de Pernambuco” (informação verbal).

Em visita presencial na Fazenda Costa Dourada Camarões, no município de Barra de Serinhaém, litoral sul de Pernambuco, foi possível perceber que a empresa possui um nível elevado de estratégias operacionais. O Diretor Técnico e Administrativo explicou que, “a empresa sempre busca soluções, no próprio mercado, para pular qualquer obstáculo, a exemplo das garças (aves) que comiam o nosso camarão dos viveiros, então realizamos algumas pesquisa e inserimos táticas operacionais para o afastamento das mesmas” (informação verbal). O Gerente de Produção também ratifica que a empresa está sempre buscando no mercado estratégias para diminuir risco de perdas em seu processo produtivo. Não houve divergência de informações com os demais entrevistados.

Sobre o lançamento de produtos/serviços novos, o Presidente afirma que já pensou em inserir novo serviço como, por exemplo, o beneficiamento do camarão produzido. Diz que “atualmente produzimos e vendemos para a empresa Netuno S.A.,

nosso único cliente, por opção de contrato” (informação verbal). Na observação do Diretor Técnico Administrativo “há certo risco por investirmos em um único produto, mas sabemos que esse segmento deve ser controlado de maneira intensificada. Estamos realizando estudos no mercado para produzirmos outras espécies marinhas, que já se reproduziram nos viveiros de camarão, sem afetar a cadeia do mesmo, mas antes, temos que planejar bem para não prejudicarmos nossa produção de camarão” (informação verbal).

Quanto à dimensão estratégica da empresa, houve uma concordância entre os participantes de que o objetivo naquele momento, apesar das pesquisas do mercado para a inclusão de novos produtos e serviços, não era o de crescimento. Traçar diretrizes para lançamento de novos produtos/serviços sugere um perfil organizacional mais eficiente. Neste caso, em vez da empresa inserir serviços (beneficiamento de camarão) e outros produtos, direciona seu crescimento apenas no volume produtivo do camarão.

**Análise das fontes de evidências:** Quanto à dimensão de estratégias, houve concordância entre os gestores entrevistados. As entrevistas evidenciaram que a empresa está constantemente aprimorando seu processo produtivo, sendo pioneira no mercado de Pernambuco. Através da observação direta pode-se constatar uma preocupação excessiva nas rotinas do processo produtivo da empresa. Já o setor administrativo apresenta falhas, como centralização de tarefas, gerando atrasos nas atividades cotidianas da empresa, a exemplo da liberação da folha de pagamento. Foi possível analisar documentos relacionados à pesquisa do mercado, com estratégias sugeridas para diminuição da perda do camarão, através de fatores externos, como o controle das garças (ave). Não houve divergências na triangulação deste item.

#### **4.2.1.3 Características estruturais da Produtora de Camarão**

Essa dimensão foi atribuída pelos estudos de Moores e Yuen (2001), posteriormente abordada por Necyk (2008). Outros estudos também abordaram essas atribuições, como Beuren e Rengel (2012) e Santos e Leal (2012). As pesquisas relatam o nível de sofisticação e práticas gerencial da empresa.

Os entrevistados explicaram que a organização apenas faz uso de uma gestão participativa quando se trata de assuntos técnicos, para o Diretor Técnico e Administrativo, “com relação a assuntos que envolvem a parte técnica da fazenda,

necessitamos da opinião de um especialista, como por exemplo, o engenheiro de pesca, para nos assegurar de que estamos tomando a decisão certa” (informação verbal). Já os assuntos administrativos são decididos apenas pela direção da empresa. Por outro lado, a Gerente Administrativa relata que a empresa não possui característica participativa, “como é uma empresa familiar, acredito que a ausência da gestão participativa está relacionada à característica da própria organização, mas acredito que o setor produtivo tenha mais esse perfil” (informação verbal).

Quanto ao nível de automação do sistema da empresa, todos os entrevistados concordaram que a empresa possui um sistema que satisfaz as necessidades dos gestores. O Diretor Financeiro enfatiza que:

O nosso sistema gerencial possui várias ferramentas de controle, e isso nos ajuda a tomar decisões, mas por termos a contabilidade terceirizada, sentimos falhas nas informações geradas por ela, logo, como a base de cálculo dos nossos tributos, é levantada por ela, sentimos inseguros desses valores. (informação verbal)

De acordo com os entrevistados, na maioria das vezes, os funcionários do setor administrativo não estão qualificados para atender às necessidades da empresa, observou-se que a direção possui uma maior preocupação com a qualidade dos funcionários com nível de gerência. Para o Diretor Financeiro:

a empresa encontra dificuldades de encontrar profissionais mais qualificados, a maioria apresenta nível de escolaridade completo, mas no que se refere às habilidades, deixam a desejar. As consequências da contratação desses funcionários são inúmeras, entre elas, pagamento de títulos com multa, pelo simples fato de registros incorretos da data de vencimento, atraso de informações administrativas, por erros de cálculos da folha de pagamento, entre outros (informação verbal).

Os gestores explicam que a empresa ainda precisa melhorar sua comunicação interna, na maioria das vezes, esse tipo de problema é gerado entre subordinados e gerência, sendo mais difícil ocorrer entre a direção e presidência da empresa.

Havia um alto nível de centralização no que diz respeito às decisões estratégicas no presidente da empresa, a exemplo de compras de ração para os camarões produzidos. A Gerente Administrativa relatou que a liberação dos pedidos de compra de ração é feita apenas após autorização do presidente. Já o Gerente de Produção lembrou que apenas pequenas despesas geradas pelo processo produtivo não necessitam ser autorizadas pela direção.

Sobre os investimentos para o crescimento da empresa, os gerentes demonstraram o não conhecimento do assunto, e afirmaram que havia a centralização dessas informações pela presidência e direção da empresa. Para o Presidente, “investimos muito, principalmente em bens imobilizados, e quanto à recepção de financiamentos, não temos problemas por sermos uma empresa rural, o governo possui vários incentivos financeiros para esse tipo de instituição” (informação verbal). O Diretor Financeiro lembrou que a empresa cumpre seus passivos dentro do prazo de contrato, e que muitas vezes realizam antecipação de pagamentos para barganhar descontos.

Percebe-se que a estrutura organizacional da empresa era funcional, no entanto, de acordo com as observações acima, nota-se que o setor administrativo da empresa ainda está em processo de formalização, sendo assim, apresentando falhas e ruídos de comunicação.

**Análise das fontes de evidências:** a empresa possui uma estrutura organizacional funcional, mas ainda precisa desenvolver os ruídos das informações repassados dos subordinados para a gerência. Na observação direta verificou-se que o setor produtivo da empresa discorre de modo mais eficiente do que o administrativo, devido à ausência de profissionais qualificados e de uma maior centralização de informações pela direção da empresa. Também foi observado que a empresa apenas realiza reuniões com seus subordinados quando há falhas no processo operacional da empresa. As reuniões entre os responsáveis pelo processo decisório da empresa não são sistematizadas. Quanto à documentação analisada, foram verificados documentos de controle formais e monitoramento apenas na área produtiva.

#### **4.2.1.4 Estilo de Tomada de Decisão**

Em relação ao estilo de tomada de decisão, verificou-se junto aos entrevistados a proatividade da empresa, não houve discordância dos gestores com relação a esse item, os mesmos entendem que a empresa reage de forma positiva às mudanças do mercado e normalmente conseguem realizar suas metas. Concernente aos riscos enfrentados pela organização, o Diretor Financeiro comentou, “nós temos apenas um cliente, e isso é um risco muito grande, dependemos constantemente da situação financeira dele, e se não estiver boa, conseqüentemente a nossa também não estará, mas graças a Deus, não

temos problemas” (informação verbal). Com relação aos demais itens financeiros, a empresa procura investir em operações seguras.

Como a empresa faz uso de um sistema integrado, é muito difícil encontrar fragmentos nas informações úteis para o processo decisório. O Diretor Financeiro argumenta que a área produtiva da empresa é extremamente controlada via sistema. A periodicidade do planejamento da organização é constante, dependendo da temática abordada. Para o Diretor Técnico e Administrativo, a empresa possui planejamentos de longo e curto prazo, como por exemplo, “temos 21 viveiros de camarão, porém, temos planejamento de longo-prazo de aumentar esse número, e para que isso se concretize montamos estratégias, somos cautelosos em nossas decisões, nunca agimos por intuito” (informação verbal). Os gerentes da instituição concordam que todas as decisões que envolvem alto investimento são bastante refletidas pela presidência e direção da empresa.

O principal estrategista da empresa é o presidente, que está nesse mercado há dezessete anos. O fato de ser uma empresa familiar faz com que seja normal que as decisões sejam centralizadas por ele. Para os gestores, os fatores externos interferem no processo decisório da empresa, ou seja, a movimentação dos negócios acompanha o mercado. O Diretor Técnico administrativo exemplificou esse item:

Nós compramos uma grande quantidade de ração ao nosso fornecedor (Purina), para alimentar o nosso camarão, pelo menos duas vezes por semana, se houver variações expressivas do valor do quilo da ração, evidentemente que afetará o preço final do nosso camarão, então o funcionamento do mercado é muito importante para a formação de preço do camarão produzido, como também alterar o direcionamento das decisões (informação verbal).

Observa-se que a empresa realiza controle de movimentação do mercado, quanto ao preço dos insumos e outros gastos da produção evitando variações expressivas da margem de lucro pré-estabelecida pela alta direção.

**Análise das fontes de evidências:** com a observação e análise das entrevistas, percebe-se que os argumentos dos gestores sobre o estilo que a organização possui para tomar decisão reforçam as características de uma empresa familiar, como a centralização dos negócios, evitar investimentos de riscos, entre outros. Observa-se ainda que a empresa controla de maneira intensiva a movimentação do mercado de camarão. O Diretor Técnico Administrativo da empresa é membro do conselho da Associação Brasileira de Criadores de Camarão - ABCC, ajudando a manter a

competitividade da empresa, pois a associação está sempre informada das mudanças do mercado mundial do camarão criado em cativeiro.

Quanto à inovação dos produtos e serviços, os respondentes expressaram a vontade de inserir o serviço de beneficiamento do camarão produzido, mas não foi observado nenhum planejamento formal. Averiguou-se através das entrevistas e observação direta que os gestores devotam muitos pensamentos e reflexões diante de um problema e ao conjunto de possíveis soluções evitando decisões intuitivas. Houve divergência de triangulação quanto aos projetos de inserir novos serviços e produtos na empresa. Não foi disponibilizado nenhuma documentação formal com relação à inovação de novos produtos e serviços.

#### **4.2.1.5 Atributo seleção das informações para tomada de decisão**

Esse primeiro atributo inclui os elementos semelhantes ao conteúdo e ferramentas utilizadas pela contabilidade financeira. Nesse sentido, a contabilidade financeira devem fornecer as informações que embasem os conceitos das características qualitativas de relevância e confiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade. Para Moores e Yuen (2001), essas características propostas pelo AARF (2001) podem ser consideradas como um indicador de qualidade das informações prestadas aos gestores. Os tipos de informações utilizados na seleção de informação para o processo decisório são: Demonstração de Resultado, o Balanço Patrimonial, a Contabilidade de Custos, o Orçamento Participativo, a Contabilidade por Centros de Responsabilidades e Controles da Qualidade.

Sendo assim, a pergunta sobre esse atributo, aos entrevistados da pesquisa, foi: quais as principais fontes de informações utilizadas para tomada de decisão e para propósitos de controle?

O Diretor Financeiro explicou que a empresa faz uso de um sistema informatizado (*software*), este programa é integrado e recebe todas as informações operacionais da Fazenda. De acordo com os entrevistados, os principais tipos de relatórios utilizados para tomada de decisão desses gestores são:

Atributo Seleção de Informações para tomada-de-decisão		
Relatórios Utilizados	Quem utiliza	Como Utiliza
1. Demonstrativo de Resultado Mensal	Utilizado apenas pela direção da empresa	Ferramenta comparativa com os relatórios gerenciais e estudos tributários
2. Balanço Patrimonial Mensal	Utilizado apenas pela direção da empresa	Ferramenta comparativa com os relatórios gerenciais e estudos tributários
3. Demonstrativo de Fluxo de Caixa	Utilizado pela direção da empresa e gerencia administrativa	Controla o capital de giro da empresa e despesas e receitas previstas.
4. Contabilidade de Custos para análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise da eficiência operacional.	Utilizado pela direção da empresa e gerencia de produção	Formação de preço de venda, controle dos gastos de cada viveiro de camarão e produtividade dos mesmos.
5. Orçamento autoritário, apenas quando a direção é envolvida no planejamento das metas financeiras.	Utilizado pela direção da empresa	Os planejamentos das metas financeiras são direcionados com frequências quando há problemas de fluxo de caixa futuros.
6. Orçamento de Capital, através do qual as alternativas dos investimentos são geradas, avaliadas e selecionadas e acompanhadas.	Utilizado pela direção da empresa	As alternativas de investimentos são discutidas pela alta direção de acordo com a movimentação do mercado e necessidades de produção.
7. Planejamento de longo-prazo e "forecast" (previsões) de vendas e resultados.	Utilizado pela direção da empresa e gerencia administrativa e de produção.	Ferramenta utilizada com frequência na programação do capital de giro da empresa.
8. Controles da Qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que englobam indicadores operacionais.	Utilizado pela direção da empresa e gerencia administrativa e de produção.	Recurso utilizado no setor produtivo da empresa, através da biometria do camarão, indicador que mede a qualidade do camarão produzido.
9. Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas.	Utilizado pela direção da empresa e gerencia administrativa e de produção.	As questões ambientais da empresa estudada são constantemente revistas através de reuniões periódicas do Diretor Técnico Administrativo com a ABCC.

**Quadro 6 – Relatórios utilizados para tomada de decisão**

Fonte: Pesquisa de campo.

O relatório mais utilizado pelos gestores é o de contabilidade de custos, como relata o Diretor Financeiro:

O programa gerencial engloba toda atividade do camarão, que vai da sua ponta até o final, ele pega o custo da larva, que é o início da atividade, até o final na despesa do camarão, então todos os custos relacionados a cada viveiro, sejam eles, custo trabalhista, energia, manutenção, logo, sabemos os resultados das despesas por viveiros. Confrontamos sempre o relatório financeiro do sistema com os balancetes contábeis, os dois servem meio que, um auditoria do outro, eles tem que ter resultados semelhantes (informação verbal).

Para a Gerente Administrativa, os relatórios financeiros são usados como comparativos com os resultados previamente informados pelo sistema gerencial, já que a contabilidade da empresa é terceirizada, sendo entregue após os relatórios fornecidos

pelo sistema, quando os resultados não coincidem é porque algo não está funcionando. Os relatórios que estão relacionados com a produção (custo) da empresa são acompanhados diariamente pelo Gerente de Produção, que mantém o Diretor Técnico Administrativo atualizado, por ser responsável por esta função. Segundo o Diretor Financeiro, o presidente da empresa, pela experiência que tem do mercado e ainda com algumas limitações tecnológicas, não faz uso desses relatórios, o mesmo solicita as informações aos diretores responsáveis, de forma verbal.

Com relação ao controle de contas a receber, o Diretor Financeiro comenta que:

[...] a nossa vantagem é que 90% (noventa por cento) das vendas da gente é com um único cliente, que é a Netuno, então fica mais fácil de ter esse controle do que quando você tem vários clientes, por outro lado, é uma operação de risco, porque se esse cliente encerrar o contrato, então, praticamente toda sua produtividade é comprometida (informação verbal).

O Diretor Técnico Administrativo alega que normalmente a Netuno já define quanto será adquirido de camarão no mês, facilitando para a empresa realizar a programação da produção de cada viveiro. Os gestores possuem uma relação segura com seu cliente, o que gera uma maior confiabilidade do Fluxo de Caixa da organização. Os gerentes afirmam que a empresa controla a conta de clientes, através das duplicatas geradas pelo sistema gerencial no ato da emissão da nota fiscal de saída.

O Orçamento de Capital também é acompanhado pelo sistema gerencial, a empresa controla todos os equipamentos da produção, através da depreciação, a fim de identificar quando será sua substituição, com relação aos investimentos em dinheiro e em imóveis, são constantemente controlados. Sobre esse relatório o Diretor Financeiro comenta que:

por exemplo, nós temos aeradores que fornecem oxigênio para os camarões, os próprios funcionários alimentam o sistema, com dados de manutenção, e o quanto que já gastou com cada aerador, quando esse coeficiente começa a ficar negativo, chega-se a uma decisão de que, não vale mais apenas manter esse equipamento na empresa, e sim comprar um novo (informação verbal).

O Presidente também reforça: “nos preocupamos em manter o nosso capital em bom estado, principalmente ao que está relacionado com o processo produtivo, se algo der errado, nós teremos um grande prejuízo, a exemplo dos aeradores e gerador da fazenda” (informação verbal).

Controle de longo-prazo e *forecast* (previsões) de vendas e resultados, são realizados, os entrevistados deram como exemplo a previsão do aumento da produtividade no ano 2007, devido a novos investimentos em viveiros, esse aumento

também gerou previsões de futuros investimentos. Com relação ao Controle de Qualidade, o Diretor Técnico e Administrativo explicou que a empresa em 2003 foi eleita no *ranking* nacional como a segunda produtora que apresentou a maior produtividade de camarão produzido em cativeiro. Para chegar a esse resultado, a empresa realizou controles avançados (biometria dos camarões) para manter o camarão vivo. Com relação aos certificados de qualidade, como por exemplo o ISO 9000, os gestores não realizam como também não despertaram interesse sobre o assunto.

Quanto ao controle ambiental, os gestores atendem exigências anuais do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis-IBAMA e da Agência Estadual do Meio Ambiente-CPRH, esse tipo de controle apenas é utilizado pelo Diretor Técnico Administrativo da empresa.

Percebe-se que as informações geradas pela contabilidade da empresa não são tidas como uma ferramenta relevante no processo decisório da empresa, são selecionadas, mas para fins de comparação.

**Análise das fontes de evidências:** observou-se que a empresa realiza grande parte dos relatórios de controle gerencial sugeridos pelo modelo de Moores e Yuen (2001), porém, de acordo com as análises da observação direta, os gestores não especificam de forma eficiente as fontes de informações, como por exemplo, orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras. Apenas uma fonte de informação do modelo de Moore e Yuen (2001) não é utilizada pela empresa: controle operacional por centro de responsabilidade. Segundo o Diretor Financeiro, “a empresa se preocupa apenas com a produção da empresa, ignorando gastos administrativos entre outros” (informação verbal). Adicionalmente, cabe ressaltar que os gestores têm consciência de que a empresa ainda não atingiu o ápice do controle gerencial, mas caminha para esse objetivo, como explica o Diretor Financeiro, “quando começamos, não existia um sistema (*software*) integrado, nem metade do controle gerencial que temos atualmente, um dos fatores determinantes, para sermos o segundo maior produtor de camarão, criado em cativeiro, do estado de Pernambuco, além da vasta experiência desse mercado” (informação verbal). Não houve divergência das fontes de evidências.

#### **4.2.1.6 Apresentação de informação**

Os estudos de Moores e Yuen (2001), adicionados ao de Nicky (2008) e Beuren e Rengel (2012), demonstram que esse atributo aborda aspectos direcionados à

formatação das informações fornecidas para alta direção da empresa, de forma a satisfazer conceitos de comparabilidade e compreensibilidade, alcançados por níveis adequados de agregação e integração, amplitude de escopo e tempestividade. Os autores também sugerem que a atualização das informações é uma das restrições sobre as informações relevantes e confiáveis. Em estudos anteriores, esse atributo tem sido analisado como frequência e velocidade da comunicação (CHENHALL;MORRIS, 1986; GUL, 1991; MIA;GOYAL, 1991).

Sendo assim, realizou-se o seguinte questionamento aos gestores da empresa: em que formatação as informações são fornecidas para alta direção?

Em conformidade ao item de agregação e integração das informações, os gestores entrevistados relatam que depende das necessidades de cada diretor, o Diretor Financeiro comenta que “a apresentação de alguns relatórios são de forma sintética, mas em sua maioria são apresentados de forma analítica” (informação verbal). Quanto à combinação de dados ao longo do período, o Gerente de Produção ressalta que:

Ao se tratar de produzir um ser vivo, que é receber influencia do meio ambiente, faz-se necessário de informações atualizadas diariamente, mensalmente, a não ser o relatório do viveiro, que é apresentado por o ciclo do camarão (até a fase da despesca), o ciclo é de cento e vinte dias, assim que é fechado, com dois ou três dias, agente consegue ter a informação do desempenho global do viveiro, mas geralmente recebemos as informações diariamente e mensalmente (informação verbal).

Normalmente, os relatórios apresentados mensalmente são: resumo da folha de pagamento, controle de estoque, fluxo de caixa (elaborado pelo sistema gerencial). Já os de produtividade, são diariamente. Os demonstrativos financeiros são apresentados mensalmente (quinze dias após o fechamento do mês), passando a ter utilidade comparativa e fiscal.

**Análise das fontes de evidências:** a formatação de relatórios apresentados pela empresa é a combinação de dados por áreas funcionais e de transações entre subunidades. Os gestores relataram que a formatação mais usada é a de combinação de dados ao longo do período, e com informações globais, não por áreas. Os demonstrativos financeiros não possuem finalidade decisória, devido ao tempo de entrega do mesmo, tendo função apenas comparativa. Não houve divergência das fontes de evidências.

#### 4.2.1.7 Medida de desempenho

De acordo com Moores e Yuen (2001), a utilização da medida de desempenhos é necessária no SCG, bem como abordado na literatura da Contabilidade Gerencial. No normal, o desempenho é medido através de indicadores financeiros.

Então, de acordo com os estudos dos autores acima e das demais literaturas foi perguntado aos entrevistados: quais medidas de desempenhos a empresa utiliza, existe uso de indicadores econômico e financeiro?

Observou-se concordância das respostas dos entrevistados. Para o Diretor Financeiro, as medidas: taxa de crescimento de vendas, margem de lucro, fluxo de caixa livre, etc., propostas no modelo de Moores e Yuen (2001), são fornecidas pelo sistema gerencial da empresa, e os gestores fazem uso delas para medir desempenhos produtivos. Ainda segundo o diretor financeiro:

A empresa também utiliza outros instrumentos de medida, como por exemplo, a taxa de sobrevivência do camarão (biometria), a empresa já chegou a detectar alguns fornecedores, em que agente tem um resultado melhor, do que outros, então a ração, agente compra uma determinada marca, a larva do camarão, em um determinado laboratório. Nós realizamos essa mediação semanalmente (informação verbal).

O Diretor Técnico e Administrativo ratifica que, por a empresa apresentar um controle rigoroso de medida de desempenho dos viveiros de camarão, ela chegou ao alto nível de produtividade “a produtividade é conseguir que os nossos viveiros consigam retirar quase que na totalidade do camarão produzido nele, não importando com quantidade produzida de camarões vivos ou mortos” (informação verbal). O Diretor Financeiro relatou que a empresa não faz uso de outros indicadores financeiros, embora tenham conhecimento de sua existência.

Observa-se que a empresa enfatiza seu próprio controle do desempenho econômico, porém, ainda apresenta insuficiência com relação às análises dos demais indicadores: financeiro, rentabilidade, estrutura de capital, entre outros. Essa ausência pode dificultar o processo decisório dos gestores.

**Análise das fontes de evidências:** os respondentes apontaram o uso de indicadores de desempenho, a fim de avaliar a evolução produtiva da empresa, mas houve divergência com as fontes de observação direta e documental. A empresa não disponibilizou nenhuma análise documental dos índices de avaliação de desempenho sugeridos nas variáveis de Moores e Yuen (2001). Apenas o índice de crescimento do camarão (biometria) pôde ser observado e analisado pela pesquisadora.

#### 4.2.1.8 Uso das informações

Esse atributo, segundo Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008), aborda como o sistema de informações é utilizado. Conforme resumiu o Diretor Financeiro, as informações gerenciais são utilizadas, mas existem momentos que esse uso é mais constante, como por exemplo:

incentivo dos funcionários com relação à produtividade, vamos dizer assim, aquela equipe que cuida do viveiro que teve a maior produtividade, ou que teve o melhor ciclo, então agente, dar uma gratificação, mas não é uma coisa que seja de regra, quando agente sente que precisa dar uma motivação para equipe, agente faz (informação verbal).

Quanto ao tratamento de exceções na empresa, os entrevistados relatam que a companhia realiza esse controle, segundo eles, nesse caso, a experiência do mercado conta bastante. O presidente comenta que o uso de relatórios com informações passadas e futuras é disponibilizado a qualquer tempo, pelo sistema gerencial da empresa, “mas, não costumamos utilizar muito os relatórios passados, porque como os ciclos do camarão são pequenos, de cento e vinte dias, agente utiliza os relatórios atuais e futuros, com exceção de casos muito específicos, ai sim, a gente utiliza os passados” (informação verbal). Para identificar áreas estratégicas chaves ou críticas dos negócios, o Diretor Técnico e Administrativo exemplifica que:

[...] no início das atividades, quando agente fez a fazenda, começamos a perder muitos viveiros, agente povoava os viveiros, e não sabíamos o que estava acontecendo, agente pagava até uma empresa terceirizada para tomar conta do viveiro, mas quando o camarão atingia certo tamanho, começava a morrer, então começamos a identificar o que era, através dos relatórios de produção, onde descobrimos que estávamos tratando a água tão bem, que a luminosidade estava atravessando o espelho da água, chegando até o fundo do viveiro, propiciando assim, o crescimento de uma alga que era nociva ao camarão, essa alga, consumia todo oxigênio do viveiro e matava o camarão dentro do viveiro, então, para identificarmos esses problemas, tivemos que fazer pesquisas no mercado, solicitar ajuda a ABCC e avaliar os relatórios do sistema gerencial (informação verbal).

Com relação ao uso das informações para debates construtivos entre a direção e a gerência, todos os entrevistados relataram que a empresa não faz uso dessa prática. Já o uso para debater os planos de ações, os mesmos argumentam que apenas a direção faz uso dessa ação. Percebe-se que a empresa estudada faz uso dos indicadores de desempenho para avaliar a produtividade da empresa, e em alguns casos realizar gratificações por produtividade.

**Análise das fontes de evidências:** as entrevistas reforçam que a empresa faz uso de forma parcial das informações contábil gerencial, sempre enfatizando o setor de produção da empresa. Observou-se também que a empresa não compara informações passadas com atuais, salve alguma contingência. Já no que se refere à identificação de estratégias chaves ou críticas, os gestores demonstraram que a empresa se preocupa de maneira intensiva com esse tipo de identificação, principalmente para prevenir quedas produtivas. Não houve divergência da triangulação deste estudo.

#### 4.2.2 Análise das proposições do estudo de caso

Nessa seção, foram revisadas as proposições (seção da pesquisa 4.3) da pesquisa de acordo com as evidências e análises estudadas. As proposições derivadas da literatura nortearam as coletas e análises deste estudo. Os achados da pesquisa foram confrontados com as proposições sugeridas, a fim de verificar se as mesmas atendem de forma parcial, integral ou não, o modelo de sistema contábil gerencial das informações sugerido por Moores e Yuen (2001), ratificados por Necyk (2008) e Beuren e Rengel (2012).

- **Proposição 1:** o uso das informações contábil gerencial é importante para a gestão dos criadores de camarão?

Observa-se que o uso das informações contábil gerencial pelos gestores ainda está em desenvolvimento no que se refere à operacionalidade do setor administrativo da empresa, atendendo parcialmente aos aspectos qualitativos da contabilidade gerencial. A empresa depende dessas informações para avaliar e aprimorar seu desempenho e processo decisório. Apesar das informações fornecidas pelos demonstrativos financeiros não atenderem à tempestividade, são sempre comparados com as informações produzidas pelo sistema gerencial da produtora. Um exemplo de que o uso das informações contábil gerencial é importante para a gestão da produtora é o alto resultado da produtividade do camarão produzido, esse resultado foi atribuído a controles gerenciais intensificados no processo produtivo da produtora.

- **Proposição 2:** a utilização das informações dos demonstrativos financeiros é útil para o agronegócio, ou apenas é utilizada para atender a fiscalização?

Esta proposição não foi considerada válida, existe uma preocupação constante da alta direção com as informações fornecidas pelos demonstrativos financeiros, mesmo não sendo apresentadas em tempo hábil, são úteis como ferramenta comparativa dos relatórios gerenciais e principalmente para análises tributárias, ou seja, não são utilizadas apenas para fins fiscais.

- **Proposição 3:** Qual o nível de utilização do modelo contábil gerencial, sugerido por Moore e Yuen (2001) e Necyk (2008)?

Pode-se constatar que a instituição pesquisada não utiliza todos os atributos da contabilidade gerencial, principalmente nas características estruturais e nos atributos de seleção de informações, uso mensal dos demonstrativos financeiros, relatórios por centro de responsabilidade e ausência no uso das principais medidas de avaliação de desempenho. As informações são fragmentadas no setor administrativo, o que dificulta a elaboração dos relatórios e controles contábil gerencial. A estrutura organizacional da produtora é de característica familiar, isso dificulta a agilidade das informações contábil gerencial utilizadas no processo decisório, devido à centralização exacerbada atribuídas por esse tipo de instituição.

- **Proposição 4:** O uso de indicadores econômicos e financeiro são utilizados para avaliação de desempenho da empresa?

A empresa estudada apenas faz uso da biometria, taxa de medição do camarão, embora os respondentes tenham afirmados o uso dos demais índices financeiro, não foram identificados nenhum relatório ou documento, por parte da pesquisadora, que comprovem o uso dessa avaliação pelos gestores da empresa.

## 5 CONCLUSÃO

Neste momento da investigação convém revisar o objetivo principal: investigar a utilização da informação contábil gerencial no auxílio do processo decisório de um grande produtor de camarão do estado de Pernambuco, através do modelo sugerido por Moores e Yuen (2001). Para atingir o objetivo realizou-se um estudo de caso na fazenda Costa Dourada Camarões, que é a segunda maior produtora do Estado.

Este estudo de caso foi adaptado do estudo de Necyk (2008) e Beuren e Rengel (2012), embasados nas proposições de Moores e Yuen (2001), considerando as seguintes variáveis: contexto organizacional, estratégias, características estruturais da fundação, estilo de tomada de decisão, atributo seleção, apresentação e uso de informações, e medida de desempenho.

Através das análises qualitativas do estudo, foi possível observar como a empresa utiliza as ferramentas contábil gerencial para tomada de decisão. A estrutura organizacional e planejamento estratégico da produtora são de característica familiar, em que o controle gerencial e financeiro centraliza-se na alta direção, ou seja, gestão autoritária. Com relação aos sistemas de informação utilizados pela produtora, constatou-se que são totalmente integrados, assim atendendo às características qualitativas das informações aplicadas no processo decisório da gestão. Apesar do bom desempenho informacional do setor produtivo, a empresa apresenta deficiências na operação do sistema integrado, devido à capacitação e rotatividade dos funcionários.

Com relação ao estilo de tomada de decisão, os gestores centralizam as decisões relevantes, e muitas vezes prejudicando o processo operacional da empresa. Quanto às mudanças do mercado, os entrevistados consideram que a produtora possui capacidade de antecipação, pois reagem de forma positiva as oscilações do ambiente externo e normalmente consegue realizar suas metas. Com relação ao ambiente, os gestores afirmam o risco de possuir exclusividade das vendas de sua produção, mas como existe uma parceria muito antiga e segura (controlada), acreditam que não terão problemas futuros.

O estudo identificou que a produtora realiza quase a totalidade dos relatórios de controle contábil gerencial sugeridos por Moores e Yuen para tomada de decisão, com exceção do relatório participativo e por centro de responsabilidade. Quanto à formatação das informações fornecidas aos gestores, são elas personalizadas às necessidades dos mesmos e disponibilizadas a qualquer tempo pelo sistema gerencial (FAC) da empresa. Observou-se ainda que as informações de formatação analítica são

mais utilizadas pelos gestores do que a sintética, podendo ser acessadas a qualquer tempo. A empresa não demonstrou aderência de relatórios com informações passadas, sendo mais utilizados os que abrangem dados atuais e futuros.

A utilização de medição de desempenho da empresa estudada é mais ampla no processo produtivo. As análises do estudo identificaram que a produtora ainda precisa intensificar essa prática no que se refere à situação financeira dos negócios. Entre as medidas de desempenho mais utilizadas pela empresa, estão a biometria (controle de produtividade) e as taxas de crescimento de vendas.

Conclui-se que na instituição pesquisada utilizam-se as ferramentas contábil gerencial, em quase sua totalidade, para tomada de decisão dos gestores, porém, os demonstrativos financeiros, que são produzidos pela contabilidade terceirizada da empresa, funcionam apenas como recurso comparativo das informações produzidas pelo sistema de informação integrado da companhia e para planejamento tributário.

Considerando o diagnóstico, espera-se que o presente estudo possa contribuir com melhor desempenho da utilização dos atributos da contabilidade gerencial em atividades do agronegócio. O estudo também pode ser recomendado para qualquer atividade econômica, desde que seja observada a metodologia aplicada na investigação.

Sugere-se para futuras pesquisas a verificação da utilização das ferramentas contábil gerencial na tomada de decisão em grandes criadoras de camarão de outras regiões brasileiras, utilizando coleta de dados, através de questionários, e por método de pesquisa quantitativa.

## REFERÊNCIAS

ABRANTES, L. A. **Tipificação e caracterização dos produtores rurais através da utilização de informações contábeis**. 1998. Dissertação (Mestrado em Administração Rural) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, MG.

ALMEIDA, L. B. de; COSTA, F. M. G. da; PANHOCA, L; GOMES, G. de A; ROBAZZA, W. da S. Práticas de controles gerenciais pelos produtores de leite no Oeste de Santa Catarina que adotam o método de Pastoreio Racional Voisin (PRV). **Revista Custo e Agronegócio**, v. 7, n. 1, 2011.

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. **Manual de Tributos da Atividade Rural**. 2 ed., São Paulo: Atlas, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE CAMARÃO. **Censo da carcinicultura brasileira – 2004**: Relatório Final. [S.I.:s.n.], 2004a.

ATKINSON, Anthony A., RAJIV, D. Banker, KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 2 ed., São Paulo: Atlas 2000.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION – AARF. **Qualitative characteristics of financial information**. 2001. Disponível em: <[http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC3\\_8-90\\_2001V.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC3_8-90_2001V.pdf)>. Acesso em 12 dez. 2012.

BACHMANN, Silvana A.; LOZECKYI, Jeferson. A Utilização de Ferramentas Gerenciais Pelo Terceiro Setor: Um Estudo Em Entidades Dos Municípios De Coronel Vivida E Chopinzinho, Estado Do Paraná. **Revista Eletrônica Lato Sensu – Ano 3, nº1, Março/2008**.

BARBALHO, V. F., PEREIRA, A. C., OLIVEIRA, A. B. S. **Indicadores de controle e desempenho: uma ferramenta de gestão direcionada para a atividade pecuária bovina de corte**. 6º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade, 2006. Disponível em <[www.congressoeac.locaweb.com.br](http://www.congressoeac.locaweb.com.br)> Acesso em: 02/09/2011

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2002.

BATALHA, M. O. (coord.). **A maricultura no estado de São Paulo**. São Paulo, SEBRAE, GEPAI, GENAQUI, 2002.

BEAVER, W. **Financial Reporting: na accounting revolution**. New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S. **Atributos da Contabilidade Gerencial Utilizados por Empresas de um Segmento Industrial de Santa Catarina**. In: CONGRESSO USP

DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11º, 2011, São Paulo, Anais. São Paulo: USP, 2011, CD-ROM.

BITTENCOURT, G. **Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2001.

BNDES. **Porte de Empresa**. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Apoio\\_Financeiro/porte.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html). Acesso em 20 de mar de 2013.

BORNIA, Antônio César. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre. Bookman, 2002.

BRASIL, Resolução n ° 312, de 10 de outubro de 2002. **Dispõe sobre licenciamento ambiental dos empreendimentos de carcinicultura na zona costeira**. Regimento interno. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 out. 2002. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res02/res31202.html>> Acesso em: 29/04/2013.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo, Atlas, 2004.

CALLADO, A. A. C., CALLADO A. L. C., SILVA, M. C. M., MIRANDA, L. C. Caracterizando Aspectos do Sistema de Informação Contábil na Gestão de Custos: Um Estudo Empírico no Âmbito do Agronegócio. **Revista ABC Custos Associação Brasileira de Custos** - Vol. 2 n° 2 - Mai/Ago 2007.

CASSARRO, A. **Sistemas de informações para tomada de decisões**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001

CENSO. **A estrutura produtiva da agricultura familiar**. IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2010. Disponível em:< <http://censo2010.ibge.gov.br/resultados#>>. Acessado em: 10 de abr. 2013.

CHENHALL, R. H., MORRIS, D., (1986, january). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. **The Accounting Review**, 61, 16-35.

CHERMAN, Bernardo C. **Contabilidade de custos**. Vem Concursos, 2002.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais**. 6 ed. São Paulo: Cortez, 2003.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. **Métodos de Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, W. M. **Efeito da Proteína Vegetal na Qualidade de Água dos Efluentes da Carcinicultura**. 2004, 69f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Rural: Uma Abordagem Decisória**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 2012.

CUNHA, W. G. da. **A importância da análise econômico-financeira como parâmetro decisório e controle empresarial: Um estudo de caso em cooperativas agrícolas**. Lavras: ESAL, 1987 455p. (Dissertação - Mestrado em Administração Rural).

DAVENPORT, T. H. **Ecologia da Informação: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação**. São Paulo: Futura, 1998.

DELONE, W. H.; MCLEAN, E. R. *Information systems success: the quest for the dependent variable*. Information Systems Research, v. 3, n. 1, p. 60-95, 1992.

DERBECK, Edward J. Van, NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**, 11 ed., São Paulo: Thomson, 2001.

DRUCKER, Peter F. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. São Paulo: Pioneira, 1996.

EYERKAUFER, M. L. **Contabilidade gerencial na gestão de propriedades rurais: um estudo das propriedades leiteiras no extremo oeste do estado de Santa Catarina**. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa de Pós-Graduação de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, 2007.

FAO. Food and Agriculture Organization of the United Nations. **The Station of World Fisheries and Aquaculture (SOFIA)**, 2012.

FARIA C. Dalva, MONTOVANI Elislara, MARQUES M. Sebastião, CARVALHO de L. Fábio. **A Contabilidade Rural no Desenvolvimento do Agronegócio**. Iniciação Científica, Varginha – FACECA, v.1, n.8, p. 9-24, jan. / dez. 2010.

FERNANDES, Carlos Francisco, KLANN, Roberto Carlos, FIGUEREDO Marcelo Salmeron. **A Utilidade da Informação Contábil para Tomada de Decisões: uma pesquisa com gestores alunos**. Revista Contabilidade Vista & Revista, v. 22, n. 3, 2011.

FIGUEREIDO-JUNIOR, C. A. **A cadeia produtiva do camarão cultivado no estado do Ceará-uma análise crítica**. 2006. 104 p. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

FRANCISCHETTI JUNIOR, S. C., ZANCHET, A. Perfil contábil-administrativo dos produtores rurais e a demanda por informações contábeis. Universidade Estadual do Oeste do Paraná - **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 6, n. 11 de 2006. Disponível em: <www.unioeste.br>, Acesso em 02/09/2011.

FREZATTI, Fábio, AGUIAR, Andson Braga, GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade e Finanças**, n. 44, p.9-22, 2007.

FREZATTI, Fábio, AGUIAR, Andson Braga, REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **Revista de administração Mackenzie**, volume 8, n. 2, 2007, p. 128-161.

FROTA, Isabela Leitão Neves. **Análise dos determinantes da vantagem competitiva da carcinicultura nordestina**. Universidade Federal de Pernambuco-Ciências Sociais Aplicadas – PROPAD. Dissertação de Mestrado. Recife, 2005

GOMES, Aguinaldo Rocha. **Contabilidade Rural e agricultura familiar**. Rondonópolis: União Gráfica União, 2002.

GRATERON, Ivan R. Guevara. Contabilidade de animais difíceis de ser inventariados. **In: MARION. José Carlos (Org.). Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

GUANZIROLI, C. E.; ROMEIRO, A.; BUAINAIN, A. S.; GUL, F. A. The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small bussines managers' performance. **Accounting and Bussines Research**, 21, 57-61.

HANSEN, Don R.; MOWER, Maryane M. **Cost Management: accounting and control**. 3 rd. ed. Ohio: South-Western College Publisinhing, 2000.

HANSEN, R. Don, MOWEN, M. Maryane. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. 3 ed., São Paulo, Pioneira, 2001.

HAYNES, 1990. Haynes RB, Mulrow CD, Huth EJ, Altman DG, Gardner MJ. More informative abstract revisited. **Ann Intern Med** 1990.

HEALY, P.M.; WAHLEN, J.M. A review of earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting Horizons**, 13, p.365, 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAM, Vernon. Accounting theory. **Hayward, CA: John Wiley & Sons INC**, 1986.

KAPLAN, Robert S. Innovation action research: creating new management theory and practice. **Journal of Management Accounting Research**. [S.1], v. 10, 1998.

LARANJEIRA, Raymundo - **Propedêutica do Direito Agrário**. São Paulo: Ltr, 1975.

LEMES, S. **Contabilidade na Agropecuária**. In: MARION J.C. Coord. Contabilidade e Controladoria em Agribusiness. São Paulo: Atlas 1996. Cap.2 30-42.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

LIMA, Márcia Maria Silva de. **O Uso da Informação Contábil no Setor Sucroalcooleiro: Um Estudo nas Indústrias de Alagoas** 2006. Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UNB/UEPB/UFPE/UFRN.

LO, Kin. Earnings management and earnings quality. **Journal of accounting and Economics**. V. 45, p. 350-357, 2008.

LOPES, Alexandro Broedel. The relation between firm-specific corporate governance, cross-listing and the informativeness of accounting numbers in Brazil. **Thesis. 2009. Manchester Business School, University of Manchester**, 2009.

LUCCHESI, T. **Avaliação da viabilidade da carcinicultura marinha no estado de São Paulo: uma análise a partir de indicadores de competitividade de cadeia produtiva**. 2003, 158 p. Dissertação (Mestrado), Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2003.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para administração**. São Paulo, Atlas, 2001.

MARION. José Carlos. **Contabilidade rural: contabilidade agrícola, contabilidade da pecuária, imposto de renda pessoa jurídica**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINEZ, Antônio Lopo. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. 153 fls. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade, THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MIA, L., GOYAL, M. (1991). Span of control, task interdependence and usefulness of mas information in not-for-profit government organizations. **Financial Accountability and Management**, 7(4), 249-266.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M., **Qualitative Data Analysis**. 2 ed. **Thousand Oaks, CA: Sage Publications**, 1994.

MOLES, P.; BUNGE, J. Shrimp farming in Brazil: an industry overview. **Roma: FAO/WWF/NACA**, 2002, 26 p.

MOORES, K., & YUEN, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, 26(4/5), 351-389.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. Série GECON. São Paulo, Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria – Um Enfoque na Eficácia Organizacional**. São Paulo: ATLAS S.A, 2007.

NECYK, G.A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

NIXON, Bill, BURNS, John. The Paradox of Strategic Management Accounting. **Management Accounting Research**, Volume 23, Issue 4, 2012.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de, MÜLLER, Aderbal Nicolás, NAKAMURA, Wilson Toshiro. **A Utilização das Informações Geradas pelo Sistema de Informação Contábil Como Subsídio aos Processos Administrativos nas Pequenas Empresas**. Revista FAE, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000.

OLIVEIRA, Augusto César Santos, PIRES, Demetrius Souza. **Perspectivas da Carcinicultura em Pernambuco: Transações e Organização da Produção**. XI SEMEAD Empreendedorismo e Organizações. 2008

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas de informações gerenciais**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas táticas operacionais**. 14. ed. São Paulo. Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Simone Soares, LUCA, Sérgio João de, SHINMA, Enio Arriero, PAZ, Márcio Ferreira. Rescatando antiguos principios para los nuevos desafíos del milenio. Montevideo, **Asociación Interamericana de Ingeniería Sanitaria y Ambiental. Sección Uruguay, AIDIS**, 2006. p.1-7, tab.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

PAULA NETO, F. L. et. al. **Perspectivas para o desenvolvimento da carcinicultura no nordeste brasileiro**. Fortaleza: Banco do Nordeste, 2005, (séries documento do Etene, 2). Disponível em: <[http://www.bnb.gov.br/projwebren/Exec/livroDetalhe.aspx?cd\\_livro=9](http://www.bnb.gov.br/projwebren/Exec/livroDetalhe.aspx?cd_livro=9)>. Acesso em: 20/03/2012.

PEGADO, E. A. C. **Impactos da legislação ambiental brasileira na exportação de camarão: um estudo com exportadores de camarão do Rio Grande do Norte**. 2004. 78 p. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2004. Pioneira, 2001.

POLI, C. R.; ARANA, L. V. (Org.). **Aqüicultura: Experiências Brasileiras**. 1º ed. Florianópolis-SC: Multitarefa, 2004. p. 45-72. Disponível em <<http://www.abccam.com.br/>> Acesso em: 01/09/2011

PROCÓPIO, A. M. **Organização contábil-administrativa dos produtores rurais na região de Ribeirão Preto**. In: MARION, J. C. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. (coord.) 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ROCHA, Itamar Paiva de, ROCHA, Diego Maia. **Análise da Produção do Mercado Interno e Externo do Camarão Cultivado**. Revista Final ABCC, 2011.

SANTOS, Danilo Vasconcelos, LEAL, Edvaldo Araújo. **Atributos da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso em uma Organização Hospitalar sem fins lucrativos**. 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2012.

SANTOS, Lizandra Blaas dos, QUINTANA, Alexandre Costa. **Análise da Importância da Utilização do Orçamento e do Planejamento Estratégico como Ferramenta de Controle na Atividade Rural**. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v. 10, n. 29, p. 69-82, abr./jul. 2011.

SCHMIDT, Paulo (Organizador). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SEBRAE – SC. **Critérios de classificação de empresas – ME – EPP**. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154> Acesso em 20 de mar de 2013.

SEBRAE. **Aqüicultura e Pesca: camarões**. Estudos de Mercados SEBRAE/ESPM, setembro, 2008.

SEDDON, P. B. A respecification and extension of the DeLone and McLean model of IS success. **Information Systems Research**, v. 8, n. 3, p. 240-253, 1997.

SELL, G. K. **Uma sistemática para inserir a contabilidade gerencial no processo decisório nas pequenas e médias empresas: um estudo de caso**. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

SHANK, John. GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos- Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SIEBER, J. D. The Integration of Field Work and Survey Methods. **American Journal of sociology**, v. 78, n. 6, p. 1335-1359, 1973.

SOUZA, Antônio Arthur de, et al. **Análise da satisfação de usuários de sistema de informações contábeis**. VI Simpósio de Gestão e Estratégia em Negócios Seropédica, RJ, Brasil, 2008.

SOUZA, Domingos Carvalho de. **A Utilização da Informação Contábil na Atividade Pecuária do Estado do Rio Grande do Norte: Um enfoque nos demonstrativos gerados para a tomada de decisão**. 2004. Dissertação (Mestrado) – Programa

Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UNB/UEPB/UFPE/UFRN.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W.. *Fundamentals of Information Systems*. 5th [s.1]: South-wester, 2009.

TAHIM, E. F. **Inovação e meio ambiente: o desafio dos arranjos produtivos de cultivo de camarão em cativeiro no estado do Ceará**. 2008, 318 p. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

TERLUIN, I. J. Differences in economic development in rural regions of advanced countries: an overview and critical analysis of theories. **Journal of Rural Studies**, Oxford, v. 19, p. 327-344, 2003.

VALLE, Francisco, **Manual da contabilidade agrária: a produção agrária, a administração da empresa agrária, a contabilidade agrária**, 2 ed. São Paulo: Atlas, 1987.

VESTENA, Fauser da Silva, NOVAES, WANG, Dechum. Founding Family ownership and earnings quality. **Journal of Accounting Research**, v. 44, n.3, June/2006.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos. Uma abordagem prática**. 2 ed., São Paulo: Thomson, 2001.

XIMENES, Luciano J. F., VIDAL, Maria de Fátima, FEITOSA, Rita Ayres. **Recuperação da Carcinicultura Nordestina Pós-crise**. **Informe Rural Etene**, Ano V, setembro, n. 15, 2011.

YIN, Robert. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Tradução: TRORELL, Ana. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

**APÊNDICE****APÊNDICE A: VARIÁVEIS E QUESTÕES DO MODELO**

**APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista Semiestruturado – Variáveis do Modelo de Moores e Yuen (2001), adaptados por Necyk (2008).**

**Instruções Gerais**

Este roteiro de entrevista tem por objetivo avaliar o uso dos atributos da contabilidade gerencial da organização e detalhar suas práticas contábeis gerenciais.

Os atributos da contabilidade gerencial estão baseados em um conjunto de variáveis acerca do contexto ambiental da organização, bem como suas estratégias, características estruturais e estilo de tomada de decisão.

<b>Contexto Organizacional</b>
1. O impacto dos gestores sobre as decisões estratégicas e operacionais da organização.
2. A influência da Presidência nas decisões estratégicas da organização.
3. O ambiente em que a produtora está inserida é caracterizado com restrições regulatórias, escassez de mão-de-obra, insumos ou outros.
<b>Estratégias</b>
4. Há introdução frequente de importantes serviços e/ou novas tecnologias para produção do camarão.
5. Temos diversificado para alguma atividade que não se relaciona com a criação de camarão.
<b>Características Estruturais</b>
6. Temos uma gestão participativa, ou seja, as decisões são tomadas em grupo.
7. Temos um alto nível de automação e integração de nossos sistemas de informação.
8. Temos sistemas contábeis que monitoram o desempenho financeiro das sub-unidades, departamentos, serviços e divisões da organização.
9. O desempenho (financeiro e não financeiro) das atividades internas é monitorado e avaliado através de controles formais.
10. Temos uma prática formal de planejamento e controle (planejamento estratégico, orçamento).
11. A diretoria da fundação centraliza todas as decisões estratégicas (aquisições, diversificação, introdução importante de novos serviços, metas de longo prazo, etc.) ou faz consulta à media gerencia.
12. Decisões operacionais (reposição de equipamentos, compras, contratação de pessoal, etc.) são delegadas para os níveis médios e inferiores.
13. A maior parte dos empregados são especialistas altamente treinados e/ou profissionais especialistas qualificados para as suas funções.

14. Há abundância ou facilidade de obter recursos financeiros, materiais, de infraestrutura e humanos na organização.
15. A comunicação interna é fluida, tanto verticalmente, quanto entre as áreas, facilitando a coordenação geral ou a formação de comitês, forças-tarefa e grupos multifuncionais de trabalho.
<b>Estilo de Tomada de Decisão</b>
16. A organização é proativa, a primeira em agir em resposta a tendência do ambiente, introduzindo novos serviços, tecnologias ou técnicas administrativas.
17. A organização tem apetite por riscos, fazendo compromissos altos e arriscados de recursos, com chance razoável de falhar.
18. Os decisores devotam muito pensamento, reflexão e deliberação a um problema e ao conjunto de possíveis respostas, agindo de forma analítico-metódica ao invés de intuitivo-casual.
19. As ações em uma área da organização são complementares ou suportam aquelas de outras áreas, evitando-se táticas fragmentadas e descoordenadas, ou decisões que conflitam umas com as outras.
20. A orientação de planejamento da organização é estratégica com um horizonte de tempo longo (mínimo 5 anos) e não somente operacional de curto prazo.
21. A estratégia da organização é explícita, no lugar de metas obscuras e de objetivos que são alcançados da base do jeito ou da sorte.
22. O principal estrategista está há muito tempo no comando da empresa.
23. Fatores externos são considerados na tomada de decisão (preços, compras, regulações governamentais. e outros) levando organização a estar mais adaptada ao seu contexto externo.
<b>Atributos Seleção de Informações</b> (Fontes de informações para tomada-de-decisão)
24. Demonstrativo de Resultado Mensal
25. Balanço Patrimonial Mensal
26. Demonstrativo de Fluxo de Caixa
27. Contabilidade de Custos para análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de mix, estabelecimento de padrões de custos, análise da eficiência operacional.
28. Orçamento autoritário, apenas quando a direção é envolvida no planejamento das metas financeiras.
29. Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras.
30. Orçamento de Capital, através do qual as alternativas dos investimentos são geradas, avaliadas e selecionadas e acompanhadas.
31. Planejamento de longo-prazo e “forecast”(previsões) de vendas e resultados.
32. Contabilidade por centros de responsabilidades (“Responsibility Accounting”) análise da variância de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento.
33. Controles da Qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que englobam indicadores operacionais.

34. Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas.
<b>Atributos Apresentação de Informações</b> (Informação apresentada para alta direção no seguinte formato)
<b>Agregação e Integração</b>
35. Modelo de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>what if</i> , custo-volume-lucro, etc).
36. Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual).
37. Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização).
38. Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas).
<b>Escopo</b>
39. Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc).
40. Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc).
41. Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc).
42. Não financeiros (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc).
43. Orientado ao passado (ex: histórico, realizado).
44. Orientado ao futuro (ex: estimativas, <i>forecasting</i> ).
<b>Tempestividade</b>
45. Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez.
46. As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema).
47. Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia).
48. O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões.
<b>Desempenho</b> (Medidas de avaliação de desempenho)
49. Taxas de crescimento de vendas
50. Margem de lucro
51. Fluxo livre de caixa
52. Retorno sobre capital
<b>Atributo uso das informações</b> (Sistemas de informações utilizados)
53. Como base para estabelecimento e negociação, metas e objetivos.
54. Como meio de alinhamento de medidas de desempenho com metas e prioridade

estratégicas.
55. Como fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos
56. Para identificação e análise de exceções.
57. Para acompanhar o tratamento de exceções e desvios significativos.
58. Para identificar áreas estratégicas chaves, críticas para o sucesso do negócio.
59. Para discutir construtivamente com os gestores dos responsáveis.
60. Para desafiar e debater continuamente os dados, suposições e plano de ações.