

A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUARIA

**A CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA ÀS EMPRESAS
SUJEITAS AO MONITORAMENTO DE AGÊNCIAS
REGULATÓRIAS: UM ESTUDO DE CASO**

NEUSA M. C. GONÇALVES SALLA

SÃO PAULO

2003

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adolpho José Melfi

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof.^a Dra. Maria Tereza Leme Fleury

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

DEDALUS - Acervo - FEA



20600025079

**A CONTABILIDADE GERENCIAL APLICADA ÀS EMPRESAS SUJEITAS
AO MONITORAMENTO DE AGÊNCIAS REGULATÓRIAS:
UM ESTUDO DE CASO**

NEUSA M. C. GONÇALVES SALLA

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do Título de Mestre, pelo curso de Mestrado em Contabilidade – Área de concentração: Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

USP - FEA - SBD
DATA DA DEFESA 27, 08, 03

85255

São Paulo
2003

85255

FICHA CATALOGRÁFICA

Salla, Neusa Maria da Costa Gonçalves

A contabilidade gerencial aplicada às empresas sujeitas ao monitoramento de agências regulatórias : um estudo de caso / Neusa Maria da Costa Gonçalves Salla. -- São Paulo : FEA/USP, 2003.

p.

Dissertação - Mestrado
Bibliografia

1. Contabilidade gerencial 2. Contabilidade - Sistemas de informação I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

CDD - 658.151

A contabilidade, por ser coeva da Humanidade, vem sofrendo os reflexos do rápido avanço científico, sendo forçada a empreender verdadeiro esforço para acompanhá-lo e, assim, responder ao seu sentido maior como ciência responsável pela geração de informações úteis para o processo de gestão empresarial.

[Cosenza, 201

T657 S168c

T85255



20600025079



Powered by MidProStar - www.tbproceeds.com.br

Aos meus familiares que me auxiliaram e me estimularam nos momentos de angústia, em especial ao meu esposo Willi e às minhas filhas Renata e Juliana, que me ensinaram a não desanimar, dedico essa conquista com gratidão.

SUMÁRIO

RESUMO.....	xvi
ABSTRACT.....	xvii
CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO	
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	1
1.1.1 Formulação do problema.....	3
1.1.2 Objetivos da pesquisa.....	6
1.1.3 Justificativa da pesquisa.....	6
1.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	7
1.2.1 Método de abordagem e estudo.....	7
1.2.2 Tipo de pesquisa.....	9
1.2.3 Desenvolvimento da pesquisa.....	10
1.2.3.1 Levantamento e coleta de dados.....	11
1.2.3.2 Instrumentos de estudo.....	11
1.2.3.3 Análise e interpretação dos dados.....	11
1.2.4 Apresentação dos resultados.....	12
1.3 ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO.....	12
CAPÍTULO 2 – AGÊNCIAS REGULADORAS	
2.1 PERSPECTIVAS HISTÓRICAS.....	14
2.2 CONCEITOS BÁSICOS DE REGULAÇÃO.....	20
2.3 PRINCIPAIS AGÊNCIAS.....	25
2.4 A INFLUÊNCIA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS NAS EMPRESAS PRIVADAS.....	27
2.4.1 Agências reguladoras e as empresas monitoradas.....	30
2.4.1.1 ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária..	32
2.4.2 A indústria farmacêutica.....	35
CAPÍTULO 3 – SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE APOIO A GESTÃO	
3.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS.....	39
3.2 GESTÃO, PROCESSO DE GESTÃO E SISTEMA DE INFORMAÇÕES....	42
3.2.1 Gestão.....	42
3.2.2 Processo de gestão.....	54

3.2.2.1 Planejamento estratégico.....	55
3.2.2.2 Planejamento operacional.....	58
3.2.2.3 Execução.....	59
3.2.2.4 Controle.....	60
3.2.3 Sistema de informações.....	63
3.2.3.1 Conceitos fundamentais.....	63
3.2.3.2 Accountability.....	67
3.2.3.3 Impacto das informações na empresa.....	69
CAPÍTULO 4 – A CONTABILIDADE NAS EMPRESAS REGULADAS PELA ANVISA	
4.1 ORIGEM, EVOLUÇÃO HISTÓRICA E IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE.....	71
4.1.1 Origem e evolução histórica.....	72
4.1.2 Importância da contabilidade.....	72
4.2 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	74
4.2.1 Funções da contabilidade gerencial.....	74
4.2.2 Informação gerencial contábil.....	76
4.2.2.1 A contabilidade gerencial como apoio à gestão.....	77
4.2.3 Contabilidade gerencial e contabilidade financeira.....	79
4.2.4 Contabilidade gerencial e controladoria.....	81
4.2.4.1 Processo decisório.....	83
4.3 A CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS REGULADAS PELA ANVISA.....	84
4.3.1 Aspectos de reorganização das empresas reguladas.....	85
4.4 NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO DE GASTOS.....	86
4.5 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL DE GASTOS.....	87
4.5.1 Conceitos básicos.....	87
4.5.1.1 Receita.....	87
4.5.1.2 Gasto.....	88
4.5.1.3 Custo.....	88
4.5.1.4 Despesa.....	89
4.6 TIPOS DE ATIVIDADES DE PRODUÇÃO.....	89
4.6.1 Relacionadas com a unidade.....	89
4.6.2 Relacionadas com o lote.....	91
4.6.3 Relacionadas ao produto.....	91
4.6.4 Atividades de apoio às instalações.....	92
4.7 SISTEMAS BÁSICOS DE CUSTOS.....	93
4.7.1 Sistema de custeio.....	95
4.7.1.1 Quanto a natureza de produção.....	95
4.7.1.2 Quanto a natureza dos custos.....	96
4.7.2 Métodos de custeio.....	96
4.7.2.1 Custeio por absorção e custeamento variável.....	96
4.7.2.2 Custeio direto.....	97
4.7.2.3 ABC (<i>Activity-Based Costing</i>).....	97
4.8 ELEMENTOS BÁSICOS PARA A FORMAÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO.....	98
4.8.1 Materiais.....	98
4.8.2 Mão-de-obra.....	98

4.8.3 Gastos indiretos de fabricação.....	99
4.9 O PAPEL DO CUSTO DO PRODUTO NAS DECISÕES SOBRE PREÇO..	100
4.9.1 Formação do preço de venda.....	100
4.9.2 Preços em empresas do ramo farmacêutico.....	102
CAPÍTULO 5 – ANÁLISE DE UM CASO EMPRESARIAL	
5.1 INTRODUÇÃO.....	107
5.2 METODOLOGIA DO ESTUDO DE CASO.....	108
5.2.1 Método do trabalho de campo.....	109
5.2.2 A pesquisa de campo.....	110
5.2.3 A coleta de dados.....	110
5.2.4 A análise dos dados.....	110
5.2.5 Questionário e variáveis pesquisadas.....	110
5.2.6 Parâmetros do estudo.....	114
5.3 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	114
5.3.1 Caracterização da empresa e do processo produtivo.....	115
5.3.1.1 A empresa – histórico.....	116
5.3.1.2 Elementos estratégicos da empresa.....	117
5.3.1.3 Recursos humanos.....	118
5.3.1.4 Responsabilidade pública, cidadania e social.....	119
5.3.1.5 Processo produtivo.....	119
5.3.2 A contabilidade gerencial na empresa.....	121
5.3.2.1 Análise das informações obtidas sobre a regulação do segmento e a contabilidade gerencial.....	122
5.3.3 Interpretação comparativa dos resultados do estudo.....	130
CONCLUSÕES	133
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	136
APÊNDICE	143

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Representação da questão de pesquisa.....	5
Figura 2 – Representação da Estrutura das Principais Agências Reguladoras.....	27
Figura 3 – Visão sistêmica da empresa.....	41
Figura 4 – Atividade de valor dentro de uma empresa.....	44
Figura 5 – Desenvolver vantagem competitiva através de ligações com fornecedores	44
Figura 6 – Desenvolver vantagem competitiva através de ligações com os clientes....	45
Figura 7 – A relação entre qualidade e custos.....	48
Figura 8 – Sistema de gestão pela qualidade.....	54
Figura 9 – Nível estratégico e gerencial.....	58
Figura 10 – Objetivos de um sistema de controle.....	61
Figura 11 – O processo formal de controle.....	62
Figura 12 – O papel dos SIs nas organizações.....	65
Figura 13 – Abordagens para a Contabilidade.....	68
Figura 14 – Assuntos estratégicos e contabilidade gerencial.....	77
Figura 15 – Processo decisório e o papel da informação.....	83
Figura 16 – Projeção de gastos: investimentos, despesas, custos e perdas.....	88
Figura 17 – Sistema de Contabilidade de Custos.....	93
Figura 18 – Nove estratégias de preço/qualidade.....	102
Figura 19 – Estabelecimento de uma política de preço.....	103
Figura 20 – Desenho do desenvolvimento do estudo de caso.....	108
Figura 21 - ANEXO 1 – Relatório de Comercialização 11/2001.....	115
Figura 22 – Composição dos custos do processo produtivo.....	129

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da Contabilidade Gerencial.....	76
Gráfico 2 – Atuação das empresas farmacêuticas no mercado nacional.....	106
Gráfico 3 – Faturamento no setor da indústria farmacêutica.....	106
Gráfico 4 – Composição dos custos.....	129

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Funções da informação gerencial contábil.....	76
Quadro 2 – Características básicas das contabilidades financeira e gerencial.....	80
Quadro 3 – Categorias e direcionadores de custos das atividades.....	92
Quadro 4 – Sistema de custeio considerando diferentes métodos de custeamento.....	95
Quadro 5 – Custeamento por absorção <i>versus</i> custeamento variável – diferenças fundamentais.....	96
Quadro 6 – Agências Reguladoras.....	111
Quadro 7 – Contabilidade Gerencial.....	112
Quadro 8 – Representante da empresa.....	113
Quadro 9 – Informações requisitadas pela empresa reguladora.....	122
Quadro 10 – Como são disponibilizadas as informações.....	122
Quadro 11 – Quando são disponibilizadas as informações.....	122
Quadro 12 – Manutenção do sistema de contabilidade da empresa.....	123
Quadro 13 – Sistema de contabilidade utilizado internamente na empresa.....	124
Quadro 14 – Aspectos do sistema de informações gerenciais que auxiliam na tomada de decisões da empresa.....	124
Quadro 15 – Decisões tomadas na empresa com base nas informações gerenciais....	124
Quadro 16 – Tratamento dados aos desperdícios na produção.....	125
Quadro 17 – Perfil do gestor.....	125
Quadro 18 – Sistemas de custos aplicados na empresa.....	126
Quadro 19 – Elaboração do primeiro preço do produto.....	126
Quadro 20 – Custo do produto contempla em termos de conceito.....	126
Quadro 21 – Informações mais difíceis e menos confiáveis para a empresa.....	127

Quadro 22 – Informações percebidas como necessárias x causas.....	128
Quadro 23 – Perfil do respondente.....	130
Quadro 24 – Correlação das informações obtidas no estudo de caso na empresa Companhia de Medicamentos <i>versus</i> exigências da ANVISA e os conceitos aplicáveis à contabilidade gerencial.....	130
Quadro 25 – Relação dos conceitos aplicáveis à informação gerencial contábil e o uso destas informações pela empresa.....	132

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio por Atividade
ADM	Administração
AGERGS	Agência Estadual dos Serviços Públicos Delegados
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ANA	Agência Nacional de Águas
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANC	Agência Nacional do Consumidor e da Concorrência
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANP	Agência Nacional do Petróleo
ANS	Agência Nacional de Saúde
ANT	Agência Nacional dos Transportes
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
ASB	<i>Accounting Standards Board</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
BPF	Boas Práticas de Fabricação
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CBME	Centro de Pesquisa, Inovação e Difusão da FAPESP
CF	Constituição da República Federativa do Brasil Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIF	Custos Indiretos de Fabricação
CIO	<i>Chief Information Officer</i>
CIP	Conselho Interministerial de Preços
CKO	<i>Chief Knowledge Officer</i>
CMV	Custo Mercadorias Vendidas

COFINS	Contribuição para Financiamento de Seguridade Social
COSIF	Plano Contábil do Sistema Financeiro Nacional
COS	<i>cost-of-service</i>
CQ	Controle de Qualidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EIS	<i>Executive Information Systems</i>
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
FAPESP	Fundação da Pesquisa de São Paulo
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
GCO	Gestão do Conhecimento
GECON	Sistema Gestão Econômica
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
JIT	<i>Just-in-time</i>
MERCOSUL	Mercado do Cone Sul
MOD	Mão-de-obra direta
MOI	Mão-de-obra indireta
MS	Ministério da Saúde
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PADRON	Plano de Contas Padrão
PAPs	Pedidos de alterações no projeto
PASEP	Formação para o Patrimônio do Serviço Público
PDCA	Método de controle de processos
PIB	Produto Interno Bruto
PIC	Produção Integrada para Computador
PIS	Programa de Integração Social
PND	Programa Nacional de Desestatização
ROR	<i>rate-of-return</i>
RPI-X	<i>price cap</i>
P & D	Pesquisa e Desenvolvimento
PROCON	Serviço de Proteção ao Consumidor
RH	Recursos Humanos

RKW	Método dos Centros de Custo
S.A.	Sociedade Anônima
SABD	Sistemas de Administração da Base de Dados
SBDC	Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência
SDE	Secretaria de Direito Econômico
SESI	Serviço Social da Indústria
SI	Sistema de Informação
SIs	Sistemas de Informações
SIG	Sistema de Informação Gerencial
SIGs	Sistemas de Informações Gerenciais
TCO	<i>Total Cost of Ownership</i> (Custo de propriedade)
TI	Tecnologia da Informação

RESUMO

As estratégias organizacionais estão cada vez mais complexas, envolvendo inúmeras parcerias entre diferentes organismos que se associam em rede para alcançarem seus objetivos e com a redefinição do Estado, a partir dos anos 80, têm surgido entes reguladores, chamados agências, com o fim específico de regular e monitorar importantes setores da economia. A contabilidade gerencial, por ser um processo de produzir informações, tem sido constantemente utilizada como auxílio aos gestores nas tomadas de decisões e nesta perspectiva, propôs-se verificar a influência das agências reguladoras sobre a contabilidade gerencial das empresas do ramo químico-farmacêutico, examinando se traria alguma contribuição para a contabilidade gerencial da empresa o fato de estar sujeita às agências reguladoras. A pesquisa, apoiada em uma base conceitual sobre as agências reguladoras e a contabilidade gerencial, utilizou a metodologia do estudo de caso. Um questionário foi aplicado aos gestores de uma empresa, localizada em Porto Alegre, estado do Rio Grande do Sul, buscando investigar a contribuição proporcionada pela ANVISA à contabilidade gerencial da Companhia de Medicamentos, em relação às informações prestadas. O resultado do estudo indicou que o tipo de controle/acompanhamento/interferência da agência reguladora se mostra tímida e pouco questionadora.

ABSTRACT

Organizational strategies are increasingly complex, involving countless partnerships among different organs that establish networks for achieving their goals. As a result of the redefinition of the State from the 1980's onwards, regulative entities have appeared, which are called agencies, with the specific goal of regulating and monitoring important sectors of the economy. Due to being an information production process, management accounting has been constantly used as a tool for helping decision makers and, from this perspective, we proposed to verify the influence of regulatory agencies on the management accounting of chemical-pharmaceutical companies, examining whether the fact of being subject to regulators contributed to their management accounting. Supported by a conceptual basis on regulatory agencies and management accounting, the research used the case study methodology. A questionnaire was applied among the managers of a company located in Porto Alegre, Rio Grande do Sul, seeking to investigate the contribution of ANVISA (Brazilian Sanitary Control Agency) to the management accounting of the Companhia de Medicamentos in relation to the disclosed information. The result of the study indicated that the type of control/accompaniment/interference of the regulatory agency is weak and hardly questioning.

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

Este trabalho trata da contabilidade aplicada às empresas sujeitas ao monitoramento de agências regulatórias. O tema está relacionado com as recentes transformações decorrentes dos processos de desregulamentação, privatização e desestatização que redefiniram o papel do Estado brasileiro.

Sabe-se que as decisões contemporâneas estão correlacionadas com as transformações que estão acontecendo no cenário mundial; todavia, limitações ao crescimento e à permanência no mercado parecem ser características comuns às empresas que não aderem às inovações e não buscam na contabilidade um suporte à gestão empresarial.

Dentro dessa perspectiva, pretende-se estudar a contabilidade, pois vive-se um momento muito complexo, no qual é preciso atentar para o uso da informação contábil, como apoio nas decisões tomadas na gestão administrativa, para melhoria das atividades e processos existentes e o alinhamento das atividades organizacionais em torno dos objetivos institucionais de longo prazo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

A redefinição do Estado, a partir dos anos 80, para dar solução à crise de governança, que se manifestou primeiramente como uma crise fiscal, exigiu que as políticas de ajuste fiscal fossem colocadas em primeiro plano na década de 1990. Dentro dessa visão, o problema da reforma administrativa do aparelho do Estado passou a ser fundamental para a modernização da administração pública, e da adoção de formas de gestão da coisa pública mais compatíveis com os avanços tecnológicos e da democracia em todo o mundo, a exigir cada vez mais uma participação direta da sociedade na gestão pública.

A reforma da administração foi, então, encaminhada no sentido de substituir a administração pública burocrática pela administração pública gerencial. Não significou porém, uma diminuição do papel da burocracia estatal, que passou a desempenhar um papel cada vez mais estratégico na administração do Estado, cujas principais características são a orientação da ação do Estado para o cidadão-usuário ou cidadão-cliente, a ênfase no controle dos resultados através dos contratos de gestão e o fortalecimento e aumento da autonomia da burocracia estatal, organizada em carreiras ou “corpos” de Estado, e valorização do seu trabalho técnico e político de participar, juntamente com os políticos e a sociedade, da formulação e gestão das políticas públicas, entre outras.

A eficácia dessa reforma está condicionada a uma reforma na mentalidade dos agentes públicos e ao aumento da eficácia e efetividade do núcleo estratégico do Estado, que edita leis, recolhe tributos e define as políticas públicas, permitindo a flexibilização de procedimentos e controles formais, devendo substituí-los, gradualmente, porém de forma sistemática, por mecanismos de controle de resultados e *a posteriori*.

Estes considerandos servem para mostrar que a reforma do Estado, como um todo, somente é alcançável com o comprometimento de todos para o novo modelo, no qual o Estado Prestador dos serviços públicos, que concentrava nas suas mãos a propriedade, produção e controle, é substituído pelo Estado Regulador com características diferenciadas. O Estado brasileiro procura fortalecer o seu papel no âmbito regulatório, abrindo espaço para a participação da iniciativa privada em setores antes considerados de exclusiva atuação estatal.

Nesta nova fase, o Estado não é mais o único provedor de serviços públicos, pois com a quebra do monopólio estatal, estes foram delegados à iniciativa privada. As principais instituições representantes do Estado regulador são as agências reguladoras, instituídas não apenas no âmbito nacional, mas recentemente proliferando no âmbito estadual e até municipal.

Assim, a criação de agências reguladoras é resultado direto do processo de retirada do Estado da economia. Estas foram criadas com o escopo de normatizar os setores dos serviços públicos delegados e de buscar equilíbrio e harmonia entre o Estado, usuários e delegatários.

Apesar dessas agências atuarem dentro de um universo de dimensões amplas, seus poderes são delimitados por lei. O âmbito de atuação de cada agência reguladora passa por

diversas áreas, sendo as mais importantes as de fiscalização, regulamentação, regulação e por vezes, arbitragem e mediação. Para possuir estes poderes, quando concebidas, as agências foram dotadas de personalidade jurídica de direito público. A elas, cabe regular importantes setores de serviços públicos e áreas econômicas consideradas estratégicas para o país como petróleo, energia, telecomunicações, saúde, águas, transportes.

Embora o modelo combine elementos de várias origens, deve ser entendido como uma solução tipicamente brasileira, adequada às práticas econômicas, legislativas e legais do país. Assim, as agências reguladoras, criadas para o controle e a fiscalização dos serviços públicos concedidos – atividades típicas do Estado – mas atuando de forma descentralizada, com autonomia técnica, administrativa e financeira, trazem para o debate na atualidade, a amplitude desse poder normativo e regulador no âmbito federal.

1.1.1 Formulação do problema

Tendo presente que cada agência reguladora, no Brasil, foi concebida mediante uma lei, inicialmente foram constituídas três agências: ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica – lei 9.427/96; ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações – lei 9.472/97; e ANP – Agência Nacional do Petróleo – lei de criação 9.478/97. Posteriormente a estas, foram criadas a ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária – lei 9.782/99 – e a ANS – Agência Nacional de Saúde – lei 9.961/00 –, entre outras.

Em alguns estados da federação, foram criadas agências que visam, da mesma forma que as nacionais, regular serviços delegados. Encontram-se agências reguladoras de serviços públicos delegados nos estados do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Bahia, Ceará, Pernambuco, Sergipe, Pará e São Paulo. Além de suas funções específicas em relação aos serviços delegados dos estados, as agências estaduais podem firmar convênios com as agências nacionais, com o objetivo de realizar os serviços de regulação nacional dentro de seu território.

Essas agências estão estruturadas de maneira a possuírem independência política e financeira e imparcialidade econômica, de modo que possam arbitrar tarifas e retorno sobre investimentos, levando em conta os interesses de todas as partes envolvidas, inclusive do consumidor final.

Assim ocorre com a ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária, criada pela lei 9.782/99, com a finalidade de promover a proteção da saúde da população, por intermédio do controle sanitário da produção e da comercialização de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária, inclusive dos ambientes, dos processos, dos insumos e das tecnologias a eles relacionados, bem como o controle de portos, aeroportos e de fronteiras. Portanto, é agência de vigilância sanitária, fiscaliza alimentos e medicamentos, e difere da ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar, que é agência de saúde, criada como órgão regulador e fiscalizador dos planos de saúde.

O desafio brasileiro, no entanto, vai mais além do que criar e consolidar as agências reguladoras participativas e bem estruturadas, capazes de incentivar o investimento privado em serviços públicos e, ao mesmo tempo, garantir sua universalização e qualidade. Essas agências, sendo bem definidas e posicionadas podem colaborar para a continuidade do processo de reestruturação e desenvolvimento das empresas, trazendo grandes benefícios para a sociedade. Significa dizer que uma agência com perfil exigente em termos de informações pode forçar a entidade a se ajustar e aperfeiçoar seu processo de geração e uso de informação. Para isso, inúmeras decisões gerenciais tomadas pela administração, objetivando ser eficiente e eficaz no mercado, devem ser buscadas na Contabilidade, pois, segundo Johnson e Kaplan (1996) as práticas de contabilidade gerencial evoluíram, estando aptas para atender às necessidades de informação e controle dos gerentes de organizações cada vez mais complexas e diversificadas. Dessa maneira, a questão de pesquisa que norteia este trabalho é saber se: **Traria alguma contribuição para a contabilidade gerencial da empresa o fato de estar sujeita às agências reguladoras?**

A questão da pesquisa requer algumas **definições operacionais** à especificação das atividades na relação das variáveis, realizando uma ponte entre conceitos e observações.

1. O foco reflete a **contribuição**, a exigência de informação por parte das agências reguladoras à contabilidade gerencial das empresas monitoradas.

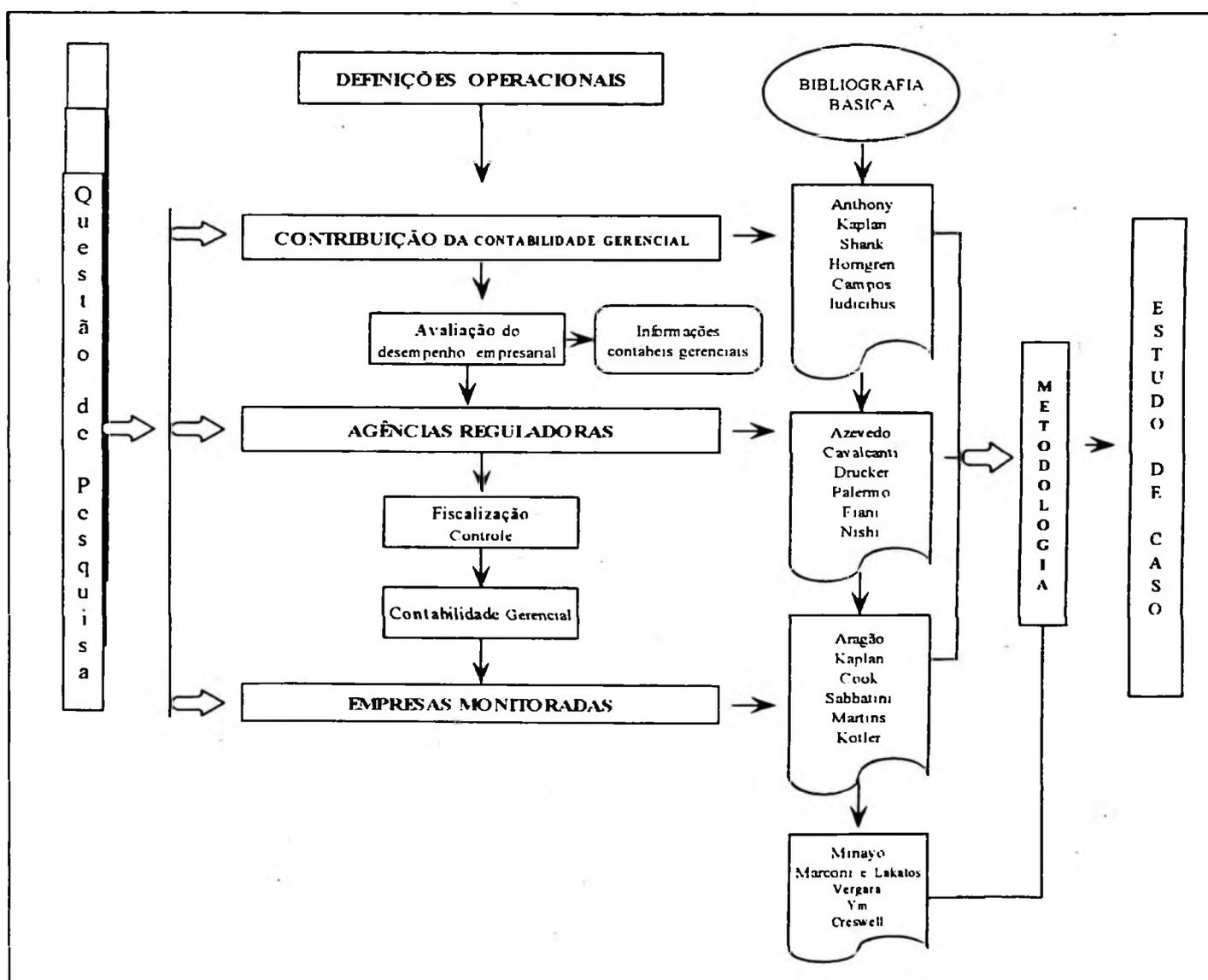
2. A **contabilidade gerencial**, é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa, e direcionado pelas necessidades informacionais da organização, se preocupa com as informações úteis à administração (Atkinson *et al.*, 2000).

3. A **informação gerencial contábil**, atua sobre os dados financeiros e operacionais, produzindo informações precisas e relevantes sobre os custos efetivos da empresa, através de cálculos de custos e relatórios de despesas (Atkinson *et al.*, 2000).

4. As **agências reguladoras**, são entes de direito público que regulam entes privados, atuando de forma descentralizada e imbuídas do poder normativo, fiscalizador e solucionador de conflitos, encerram os esforços do governo em zelar pela qualidade dos produtos e serviços fornecidos ao consumidor e pelo menor impacto ambiental no seu fornecimento, operando a determinação e a revisão periódica dos preços.

Considerando as definições acima, a estrutura do trabalho foi desenhada conforme mostra a figura 1.

Figura 1 – Estruturação do trabalho



1.1.2 Objetivos da pesquisa

O objetivo final do trabalho é verificar a influência das agências reguladoras sobre a contabilidade gerencial das empresas do ramo químico-farmacêutico. Para alcançar esse propósito, o estudo baseia-se na análise da forma de gerenciamento, apuração dos custos e visão da empresa pesquisada sobre a contabilidade gerencial.

Constituem etapas intermediárias do estudo: a) apresentar o panorama histórico das agências reguladoras, conceitos básicos e principais agências; b) analisar a influência das agências reguladoras no processo de gestão das empresas monitoradas; c) verificar o entendimento da empresa sobre o tema contabilidade gerencial; d) identificar o entendimento da utilidade do tema contabilidade gerencial para a empresa; e) investigar quais informações contábeis são utilizadas pelas empresas; f) analisar um caso empresarial visando responder a questão da pesquisa e levantar a relação existente entre o que a agência reguladora exige e as informações disponibilizadas pela contabilidade.

1.1.3 Justificativa da pesquisa

As estratégias organizacionais estão cada vez mais complexas, envolvendo inúmeras parcerias entre diferentes organizações que se associam em rede para alcançarem seus objetivos e um dos pilares dessa nova realidade é o uso da tecnologia de informação nas organizações. A contabilidade, que surgiu da necessidade de controlar, avaliar, analisar e acompanhar o desempenho dos negócios, sendo sua finalidade ser útil ao homem, evoluiu para acompanhar as transformações ocorridas na sociedade e dar suporte às decisões empresariais.

Diante dessas considerações, e do fato da contabilidade gerencial ser um processo de produzir informação operacional e financeira para os administradores e demais usuários, processo este que deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos, tem-se presente, também, que, ao longo dos anos, a contribuição da Indústria Farmacêutica de Pesquisa no Brasil à sociedade brasileira vem sendo marcada por uma forte e constante atuação em ações sociais nas áreas de saúde, educação, cultura, esportes e meio ambiente. Essa participação engloba tanto a doação de recursos financeiros como a distribuição gratuita de medicamentos a entidades filantrópicas. O setor, em conjunto, investiu nos últimos anos cerca de 20 milhões de reais e beneficiou mais de um milhão de pessoas com o apoio e a

realização de diversos programas sociais em várias regiões brasileiras. O valor dessas contribuições é comprovado pela premiação à diversas empresas da área farmacêutica feita pela revista Exame em 2001, com o objetivo de retratar e divulgar as melhores práticas de responsabilidade social das empresas brasileiras e multinacionais instaladas no país, sendo que os resultados da pesquisa indicaram que a indústria farmacêutica nacional está perdendo competitividade em relação às concorrentes estrangeiras aqui instaladas. À evidência desta situação problemática, considerou-se a necessidade de reflexão, levantando informações sobre o uso da contabilidade nas empresas do ramo químico-farmacêutico, visando saber como essas empresas utilizam os recursos fornecidos pela contabilidade gerencial nas tomadas de decisões e na prestação das informações indispensáveis à agência reguladora, pois sabe-se que a contabilidade gerencial dispõe de instrumentos capazes de influir no sucesso das organizações, tais como informações contábeis gerenciais e controle estratégico.

1.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Visando a exeqüibilidade do estudo no qual se propõe verificar a contribuição da contabilidade gerencial para as empresas do ramo químico-farmacêutico, examinando o controle gerencial e o apoio na prestação das informações contábeis exigidas pela ANVISA, recorre-se principalmente às contribuições de Minayo (1996), Marconi e Lakatos (1996 e 2001), Vergara (1997) e Yin (2001), entre outros, encaminhando a pesquisa na direção dessa metodologia.

1.2.1 Método de abordagem e estudo

A pesquisa tem abordagem qualitativa porque a mesma é considerada “como a que melhor responde às necessidade metodológicas da pesquisa social, que vinculam a teoria à prática, mormente no campo da saúde, onde a realidade apela de forma tão existencial e imediata” (Minayo, 1996, p. 87). Nesse sentido, Minayo, refere ainda que:

...as condições de vida e de trabalho qualificam de forma diferenciada a maneira pela qual as classes e seus segmentos pensam, sentem e agem a respeito dela. Isso implica que, de forma específica e peculiar, a saúde e a doença envolvem uma complexa interação entre os aspectos físicos, psicológicos, sociais e ambientais da condição humana e de atribuição de significados. (...)a saúde enquanto questão humana e existencial é uma problemática compartilhada indistintamente por todos os segmentos sociais. (...). Portanto, incluindo os dados operacionalizáveis e junto com o conhecimento técnico, qualquer ação de tratamento, de prevenção ou de planejamento deveria estar atenta aos valores, atitudes e crenças dos grupos a quem a ação se dirige (1996, p. 16-17).

Além disso, a mesma autora destaca que “o objeto das Ciências Sociais é essencialmente qualitativo”. A realidade social é, conforme Lênin *apud* Minayo (1996, p. 21), “mais rica do que qualquer teoria, qualquer pensamento que se possa ter sobre ela”.

Já o caminho seguido para a organização lógica do pensamento e a determinação do instrumental próprio de abordagem da realidade, é o método dialético, porque focaliza o processo, ou seja, o método é o próprio processo de desenvolvimento das coisas, e constitui-se como uma metodologia específica das ciências sociais. Conforme afirmação de Vergara:

...longe de isolar um fenômeno, estuda-o dentro de um contexto, que configura a totalidade. Nesta, observa que tudo, de alguma forma, mutuamente se relaciona e que há forças que se atraem e, ao mesmo tempo, contraditoriamente se repelem. É a contradição que permite a superação de determinada situação, ou seja, a mudança (1997, p. 14).

A referida autora assevera que “no método dialético o pesquisador obtém os dados de que necessita na observação, em entrevistas e questionários não estruturados, (...), na história de países, empresas, organizações em geral, enfim, em tudo aquilo que lhe permita refletir sobre processos e interações” (Vergara, 1997, p. 14).

Ressalta-se que a opção pela metodologia dialética está calcada no fato de considerar-se “o *ciclo da pesquisa* como um processo de trabalho que dialeticamente termina num produto provisório e recomeça nas interrogações lançadas pela análise final”. Além disso, as ciências sociais, enquanto consciência possível, estão submetidas às grandes questões da atualidade e têm seus limites dados pela realidade do desenvolvimento social. “Portanto, tanto os indivíduos como os grupos e também os pesquisadores são dialeticamente autores e frutos de seu tempo histórico” (Minayo, 1996, p. 17).

Demo, *apud* Minayo (1996, p. 86), ressalta que esta metodologia dialética é colocada como “específica das ciências sociais porque é mais fecunda para analisar os fenômenos históricos”. A opinião desse autor se baseia na observação da realidade social e na adequação a ela, da visão dialética que privilegia: “a) a contradição e o conflito predominando sobre a harmonia e o consenso; b) o fenômeno da transição, da mudança, do vir-a-ser sobre a estabilidade; c) o movimento histórico; d) a totalidade e a unidade dos contrários” (*apud* Minayo, 1996, p. 86).

1.2.2 Tipo de pesquisa

Segundo Vergara (1997), há várias taxionomias de tipos de pesquisa, a escolha tanto pode decorrer do método de estudo adequado à pesquisa, como dos critérios utilizados pelo pesquisador. Considerando o critério de classificação de pesquisa proposto por Vergara, quanto aos fins e quanto aos meios, propôs-se nesta pesquisa:

a) quanto aos fins, utilizar a **pesquisa descritiva**, pois expõe as particularidades de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, sendo uma de suas características mais significativas a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. Nesta direção, Gil (1991, p. 45) ressalta que “as pesquisas descritivas são, (...), as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática”.

Em suma, a pesquisa é descritiva na medida em que registra as características da empresa envolvida no estudo, focalizando o processo de gestão empresarial, as correlações entre os valores numéricos na apuração dos custos e o entendimento da empresa sobre o tema contabilidade gerencial.

b) quanto aos meios, a pesquisa caracteriza-se por ser **bibliográfica e estudo de caso**. Bibliográfica, porque fornece subsídios para análise e interpretação dos dados coletados, e conforme Gil:

...é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios, podem ser definidos como pesquisas bibliográficas. (1991, p. 71)

Portanto, como afirmam Marconi e Lakatos (2001, p. 110), “pesquisa alguma parte hoje da estaca zero”. Além disso, segundo Martins e Lintz (2000, p. 29), a pesquisa bibliográfica “busca conhecer e analisar contribuições científicas sobre determinado tema”, constituindo um excelente meio de formação científica quando realizada com fim de análise ou parte de investigações empíricas.

O desenvolvimento da pesquisa empírica ocorrerá por meio do estudo de caso, no contexto das empresas privadas sujeitas ao monitoramento de agências reguladoras,

abrangendo mais especificamente a Companhia de Medicamentos, localizada em Porto Alegre, RS, monitorada pela ANVISA.

Yin (2001) refere a existência de tipos diferentes de estudos de caso, mas a definição mais comum é a do estudo de caso como estratégia de pesquisa. Nas palavras de Schramm, “a essência de um estudo de caso, a principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que ela tenta esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados” (*apud* Yin, 2001, p. 31).

Em suma, o estudo de caso é um tipo de pesquisa que tem por objeto uma unidade que se analisa com profundidade. Seu propósito é analisar intensivamente uma dada unidade social, com o objetivo de aprofundar a descrição de determinado fenômeno, o investigador pode optar pelo estudo de situações típicas ou não-usuais. Creswell (1994) ao apresentar uma estrutura para o estudo, observa ser comum nesta fase do projeto, considerar o método para coleta e análise de dados associado com a escolha do paradigma, e para limitar os tipos que se adequam aos métodos qualitativos, entre os delineamentos de uso mais frequentes nas pesquisas em ciências sociais, econômicas e contábeis, apresenta “estudos de caso”. Evidenciando, que a preocupação maior do pesquisador com os resultados obtidos na amostra é a descrição, compreensão e interpretação dos fenômenos, que serão analisados dentro de um grupo específico, sem a necessidade de adoção de procedimentos sistemáticos de seleção de amostras.

1.2.3 Desenvolvimento da pesquisa

No desenvolvimento de um estudo de caso, adotando um enfoque descritivo, segundo Marconi e Lakatos (1996, p. 77), a pesquisa possibilitará descrever por inteiro um dado fenômeno, como por exemplo o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Segundo Merriam e Yin, *apud* Creswell (1994, p. 4), nesse tipo de pesquisa, o pesquisador explora uma única entidade ou fenômeno (“o caso”), limitado pelo tempo e atividade (um programa, processo, instituição ou grupo social), e colhe informações detalhadas pelo uso de uma variedade de procedimentos de coleta de dados durante um período de tempo determinado. Neste trabalho, o desenvolvimento da pesquisa através do estudo de caso único, visa evidenciar que a contabilidade é um recurso de apoio importante para o processo de gestão empresarial e um mecanismo de informação indispensável para empresas monitoradas, e envolverá os procedimentos discriminados a seguir.

1.2.3.1 Levantamento e coleta de dados

O levantamento e a coleta de dados na Companhia de Medicamentos foram efetuados no mês de janeiro de 2003, e correspondem ao período de atividades da empresa, desenvolvidas de julho a dezembro de 2002. Para estudar a interação dos fatos que produzem alterações no processo de gestão empresarial, e, para que se efetuassem as análises pertinentes, foram levantados e coletados dados e informações em regulamentos, relatórios e registros contábeis.

1.2.3.2 Instrumentos de estudo

O estudo realizado foi instrumentalizado pela pesquisa bibliográfica realizada em obras doutrinárias, resoluções, leis e anotações (fichamento, conforme orientação de Marconi e Lakatos (2001).

Estudo de regulamentos, relatórios e registros contábeis da empresa, e aplicação de um questionário semi-estruturado, não identificado, conforme Marconi e Lakatos (2001), aplicado ao gestor administrativo (Anexo 1), que serviu para obter informações sobre a visão deste quanto à relação entre a Companhia de Medicamentos, a ANVISA, e as informações disponibilizadas pela Contabilidade.

1.2.3.3 Análise e interpretação dos dados

A análise dos dados, foi realizada durante os vários estágios da pesquisa, pelo confronto dos dados com questões e proposições orientadoras do estudo, evidenciadas através da descrição analítica explicativa. Como auxiliar na apresentação dos dados, utilizou-se quadros demonstrativos de fenômenos qualitativos, necessários para a compreensão e interpretação dos resultados.

Nesta etapa, houve a preocupação em identificar a forma de gerenciamento; verificar a forma de apuração dos custos; e levantar a visão que a empresa tem da contabilidade gerencial. Para, de posse desses elementos, saber como e quais as informações contábeis são utilizadas pelas empresas; relacionar o que a agência reguladora exige e as informações disponibilizadas pela contabilidade; enfim, verificar qual a contribuição proporcionada pela contabilidade gerencial à empresa pesquisada.

1.2.4 Apresentação dos resultados

Para tornar significativos e válidos os resultados alcançados, os mesmos foram analisados e interpretados, destacando-se porque o evidenciado fenômeno acontece e até que ponto os dados obtidos se mostraram úteis e informativos para o alcance do objetivo do estudo. Quanto à forma de apresentação do trabalho, o mesmo segue o molde da dissertação monográfica, descrita por Martins e Lintz (2000).

1.3 ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO

Por se tratar de abordagem qualitativa, a literatura forma uma base conceitual, distribuída em itens e subitens que informam sobre as agências reguladoras, a contabilidade nas empresas reguladas pela ANVISA, sistemas de informação de apoio à gestão e sistema de alocação de custos, atendendo ao foco central do estudo. A interpretação dos resultados e a conclusão, transformam-se em base para comparação e contraste das categorias analisadas. Assim, a literatura torna-se um apoio (Creswell, 1994), uma vez que, são identificados padrões e categorias. Para o levantamento dos resultados do estudo, a literatura é utilizada indutivamente, já que a proposta desse estudo é verificar a influência das agências reguladoras sobre a contabilidade gerencial das empresas do ramo químico-farmacêutico, a partir da análise da forma de gerenciamento, apuração dos custos e visão que as empresas têm da contabilidade gerencial. De modo que, este referencial inclui uma revisão metodológica e complementar da literatura, que serve de auxílio à interpretação dos dados e inferências ou relações causais, buscando o equilíbrio entre os dados empiricamente obtidos, as construções teóricas e as normativas.

Também utiliza a análise transversal, correlacionando dados obtidos no estudo de caso com os estudos teóricos realizados. Usa técnicas qualitativas para condensar os resultados em busca de evidências, tendências ou relações implícitas. Esta etapa vai além do conteúdo da análise descritiva, pois interessa mesmo o conteúdo latente, o sentido que se encontra por trás do imediatamente apreendido (Godoy, 1995).

O marco conceitual para a contabilidade gerencial e as categorias envolvidas, a partir do levantamento de definições de termos e informações, focaliza a contabilidade e os desafios com que vem se deparando, a controladoria e suas dimensões, bem como as transformações no ambiente trazidas pela globalização da economia, a reforma do Estado e as mudanças nas

organizações (teoria dos ordenamentos setoriais, publicização,¹ agências reguladoras e empresas privadas monitoradas), administração e gestão estratégica, sistemas de informações contábeis, e os efeitos sobre as empresas monitoradas.

As leituras preliminares, no entanto, indicaram a necessidade de se mencionar a focalização no decorrer do trabalho, de cinco categorias conceituais: a globalização e a reforma do Estado, a contabilidade gerencial e controladoria, as agências reguladoras e as empresas monitoradas, em cujo contexto estão situadas a ANVISA e a Companhia de Medicamentos, bem como os sistemas de informações gerenciais e os sistemas de custos. Com este propósito, fundamenta-se o estudo, nas abordagens dos autores sobre o tema, evidenciando, assim, o grau de conhecimento e qualidade da bibliografia incluída.

Uma visão geral do trabalho, indica sua estruturação em cinco capítulos: o capítulo 1, representado por esta introdução, contextualiza e caracteriza o problema da pesquisa, delimitando-o; expõe os objetivos do estudo, e a justificativa da investigação recair sobre as contribuições da contabilidade para as empresas privadas monitoradas por agências reguladoras. Detalha os procedimentos metodológicos, destacando o estudo de caso único, como o tipo de pesquisa, adequado às análises empreendidas na empresa envolvida. A fundamentação teórica, que inclui uma revisão metodológica e complementar da literatura é apresentada. Na sequência, o capítulo 2 trata das Agências Reguladoras e da influência que estas exercem sobre as empresas privadas delegadas. O capítulo 3 trata dos sistemas de informação de apoio a gestão e do sistemas de custos, destacando que o sistema de informação será adequado quando preencher o requisito de conteúdo. O capítulo 4 focaliza a contabilidade nas empresas reguladas pela ANVISA, destacando o enfoque sobre a contabilidade gerencial e a controladoria e as demonstrações contábeis das empresas reguladas. Por fim, o capítulo 5, apresenta a análise de um caso, focalizando a Companhia Medicamentos, da cidade de Porto Alegre, RS, seguidos pelas conclusões e recomendações que encerram o trabalho.

¹ A redefinição do papel do Estado, necessária para torná-lo um Estado forte, alcançou a delimitação do tamanho do Estado e envolveu as idéias de privatização, publicização e terceirização. Sendo que por *publicização* deve-se entender "o processo de transformar uma organização estatal em uma organização de direito privado, mas pública não-estatal" (Pereira, 1996, p. 8), tal como ocorreu com Agência Nacional do Petróleo (ANP) ou com a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) e outras Agências Reguladoras.

CAPÍTULO 2 – AGÊNCIAS REGULADORAS

2.1 PERSPECTIVAS HISTÓRICAS

O conhecimento dos modelos de agências reguladoras no direito comparado é importante na medida em que oferece os parâmetros para posterior configuração do modelo de agência no ordenamento jurídico brasileiro.

O atual modelo de agência reguladora advém de características oriundas de alguns países nos quais as agências já se encontram em processo pleno de solidificação.

Cavalcanti (2000, p. 257), ao discorrer sobre a independência da função reguladora e os entes reguladores independentes, assevera:

A grande maioria dos doutrinadores reconhece o modelo norte-americano de agências reguladoras como a principal fonte inspiradora para o surgimento de institutos similares, ou pelo menos com inúmeras de suas características, para atender à finalidade básica para a qual aquelas existem, na Europa Ocidental e em vários Estados latino-americanos. As agências têm sido, efetivamente, um dos pilares da Administração Pública nos Estados Unidos da América.

A evolução do direito norte-americano, especificamente no que tange ao direito administrativo, chegou a tal ponto que este passou a ser denominado direito das agências. Di Pietro (1999, p. 135) esclarece que isto,

(...) ocorre especialmente a partir do New Deal instaurado por Roosevelt na década de 20. As reformas então idealizadas, com ampla intervenção do poder público na ordem econômica e social, foram sendo feitas mediante a criação de agências independentes às quais foram sendo delegadas competências regulatórias.

O direito das agências se apresenta como um modelo de administração descentralizada, baseada em entes autônomos. No Reino Unido, a tradição no sentido da descentralização da Administração Pública remonta de longa data. A criação de entes

autônomos surgiu como uma necessidade, à medida que serviços públicos livres de interferência política foram reivindicados pela sociedade.

O modelo britânico, assim como o modelo norte-americano, serviu de parâmetro para a criação do modelo brasileiro de agência reguladora. Entretanto, é importante a observação do modelo francês, pois os moldes de criação dos institutos de Direito Administrativo pátrio possuem forte inspiração francesa. Cavalcanti (2000, p. 261) assinala que “a França, tradicionalmente, representa um modelo de administração pública unitária, com subordinação da administração às diretrizes do governo e a existência de uma estrutura recursal administrativa centralizadora”. O aparecimento de instituições demonstrando maior autonomia para cumprirem seus objetivos no direito francês, foi motivo de polêmica sobre os novos aspectos destas instituições, sendo predominante, na atualidade, a qualificação de órgãos especiais no que se refere a entes autônomos.

Existem pontos convergentes quanto ao tratamento jurídico da questão nos países acima, mas o mais marcante é a adaptação de elementos próprios de cada ordenamento jurídico analisado sob a égide do direito brasileiro. Segundo Palermo (2002), a própria configuração de autonomia e conseqüente qualificação de entes dotados de personalidade jurídica não se encontram firmemente estabelecidos naqueles ordenamentos. No direito brasileiro, devido à crescente demanda por órgãos que providenciem uma organização adequada de serviços públicos, atentou-se a uma simplificação no trato da matéria. Foram editadas, em conseqüência, leis infraconstitucionais para regulamentar cada uma das novas agências reguladoras existentes na atualidade. Nesta direção, Moraes (2001, p. 179), argumenta:

O grande número de agências norte-americanas criadas por diversas leis dificultava a padronização de seus procedimentos decisórios, dificultando, inclusive, a defesa dos particulares perante esses órgãos. Para solucionar esse problema, em 1946 foi editado o **Administrative Procedure Act** - Lei de Procedimentos Administrativos, que estabeleceu procedimentos uniformes para as diversas agências.

O referido autor infere se, na década de quarenta, já se atentava à quantidade de leis acerca de cada agência nos Estados Unidos, não de surgir questionamentos acerca do que se tornará realmente eficaz no trato desta questão, no ordenamento jurídico brasileiro.

Segundo Coimbra (2002), a criação de agências reguladoras é resultado direto do processo de retirada do Estado da economia. Estas foram criadas com o escopo de normatizar

os setores dos serviços públicos delegados e de buscar equilíbrio e harmonia entre o Estado, usuários e delegatários. Na Alemanha, este novo conceito é chamado “economia social de mercado”. Logo, se há uma regulação, não é o liberalismo puro; também não é correto afirmar que este modelo se aproxima dos conceitos socialistas, pois há concorrência entre a iniciativa privada na prestação de serviços. Portanto, a idéia é a de um capitalismo regulado, que visa evitar crises. Entretanto, não deixa de ser um modo de interferência do Estado na economia.

Nos países que adotam o sistema regulador, as agências são uma realidade. Nos Estados Unidos, o maior exemplo da história de Estado Regulador, onde ora as agências têm mais força, ora menos, elas existem no número de 72. Outros países também têm experiência no setor. Alguns exemplos de países e o número de agências existentes em seu território são: Canadá: 15, Argentina: 12; Dinamarca: 9; Holanda: 7; Alemanha e Suíça: 6; China: 5 e França: 4 (Coimbra, 2002).

Cabe evidenciar que até meados dos anos oitenta, os Estados eram, direta ou indiretamente (através de entidades da Administração Indireta) fortemente interventores na Economia. Tal fato devia-se a razões de equidade social e a imperativos do próprio sistema econômico, tais como a criação de infra-estruturas vultosas não lucrativas ou de lucratividade diferida, a necessidade de evitar monopolização de setores da economia e o fomento de regiões menos desenvolvidas.

Segundo Drucker (1995), o neoliberalismo, querendo responder aos estragos produzidos pelo liberalismo, principalmente a miséria causada pelo indigência externo, cria a política de “ajustamento estrutural”, através da elaboração de novas estratégias de ação: redução da inflação, controle do déficit público, privatização de tudo o que for possível. As consequências dessa política são a universalização da cultura e a globalização² da economia.

Assim, apesar da vigente Constituição brasileira e da quase totalidade das constituições ocidentais proclamarem haver instituído Estados democráticos e sociais de Direito, não há como fechar os olhos para as transformações que vêm ocorrendo na sociedade, o que confirma a recíproca influência existente entre a ordem jurídica e a ordem social na qual se insere.

² A “globalização” é o processo de aprofundamento da internacionalização das relações sociais, associado às mudanças tecnológicas que revolucionam a produção. Impõe profundas transformações do mundo moderno, que constituem a base material sobre a qual se sustenta sua contemporaneidade (Ortiz, 1996).

As mudanças impostas à sociedade provocam alterações nas suas formas e condição fazendo surgir novas maneiras de pensar a organização política, social e econômica. A postura neoconservadora acabou, e cada política passou a ser discutida e pesada como custo/benefício ao país. Com isso, a globalização da economia em nível mundial e o acirramento da competitividade colocam à prova as organizações. A nova economia globalizada requer uma empresa profissionalizada, com contadores gerenciais, preparados para prestar informação gerencial contábil, surge uma organização construída e gerida com base científica, planejamento na tomada de decisão, que valorize o conhecimento e aperfeiçoamento do que já é conhecido.

Planejar para longo prazo, passou a ser a chave da função administrativa para lidar com as mudanças de uma maneira positiva. Traçar planos parece ser simples, assim elaboram-se planos, enquanto, ao mesmo tempo, vão sendo tomadas as reais decisões sem conexão com tais planos. Muitas vezes, os objetivos são formulados pensando-se diretamente em empréstimos governamentais. O mercado ganhou espaço em termos mundiais, rompeu ou enfraqueceu as barreiras territoriais e legais criadas pelos estados nacionais, transformando a competitividade internacional em condição de sobrevivência econômica de cada país. As consequências para o Estado, foram imediatas: perda relativa da autonomia, redução da formulação de políticas macroeconômicas e isolamento da economia na competição internacional.

A globalização impôs assim, dupla pressão sobre o Estado: representou um desafio novo – proteger seus cidadãos, e essa proteção estava agora em cheque; “o Estado, precisava ser mais forte, mais barato, mais eficiente, para aliviar o seu custo sobre as empresas nacionais que concorrem internacionalmente” (Pereira, 1996, p. 8). Em consequência, desencadeou-se a crise do Estado, manifesta na crise fiscal, no esgotamento das formas de intervenção e na obsolescência da forma burocrática de administrá-la, revelando-se a necessidade de superação da forma burocrática de administrar o Estado, evidenciada nos custos crescentes, baixa qualidade e ineficiência dos serviços sociais prestados pelo Estado.

Deixando-se de lado o radicalismo neoliberal, propôs-se a reconstrução do Estado, ou seja:

Recuperação da poupança pública e superação da crise fiscal: redefinição das formas de intervenção no econômico e no social através da contratação de organizações públicas não-estatais para executar os serviços de educação, saúde e

cultura: e reforma da administração pública com a implantação de uma administração pública gerencial (Pereira, 1996, p. 9).

Começou, então, a haver um refluxo desta tendência com o fim ou o retraimento da publicização de vários setores econômicos, inclusive o de serviços públicos (desestatizações, privatizações, parcerias com o setor privado).

Diante de uma sociedade crescentemente complexa e dinâmica e do retraimento da publicização, a tecnologia jurídica com suas regulamentações genéricas para todos os setores sociais, começou a se transformar para atender a nova estrutura do Estado e enfrentar os novos desafios. Surgiram órgãos e entidades dotadas de independência frente ao aparelho do Estado, com especialização técnica e autonomia normativa, capazes de direcionar as novas entidades sociais para o interesse público juridicamente definido.

Com isso, inúmeras decisões gerenciais passaram a ser tomadas pela administração, objetivando ser eficiente e eficaz no mercado, buscando na contabilidade o apoio à gestão administrativa.

Procedendo-se a leitura do desenho institucional evidenciado pela reforma do Estado, verifica-se que a tese central é que a eficiência de um sistema econômico depende do desenho de três tipos de relação entre principais e agente: “o relacionamento do Estado com os agentes econômicos privados; o relacionamento do cidadão com o Estado; e os relacionamentos dos diferentes agentes estatais entre si, particularmente eleitos e burocratas de carreira” (Przeworski, 1996, p. 23). Nessa perspectiva, o referido autor diz que “os agentes privados devem se beneficiar do fato de se comportarem de acordo com o interesse público e devem ser penalizados quando não o fizerem; o mesmo deve acontecer com os governos” (1996, p. 24). A economia passa a ser vista como uma rede de relações do tipo principal-agente – gerentes e empregados, investidores e empresários, cidadãos e políticos, políticos e burocratas.

O Brasil, na última década, seguindo uma forte tendência mundial, vem desenhando uma nova estrutura de Estado baseada, em um modelo mediador e regulador.

Desde o Plano Real, as diversas reformas institucionais têm transformado o país. Dentre essas reformas se destaca a criação de agências reguladoras (ANATEL, ANEEL, ANP, ANS, ANVISA, etc.), a quem cabe estabelecer as diretrizes que servem de parâmetro

para as decisões dos agentes nos setores regulados, e a formação do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC), composto pela Secretaria de Direito Econômico (SDE) e que instrui os processos que são encaminhados ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), entidade autárquica encarregada de julgar atos e práticas relacionadas à defesa da ordem econômica. Atos e práticas que envolvem análise de fusões e aquisições, acusações de formação de cartéis, avaliação dos possíveis efeitos anticompetitivos de *joint-ventures*, identificação de tentativas de monopolização por parte de empresas dominantes em seus mercados, entre os mais importantes.

No Brasil, estes serviços são definidos por atribuição constitucional que na área da saúde é tratado pelo artigo 23 da Constituição Federal, que diz:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

II – cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência.

Os artigos 196 e 197 da Constituição da República Federativa do Brasil (DOU 191-A, de 05.10.1988), estabelecem a responsabilidade do Estado para com a área da saúde, a saber:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Na área da indústria do medicamento a agência reguladora responsável é a ANVISA, criada pela Lei nº 9.782/99 que traz em seu art. 6º o seguinte:

Art. 6º ...controle sanitário da produção e da comercialização de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária.

Em resumo, parafraseando Azevedo (2002), “as Agências Reguladoras federais foram criadas como autarquias sob regime especial, regime este caracterizado pelo conjunto de privilégios que a lei outorga à entidade para a consecução de seus fins”. Verifica-se ainda que “esses privilégios caracterizam-se basicamente pela estabilidade de seus dirigentes (mandato

fixo), autonomia financeira (renda própria e liberdade de sua aplicação) e poder normativo (regulamentação das matérias de sua competência, sem invadir as chamadas reservas da lei)".

E como ensina Hely Lopes Meirelles, *apud* Azevedo (2002, p.8), "a autarquia, sendo um prolongamento do Poder Público, um alongamento do Estado, executa serviços do Estado, em condições idênticas às do Estado, com os mesmos privilégios da Administração-matriz e passíveis dos mesmos controles dos atos administrativos".

2.2 CONCEITOS BÁSICOS DE REGULAÇÃO

A regulação "não se restringe a promover concorrência empresarial, mas também a zelar pela qualidade do serviço fornecido ao consumidor e pelo menor impacto ambiental possível no fornecimento desse serviço" (Turdera, 2002, p. 1). Em outras palavras, a regulação não se limita a organizar oferta e demanda de produtos mas se estende até a proteção ao consumidor.

O cerne da regulação é o fluxo constante de dados da indústria para o órgão regulador, porém, as condições das informações são a assimetria ou o descompasso entre o regulador e a indústria regulada e são vistas como um grande obstáculo na estruturação de uma regulação eficiente.

Segundo o Ministério da Saúde, o conceito de regulação compreende, a concepção que institui ao poder público o desenvolvimento de sua capacidade sistemática em responder às demandas de saúde em seus diferentes níveis e etapas do processo assistencial, enquanto um instrumento ordenador, orientador e definidor da atenção à saúde, fazendo-o de forma rápida, qualificada e integrada, com base no interesse social e coletivo (Portaria MS 356, 20 jul. 2000).

O conceito de regulação foi discutido por diversos autores. Mitnick (1980) considera a regulação como "a restrição intencional da escolha de atividade". Por seu lado, van Vught (1989) define regulação governamental como "os esforços do governo para guiar as decisões e ações de fatores sociais específicos de acordo com objetivos fixados pelo governo e usando os instrumentos que o governo tem ao seu dispor".

Basicamente, toda a regulação tem como objetivo primordial proporcionar incentivos adequados aos agentes econômicos de forma a garantir o funcionamento eficiente do

regulado. De certo modo, Vas (2002) assinala que se trata de “substituir” os estímulos que um mercado concorrente teria produzido, se pudesse existir. Tomando por base essa discussão, pode-se de igual forma dizer que, se a informação sobre o setor de medicamentos fosse completa e transparente, seria possível conceber incentivos cuja aplicação e verificação fossem quase automáticas, minimizando assim a intervenção do agente regulador e permitindo o fácil controle pelos consumidores e o controle das empresas reguladas. Nesse cenário, o ente regulador concentrar-se-ia mais nos preços e Indicadores de Qualidade de serviço do que nos custos e nos lucros das empresas. Mas, na realidade, a informação disponível é incompleta, assimétrica e difusa, o que leva ao agente regulador, normalmente, a um maior grau de intervenção do que aquele que as empresas desejam.

A informação, a matéria-prima da regulação, também é necessária ao funcionamento efetivo dos mercados. Sem informação adequada e rapidamente disponível, a procura não consegue adaptar-se eficientemente à oferta e vice-versa. Por tais motivos, as tecnologias da informação desempenham um papel crucial na evolução e na regulação dos mercados, inclusive os de medicamentos.

A “velha” regulação (praticada nos Estados Unidos desde o final do século XIX até hoje), tinha como principal objetivo garantir aos clientes do monopólio preços “justos”. Muito cedo, contudo, os reguladores desviaram a sua atenção dos preços para os custos das empresas reguladas, analisando detalhadamente toda a informação financeira e contabilística e discutindo critérios de direcionamento dos custos às várias atividades (Vas, 2002). Assim, a chamada regulamentação ROR (*rate-of-return*) ou COS (*cost-of-service*) foi o paradigma dominante da regulação independente do setor de medicamentos nos últimos cem anos. Ela proporcionava poucos incentivos, se preocupando mais com a relação custos/receitas, na ótica das empresas, do que com a relação custo/benefício, na ótica dos consumidores.

A “nova” regulação surge nos anos 80, desenvolvendo-se na Europa e Américas, como forma de ultrapassar os inconvenientes da regulamentação ROR/COS, proporcionando às empresas mais e melhores incentivos. A regulação dos preços (habitualmente designada por regulação “*price cap*” ou “RPI-X”) adotada, com algumas variantes, em diversos países e setores, consiste em indexar o preço de venda dos medicamentos à inflação, deixando que as empresas se apropriem de ganhos de eficiência que ultrapassem o limiar “x”. Embora a princípio essa forma de regulamentação evite o trabalho de investigação contabilística da

regulação ROR/COS, a determinação e a revisão periódica do fator “x” colocam ao regulador dificuldades antes não experimentadas com a regulação tradicional.

Apesar de uma razoável base empírica acumulada ao longo da última década, não emergiu ainda um novo paradigma dominante, majoritariamente aceito. A regulação que está em gestação, embora possibilite a identificação de um conjunto de tendências significativo, como a disponibilidade de mais informação, a introdução de novos incentivos e a crescente contratualização das relações regulador/regulado e regulador/cliente, continua sendo vista como “um mal necessário” e um entrave à liberação das empresas. No entanto, considerada “um mal menor”, pois muito maior é o prejuízo causado aos consumidores e à economia em geral pelo abuso de posição dominante das empresas monopolistas.

Ainda parafraseando Vas (2002), verifica-se que um dos riscos inerentes à regulação é o perigo de se cair no círculo vicioso da burocracia, consumindo tempo e dinheiro em longos processos litigiosos: a empresa regulada retém informação; o regulador decide com grande dose de subjetividade, aumentando assim o “peso regulatório”; a empresa tem cada vez mais dificuldade em antecipar o comportamento regulador, que intervém crescentemente; os procedimentos tornam-se cada vez mais “para-judiciais”, dando lugar a uma regulação pesada; o sistema de saúde torna-se crescentemente opaco aos consumidores e aos agentes econômicos; a ineficiência aumenta.

As novas tecnologias da informação e o novo enquadramento legal do setor de medicamentos e outros, permitem, no entanto, esperar por um desenvolvimento mais positivo do processo regulador; o regulador aplica incentivos mais eficientes, coerentes e previsíveis, disciplinando crescentemente o comportamento das empresas oligopolistas e melhorando o desempenho das empresas reguladas; cresce a satisfação dos consumidores e a liberdade de ação das empresas; diminui a intervenção do agente regulador. Fecha-se assim, o círculo virtuoso da regulação, prelúdio indispensável a um mercado bem regulado.

Para um melhor entendimento do processo de regulação e do modelo de regulação assumido pelo Estado brasileiro, na última década, desprendendo-se das amarras do monopólio estatal, faz-se necessário conceituar regulação econômica e regulação social. Antes, porém, cabe salientar, que não só o Brasil está se transformando, o mundo também tem mudado muito nos últimos anos. Uma forte tendência mundial está ajudando a desenhar uma

nova estrutura de Estado. Este deixa, aos poucos o antigo modelo interventor e passa a assumir um modelo de regulação.

No que concerne à **regulação econômica**, é imprescindível que se estabeleça a distinção entre regulação e regulamentação. Nesse sentido, as lições de Di Pietro (1999, p. 141) são elucidativas:

Regular significa estabelecer regras, independentemente de quem a dite, seja o Legislativo ou o Executivo, ainda que por meio de órgãos da Administração direta ou entidade da Administração indireta. Trata-se de vocábulo de sentido amplo, que abrange inclusive a regulamentação, que tem um sentido mais estrito.

Regulamentar significa também ditar regras jurídicas, porém, no direito brasileiro, como competência exclusiva do Poder Executivo. Perante a atual Constituição, o poder regulamentar é exclusivo do Chefe do Poder Executivo (art. 84, IV, CF/88), não sendo incluído no parágrafo único do mesmo dispositivo, entre as competências delegáveis.

As agências reguladoras tornar-se-iam efetivamente independentes se pudessem coibir e estruturar de modo eficaz os abusos que muitos dos que se tornaram concessionários dos serviços públicos acabaram cometendo, demonstrando um completo descaso com o serviço público e não atentando aos princípios constitucionais norteadores da questão. A independência frente aos agentes econômicos assume tamanha relevância, que Marques Neto (2001, p. 85) assevera que “perder tal independência significaria negar a própria razão de ser da regulação”. A captura do interesse do Poder concedente pelos concessionários surge como um dos principais problemas neste campo e justamente para que isto não ocorra, é necessário que haja uma reestruturação no sentido de aprimoramento da função reguladora.

A regulação econômica é um aspecto da relação entre estado e economia. Segundo Fiani (2002, p. 1), a questão da regulação econômica, definida como “a ação do Estado que tem por finalidade a limitação dos graus de liberdade que os agentes econômicos possuem no seu processo de tomada de decisões” é, indiscutivelmente, um dos principais pontos da agenda dos anos oitenta, e permanece entre os principais dos anos noventa, ainda que, tanto em um momento quanto em outro, abordado pela sua oposição, isto é, como “desregulamentação” da atividade econômica.

O final do século XX, talvez venha a ser conhecido como a era da desregulamentação ou da liberalização, em função do discurso agressivo adotado não só na imprensa e nos meios políticos em favor da redução no alcance e volume dos controles econômicos à disposição do Estado, tanto no âmbito de suas economias nacionais, quanto no comércio internacional.

Nos países com um grau de desenvolvimento industrial, a regulação enfatizava considerações de ordem dinâmica, basicamente aumento de produtividade e maior capacitação tecnológica, no âmbito do contexto mais amplo de suas políticas industriais nacionais. No caso dos países em desenvolvimento, o enfoque da regulação se norteou por objetivos desenvolvimentistas, privilegiando a industrialização através de investimentos realizados ou regulados pelo Estado, notadamente através de empresas estatais e de programas de investimento no setor público. É também característica desse bloco de países a intensa atividade regulatória ligada ao comércio exterior, com a meta de proteger indústrias nascentes e estimular o desenvolvimento de tecnologia nacional.

Assim, embora no período anterior a política regulatória tenha sido, em geral, bem sucedida em seus objetivos, tanto nos países capitalistas avançados onde foi vista como um instrumento de política industrial quanto nos Estados Unidos com sua ênfase na eficiência alocativa e produtiva³, a insatisfação com o comportamento da economia nos países capitalistas desenvolvidos na década de setenta vai estimular uma revisão teórica que irá embasar as experiências práticas de "desregulamentação" dos anos oitenta. Este ciclo de *performance* nas economias capitalistas avançadas estimulou um desenvolvimento paralelo na parte da teoria econômica que se vincula à questão da regulação econômica.

Neste novo momento, não é mais o Estado que financia o desenvolvimento. A exploração dos serviços e obras, antes funções exclusivas do Estado, passa às mãos da iniciativa privada. Após estas reformas, ao poder estatal cabe apenas a fiscalização e regulação dos serviços concedidos.

O estado brasileiro, que nunca foi liberal, dá um grande passo ao livre-mercado, começando a deixar de ser um "estado interventor" e passando a ser um "estado regulador" dos antigos serviços que antes eram fornecidos por ele.

O estado regulador brasileiro é caracterizado pelas agências de regulação, que fizeram surgir em meio a este novo conceito, um novo ramo do direito, o Direito Regulatório brasileiro, que compreende regras que na sua grande parte, são de direito público, baseados em diretrizes do direito administrativo, constitucional e econômico.

³ Para uma avaliação dos resultados nas décadas de cinquenta e sessenta ver Chang (1997). Nos países em desenvolvimento o mesmo autor observa que os resultados não foram tão claros, mas mesmo assim é possível identificar sucessos significativos (Fiani, 2002).

2.3 PRINCIPAIS AGÊNCIAS

Segundo Palermo (2002), a prestação de serviços públicos é uma das funções do Estado, que poderá executá-los de modo centralizado ou descentralizado. No direito brasileiro, o serviço é público porque a lei atribuiu esse serviço ao Poder Público e portanto, como dispõe o artigo 175 da Constituição Federal, este poderá prestá-lo diretamente (de modo centralizado) ou sob o regime de concessão ou permissão (de modo descentralizado). O artigo 21, XI e XII⁴ arrola os serviços que a União pode executar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão.

A autonomia outorgada a estas agências por meio da aludida descentralização é limitada. Nesse sentido, diz Willeman (2002, p. 144):

Estes limites, além de não serem incompatíveis com a autonomia, integram o seu próprio conceito. Não seria de se imaginar, realmente, que um órgão ou ente descentralizado, por mais autônomo que fosse, ficasse alheio ao conjunto da Administração Pública. A autonomia não pode servir para isentá-los da obrigação de se inserirem nos planos e diretrizes públicas gerais. Se fossem colocados em compartimentos estanques, a descentralização revelar-se-ia contrária aos valores de eficiência e pluralismo que se constituem o seu fundamento.

A descentralização, portanto, somente poderá ser considerada a partir do delineamento de poderes que possam assegurar o desenvolvimento das características inerentes ao efetivo funcionamento das agências reguladoras, na busca de prossecução de seus objetivos. Estes poderes são elencados da seguinte maneira: poder normativo, poder fiscalizador e poder de solucionar conflitos.

Houve, então, o surgimento de figuras típicas de direito privado para preencher lacunas que o direito público não pode conceber, a partir da criação das agências reguladoras no direito pátrio.

O processo de reforma pelo qual o Estado passa ensejou a necessidade de conferir a entes privados a exploração de serviços públicos, sempre mediante processos licitatórios lícitos e previstos em lei. Estes serviços, ao serem explorados pela iniciativa privada, devem ser fiscalizados e necessariamente regulados por entes que possuam prerrogativas suficientes para que se alcancem os objetivos elencados por Oliveira (1996, p. 101):

⁴ (art. 21, CF 88).

- a) proteger os direitos dos consumidores;
- b) promover a competitividade entre os concessionários;
- c) promover o livre acesso do usuário ao serviço com qualidade, continuidade, eficiência, igualdade, confiabilidade, e a não-discriminação entre usuários;
- d) homologar tarifas justas e razoáveis;
- e) atualizar constantemente o serviço;
- f) controlar, fiscalizar sem que haja ingerência política nos órgãos técnicos encarregados de promover a fiscalização;
- g) manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

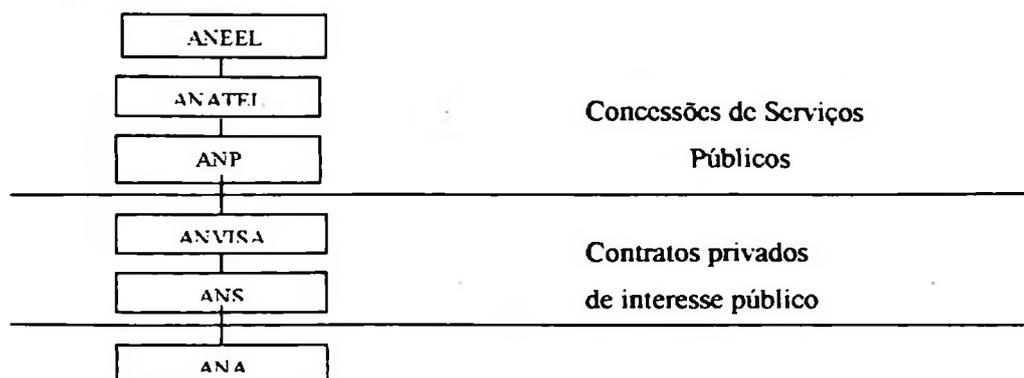
Assim, inicialmente foram constituídas 3 agências, cada agência conta com uma lei de criação. A primeira autarquia a ter recebido a denominação de agência reguladora foi a ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica, criada pela Lei 9.427, de 1996. Logo em seguida foram instituídas também a ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações e a ANP – Agência Nacional do Petróleo, respectivamente pelas Leis 9.472, de 1997, e 9.478, de 1997. Posteriormente a estas, foram criadas a ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária; ANS – Agência Nacional de Saúde; e ANA – Agência Nacional de Águas. No início de 2001, estavam em tramitação, leis que instauravam a ANT – Agência Nacional dos Transportes e ANC – Agência Nacional do Consumidor e da Concorrência. Aguardava-se ainda, a criação de uma agência reguladora para o mercado de capitais, e especulava-se, também, a conversão do Banco Central em uma agência de regulação (Palermo, 2002).

As funções das agências são definidas dentro de um espectro de dimensões relativamente amplas. A âmbito de atuação passa por diversas áreas, sendo as mais importantes as de fiscalização, regulamentação, regulação e por vezes, arbitragem e mediação, porém, sempre dentro dos limites que a lei impõe. Para possuir estes poderes, quando concebidas, as agências, foram dotadas de personalidade jurídica de direito público.

Palermo (2002), argumenta que se espera que no futuro, as agências liberem mais o mercado, incentivando a livre concorrência, ou seja, sendo cada vez menos interventoras. Mas lembra que a constituição das agências reguladoras vem seguindo um mesmo modelo, o de autarquias de regime especial, como referido por Di Pietro (1999), em sua obra, *Direito Administrativo*, na seção destinada as agências reguladoras: “embora não haja disciplina legal única, a instituição dessas agências vem obedecendo mais ou menos o mesmo padrão, o que não impede que outros modelos sejam idealizados posteriormente” (Cavalcanti, 2000, p. 261).

A figura 2 apresenta a estrutura das principais agências reguladoras.

Figura 2 – Representação da Estrutura das Principais Agências Reguladoras



Fonte: Silva (2002).

Em alguns Estados, foram criadas agências que visam, da mesma forma que as nacionais, regular serviços delegados. No Rio Grande do Sul foi constituída a AGERGS – Agência Estadual dos Serviços Públicos Delegados. As agências estaduais já são uma realidade, visto que além do Rio Grande do Sul, encontra-se a mesma figura nos estados do Rio Grande do Norte, Bahia, Pará, Ceará, Rio de Janeiro, Sergipe, Pernambuco e São Paulo. Nos estados não há necessidade de criação de várias agências setorializadas, chamado modelo multisetorial, visto que uma pode englobar todos os serviços delegados. Por conseguinte, foi adotado o modelo unisetorial, como a AGERGS. Tem-se como única exceção o estado de São Paulo, que já está em fase de constituição de sua segunda agência.

2.4 INFLUÊNCIA DAS AGÊNCIAS REGULADORAS NAS EMPRESAS PRIVADAS

O modelo de Agências Reguladoras foi o mecanismo encontrado para o governo retirar-se da interferência direta na atividade econômica, passando a regulá-la de forma indireta. Tais órgãos desempenham importantes funções, ou seja, não só aplicam a política governamental e fiscalizam a prestação dos serviços privatizados, como também criam estruturas de mercado para desenvolver utilidades públicas (serviços prestados com boa qualidade e melhor infra-estrutura), permitindo, dessa forma, melhorar a qualidade e a produtividade dos serviços que eram anteriormente tratados em regime público e, ainda, estimular a concorrência entre as empresas do setor (Nishi e São, 2002).

Embora ainda existam indefinições regulatórias a serem eliminadas no Brasil, e se reconheça que as agências reguladoras estão em fase de consolidação de seus papéis e de maturação de suas práticas, é possível afirmar que as Agências já constituídas vêm atuando de

forma incisiva, procurando fomentar o desenvolvimento de estruturas de mercado que aumentem a produtividade dos serviços privados. Nesta direção, encontra-se a ANVISA, atuando na área da Saúde, com inúmeras resoluções, dispondo sobre procedimentos administrativos, estabelecendo normas de regulação no setor de medicamentos, critérios de definição de preços, disciplinando margens de comercialização dos medicamentos, informações que as empresas produtoras de medicamentos deverão realizar à Câmara de Medicamentos, entre outras disposições que influenciam diretamente a vida empresarial no setor.

Um primeiro exemplo dessa influência sobre as empresas privadas monitoradas, são as disposições contidas na Lei 9.782/99, que criou a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, em cujo artigo 8º, incumbe à ANVISA regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública. Consideram-se bens e produtos submetidos ao controle e fiscalização sanitária pela Agência (§ 1º):

- I - medicamentos de uso humano, suas substâncias ativas e demais insumos, processos e tecnologias;
- II - alimentos, inclusive bebidas, águas envasadas, seus insumos, suas embalagens, aditivos alimentares, limites de contaminantes orgânicos, resíduos de agrotóxicos e de medicamentos veterinários;
- III - cosméticos, produtos de higiene pessoal e perfumes;
- IV - saneantes destinados à higienização, desinfecção ou desinfestação em ambientes domiciliares, hospitalares e coletivos;
- V - conjuntos, reagentes e insumos destinados a diagnóstico;
- VI - equipamentos e materiais médico-hospitalares, odontológicos e hemoterápicos e de diagnóstico laboratorial e por imagem;
- VII - imunobiológicos e suas substâncias ativas, sangue e hemoderivados;
- VIII - órgãos, tecidos humanos e veterinários para uso em transplantes ou reconstituições;
- IX - radioisótopos para uso diagnóstico *in vivo* e radiofármacos e produtos radioativos utilizados em diagnóstico e terapia;
- X - cigarros, cigarrilhas, charutos e qualquer outro produto fumígeno, derivado ou não do tabaco;
- XI - quaisquer produtos que envolvam a possibilidade de riscos à saúde, obtidos por engenharia genética, por outro procedimento ou ainda submetidos a fontes de radiação (§ 1º, art. 8º, Lei 9.782/99).

Esclarecendo ainda o § 2º deste artigo, que “consideram-se serviços submetidos ao controle e fiscalização sanitária pela Agência, aqueles voltados para a atenção ambulatorial, seja de rotina ou de emergência, os realizados em regime de internação, os serviços de apoio

diagnóstico e terapêutico, bem como aqueles que impliquem a incorporação de novas tecnologias”; e que “sem prejuízo do disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo, se submetem ao regime de vigilância sanitária as instalações físicas, equipamentos, tecnologias, ambientes e procedimentos envolvidos em todas as fases dos processos de produção dos bens e produtos submetidos ao controle e fiscalização sanitária, incluindo a destinação dos respectivos resíduos” (§ 3º). Além disso, “a Agência poderá regulamentar outros produtos e serviços de interesse para o controle de riscos à saúde da população, alcançados pelo Sistema Nacional de Vigilância Sanitária” (§ 4º).

A esses parágrafos foram acrescentados, pela MP nº 2.000-12, de 13 de janeiro de 2000, os parágrafos 5º, 6º e 7º, que dispõem sobre: dispensa de registro aos imunobiológicos, inseticidas, medicamentos e outros insumos estratégicos adquiridos por intermédio de organismos multilaterais internacionais, para uso em programas de saúde pública pelo Ministério da Saúde e entidades vinculadas (§ 5º); determinação pelo Ministro da Saúde da realização de ações previstas nas competências da ANVISA, em casos específicos e que impliquem risco à saúde da população (§ 6º), ato que deverá ser publicado no Diário Oficial da União (§ 7º). Portanto, são inúmeras as atribuições da ANVISA, entre as quais estabelecer critérios referentes às inspeções, em estabelecimentos produtores de medicamentos, mesmo em se tratando de indústrias produtoras e transformadoras instaladas em países fora do MERCOSUL, que pretendam exportar seus produtos para o Brasil.

A Administração da ANVISA é regida por um contrato de gestão, negociado entre o seu Diretor-Presidente e o Ministro de Estado da Saúde, desde que ouvidos previamente os Ministros de Estado da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP nº 2.000-12, de 13 de janeiro de 2000). Esse contrato de gestão é o instrumento de avaliação da atuação administrativa da autarquia e de seu desempenho, estabelecendo os parâmetros para a administração interna da autarquia bem como os indicadores que permitam quantificar, objetivamente, a sua avaliação periódica.

Os laboratórios instituídos ou controlados pelo Poder Público, produtores de medicamentos e insumos sujeitos à Lei nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, à vista do interesse da saúde pública, estão isentos do pagamento da Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária. Às renovações de registros, autorizações e certificados aplicam-se as periodicidades e os valores estipulados para os atos iniciais na forma prevista no Anexo II, devidas a partir de 1º de janeiro de 1999.

O registro dos produtos de que trata a Lei nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, e o Decreto-Lei nº 986, de 21 de outubro de 1969, poderá ser objeto de regulamentação pelo Ministério da Saúde e pela Agência visando à desburocratização e a agilidade nos procedimentos, desde que isto não implique riscos à saúde da população ou à condição de fiscalização das atividades de produção e circulação.

A Agência poderá conceder autorização de funcionamento a empresas e registro a produtos que sejam aplicáveis apenas a plantas produtivas e a mercadorias destinadas a mercados externos, desde que não acarretem riscos à saúde pública. O registro de medicamentos com denominação exclusivamente genérica terá prioridade sobre o dos demais, conforme disposto em ato da Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Quando ficar comprovada a comercialização de produtos sujeitos à vigilância sanitária, impróprios para o consumo, ficará a empresa responsável obrigada a veicular publicidade contendo alerta à população, no prazo e nas condições indicados pela autoridade sanitária, sujeitando-se ao pagamento de taxa correspondente ao exame e à anuência prévia do conteúdo informativo pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (MP nº 2.000-12, de 13 de janeiro de 2000). Estas são algumas das regulamentações da ANVISA, dentro de seu amplo campo de competência. Dessa forma, como evidencia-se neste estudo, a indústria farmacêutica integra o grupo das empresas privadas delegadas, sendo por isso, a seguir, focalizados dados relevantes sobre a mesma.

2.4.1 Agências reguladoras e as empresas monitoradas

Em razão da grande onda de privatizações dos serviços públicos ocorrida nos últimos anos em quase todos os países, foram criados pelo Estado e a ele paralelos, os órgãos e agentes independentes (pessoas jurídicas), encarregados da sua supervisão e normatização. Falando a esse respeito, Giampaolo Rossi, *apud* Aragão (2002, p. 2), após expor o fracasso das “tentativas de desregulação da economia”, argumenta que “grande parte da atividade reguladora vem sendo confiada a autoridades administrativas independentes e especializadas, que *surgem como cogumelo depois do sereno do outono*”.

Para Aragão (2002, p.2), no entanto, “os ordenamentos setoriais ou seccionais vieram, então, a constituir instituto de crescente valia quando o Estado verificou a impotência dos seus mecanismos regulatórios tradicionais”, pois não era mais possível atuar satisfatoriamente sem

encarar com agilidade e conhecimentos técnicos específicos a emergente realidade sócio-econômica multifacetária com a qual se depara.

Segundo França (2002, p. 1), em virtude do fim para as quais foram criadas as agências reguladoras, isto é, de serem entes técnicos responsáveis por determinados setores da nossa economia, “devem utilizar-se dos meios os quais foram dotados para exercer, nos limites de sua competência técnica, sua função regulatória e normativa, para, respectivamente, administrar e fiscalizar o mercado”.

Ao criar uma agência reguladora, o governo determina que esta estabeleça para as empresas privatizadas ou concessionárias, vários critérios de melhoria no atendimento e prestação de serviços ao público; de aumento da oferta destes serviços; e de padrões de eficiência e transparência na condução de suas atividades.

Com essa visão, o governo criou diversas agências reguladoras (ANATEL, ANEEL, ANP, ANS, ANVISA, entre outras agências) a fim de estabelecerem as diretrizes que servem de parâmetro para as decisões dos agentes nos setores regulados. O controle e fiscalização das empresas reguladas obedece às Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, e é norteado pelo Plano de Operações Contábeis COSIF, que é o Plano Contábil do Sistema Financeiro Nacional, editado pelo BACEN e implantado em 30 de junho de 1996.

O uso do COSIF, fez com que as agências ANEEL e ANS se adequassem ao Plano Padrão. Assim, a ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica – autarquia em regime especial, vinculada ao Ministério de Minas e Energia - MME, e tendo como atribuições regular e fiscalizar a geração, a transmissão, a distribuição e a comercialização da energia elétrica, padronizando seus procedimentos contábeis, procura assegurar a universalização dos serviços e proporcionar condições favoráveis para que o mercado de energia elétrica se desenvolva com equilíbrio entre os agentes e em benefício da sociedade.

Por sua vez a ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar, em vigor desde 1º de janeiro de 2001 – criou um Plano de Contas Padrão, ao qual estão sujeitas todas as operadoras de planos de saúde (Unimed, Uniodonto, Golden Cross, etc.). O plano de contas da ANS utiliza mais de 20 dígitos na máscara contábil e, de acordo com a Resolução 38, as empresas teriam que se adequar às exigências até 1º de junho de 2001, inclusive atendendo às normas da contabilidade e fornecendo informações específicas à ANS.

No Brasil, cada agência foi concebida mediante uma lei. As diretrizes que orientam a atuação das agências reguladoras encontram-se na lei que as criou e, também, nos princípios orientadores do Programa Nacional de Desestatização (PND), desenvolvido por volta de 1990 (Nishi, São, 2002).

A despeito das críticas, hoje formuladas, à atuação das agências reguladoras, na formulação de políticas às estruturas de mercado e às tarifas, destaca-se o papel da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), no contexto da qual inserem-se as empresas privadas que atuam no setor da indústria químico-farmacêutica.

2.4.1.1 ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária

A Lei 9.782, de 26 de janeiro de 1999, define o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária e cria a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), para dar efetividade ao disposto no parágrafo único do artigo 62 da Constituição Federal de 1988.

O Sistema Nacional de Vigilância Sanitária compreende o conjunto de ações definido pelo § 1º do art. 6º e pelos arts. 15 a 18 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, executado por instituições da Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que exerçam atividades de regulação, normatização, controle e fiscalização na área de vigilância sanitária.

Nesta direção, compete à União: definir a política nacional de vigilância sanitária e o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária; normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços de interesse para a saúde; exercer a vigilância sanitária, podendo essa atribuição ser supletivamente exercida pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios; prestar cooperação técnica e financeira aos mesmos; atuar em circunstâncias especiais de risco à saúde; e manter sistema de informações em cooperação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A competência da União será exercida pelo Ministério da Saúde, no que se refere à formulação, ao acompanhamento e à avaliação da política nacional de vigilância sanitária e das diretrizes gerais do Sistema Nacional de Vigilância Sanitária; pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária, em conformidade com as atribuições que lhe são conferidas por lei; e pelos demais órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, cujas áreas de atuação se relacionem com o sistema. O Poder Executivo Federal definirá a alocação, entre os seus

órgãos e entidades, das demais atribuições e atividades executadas pelo Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, não abrangidas pela lei.

Como finalidade institucional essa agência promove a proteção da saúde da população, por intermédio do controle sanitário da produção e da comercialização de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária, inclusive dos ambientes, dos processos, dos insumos e das tecnologias a eles relacionados, bem como o controle de portos, aeroportos e de fronteiras.

Além disso, entre outras disposições, compete-lhe coordenar o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária; fomentar e realizar estudos e pesquisas no âmbito de suas atribuições; estabelecer normas, propor as diretrizes e as ações de vigilância sanitária; estabelecer normas e padrões sobre limites de contaminantes, resíduos tóxicos, desinfetantes, metais pesados e outros que envolvam risco à saúde; administrar e arrecadar a taxa de fiscalização de vigilância sanitária; autorizar o funcionamento de empresas de fabricação, distribuição e importação de produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública, e a comercialização de medicamentos; conceder registros de produtos, segundo as normas de sua área de atuação; conceder e cancelar o certificado de cumprimento de boas práticas de fabricação; interditar locais e proibir a fabricação, exercendo o controle sobre importação, armazenamento, distribuição e venda de produtos e de prestação de serviços, que violem a legislação ou ponham em risco à saúde; cancelar a autorização de funcionamento e a autorização especial de funcionamento de empresas, em caso de violação da legislação ou de risco iminente à saúde; coordenar as ações de vigilância sanitária, realizadas por todos os laboratórios que compõem a rede oficial de laboratórios de controle de qualidade em saúde.

Também compete, estabelecer, coordenar e monitorar os sistemas de vigilância toxicológica e farmacológica; promover a revisão e atualização periódica da farmacopéia; manter sistema de informação contínuo e permanente para integrar suas atividades com as demais ações de saúde, com prioridade às ações de vigilância epidemiológica e assistência ambulatorial e hospitalar; monitorar e auditar os órgãos e entidades estaduais, distritais e municipais que integram o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária; exercer o controle da qualidade de bens e produtos por meio de análises previstas na legislação sanitária, ou de programas especiais de monitoramento da qualidade em saúde; fomentar o desenvolvimento de recursos humanos para o sistema e a cooperação técnico-científica nacional e internacional; e autuar e aplicar as penalidades previstas em lei.

85255

Compete ainda à ANVISA, **monitorar a evolução dos preços de medicamentos, equipamentos, componentes, insumos e serviços de saúde, requisitando, quando julgar necessário, informações sobre insumos, matérias-primas, vendas e quaisquer outros dados** em poder de pessoas que se dediquem às atividades de produção, distribuição e comercialização de produtos que envolvam risco à saúde pública; **proceder ao exame de estoques, papéis e escritas** de quaisquer empresas ou pessoas de direito público ou privado que se dediquem igualmente às atividades de produção, distribuição e comercialização dos bens e serviços que apresentem risco à saúde pública; quando for verificada a existência de indícios da ocorrência de infração, convocar os responsáveis para **justificar a respectiva conduta**; e aplicar a penalidade conforme a lei. Como se percebe, a fonte das informações para atender as demandas potenciais da agência é a Contabilidade Gerencial, que, dependendo do estímulo ou exigência, tem um rumo de adaptação.

A ANVISA poderá delegar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a execução de atribuições que lhe são próprias, salvo as exceções (previstas no art. 7º, § 1º, incs. I, V, VIII, IX, XV, XVI, XVII, XVIII e XIX, da Lei 9.782/99); assessorar, complementar ou suplementar as ações estaduais, municipais e do Distrito Federal para o exercício do controle sanitário.

A ANVISA também poderá delegar ao órgão do Ministério da Saúde a execução de atribuições relacionadas a serviços médico-ambulatorial-hospitalares, observadas as vedações, pautando sua atuação nas diretrizes estabelecidas pela Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.

Apesar dessas e outras atribuições conferidas por lei, observa-se que a ANVISA não possui um Plano de Contas Padrão. Visualiza-se, então, a importância da mesma adotar um Plano Padrão assemelhado ao adotado pela ANS e ANEEL, e adaptado ao seu segmento. Esse procedimento traria como vantagens a possibilidade de criar uma classificação e descrição paralela, para atender as suas particularidades; permitir a geração da contabilidade para atender a legislação fiscal e, ainda, padronizar as informações, emitindo os balanços, balancetes e demonstrações no formato COSIF, permitindo a comparação entre o desempenho das empresas do segmento, caso queiram fazê-lo no futuro.

2.4.2 A indústria farmacêutica

O uso de drogas para aliviar as dores e evitar a morte está interligado às antigas superstições, em que os poderes curativos eram invocados nas culturas primitivas. O Papiro Ebers, que nos leva ao princípio da história documentada no Vale do Nilo, contém fórmulas de drogas com até 35 ingredientes, inclusive produtos vegetais, minerais e animais (Heringer, 2001).

Os gregos, através de Hipócrates e Galeno, foram os que fizeram um grande esforço para se aproximarem racionalmente da terapia. Em 1881, com o estabelecimento da divisão científica da Eli Lilly & Co. principiou-se o fundamento da pesquisa farmacêutica moderna e a carência de drogas importantes provocou o ingresso dos Estados Unidos na Primeira Guerra Mundial, acelerando a expansão da indústria farmacêutica, contribuindo para o esforço vitorioso da produção de substâncias químicas sintéticas desejadas (Alvarez, 2003).

O surgimento espetacular de novos produtos, contudo, ocorreu depois da Segunda Grande Guerra e atualmente a pesquisa encaminha-se para descobrir drogas para doenças ainda não vencidas, como a artrite, o câncer, as doenças cardíacas, a hipertensão sanguínea, a hepatite, e as doenças mentais e emocionais dentre tantas.

Segundo informações do Centro de Pesquisa, Inovação e Difusão (CBME), da FAPESP⁵, o setor produtivo brasileiro que envolve a indústria de produtos farmacêuticos, medicinais e veterinários movimenta anualmente recursos da ordem de 10 bilhões de dólares, sendo hoje a 4ª indústria farmacêutica mundial em volume de produção, atrás dos Estados Unidos, França e Itália. O faturamento mundial da indústria farmacêutica já é superior a 200 bilhões de dólares (Gomes, 2002).

Este setor industrial é atualmente dominado por empresas internacionais, com plantas de produção instaladas no país. As empresas com capital nacional, responsáveis por cerca de 20% do faturamento do setor, tem suas atividades centradas principalmente na produção e desenvolvimento de processos, com produtos obtidos por analogia enquanto não havia uma lei de patentes no país, ou com tecnologia transferida por parcerias internacionais mediante participação financeira ou pagamento de “royalties” para as empresas portadoras de patentes.

⁵ Fundação de Pesquisa de São Paulo.

Baseando-se nestas informações, é possível afirmar que o setor farmacêutico brasileiro está voltado para a farmacotécnica, ou seja, as empresas, principalmente as estrangeiras, importam a matéria prima pronta, produzindo no Brasil apenas o medicamento. Em suma, não se tem uma indústria farmacêutica realmente brasileira, que tenha autonomia científica e industrial para baratear preços. O remédio no Brasil não é para todos, como deveria ser. se a medicina brasileira não estivesse mais preocupada em multiplicar os lucros.

Em função dos altos custos de desenvolvimento dos medicamentos, segundo Sabbatini (2002), dois fenômenos tornaram-se relevantes: (1) a necessidade de atingir mercados globais, para recuperar os investimentos feitos, exigindo uma abertura grande dos mercados nacionais à importação, com conseqüente aniquilação da capacidade local de produzir medicamentos, a obediência às patentes internacionais e a ausência de controles estatais dos preços de comercialização. Tudo isso aconteceu no Brasil nos últimos cinco ou seis anos, devido a um *lobby* poderoso e bem orientado estrategicamente das indústrias; (2) a ocorrência de imensas fusões de empresas multinacionais, como as suíças Ciba-Geigy e a Sandoz, que passou a chamar-se Novartis, e a Astra (sueca) e a Zeneca (inglesa), que passou a chamar-se AstraZeneca, e assim segue também a fusão de indústrias francesas e alemãs. O Brasil é um dos cinco maiores mercados farmacêuticos do mundo, tem grande sofisticação na produção, na distribuição e no consumo, mas é totalmente inexpressivo na produção e desenvolvimento próprios.

Conforme assevera Cook (2002), deve-se lembrar que as indústrias farmacêuticas são empresas. Seu objetivo é obter retorno para o capital dos investidores. Assim, embora elas contribuam para o bem-estar da sociedade, essa contribuição é apenas um subproduto e não o objetivo primário.

Cook (2002), analisando a evolução da medicina, sua crise e mudança de rumo, em direção aos interesses comerciais, observa a grande adesão dos profissionais da medicina à mentalidade empresarial, enquanto o público não se manifesta e a mídia apenas recentemente dá o alarme da intrusão do comércio na medicina. A própria pesquisa na área médica se voltou para os negócios, como comprovam os laboratórios de biotecnologia. A indústria farmacêutica é o mais antigo ramo de negócios ligados à medicina.

Conforme o CBME (*apud* Gomes, 2002), o mercado mundial da bioindústria, onde a biotecnologia é um instrumento fundamental, movimenta atualmente recursos estimados de

50 a 100 bilhões de dólares. No Brasil, segundo a Associação Brasileira de Bioindústria, os setores que utilizam a biotecnologia abrangem cerca de 5 a 6% do Produto Interno Bruto (PIB). Estes setores industriais são atualmente dominados por empresas internacionais, com plantas de produção e/ou formulação instaladas no país. As empresas com capital nacional, têm suas atividades centradas principalmente na produção e desenvolvimento de processos, com produtos obtidos por analogia.

Não há estímulo à pesquisa e desenvolvimento de novos produtos neste setor, fazendo com que o panorama seja crítico. Enquanto todas as empresas farmacêuticas mundiais realizam grandes investimentos em pesquisa e desenvolvimento como parte integrante de sua estratégia competitiva, visando o constante lançamento de novos produtos, principalmente medicamentos éticos patenteados, condição fundamental para manter suas parcelas de mercado e conquistar outras (CBME), no Brasil, as indústrias farmacêuticas convencionais levam 15 anos entre o descobrimento e comercialização de uma nova droga, com o custo de 500 milhões de dólares por droga (Gomes, 2002).

Por não investir em novos produtos, o país perde a oportunidade de participar do mercado mundial estimado em centenas de bilhões de dólares anuais. A adoção da lei de patentes para produtos farmacêuticos e biotecnológicos no Brasil (Lei 9.279, de 14 de maio de 1996), implica que o país poderá ter um volume significativo de recursos exportados no pagamento de licenças e “royalties”. Um efeito previsível, e, em parte, já observável, são as fusões e aquisições de empresas brasileiras por estrangeiras. A dependência tecnológica nacional torna-se total nas áreas sensíveis como saúde humana, agropecuária e meio ambiente.

Essas áreas, tipicamente nacionais, são socialmente muito sensíveis, pois afetam milhões de indivíduos, como por exemplo doenças tropicais infecciosas e correm riscos de serem, totalmente negligenciadas, na priorização para pesquisa e desenvolvimento de novas drogas, pelas indústrias internacionais. Contraditoriamente, tem-se hoje no Brasil um patrimônio incalculável representado pela biodiversidade, até agora a principal fonte de compostos de partida no desenvolvimento de novas drogas.

No Seminário de Assistência Farmacêutica⁶ realizado em Brasília em setembro/outubro de 2002, ficou evidenciado que os medicamentos essenciais salvam vidas e

⁶ Seminário – *Os Desafios para uma Assistência Farmacêutica Integral* – de 30/09/02 a 02/10/02. Brasília, 2002.

melhoram a saúde, mas seu potencial somente pode ser efetivo, se estiverem acessíveis, forem racionalmente utilizados e de boa qualidade. A existência de um bom sistema de saúde em funcionamento e programas de promoção da saúde e prevenção de enfermidades, são também fatores críticos para a melhoria do estado de saúde das populações. O fornecimento de medicamentos essenciais foi considerado como parte de um sistema nacional de saúde.

CAPÍTULO 3 – SISTEMAS DE INFORMAÇÃO DE APOIO A GESTÃO

3.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS

Beer, *apud* Catelli (2001, p. 36), em uma definição genérica, admite que “qualquer coisa que consiste em partes unidas entre si pode ser chamada de sistema”. Chiavenato (1979), também citado por Catelli (2001, p. 37), entende que sistemas são “conjuntos de elementos inter-relacionados desenvolvendo uma função para atingir um ou mais objetivos ou propósitos”.

Para Gil (1995, p. 13), “um sistema pode ser definido como uma entidade composta de dois ou mais componentes ou subsistemas que interagem para atingir um objetivo comum”. Sob esse aspecto, conforme o referido autor, “o termo aplica-se a uma comunidade, a uma família, a uma empresa”.

Aplicando esse conceito a uma empresa, tem-se que “excede a soma de atividades isoladas, tais como: vender, comprar, controlar pessoal, produzir, pagar e receber”. A empresa é “mais do que meros componentes reunidos, de forma estática, através de uma estrutura de organização”. Uma empresa constitui-se como “um sistema de partes estreitamente relacionadas” (Bio, *apud* Catelli, 2001, p. 37).

Tendo em mente, que em uma empresa, o sistema trabalha com dados e informações, é necessário ter uma clara distinção conceitual entre dado e informação, evidenciada na literatura da área contábil. Nessa perspectiva, recorrendo a Hendriksen e Van Breda (1999) e Nakagawa (1987), que cita Gil e Bio entre outros autores, considera-se:

a) Dado: o objeto ou evento mensurado, que já é conhecido e/ou interessa ao receptor; a matéria-prima da informação.

b) Informação: o objeto ou evento mensurado que traz conhecimento e é útil ao receptor; resultante do processamento de um dado ou de um conjunto de dados, provoca transformações e inova através da realimentação.

Por missão de um sistema, segundo Guerreiro (1989), entende-se o “objetivo fundamental do sistema-empresa”, constituindo-se na verdadeira razão de uma existência, que caracteriza e direciona o seu modo-atuação, independe das condições ambientais do momento, bem como suas condições internas, e assume um caráter permanente, esta é sua missão.

Hamel e Prahalad (1997) entendem que a competição pelo futuro é uma competição inter-empresas, sendo por isso importante que os gerentes vejam as empresas como um *portfólio* de competências. O futuro, no entanto, faz-se presente na sociedade globalizada que tudo presentifica e aproxima. Para tanto, exige-se da empresa o desenvolvimento de novas competências essenciais, que transcendam a uma única unidade de negócios. Os sistemas isolados dão lugar aos sistemas integrados, fazendo-se necessário reunir e harmonizar tecnologias altamente desiguais entre si, para se ter acesso à mais ampla variedade de canais de distribuição de produtos/serviços, no caso presente, de informações, já que a competição é uma batalha entre coalizões concorrentes.

Uma organização vista como um sistema, pode ser dividida em supersistemas, sistemas e subsistemas. Assim, ao se analisar um departamento de uma dada empresa, pode-se considerá-lo como sistema, suas divisões e/ou processos internos como subsistemas e a organização como o supersistema (Abreu, Abreu, 2002).

Em termos de gestão da informação, os referidos autores ressaltam que

...a estruturação ideal de análise baseia-se nos processos internos da organização, considerados horizontalmente na estrutura organizacional e relacionados aos produtos e/ou serviços entregues aos clientes. Esta visão de processos internos como subsistemas da empresa permite, além da identificação clara da noção de cliente-fornecedor da informação que se estabelece na cadeia de valor da organização, a incorporação de um modelo de gestão integrada, focado em resultados e na satisfação do cliente, dado que a identificação dos processos internos, parte primeiro da identificação dos clientes da empresa, os respectivos produtos e posteriormente das etapas executadas para a colocação dos produtos no mercado (Abreu, Abreu, 2002, p. 9).

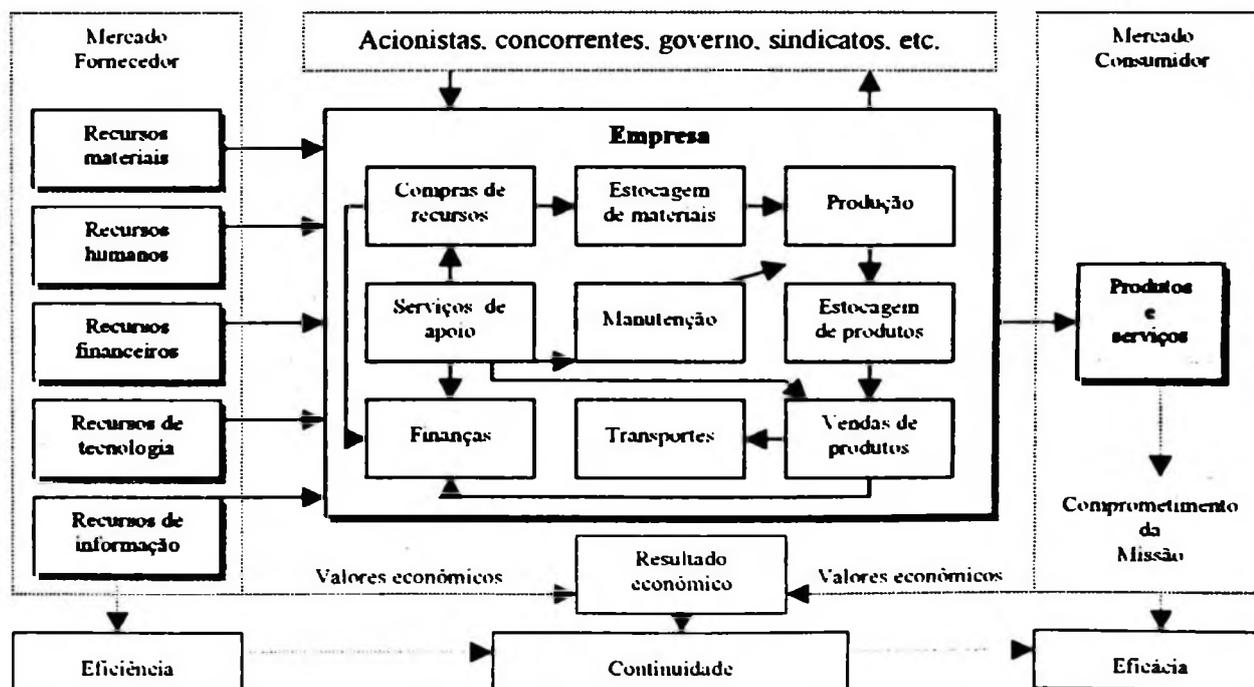
Nakagawa (1987, p. 52-60) discorrendo sobre os subsistemas empresariais estratégico e operacional, tomando por base Marcovitch,⁷ utiliza os seguintes conceitos:

- os subsistemas do sistema-empresa são constituídos de dois grupos: subsistema de estratégia e subsistema operacional;
- o subsistema de estratégia tem por objetivo garantir o equilíbrio dinâmico da organização, isto é, garantir a melhor forma, a maneira ótima, de integrar com o ambiente externo;
- o subsistema operacional tem por objetivo garantir o equilíbrio estacionário dos seus elementos, para otimizar o processo de transformação de *inputs* em *outputs*.

Conforme Nakagawa (1987), o subsistema de estratégia lida com questões relacionadas às oportunidades e ameaças do ambiente, e as organizações procuram extrair proveito das primeiras e preparar-se para enfrentar e contornar as segundas.

A maioria das empresas, no entanto, ainda opera baseada em uma estrutura hierárquica e na subdivisão do trabalho por especialidades ou funções. Cada departamento vê e entende somente suas tarefas, sem conectá-las com os outros departamentos, produtos finais e metas da instituição. A adoção do enfoque sistêmico, por outro lado, permite uma melhor compreensão da efetividade de suas ações ou resultados, os produtos de suas diversas especialidades e a organização dos processos produtivos. A figura 3, oferece uma visão da empresa como um sistema aberto e dinâmico.

Figura 3 – Visão sistêmica da empresa



Fonte: Catelli (2002, p. 39).

⁷ Jacques Marcovitch, *Contribuição ao estudo da eficácia organizacional*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1972.

Um sistema aberto estabelece uma interrelação com seus subsistemas e está integrado em um macro sistema, em uma relação dinâmica com o ambiente.

Na seqüência, o sistema de informações como forma de otimização do processo de gestão na empresa.

3.2 GESTÃO, PROCESSO DE GESTÃO E SISTEMA DE INFORMAÇÕES

3.2.1 Gestão

Gestão é um conjunto de atividades capazes de conduzir uma empresa ao cumprimento da sua missão. Para Chiavenato (1994, p. 3), gerir é “interpretar os objetivos propostos pela empresa e transformá-los em ação empresarial por meio de planejamento, organização, direção e controle de todos os esforços realizados em todas as áreas e em todos os níveis da empresa, a fim de atingir tais objetivos”.

Diante das mudanças ocorridas no mercado a partir da última década do século XX, os gestores de empresas defrontam-se com a difícil tarefa de escolher atividades estratégicas que os conduzam com êxito à consecução dos objetivos das organizações. Para Hammer (2001, p. 4), no entanto, “a gestão de empresas sempre foi e continua sendo uma das tarefas mais complexas, arriscadas e incertas dentre todos os empreendimentos humanos”.

Por sua vez, Mambrini, Beuren e Colauto (2002) entendem que ter um modelo de gestão bem estruturado e formalizado, capaz de viabilizar o conjunto de diretrizes estratégicas existentes é uma premissa básica, e decorre da missão estabelecida pela empresa, consubstanciando-se em um conjunto de normas e regras que norteiam a maneira que será administrada. O modelo de gestão deve esclarecer a maneira como se pretende delinear a gestão, devendo oferecer os parâmetros necessários à orientação da atuação dos gestores, tais como: o grau de sua autonomia; critérios de avaliação de desempenhos; posturas e práticas gerenciais. Na opinião de Mambrini, Beuren e Colauto (2002, p. 3), “o modelo de gestão preconizado pela controladoria pressupõe a existência de um processo de gestão, configurado segundo esse mesmo modelo”.

Jamil (2001, p. 20), fundamentando seus estudos sobre “gestão estratégica” em Michael Porter dentre outros pesquisadores, entende que a utilização da tecnologia da informação na empresa responde ao desafio da modernidade, na medida que serve de suporte

à decisão. A definição de estratégias requer o acesso a um grande número de informações, a respeito dos consumidores, mercado, clientes e da própria empresa. A “gestão estratégica” – aplicando corretamente as soluções de Tecnologia de Informação, construindo sistemas auxiliares na condução de seus trabalhos, na tomada de decisão e na operação dos negócios – é considerada, pelo referido autor, como “a forma de encarar a empresa como algo duradouro, que passa por momentos e se adapta, repensa sua forma de agir e de atuar no mercado em busca do diferencial chamado de ‘vantagem competitiva’ – o conjunto de fatores que levam uma empresa a obter uma diferença positiva em relação aos seus competidores”. A gestão empresarial precisa estar ligada a estratégias competitivas para adicionar valor aos negócios e permitir que a empresa se posicione com clareza no setor em que atua.

Um dos grandes temas da gestão estratégica de custos é o gerenciamento eficaz de custos. Esse esforço exige um olhar, externo à empresa, ao contexto global, chamado por Porter (1985) de “cadeia de valor”, da qual cada empresa é parte, e deve ser entendida no contexto da cadeia global das atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte (Shank e Govindarajan, 1997, p. 59).

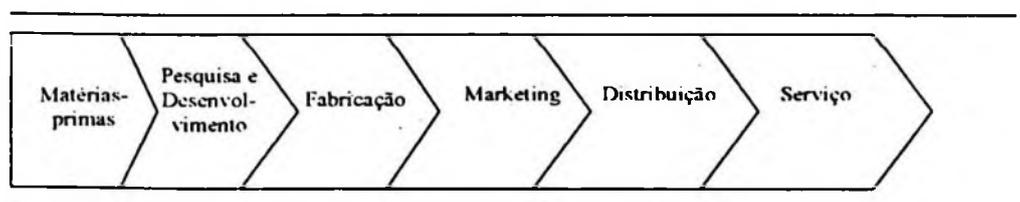
O conceito de cadeia de valor, foi desenvolvido por Porter (1980), segundo o qual, “uma unidade empresarial pode desenvolver uma vantagem competitiva sustentável com base no custo ou na diferenciação, ou em ambos”. Na estratégia de baixo custo, o principal enfoque, “é obter um custo baixo em relação aos concorrentes” (Shank e Govindarajan, 1997, p. 60-61). De acordo ainda com os referidos autores, a liderança de custos pode ser obtida através de abordagens tais como: economias de escala de produção; efeitos da curva de experiência; rígido controle de custos; e minimização de custos em áreas como P&D, prestação de serviço, força de vendas ou publicidade. A estratégia de diferenciação, tem como foco principal a diferenciação do produto da unidade empresarial, através da criação de alguma coisa, percebido pelos consumidores como algo único e, pode incluir a fidelidade à marca, o oferecimento de um produto de qualidade superior ao cliente (Shank e Govindarajan, 1997) ou a recompra aliada a uma elevada atitude positiva em relação à marca, expressando alto nível de lealdade, conforme Lages (2002).

Entretanto, manter uma diferenciação ou vantagem de custo ou ambas as estratégias, vai depender de como a empresa gerencia sua cadeia de valor em relação às cadeias de valor de seus concorrentes.

Shank e Govindarajan (1997) entendem que a gestão estratégica de custos constitui uma mistura da “análise da cadeia de valor”, “análise de posicionamento estratégico” e “análise de direcionadores de custos”. Examinando estes temas, verifica-se que para Shank e Govindarajan, “a cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes até o produto final entregue nas mãos do consumidor”. Também afirmam que, assim como muitos problemas de gestão de custos são mal compreendidos devido à falha em se reconhecer o impacto na cadeia de valor global, muitas oportunidades de custos são desperdiçadas da mesma forma. Portanto, ignorar as ligações na cadeia de valor dos fornecedores, dos clientes ou de uma unidade empresarial dentro da empresa impõe riscos à empresa. A estrutura da cadeia de valor, deve ser entendida como “um método para dividir a cadeia – desde as matérias-primas básicas até os consumidores finais – em atividades estratégicas relevantes a fim de se compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação” (Shank e Govindarajan, 2001, p. 62).

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 66), o conceito de cadeia de valor, vai além da visão tradicional de que a cadeia de valor de uma empresa representa o conjunto de atividades que a empresa desempenha nas diferentes áreas funcionais. Esta visão tradicional é representada em forma de diagrama por Porter (1985), e mostrada na figura 4 abaixo.

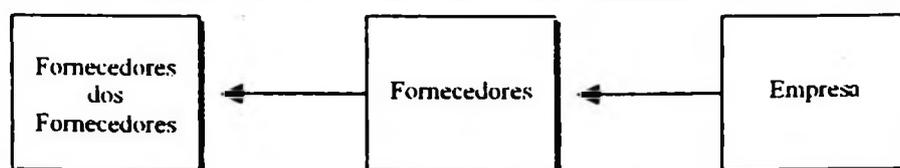
Figura 4 – Atividade de valor dentro de uma empresa



Fonte: Shank e Govindarajan (2001, p. 66).

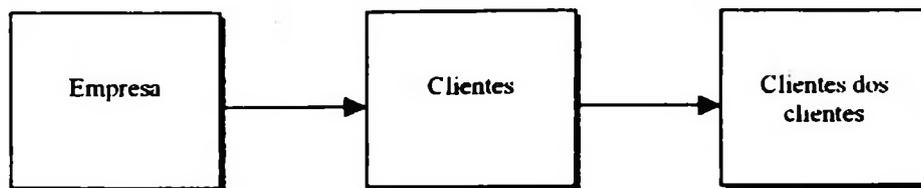
A cadeia de valor de uma empresa, na visão atual, encaixa-se em um sistema maior que inclui as cadeias de valor dos fornecedores e dos clientes, como se depreende das representações feitas por Shank e Govindarajan (2001, p. 68-69), mostradas nas figuras 5 e 6.

Figura 5 – Desenvolver vantagem competitiva através de ligações com os fornecedores



Fonte: Shank e Govindarajan (2001, p. 68).

Figura 6 – Desenvolver vantagem competitiva através de ligações com os clientes



Fonte: Shank e Govindarajan (2001, p. 69).

A contabilidade gerencial que geralmente adota uma perspectiva de valor agregado, de uma perspectiva estratégica, ao redefinir sua estratégia de custos para vencerem mercados crescentemente competitivos, muda o enfoque interno, passando a construir e usar a cadeia de valor. Ao contrário do conceito de valor agregado, o conceito de cadeia de valor destaca algumas áreas de melhoria dos lucros, tais como ligações com os fornecedores e ligações com os clientes.

Como resultado da estratégia de gerenciamento de custos adotada pela contabilidade gerencial, verifica-se que a ligação com os fornecedores, é administrada de forma que tanto a empresa quanto os fornecedores possam se beneficiar, pois através da cadeia de valor, o setor é dividido em atividades estratégicas distintas e, atribuídos custos às atividades de valor. Estas atividades são, no caso de uma indústria, a explicitação e transparência em todas as etapas da compra da matéria-prima, até sua entrega na empresa, eliminando custos, de modo que se encaixe na cadeia de valor da empresa. Isto é, dentro da empresa, ao passar pela padronização, haja o mínimo de falhas e devoluções, o que importa em redução de custos para fornecedor e empresa, pois o controle do produto já vem sendo praticado desde aquele. Estas informações são passadas para o setor produtivo, onde em cada etapa são atribuídos custos. Todas essas informações são repassadas para a contabilidade gerencial de forma individualizada, possibilitando que esta exerça um controle adequado sobre os custos de produção.

Nas ligações com os clientes, a vantagem para a contabilidade gerencial reside na possibilidade desta realizar um melhor controle dos determinantes de custos, uma vez que a cadeia de valor não ignora as atividades depois que o produto deixa a fábrica, dando destaque ao poder de compra do cliente. A ligação com os clientes propicia que a empresa acompanhe os anseios, necessidades e o comportamento dos clientes e atue sobre eles, exercendo o controle dos custos de fabricação, de forma que os produtos se encaixem na cadeia de valor do comprador.

A gestão estratégica contando com informações sobre o produto, desde os fornecedores da matéria-prima até os clientes finais, pode reconhecer de forma explícita que as atividades individuais de valor dentro da empresa são interdependentes, e que devem ser coordenadas se desejar atingir o controle de custos, isto é, se o preço que a empresa pode oferecer, será suportável por ela e pelo cliente também. Portanto, as agências reguladoras ao exigirem informações detalhadas sobre as atividades da empresa (custos, receitas e ativos), contribuem para que a contabilidade gerencial das empresas sujeitas à regulação, mude o enfoque de valor e passem a construir e usar a cadeia de valor.

Segundo Shank e Govindarajan (2001), a metodologia para se construir e usar uma cadeia de valor envolve a identificação da cadeia de valor do setor e a atribuição de custos, receitas e ativos às atividades de valor; o diagnóstico dos direcionadores de custo regulando cada atividade de valor; e o desenvolvimento de vantagem competitiva sustentável através de um melhor controle dos direcionadores de custos que os concorrentes ou a reconfiguração da cadeia de valor.

A “análise de posicionamento estratégico”, outro tema importante para a gestão estratégica de custos, refere-se aos usos da informação da contabilidade gerencial. Uma vez que a diferenciação e a liderança de custos envolvem diferentes posturas administrativas, também envolvem diferentes perspectivas de análise de custos. Shank e Govindarajan (2001, p. 19) exemplificam como o posicionamento estratégico pode influenciar de modo significativo o papel de análise de custos:

(...) considere a decisão de investir em custos de produtos mais cuidadosamente elaborados. Para uma empresa que adote uma estratégia de liderança de custos em um negócio maduro e vantajoso, a atenção especial aos custos-alvo (*targets costing*) planejados provavelmente será uma importante ferramenta gerencial. Mas para uma empresa que adote uma estratégia de diferenciação de produto em um negócio direcionado para o mercado, de rápido crescimento e com mudanças rápidas, os custos de fabricação cuidadosamente planejados podem ser muito menos importantes.

Para os autores acima, muitos fatores influenciam de forma conjunta o processo de controle gerencial de uma empresa. Pesquisadores examinaram estes fatores através da *teoria da contingência* – que considera que os controles gerenciais dependem de diversos fatores externos e internos – e identificaram como importantes influenciadores do projeto de sistemas de controle, tamanho, ambiente, tecnologia, interdependência e estratégias. Uma unidade de negócios, conforme Buzzeell e Wiersema dentre outros autores, *apud* Shank e Govindarajan (1997, p. 117), por exemplo, pode adotar uma das três missões: *construir* – aumentar sua fatia

no mercado; *manter* – proteger a fatia de mercado conquistada e a posição competitiva da unidade; *colher* – implica uma meta de maximização dos ganhos e do fluxo de caixa a curto prazo. As unidades voltadas para construir tendem a enfrentar uma incerteza ambiental maior do que as unidades voltadas para colher.

O processo de planejamento estratégico é especialmente importante quando o ambiente é incerto. Nesse caso, a gerência precisa concentrar-se mais em lidar com as incertezas e geralmente isto exige uma visão mais ampla de planejamento do que é possível no orçamento anual.

A “análise de determinantes de custos” também é um tema importante para a gestão estratégica de custos, e significa compreender o comportamento dos custos, ou seja, a complexa interação do conjunto de determinantes de custo em ação em uma situação específica.

Mais recente, outro determinante estratégico de custos vem recebendo atenção entre os contadores gerenciais, é a experiência cumulativa, sendo esta percebida como um determinante de custos unitários. Junta-se a estes determinantes, a curva de aprendizagem, que aparece em muitos textos de contabilidade gerencial. Riley, *apud* Shank e Govindarajan (2001, p. 23-24), divide a lista de determinantes de custos em duas categorias: os determinantes de custos “estruturais” e os determinantes de execução.

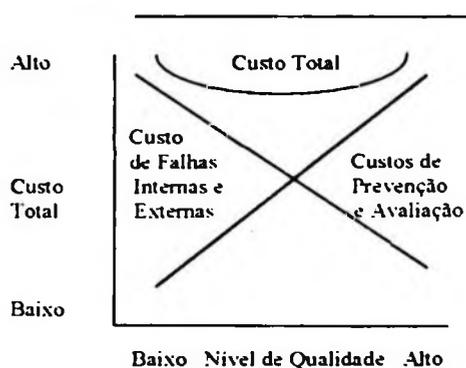
Os determinantes estruturais incluem: *escala* (o tamanho de um investimento a ser feito); *escopo* (grau de integração vertical); *experiência* (quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo hoje); *tecnologia* (que tecnologias de processos são usadas); *complexidade* (a amplitude da linha de produtos ou de serviços oferecida aos clientes). Desses determinantes, a escala, o escopo e a experiência receberam muita atenção dos economistas e estrategistas ao longo dos anos. Destes três, somente a experiência despertou o interesse nos contadores gerenciais. A complexidade, como uma variável estrutural, no entanto, vem recebendo maior atenção entre os contadores atualmente. Alguns exemplos da importância potencial da complexidade como um determinante de custos estão no trabalho sobre o custeio baseado em atividades de Cooper, Kaplan *et al* ou Shank e Govindarajan, *apud* Shank e Govindarajan (2001, p. 23).

Os determinantes de execução são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem-sucedida. Embora os

determinantes de custos estruturais não sejam diretamente relacionados com o desempenho, os determinantes de execução o são. Na lista dos determinantes de execução básicos, encontram-se: envolvimento da força de trabalho (participação); gestão de qualidade total (crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo); eficiência do *layout* das instalações; configuração do produto (o projeto ou formulação é eficaz?); exploração de ligações com os fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa. Shank e Govindarajan (2001), ressaltam que muitos consultores em estratégia afirmam que o campo da análise estratégica de custos está mudando em direção aos determinantes de execução, porque as observações oriundas das análises baseadas em determinantes estruturais são com muita frequência ultrapassadas. Aqueles que vêem o comportamento dos custos em termos estratégicos estão certos de que o volume de produção sozinho não é suficiente. É mais útil explicar a posição de custos em termos das escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa; para cada determinante de custos existe uma estrutura específica para análise de custos que é fundamental para a compreensão do posicionamento de uma empresa.

Juran, *apud* Shank e Govindarajan (2001, p. 26), anda nessa direção, ao considerar que a análise regular e contínua do custo da qualidade é fundamental se a gerência quiser garantir o controle dos custos em termos de prevenção, avaliação, falha interna e falha externa, conforme ilustra a figura 7.

Figura 7 – A relação entre qualidade e custos



Fonte: Shank e Govindarajan (2001, p. 27).

Uma das principais tarefas dos gestores é o gerenciamento de custos. Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2) usam o gerenciamento de custos para descrever as ações que os gerentes tomam com o intuito de satisfazer os clientes enquanto continuamente reduzem e controlam custos, ressaltando que “um importante componente do gerenciamento de custo é o

reconhecimento de que decisões tomadas hoje muitas das vezes comprometerão a organização na incorrência de custos subsequentes”.

Ao lado da gestão estratégica, outra tendência moderna na administração de negócios, é a gestão do conhecimento (e o capital intelectual) – “o investimento naquilo que a empresa domina e do que é conhecido pelos seus funcionários e demais colaboradores”. A “Gestão do Conhecimento” é uma teoria que “pretende administrar o conhecimento agregado sobre diversos aspectos empresariais e profissionais, como aqueles desenvolvidos ao longo do tempo, pelo aprendizado, pela difusão entre os membros de equipe e do conhecimento progressivo de sistemas associados ao funcionamento de um negócio” (Jamil, 2001, p. 22-23). Seu desenvolvimento na empresa, diz o referido autor, traz a indicação da aplicação das ferramentas de Tecnologia da Informação (TI), ou seja, agrega sistemas de informações, ferramentas de trabalho colaborativo, análises maciças de dados e sistemas decisórios, bem como o armazenamento de processos de resolução empresarial.

O relacionamento entre estratégia e informações é muito estreito, em qualquer tipo de organização – tradicional ou inovadora. “O momento atual recomenda que a organização desenvolva uma característica de sempre inovar em suas competências, capacitando-se a enfrentar as mudanças do mercado à sua volta e dos novos que se apresentarão” (Jamil, 2001, p. 48-49).

A Tecnologia da Informação pode contribuir de forma decisiva com o aprendizado nas organizações, ao permitir a sistematização do “saber” e do “decidir” em nível de empresa. As ferramentas, produtos e serviços de TI poderão ajudar uma empresa a conhecer melhor suas virtudes e falhas, a desenvolver suas competências. “Esta reavaliação das informações acontece (ou motiva, ou participa) num momento de grande movimento internacional de abertura de mercados, de acirramento de competição, aumentando sua valia na cadeia de agregação de valor de produtos” (Jamil, 2001, p. 39).

Saber se é ou não o momento certo para lançar um produto no mercado, é uma decisão de estratégia de Marketing, apoiada usualmente pelo Sistema de Informações de Marketing – peça estratégica indispensável para o exercício moderno de negócios. Decidir sobre o momento certo de lançar produtos ao mercado, é uma decisão complexa, porque envolve conhecimento de mercado, informações sobre diversos fatores e há ainda a necessidade de um intenso processo de análise. O conhecimento adquirido em termos do setor que se aplica, da

penetração do produto no mesmo, dos impactos dos diversos fatores associados – como marca, distribuição, comunicação – e do funcionamento dos ambientes relativos ao produto ou serviço (envolvendo formas de consumo, hábitos de seus potenciais consumidores, estratégias de sobrevivência para sustento do produto no mercado na fase inicial), é fundamental para se ter uma estratégia bem sucedida.

Quando for desejada uma decisão estratégica que contemple um conjunto de dados deste tipo, juntamente com um processo de análise que os compare, releve, analise tendências e projeções, surgem problemas em unir estas versões diversas de uma mesma grandeza. Dentro dessa perspectiva, surgiram as diversas metodologias e ferramentas de composição de *Data Warehouses* (Armazéns de Dados) e de sistemas para pesquisa e extração destes de ambientes corporativos, como o *Data Mining*, entre outros. A aplicação destas ferramentas e produtos para as áreas de Planejamento Estratégico e Marketing é, na atualidade, um desafio para os profissionais de Tecnologia da Informação e, segundo Jamil (2001), vem oferecendo boas oportunidades de trabalho e evolução profissional.

A empresa para adquirir vantagem competitiva, agregar e comunicar valor aos clientes, passa a identificar o Plano Estratégico de Marketing, como uma ação estratégica empresarial, que visa orientar a definição dos passos em marketing, integrados ao direcionamento da empresa em cenários futuros. Em meio a isso, o conhecimento do mercado, a formulação de hipóteses e pesquisas sobre consumo, situação de parcerias e canais dentro de um segmento, são praticamente inimagináveis sem o auxílio de ferramentas de análise e consolidação (nas fontes de dados – Internet, bibliotecas digitais – no seu processamento – planilhas, programas de *data mining*⁸). Essa demanda resulta numa crescente procura de ferramentas de tecnologia de informação mais sofisticadas, como sistemas de suporte à decisão, de informações gerenciais e de armazenamento de informações. Como peças de alta complexidade, estas criam a necessidade de novos profissionais, treinamento e formação especializada, capaz de levá-los ao desenvolvimento de novas competências, cada vez mais valorizadas em uma organização (saber fazer cada vez melhor, aprender a ganhar novas e sólidas habilidades, ser atraente e desafiador).

⁸ Sistemas de Suporte a Decisão Data Mining – “é a exploração e análise, por meio automático ou semi-automático, de grandes quantidades de dados com o objetivo de descobrir padrões e regras relevantes. Permite a empresa melhorar nas áreas de Marketing, vendas e suporte aos clientes entre outras”. Envolve tarefas de classificação, estimação, predição, afinidade, *clustering*, etc. (Oliveira Neto, 2002, p. 49).

Exemplo: Árvores de Decisão/ Classificação

- Vendas -> propaganda, canal, sazonalidade (MBATIlucre)
- Sabonete -> lançamento de uma só fragrância (MBATIsabonete)

Entre as várias áreas a desafiar os profissionais de marketing, situa-se atualmente, a análise baseada no preço de produtos, principalmente no Brasil, onde, como resultado das evoluções do cenário econômico, cresceu nos últimos anos o número de pessoas que têm a possibilidade de consumir.

O preço de um produto resulta de uma delicada relação entre os custos de produção – envolve componentes internos e externos do ambiente empresarial – além dos investimentos em promoção, entrega de valor, comissionamento de parceiros, e os referenciais externos comparativos, ligados aos preços dos concorrentes, entre outros. O preço é componente de um esquema de oferta de um produto encarregado de remunerar a empresa por tudo que ela fabrica ou presta como serviço. Daí ser analisado, para sua composição final, qual é o real papel da organização na oferta daquele bem que entrega agora aos seus clientes. Toda esta estrutura complexa pode ser estudada através de ferramentas de tecnologia de informação simples, como planilhas eletrônicas e sistemas gerenciadores de bancos de dados de pequeno porte, indo até sofisticados sistemas de projeção de custos e modelagem matemática financeira, dependendo da área de aplicação. Portanto, em uma situação econômica onde a disputa se dá em função do preço, informações devem fluir livremente da organização para os clientes, buscando mantê-lo ciente do valor agregado nos produtos e de sua justificativa para o cliente. Neste aspecto, a TI é uma alternativa interessante de manutenção deste fluxo.

O enfoque no cliente interno, iniciou uma perspectiva que tem levado atualmente grande parte dos profissionais de Informática a buscar cursos e informações sobre técnicas de comunicação e estratégias de marketing. Mas, logo, reconhece-se que o conhecimento técnico, sozinho não basta. Desse reconhecimento, surge um novo profissional, formado para se posicionar no mercado de trabalho, o Analista de Negócios, compondo as características do profissional dos novos tempos, apoiado por ferramentas de tecnologia, caracterizado também pelo trabalho em um mercado por vezes indefinido, causando estranheza a outros trabalhadores de setores mais tradicionais (Jamil, 2001). Neste caminho, reconhece-se que

(...) na atualidade, os profissionais mais valorizados e que têm lugar na cadeia de provimento de serviços são os que têm visão abrangente da empresa e de sua inserção no mercado, de suas competências e habilidades, do histórico de seu posicionamento e de como ele está colocado neste cenário. Seus serviços já não estão mais no nível operacional nem tático, uma vez que os sistemas para este atendimento, em sua grande maioria, são fabricados para uso como "pacotes" ou ainda disponibilizados via Internet (Jamil, 2001, p. 440).

Diante dessa realidade, este profissional que lida com informações e ações de nível estratégico, como o Analista de Negócios, deverá desenvolver habilidades de negociar, trabalhar com planos e planejar, bem como desenvolver políticas de segurança, projetos e desenvolvimento. As noções de futuro da empresa, das soluções que projeta, dos custos inseridos nestas soluções e do próprio desenvolvimento de seu trabalho neste contexto traz a garantia de valor à sua funcionalidade e integração aos negócios, fazendo emergir novos perfis de gestão empresarial, tais como a gestão da informação e a gestão do conhecimento, onde atuam os gestores com as características de uma ou outra gestão de negócios. Onde antes havia uma clara diferença entre provisão de informação técnica e científica, em apoio às atividades de pesquisa e desenvolvimento (em uma biblioteca); informação de marketing em apoio às atividades de vendas (nos departamentos de vendas); e informação administrativa em apoio e suporte gerencial, “todas as três atividades enumeradas, estão sendo vistas, de maneira crescente, como aspectos diferentes do mesmo problema – provisão de informação efetiva para os que necessitam dela” (Feather, 1998, p. 201).

Na área de negócios, Mintzberg (1980) descreveu os papéis informacionais do gerente e vê o trabalho do gerente como um trabalho intensivo em informação. Os muitos papéis do gerente não sintetizam, no entanto, todas as funções que exerce, por exemplo o CIO – *Chief Information Officer*, cujo perfil pode incluir conhecimentos de: sistemas de informação tecnológica; gestão de recursos informacionais da organização; alinhamento da gestão da informação com a estratégia e o negócio da organização; integração da formação da estratégia com a informação (Kirk, 1999).

Customizar a informação para o cliente é a palavra-chave desse novo profissional. Desenvolver uma postura pró-ativa no encaminhamento de soluções para os problemas relacionados à informação do cliente é um dos principais aspectos que se deseja para o perfil do Gestor da Informação que deve aliar conhecimentos, técnicas e pesquisas próprias da área às diversas atividades humanas.

O gestor pode atuar em toda e qualquer organização onde a informação é produzida, armazenada, localizada e utilizada, como por exemplo, em indústrias, empresas públicas e privadas, instituições educacionais, editoras, agências de comunicação, organizações não governamentais, livrarias, associações, clubes recreativos, enfim, em instituições de qualquer natureza, bem como junto a pessoas e grupos que necessitem de informação para desenvolver suas atividades.

Segundo Tarapanoff, Sauden e Oliveira (2003), uma das denominações de mercado para o tipo de profissional com ênfase em gestão do conhecimento é a de CKO – *Chief Knowledge Officer*. De acordo com Davenport (1996) o papel do CKO é o de usar tecnologia para capturar e distribuir conhecimento para a organização. Tem três responsabilidades críticas: criar a infra-estrutura para a gestão da informação; construir a cultura do conhecimento na organização; e fazer com que tudo dê certo.

Nonaka e Takeuchi (1995, p.156) falam em termos gerais do *knowledge officer* como aquele pertencente aos níveis hierárquicos mais altos da organização. O que é responsável pelo processo de criação do conhecimento em seu todo a nível corporativo. Aqueles que desenvolvem estratégias de alto nível sobre gestão do conhecimento (GCO) são chamados de *knowledge management experts* – especialistas em gestão do conhecimento.

A Gestão do Conhecimento é uma atividade que deve ser exercitada pelo universo da empresa e não por um departamento, uma comissão. A GCO deverá ser uma prática que estimule o compartilhamento, formando espíritos capazes de organizar os conhecimentos individuais, possibilitando a colocação do saber particular ou especializado a serviço da organização (Castro, 2003). A Gestão do Conhecimento deve estar focada nos seguintes pilares:

- Na formação de espíritos capazes de identificar e organizar seus próprios pensamentos, favorecendo a aptidão natural do ser humano de contextualizar e situar-se espacial e temporariamente.
- No despertar da condição do ser humano: ajudando as pessoas a se sentirem parte integrante de um processo, reconhecendo-se num contexto de mundo, que extrapola normas e preceitos criados pela cultura fragmentária com a qual se lida. Gestão do Conhecimento, é identificar e reconhecer os talentos da equipe, valorizando os resultados que apresentam e estimulando o florescimento das competências da equipe, incentivando-as a sempre fazerem perguntas.
- No ensinar estratégias, precisa-se preparar para os desafios e as incertezas. O caminho deve ser trilhado pelos indivíduos e as experiências adquiridas compartilhadas.
- No entender o significado da cidadania – entender os valores éticos e morais que devem guiar o destino da sociedade e do planeta Terra.

- No fazer as pessoas entenderem e passarem a exercer a responsabilidade de cada uma sem tutela. Não há tutelados mas pessoas capazes, responsáveis pelo próprio destino e sem medo de assumir riscos.

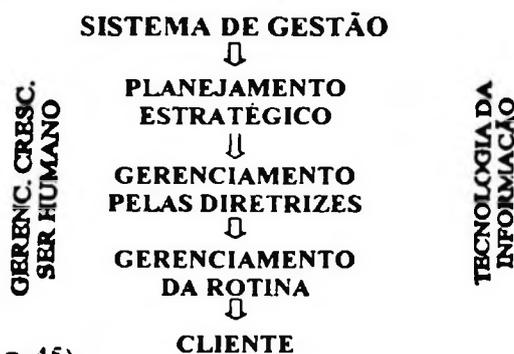
Esta prática afeta as empresas que se orientam apenas pela Gestão de Informação, que não sintetiza todas as funções do gestor dentro da empresa, as quais devem incluir, além da customização da informação para o cliente, conhecimentos e técnicas para provisão de informação efetiva para todos que necessitam dela.

Nas organizações, a Gestão do Conhecimento só vingará se houver uma cultura que possibilite a troca, e isso ocorre, se os indivíduos tiverem conhecimento de si mesmos, de suas capacidades, potencialidades/limitações e se estiverem aptos e dispostos a compartilhar o que sabem. Fora disso, Gestão do Conhecimento será mais um desses movimentos fadados a muito estardalhaço e pouca consistência, a alimentar o individualismo. Pois, segundo Tarapanoff, Sauiden e Oliveira (2003), caracterizada como a sociedade centrada na informação e no conhecimento, a era pós-industrial é uma economia alicerçada e dependente da comunicação, em toda a extensão da palavra, sendo fundamental o desenvolvimento e melhora das habilidades em informação em consonância com outras competências, que ajudam a criar a infra-estrutura para a gestão da informação e construir a cultura do conhecimento na empresa.

3.2.2 Processo de gestão

O processo de gestão configura-se com base no modelo de gestão e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas. Assim, recebe a influência da própria filosofia da empresa, o que significa dizer que deve ser compatível com sua cultura interna. Um modelo de sistema de gestão é representado na figura 8.

Figura 8 – Sistema de gestão pela qualidade



Fonte: Campos (apud Baggio, 2002, p. 45).

O processo de gestão deve dar suporte ao processo decisório. Pereira (1999, p. 58), entende que “o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa a conduzam efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe adaptabilidade e o equilíbrio necessário à sua continuidade”. Segundo Mambrini, Beuren e Colauto (2002), a controladoria, enquanto ciência com origem em vários ramos do conhecimento, assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução e controle. Além disso, deve ser apoiado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que se fizerem necessárias em cada uma dessas fases.

O planejamento representa um valioso instrumento administrativo, no qual procura-se estabelecer uma situação futura desejada e os possíveis meios para alcançá-la. Configura-se como um instrumento relevante à controladoria, por servir de base para analisar o comportamento futuro da organização (Beuren e Schimidt, 2002). Em um sentido restrito, envolve a avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando atingir uma situação futura desejada.

Na Administração tradicional das organizações pode-se distinguir três níveis de poder, com características distintas: a) Estratégico: que dá a direção à organização adaptando-se ao seu meio ambiente (Diretoria e Conselho de Administração); b) Administrativo ou Tático: que cuida do relacionamento e integração interna da organização (Recursos Humanos, Finanças e Informações); e c) Operacional: que cuida das operações da organização (compras, vendas, produção). Considerando esses três grandes níveis hierárquicos das organizações, distingue-se três tipos de planejamento: a) estratégico; b) tático; e c) operacional.

3.2.2.1 Planejamento estratégico

Por meio do planejamento estratégico, definem-se políticas, diretrizes e objetivos estratégicos de médio e longo prazos, do qual se espera, resulte um equilíbrio das atividades empresariais com seu ambiente.

Porter (1986, p. 13) menciona que “a ênfase dada, hoje, ao planejamento estratégico nas empresas reflete a proposição de que existem benefícios significativos a serem obtidos com um processo explícito de formulação de estratégia; garantindo que pelo menos as políticas (se não as ações) dos departamentos funcionais sejam coordenadas e dirigidas visando um conjunto comum de metas”. O processo de planejamento estratégico gera o plano

estratégico, seu *output*, que contém as diretrizes estratégicas, as quais serão o *input* para a fase de planejamento operacional.

Segundo Campos (1996), o planejamento estratégico consta de: plano de longo prazo (5 a 10 anos), onde são definidas estratégias (meios) para se atingir a Visão de Futuro (fins) da empresa; plano de médio prazo (3 anos), onde são estabelecidas as metas sobre as estratégias do plano de longo prazo e feitas projeções financeiras; plano anual, onde é feito o detalhamento do primeiro ano dos planos de longo e médio prazos, com metas concretas, até o ponto de se terem os planos de ação e o orçamento anual. As estratégias serão implementadas ao longo dos anos e são a base para o plano de longo prazo. O plano de longo prazo é o documento que ilumina o plano anual, dando-lhe a direção a seguir.

Segundo Ackoff (1981), a distinção entre planejamento tático e estratégico quase nunca é clara. Ele faz uma distinção relativa, não absoluta, porque a diferença entre planejamento tático e estratégico é tridimensional. Planejamento tático se orienta para fins e para meios. O planejamento estratégico é planejamento empresarial a longo prazo, que é orientado para objetivos-fins — mas não apenas para estes. Tanto o planejamento estratégico quanto o tático são necessários para maximizar o progresso da organização.

Porter (1980) na sua linha de pesquisa oferece três estratégias genéricas para alcançar o que ele chama uma vantagem competitiva sustentável. A tipologia que propõe, refere-se a estratégia de liderança no custo total, estratégia de diferenciação e estratégia de enfoque. Segundo Porter (1980, 1985), *apud* Carneiro (1997), as empresas que apresentariam melhor desempenho seriam aquelas que conseguissem aplicar uma, e apenas uma, das três estratégias genéricas. O ponto central da “estratégia de liderança no custo total” é a empresa fazer com que seu custo total seja menor do que o de seus concorrentes. Entende-se que neste tipo de estratégia somente pode existir “um” líder em custo em uma indústria. A “estratégia de diferenciação” pressupõe que a empresa ofereça, no âmbito de toda a indústria, um produto que seja diferenciado pelos clientes — a organização conquista um preço-prêmio para seus produtos ou serviços mantendo um produto sem igual ou de imagem corporativa que são de valor a seus clientes. Já a “estratégia de enfoque” se baseia no fato de que a empresa será capaz de atender melhor ao seu **alvo estratégico** do que aqueles concorrentes que buscam atender a toda à indústria — a organização segmenta seu mercado e enfoca em servir só um segmento de mercado particular tão efetivamente que não tem virtualmente nenhum competidor. O alvo, ou escopo estratégico deve ser suficientemente estreito, de forma a

permitir que a empresa o atenda mais eficientemente ou mais eficazmente, e pode ser definido sob diversas dimensões: tipo de clientes, linha de produtos, variedade do canal de distribuição, área geográfica.

Uma estratégia empresarial que dê ênfase ao foco em produtos feitos especialmente para o cliente, marketing de nichos, mudanças rápidas e incrível flexibilidade atende tanto à dinâmica do setor como ao caráter do sistema de gestão de um país, enquanto o foco na fabricação de precisão, cuidadoso processo de desenvolvimento, serviços pós-venda, uma estrutura gerencial altamente disciplinada, pode ser a resposta para o sucesso. Deve-se ter presente as pressões ambientais e a influência da percepção dos membros da organização no desenvolvimento de estratégias organizacionais, enquanto elemento norteador do estabelecimento da estratégia da organização.

Como a vantagem competitiva nasce da liderança que amplifica as forças para promover a inovação e a modernização, no que tange a estratégia e estrutura organizacional, o modelo de fases ensina a inter-relação de preço, e quando a estratégia é mudada, sempre é útil uma avaliação da estrutura de organização e autoridade; uma nova estratégia pode requerer modificações de tarefas e atividades-chaves. A estratégia-relacionada promove aproximações na organização, perspectivas que apontam à inexistência de organização ideal, tampouco regras de aplicação universal para definir estratégia e estrutura.

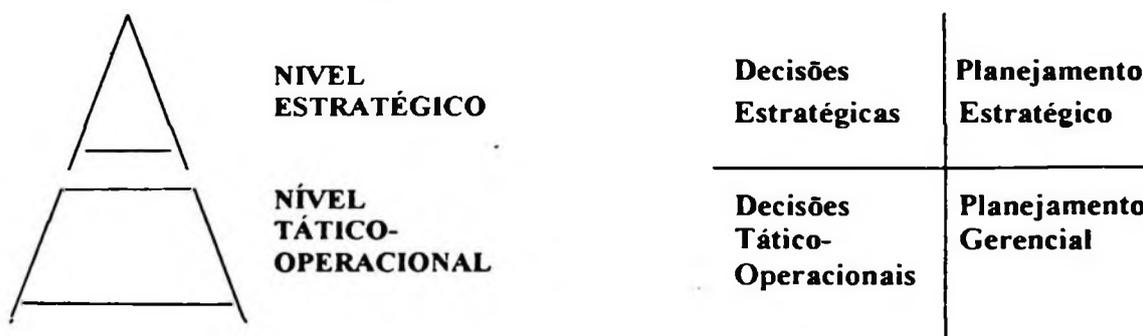
O Planejamento é caracterizado pela natureza decomposicional de análise. A hipótese básica de planejamento estratégico é que a análise produzirá a síntese: decomposição do processo de definição de estratégia em uma série de passos articulados, cada um levado a cabo como especificado em seqüência, produzirá estratégias integradas. O produto de planejamento — os planos — depois de ser decomposto em estratégias e subestratégias, programas, orçamentos e objetivos, deve ser claramente e explicitamente rotulado, através de palavras e, enumerado em artigos. A partir destas considerações tem-se uma definição mais operacional de planejamento como o esforço de formalizar partes desse trabalho (de tomada de decisão, definição de estratégia, ou administração) por decomposição, articulação e racionalização.

Segundo Porter (1980) a ênfase colocada em planejamento estratégico hoje, reflete a proposição de que há benefícios para ganhar por um processo explícito de formulação de estratégia, para assegurar que as políticas de departamentos funcionais sejam coordenadas e

direcionadas a algum conjunto comum de metas. Nas organizações têm que planejar para assegurar que o futuro é levado em conta; têm que planejar para ser “racional” — pensamento estratégico raramente acontece espontaneamente; têm que planejar para controlar — assegurar qualidade, precisão e perfeição no planejamento feito por outros, coordenar o esforço de planejamento global e reunir as partes individuais. Mas, planejamento não está só nessa hierarquia; planejamento também significa controlar o futuro da organização e o ambiente fora dela.

Segundo Baggio (2002), as relações de poder e de articulação administrativa entre o nível estratégico e gerencial ocorrem de diferentes maneiras dependendo da complexidade e do tamanho da empresa. Em empresas de menor complexidade, a relação pode ser expressa conforme a figura 9.

Figura 9 – Nível estratégico e gerencial



Fonte: Baggio (2002, p. 32).

3.2.2.2 Planejamento operacional

Nesse sentido, Oliveira (1988, p. 56-57) explica que “o planejamento operacional trabalha com objetivos estabelecidos no planejamento estratégico e, por isso, é desenvolvido em níveis hierárquicos inferiores da organização visando a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução dos objetivos previamente definidos”.

O plano resultante do planejamento operacional, após quantificado física e monetariamente, passa a denominar-se plano orçamentário. Esse plano constitui-se em uma técnica concebida para a antecipação realista das operações futuras da empresa e de seus mais prováveis resultados. De certa maneira, Anthony e Govindarajan (2002, p. 462) referem que “o orçamento é a fatia de um ano do plano estratégico de uma organização embora, (...), o processo da elaboração do orçamento seja mais do que o simples corte dessa fatia”. O

orçamento é estruturado por centro de responsabilidade e, vai influenciar o desempenho dos executivos antes das operações e aperfeiçoar esse desempenho após as operações.

Observa-se ainda, que orçamentos devem expressar quantitativamente os planos de ação, expressando os objetivos e metas que a empresa pretende alcançar em determinado período. Nakagawa (1993, p. 68) afirma que:

(...) esses planos não são meros exercícios de projeções de números para se tentar visualizar prováveis resultados econômicos e financeiros de uma empresa. O que os orçamentos refletem, na verdade, é a necessidade que a empresa tem de comunicar a seus gerentes os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que, em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Portanto, o sistema orçamentário, como instrumento para o exercício do controle das atividades econômicas, fornece as informações necessárias à adequada avaliação de desempenho. Dessa forma, tanto os planos como os orçamentos devem espelhar fielmente as expectativas desejáveis, em termos de eficácia empresarial.

3.2.2.3 Execução

Na fase de execução, implementam-se as ações estabelecidas no planejamento operacional, procurando dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará a obtenção dos objetivos e metas previstos. Segundo Robbins (2000, p. 33), esse processo “abrange a determinação das tarefas que serão realizadas, quem irá executá-las, como agrupá-las, quem se reportará a quem e quem tomará as decisões”.

Durante esta etapa, “o papel da execução é cumprir os objetivos estabelecidos no planejamento operacional de curto prazo, de forma a otimizar cada negócio/evento” (Catelli, 2001, p. 294). Assim, executar é, na realidade, realizar atividades para a consecução dos objetivos e metas descritos nos planejamentos estratégico e operacional. São pré-requisitos, são o plano operacional de curto prazo aprovado e sistemas de apoio à execução das operações. De acordo com Hammer (2001, p. 18), “os gerentes estão redescobrimo que o êxito nos negócios tem tudo a ver com execução”.

Nesse contexto, as informações referentes ao desempenho realizado são acumuladas, de modo a permitir, na fase de controle, compará-los aos planos pré-estabelecidos. Essa

análise permitirá a correção de desvios não esperados, bem como a alimentação de um novo ciclo de retroalimentação do planejamento.

3.2.2.4 Controle

O controle é um meio de se obter e utilizar a informação para coordenar os planos e nortear as ações dos gestores. Ackoff (1979, p. 78) afirma que:

(...) todas as decisões, tomadas durante o planejamento ou as operações normais deveriam estar sujeitas a controle. Portanto, quando os planejadores montam um sistema para controlar seu plano, eles também o fazem para decisões operacionais normais. Deveria estar claro, que controle, decisões e sistema de informação administrativa estão bastante inter-relacionadas e não devem ser elaborados ou examinados separadamente.

Segundo Catelli (2001, p. 294), “a fase de controle corresponde a implementação de ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos”. Observa também este autor que:

O papel da etapa controle é assegurar, por meio da correção de ‘rumos’, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados. O produto obtido consiste em ações corretivas, por meio de um processo de identificação das transformações realizadas, de comparações de resultados realizados com os planejados, de identificação das causas dos desvios e de decisão quanto às ações a serem implementadas. São pré-requisitos estar apoiado por um sistema de apuração de resultados realizados e contar com o envolvimento e participação dos gestores (grifos do autor).

Conforme Anthony e Govindarajan (2002), os sistemas de controle gerencial influenciam o comportamento das pessoas, devendo por isso ser feito de maneira congruente⁹ e direcionada aos objetivos da empresa. Para eles, o controle pode ser obtido por processos informais e por sistemas formais, bem como através de dois comportamentos: obediência a regulamentos e através da tarefa sistemática de planejar e controlar.

Os processos informais de controle, são representados pela ética de trabalho (fator externo), o estilo gerencial, cultura, percepção e comunicação, organização informal, cooperação e conflito (fatores internos).¹⁰ Outra grande influência do controle na empresa é,

⁹ “A congruência de objetivos de um processo significa que os atos e atitudes que este leva as pessoas a adotar, de conformidade com seus próprios interesses, são também do próprio interesse da organização” (Anthony, Govindarajan, 2002, p. 141).

¹⁰ A “cultura”, é o fator interno mais importante da organização; abrange convicções, atitudes, normas aceitas, implícita ou explicitamente e evidenciados em toda a organização. O “estilo de gerenciamento”, parece ser o fator interno com mais forte impacto no controle gerencial, particularmente a atitude do superior de um executivo a respeito do controle. Normalmente, a atitude dos subordinados reflete, em linhas gerais, sua percepção da atitude de seus superiores (Anthony, Govindarajan, 2002, p. 142-143).

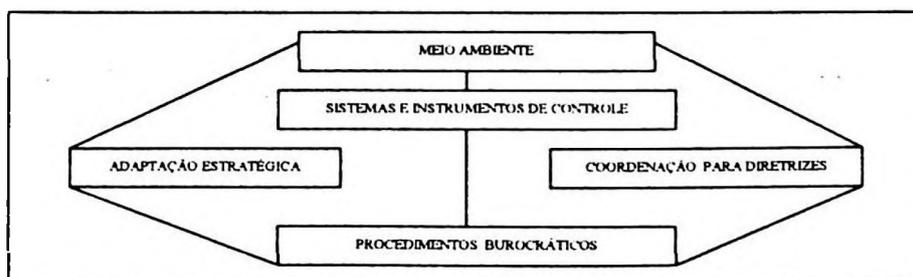
dos sistemas formais de controle, classificados por Anthony e Govindarajan (2002) em sistema de controle gerencial e regulamentos.

Os regulamentos representam todos os tipos de instruções e controles formais, e incluem instruções padronizadas, práticas, descrições de tarefas, procedimentos-padrão de operações, manuais e códigos de ética. Os referidos autores assinalam que, ao contrário das instruções implícitas nos orçamentos da empresa, cujos valores mudam periodicamente, os regulamentos perduram indefinidamente, ou seja, até serem modificados.

O processo de controle, segundo Gomes e Salas (1999), requer a obtenção de informação que possibilite a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes. A informação pode fazer referência a evolução do meio-ambiente global (tecnológico, sociocultural, político, econômico, demográfico, ecológico), a evolução do setor (clientes, mercado, concorrência, distribuidores, credores, regulamentação por parte dos organismos governamentais) e a evolução da própria empresa (aspectos comerciais, financeiros, produtivos). A atuação da administração pode ser muito importante no desenho de um sistema e na realização de um processo que permita influir decisivamente no comportamento das pessoas para que atuem de acordo com os objetivos negociados pela administração.

O controle organizacional por parte dos diversos setores da administração se realiza de maneira mais ou menos formal. A influência da cultura organizacional ou do meio-ambiente do país, são elementos fundamentais a serem considerados na compreensão do comportamento individual e organizacional. Para isso, é imprescindível possuir um conjunto de sistemas e instrumentos que estimulem a atuação das diferentes pessoas ou grupos, a responderem os desafios do meio-ambiente de forma oportuna e coerente com as diretrizes estabelecidas. Dentro destes instrumentos, o sistema de controle e a contabilidade gerencial ocupam um lugar de destaque, conforme mostra a figura 10.

Figura 10 – Objetivos de um sistema de controle

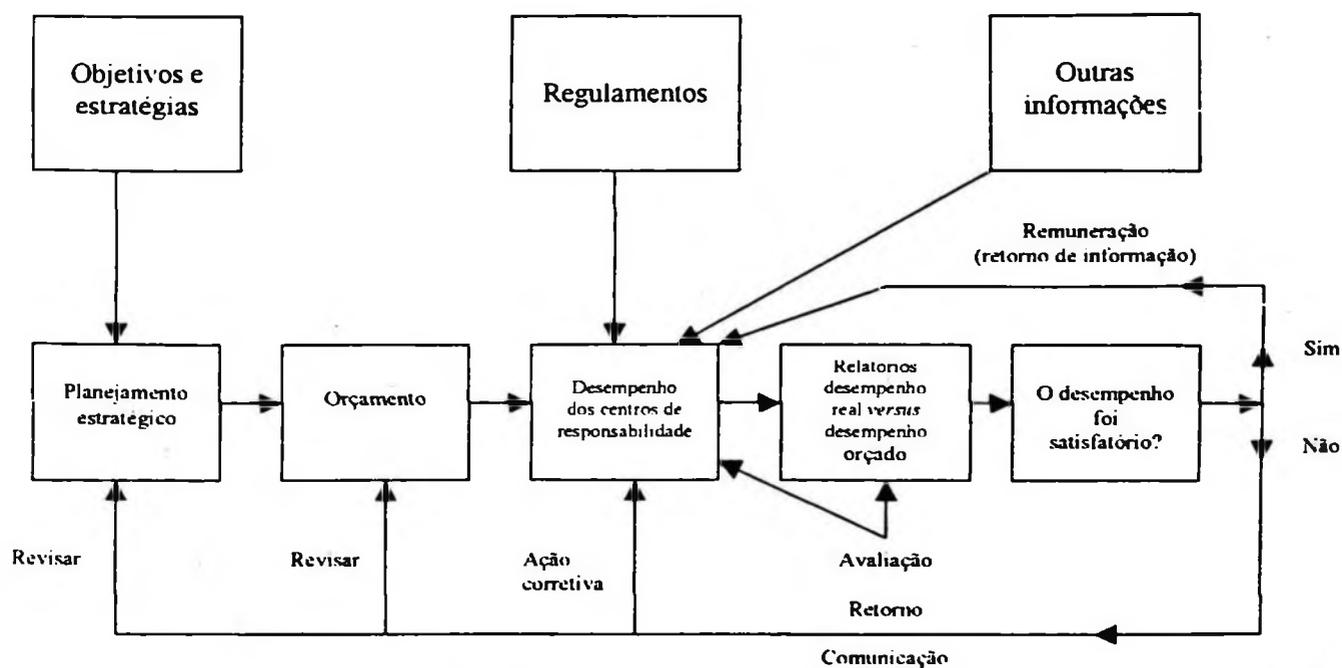


Fonte: Gomes e Salas (1999, p. 178).

De acordo com os autores acima, contabilidade gerencial é um sistema de informação que fornece dados para a administração que podem ser utilizados tanto *à priori* como *a posteriori*, na forma das decisões estratégicas e no controle da atuação de cada responsável da unidade. Ela permite avaliar a contribuição econômica das diferentes atividades que são realizadas pela empresa e, portanto, facilitar o processo de decisão que possibilite o aperfeiçoamento contínuo desta contribuição. Igualmente, ela permite avaliar a qualidade da atuação de cada responsável a partir da comparação dos alvos fixados com os resultados reais.

O processo formal de controle é representado por Anthony e Govindarajan (2002, p. 148), pelo diagrama apresentado na figura 11.

Figura 11 – O processo formal de controle



Fonte: Anthony e Govindarajan (2002, p. 148).

Portanto, o controle diz respeito à preocupação dos gestores em assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados eficazmente na realização dos objetivos da empresa. O controle, nessa perspectiva, pode ser entendido como um processo no qual a organização segue os planos e as políticas da administração. É um processo recorrente que não tem princípio ou fim definíveis.

3.2.3 Sistema de informações

A vida na contemporaneidade é um misto de pressa e turbilhão. Mede-se o espaço com unidades de tempo. Vive-se a estética do efêmero, do descartável, do virtual, da *Dromocracia* (dominação pelo mais rápido). Tudo isso influi na vida dos gerentes, onde a tecnologia é um recurso decisivo, porque viabiliza a elaboração das estratégias, modela as novas estruturas e influencia o comportamento das pessoas nas organizações. Os sistemas de informação (*management information systems*) são mecanismos de apoio à gestão.

Nessa perspectiva, coloca-se que uma das faces da decisão é o poder da decisão, é um novo paradigma na trilha do processo decisório, que traz incito o “modelo explicativo”, capaz de instrumentalizar o decisor na tomada de uma decisão consciente, válida e eficaz, e tem por base o “processo de operacionalizar modificações no cotidiano”.

3.2.3.1 Conceitos fundamentais

De acordo com Mourão (1999, p. 16):

Um sistema de informações é, por definição, um sistema por meio do qual os dados são obtidos, processados e transformados em informações, de forma esquematizada e ordenada, para servirem de subsídios ao processo de tomada de decisões. Desta forma, um sistema de informações deve identificar e envolver toda a rede de FLUXO DE INFORMAÇÕES para ser projetado e modelado para cada grupo de decisões. A ênfase deve ser dada na necessidade de informações e não simplesmente no uso de informação, como convencionalmente se faz. O sistema de Informações é base do processo decisório da organização.

Hoppen (1999) diz que sistemas de informação são sistemas internos baseados em computador que transformam dados em informações. Visam fornecer informações aos tomadores de decisão que lhes permitem tomar uma melhor decisão.

Segundo Rosseto (1999), quatro atividades de um sistema de informação produzem a informação requerida para a tomada de decisões, para o controle e as operações, a análise de problemas e a criação de novos produtos e serviços. Estas atividades são a alimentação ou insumo (entrada, captura ou coleta de dados primários dentro da instituição ou em seu entorno para processá-los em um sistema de informação), o processamento (conversão do insumo de forma a que seja mais compreensível aos usuários, exige operações como classificar, ordenar, calcular e sumariar dados), o armazenamento (envolve operações de: atualizar – acréscimo de novos dados; indexar: criação e manutenção do endereço no

computador para ajudar a localizar o dado quando ele for necessário no futuro; proteger: *backup*; recuperar: atrair o dado de sua localização para que ele possa ser visto e acessado em um novo processamento de dado) e a saída (envolve operações de: converter, relatar, apresentar, comunicar).

Se no passado a informação era obtida de uma variedade de fontes e tomavam-se decisões desconhecendo o impacto que teriam em determinada área da empresa; hoje, observa-se três mudanças que estão contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão de uma empresa e para a eficácia gerencial:

1. A gestão da empresa passou a ser feita sob uma abordagem sistêmica e as próprias técnicas gerenciais obtiveram um avanço considerável;
2. A informação passou a ser tratada como um produto de um sistema planejado, de modo a torná-la disponível de acordo com as necessidades dos gerentes.
3. Desenvolveram-se sistemas de informações, que suportam os processos de planejamento e controle dos gerentes, bem como, os sistemas operacionais de gestão das atividades de produção da empresa (Bio, 1991).

Dentro desse enfoque, o sistema de informações é um subsistema do sistema empresa, e nesta linha de raciocínio pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informações interdependentes (Bio, 1991). É desta maneira, diz o referido autor, que se podem considerar, por exemplo, os subsistemas de orçamentos, padrões e contábil como componentes do sistema de informação global da empresa. Neste sentido, pode-se verificar que o sistema de orçamentos, interage com o sistema de padrões solicitando dele dados sobre padrões físicos e monetários de materiais, mão-de-obra e custos indiretos para a elaboração do orçamento de produção, ou dados sobre o preço de vendas, descontos, comissões, impostos, etc., para a elaboração do orçamento de vendas, ou dados para outros processamentos, em uma empresa comercial.

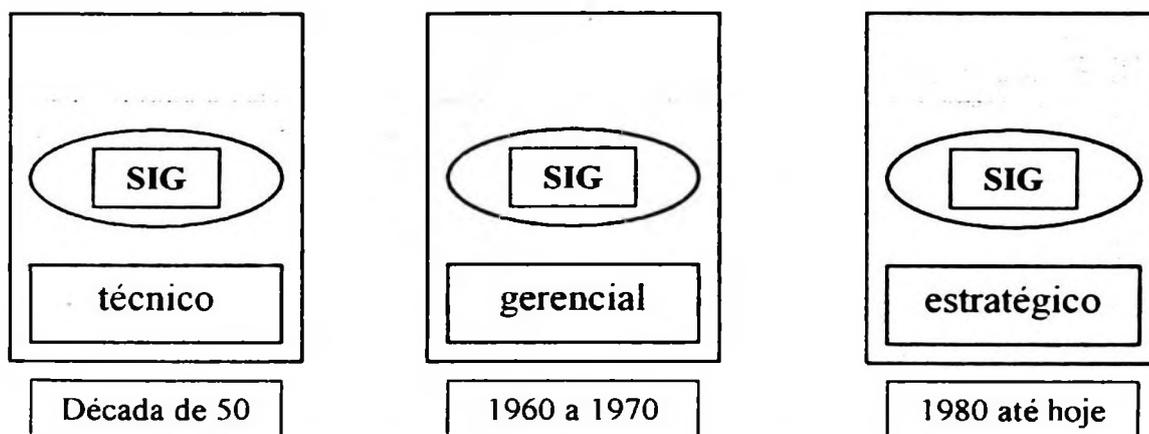
Isto conduz ao conceito de sistema de informação global da empresa, cuja finalidade é atender as necessidades de informações para a tomada de decisões dos gerentes de diversos níveis hierárquicos e funcionais da empresa. Nash e Roberts (*apud* Bio, 1991) fornecem o seguinte conceito, ao definirem o sistema de informação global de uma empresa:

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

De acordo com Campos Filho (1994, p. 35), os sistemas de informações “podem ser conceituados, do ponto de vista do seu gerenciamento, como uma combinação estruturada de informação, recursos humanos, tecnologias de informação e práticas de trabalho, organizados de forma a permitir o melhor atendimento dos objetivos da organização”.

Segundo Abreu e Abreu (2002), devido a uma crescente interdependência entre estratégia, regras e procedimentos empresariais de um lado, e os sistemas de informações gerenciais (SIGs) e telecomunicações de outro, afetando produtos, mercados, fornecedores e clientes, está ocorrendo uma mudança do papel dos SIGs nas organizações. Os sistemas de informações (SIs), atualmente, têm potencial para suportar ou transformar a estratégia de negócios na empresa e podem até muitas vezes, representarem a competência essencial da empresa (*core competence*)¹¹, desempenhando um papel estratégico, conforme mostra a figura 12.

Figura 12 – O papel dos SIs nas organizações



Fonte: Abreu e Abreu (2002, p. 24).

Os “objetivos organizacionais”, são os objetivos que provêm os critérios básicos para se decidir como e quando as práticas de trabalho da organização devem ser alteradas e adaptadas. As “práticas de trabalho”, consistem nos métodos utilizados pelos recursos humanos para desempenhar suas atividades no SI. Campos Filho (1994) observa que a centralização das práticas de trabalho nos SIs, explica como estas operam e quais as razões de seus sucessos ou insucessos. Serve para ilustrar, a observação de que “a diferença principal entre esforços bem ou mal-sucedidos para impor o uso de microcomputadores nas atividades empresariais reside em se eles são ou não incorporados às práticas de trabalho da organização.

¹¹ Centro de competência da empresa.

Em práticas de trabalho como o monitoramento de projetos, os microcomputadores são parte ativa do SI, caso contrário, eles irão apenas ocupar espaço ocioso nas mesas de trabalho” (Campos Filho, 1994, p. 34).

Quanto a “informação”, o referido autor lembra que, “os primeiros SIs, informatizados continham apenas textos e dados numéricos. Nos anos 80, no entanto, ocorreram progressos extraordinários na informática, surgindo as modernas tecnologias de informação, e hoje os SIs podem utilizar também imagens e sons de forma até então insuspeitada”. Nota ainda que, “o *status* atual da tecnologia da informação capacita as práticas de trabalho no dia-a-dia nas organizações, mas serve também como ponto de partida para as inovações que se tornam necessárias à sua sobrevivência nos negócios” (Campos Filho, 1994, p. 35).

Quanto aos “recursos humanos”, Campos Filho (1994, p. 35) assinala que “com exceção dos casos em que as tarefas são totalmente automatizadas, os S.I. deverão incluir, necessariamente, recursos humanos que coletam, processam, recuperam e utilizam dados”.

Por sua vez, Rebouças de Oliveira, *apud* Abreu e Abreu (2002, p. 10), preceitua que “um Sistema de Informações Gerenciais (SIG) pode ser definido como o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa e que proporcionam a sustentação administrativa visando a otimização dos resultados esperados”. No nível gerencial, os SIGS “fornecem aos gerentes relatórios e, em alguns casos, acesso on-line aos registros históricos e atuais sobre o desempenho da organização. SIGS servem às funções de planejamento, controle e tomada de decisão ao nível gerencial” (Abreu, Abreu, 2002, p. 42). Um SIG estratégico é assim definido:

...são aqueles que mudam os objetivos, produtos, serviços ou relações ambientais de uma empresa. Os sistemas que têm este efeito sobre uma organização literalmente mudam a maneira pela qual a empresa faz negócios. Neste nível, a tecnologia da informação leva a organização a novos padrões de comportamento, ao invés de simplesmente dar suporte e sustentação a estrutura existente, aos produtos existentes e/ou aos procedimentos de negócios existentes (Abreu, Abreu, 2002, p. 33-34).

Para Nakagawa (1987), um sistema de informações será adequado se preencher três requisitos: a) conteúdo: utilidade e confiabilidade; b) idade: oportunidade; c) frequência: periodicidade. A empresa deve identificar claramente quais fatores são mais relevantes sob a ótica do grau de influência que exercem ou poderão vir a exercer sobre ela. Esses fatores, assim selecionados, serão a fonte de coleta de dados e da geração de informações. Dessa

forma, irão determinar a existência ou não dos respectivos subsistemas do Sistema de Informação de Gestão Estratégica.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), o sistema contábil é o principal sistema de informação quantitativo em quase todas as organizações. Sendo assim, este sistema deveria fornecer informações para os cinco objetivos: 1) formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo; 2) decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente, tanto quanto no preço; 3) planejamento e controle de custo das operações e atividades; 4) mensuração da performance de custo das operações e atividades; 5) adequação com a regulamentação externa e as exigências legais de publicação dos demonstrativos.

Enterprise Resource Planning - ERP

A “gestão empresarial” pode ser conceituada como os processos de operação funcional cotidiana de uma empresa, com otimização das atividades e procedimentos operacionais e gerenciais, planejamento de investimentos atuais e futuros, análise dos retornos e flexibilização de perenidade e crescimento da empresa. Para isso, é necessário que a infraestrutura e os recursos humanos da empresa, possuam todas as informações necessárias para gerenciar suas unidades de negócio. A gestão empresarial é facilitada quando a empresa possui um Software Integrado ERP de alta tecnologia.

3.2.3.2 Accountability

Depreende-se dos estudos de Catelli (2001), a aplicação do termo *accountability* à contabilidade gerencial, evidenciando um dos modelos adequados de avaliação de desempenhos.

“A responsabilidade do gestor por prestar contas de seus atos tem sido conceituada como *accountability*” (Catelli, 2001, p. 216). Nakagawa (1987), citado pelo mesmo autor, relacionando o conceito de *accountability* ao da eficácia esperada dos gestores ao desempenharem suas funções, define-o como “(...) a obrigação de se reportar os resultados obtidos (...)”.

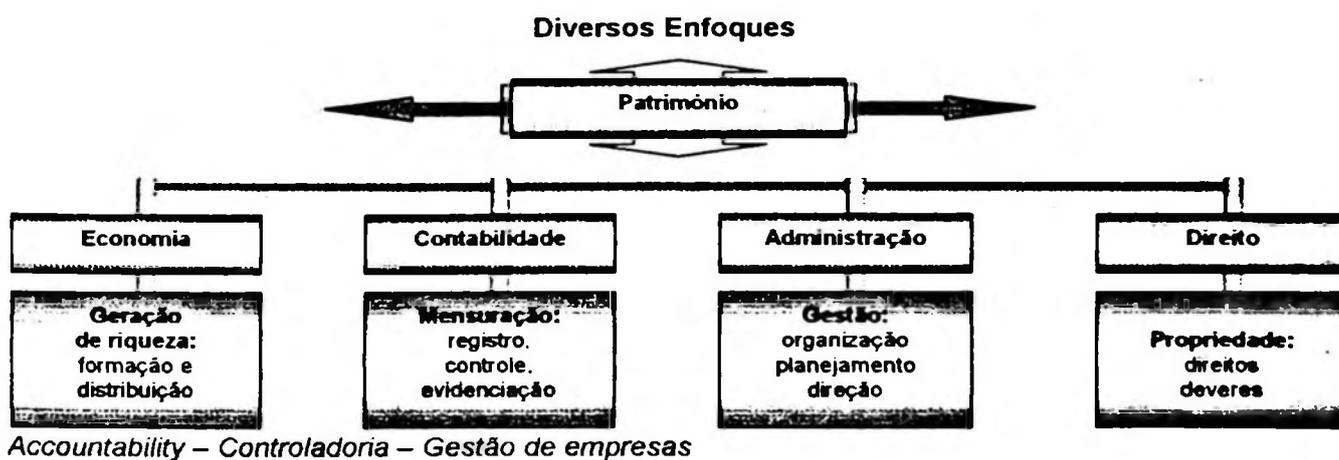
Segundo Catelli (2001), essa obrigação, em um primeiro nível hierárquico, refere-se à alta administração em se reportar aos acionistas ou proprietários da empresa, sendo repassada aos ocupantes dos demais cargos que constituem a estrutura hierárquica da empresa, por meio da delegação de autoridade e sua conseqüente assunção. Significa, desse modo, que a

autoridade é a base fundamental da avaliação de desempenhos na empresa, em que a preocupação volta-se para a atuação dos gestores em suas respectivas áreas.

Segundo Holanda (2001, p. 43), “a contabilidade, enquanto ciência do controle patrimonial, está diretamente associada ao grau de desenvolvimento das sociedades, cidades ou nações” e não está imune à Revolução Cibernética. De sistema mecânico, a contabilidade passou a atender uma empresa concebida como organismo, com ênfase na demonstração do resultado. Daí passou a atender uma entidade concebida como um sistema social, cujo desafio, atual, é proporcionar uma adequação em sua estrutura conceitual que seja capaz de atender aos anseios sociais.

Dentre as teorias contábeis, a **teoria do empreendimento**, é a que mais se aproxima da empresa como um sistema social. É uma teoria que considera uma entidade contábil como uma instituição social mantida para benefício de muitos grupos interessados. Segundo Holanda (2001, p. 52), ela desponta como “instrumento de controle capaz de fornecer as informações necessárias para o gerenciamento”. Uma abordagem adequada para a contabilidade, é a esboçada na figura 13.

Figura 13 – Abordagens para a Contabilidade



Fonte: Holanda (2001, p. 56).

Procurando suprir necessidades do processo de gestão, cujas decisões são acionadas no âmbito de atuação de cada gestor, a avaliação de desempenhos requer uma clara definição de autoridades e responsabilidades, considerando-se apenas as variáveis por eles controláveis, assevera Catelli (2001).

Complementando, o referido autor, observa que a avaliação de desempenho deve evidenciar como os gestores têm feito uso da autoridade que lhes foi delegada para gerir atividades, diante de um conjunto limitado de recursos que ficam a disposição, a fim de atender às expectativas com relação a seu trabalho.

3.2.3.3 Impacto das informações na empresa

A tecnologia se encontra com a globalização e os progressos organizacionais de uma forma jamais vista. Esse encontro permite vários tipos de revolução: nas comunicações internas, no modo de se relacionar com os clientes e fornecedores, na própria natureza dos produtos da empresa, na aplicação da tecnologia. A Internet é a concretização de uma nova lógica de fazer negócios, de encarar a riqueza, de pensar o mundo, e não há como prever as transformações que podem estar por vir, mas uma coisa é certa: neste novo milênio, uma outra forma de riqueza está se impondo – o conhecimento e seu instrumento, a inteligência.

Essa nova percepção do conhecimento vem provocando grandes mudanças no capital e no trabalho, que é cada vez mais o intelectual, de relacionamentos, de marca, da informação. Trabalho é cada vez mais a capacidade de gerar e gerir idéias, de se conectar a outros trabalhadores e a clientes. Isso altera tudo. Não apenas surgem novas empresas, mais digitais, não apenas surgem novos trabalhadores, mais intelectualizados. Todo o mundo corporativo está sendo repensado, reestruturado, reinventado, desde as relações com empregados e fornecedores até o uso da tecnologia, o marketing e as práticas de contabilidade.

A capacidade de absorção, no entanto, pela empresa, dos recursos trazidos pelos sistemas de informações, depende de um conhecimento prévio, e o conhecimento dentro da organização permite a armazenagem e a retenção de valor da inovação em Tecnologia de Informação. Não há padrão de medida da capacidade de absorção. O fato é que o conhecimento prévio sugere que ela seja cumulativa. A capacidade de assimilação, porém, depende da aquisição ou absorção de uma informação por uma empresa, bem como a sua capacidade em explorá-la. Isso depende tanto da interface da empresa com o meio ambiente, como da transferência de conhecimento por meio das subunidades. Está claro, portanto, que a capacidade de assimilação inclui dois grandes componentes: conhecimento dentro da organização e uso dos canais de comunicação em compasso com as fontes de informações externas e internas.

O impacto das informações na empresa é grande, porque segundo colocação de Jamil (2001, p. 208), “a desinformação é um evento paradoxal”, que

(...) ocorre algumas vezes num processo de implantação de um SI que não seja realizada de forma equilibrada, envolvendo no teor correspondente os diversos usuários e afetos do mesmo. Uma vez implantado o Sistema de Informação e em funcionamento pleno, eis que algum usuário do método anterior, possivelmente executado de forma predominantemente “transacional”, poderá ficar fora dos novos fluxos de informações, advindos do novo SI.

Um erro de projeto dessa natureza, poderá ter repercussões severas com relação à confiabilidade no sistema. Outros pontos que impactam os projetos ligados aos Sistemas de Informações são a inflexibilidade – quando o sistema não se comunica, através da importação e exportação de dados e informações; o excesso de inovação; atrasos e perdas de gerência de projeto; falta de adesão a padrões da organização, entre outros.

CAPÍTULO 4 – A CONTABILIDADE NAS EMPRESAS REGULADAS PELA ANVISA

4.1 ORIGEM, EVOLUÇÃO HISTÓRICA E IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE

Os princípios constituem as vigas-mestras da Ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da contabilidade, presente seu objeto, seus princípios fundamentais valem para todos os patrimônios, independentemente das entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usadas, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceitos. Portanto, em razão do atributo da universalidade com que se reveste a contabilidade, em vista dos princípios fundamentais que representam o seu núcleo central, na sua condição de ciência social, o conteúdo da contabilidade gerencial nas empresas reguladas pela ANVISA é genérico. Isto elimina a possibilidade de existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiras pilasstras do sistema de normas, que estabelece regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

4.1.1 Origem e evolução histórica

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 23-27) “diversos enfoques têm sido adotados para resolver problemas complicados em contabilidade”, tais como o enfoque fiscal, o legal, o ético, o econômico, o empresarial e o estrutural. No enfoque econômico, por exemplo, “a visão microeconômica da contabilidade não abrange, necessariamente, todos os efeitos que as empresas exercem na sociedade”, pois, “os custos de poluição ambiental, do desemprego, de condições insalubres de trabalho e outros problemas sociais não são normalmente divulgados por uma empresa” (*idem*, p. 26).

Desde os primórdios da humanidade os homens buscam gerenciar seus empreendimentos, contudo, com a evolução dos tempos, a procura de informações cada vez mais precisas, para a tomada de decisões, tornou-se um afrontamento. A contabilidade, no entanto, não é uma novidade do mundo dos negócios. É um produto do Renascimento Italiano, mas há registros históricos datados de milhares de anos. Até o Renascimento, era contada porque foi inventada num momento específico. Com a invenção das partidas dobradas, nos séculos XIII e XIV, criou base para o desenvolvimento do capitalismo privado, gerador da riqueza que sustentou os homens em seus empreendimentos. Portanto, sua história é a história da era atual da humanidade, e, praticamente todo seu desenvolvimento inicial esteve relacionado às necessidades de informações de administradores, constituindo-se como o produto do mundo inteiro, e sua evolução estimulada por avanços tecnológicos tão dramáticos e oportunos quanto os que se observa na contemporaneidade (Hendriksen e Van Breda, 1999).

4.1.2 Importância da contabilidade

Vários registros contábeis datam do século II, quando em Alexandria, Cláudio Ptolomeu desenvolveu suas teorias astrológicas. Entretanto, “sistemas contábeis sofisticados parecem ter existido na China já em 2000 a.C., e referências intrigantes”, assinalam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 42), descrevendo que as mesmas denotavam “uma familiaridade com o sistema de partidas dobradas em Roma no início da era cristã”.

Durante o período que se estende até o século XVI, o principal objetivo da contabilidade era produzir informação, para o proprietário. Em consequência, as contas eram mantidas praticamente em sigilo e não havia pressão externa, como hoje, no sentido de

exatidão ou da adoção de padrões uniformes de divulgação” (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 40).

A contabilidade ganha o conhecimento público, em 1494, quando o franciscano Luca Paccioli, inclui em sua obra *Summa* uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas, o *Particularis de Computis et Scripturis*. Este material descrevia o método de partidas dobradas, e apresentava o raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis. Seus comentários sobre a contabilidade são tão relevantes e atuais quanto há quase 500 anos (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 39).

As informações de natureza econômica e financeira, constituem um dos mais importantes desdobramentos da contabilidade. Seu principal objetivo é “permitir, a cada grupo de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras” (Iudicibus, Martins e Gelbcke, 2000, p. 43). Os autores esclarecem que em ambas as avaliações, as demonstrações contábeis são elemento necessário, mas não suficiente. Sob o ponto de vista do usuário externo, quanto mais a análise se detiver na constatação do passado e do presente, mais crescerá e avolumará a importância da demonstração contábil. Isto não significa que as demonstrações contábeis não se adaptem às finalidades previsionais. A contabilidade apoia a avaliação de tendências, se as conjunturas do passado se repetirem, ou se o usuário conseguir transformar o modelo informativo-contábil num modelo preditivo, ambos os modelos são componentes do processo decisório.

A importância da contabilidade “reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade” (Iudicibus, Martins e Gelbcke, 2000, p. 43). Para a consecução desse objetivo, dentro do contexto da companhia aberta/usuário externo, as empresas precisam dar ênfase à evidenciação das informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio, possibilitando a realização de inferências futuras; e guiar-se pelos objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário, a essência (econômica) ao invés da forma (jurídica). O sistema contábil, ao identificar, mensurar, registrar, acumular e evidenciar a variação da riqueza da entidade, ajuda a torná-la eficiente e eficaz, contribuindo assim para o bem-estar social (Holanda, 2001).

Repensando a função da contabilidade, Souza (2001, p. 143), argumenta que “não é possível sequer imaginarmos, (...), que sua função primordial não seja também aquela voltada

para registrar e demonstrar, além dos aspectos financeiros, outras obrigações das empresas para com a sociedade, dentre elas a responsabilidade social e a questão ambiental”. A contabilidade como instrumento de responsabilidade social, ganha importância na atualidade, principalmente, quando a idéia de desenvolvimento sustentável requer que os benefícios decorrentes do crescimento econômico sejam distribuídos equitativamente, evitando o agravamento da pobreza e contribuindo para um desenvolvimento socialmente justo.

4.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Atkinson *et al.* (2000, p. 36) definem contabilidade gerencial como “o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Para Anthony (1979, p. 17), a contabilidade gerencial, “preocupa-se com a informação útil à administração”. Por sua vez, Iudicibus (1987, p. 15) diz que “a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, (...) como um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e já tratados pela contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços (...)”. Atkinson *et al.* (2000, p. 36) encerram essa discussão dizendo que uma definição mais completa apresenta a contabilidade gerencial como “processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”. A informação gerencial contábil, incluindo informações financeiras e operacionais, participa de várias funções organizacionais.

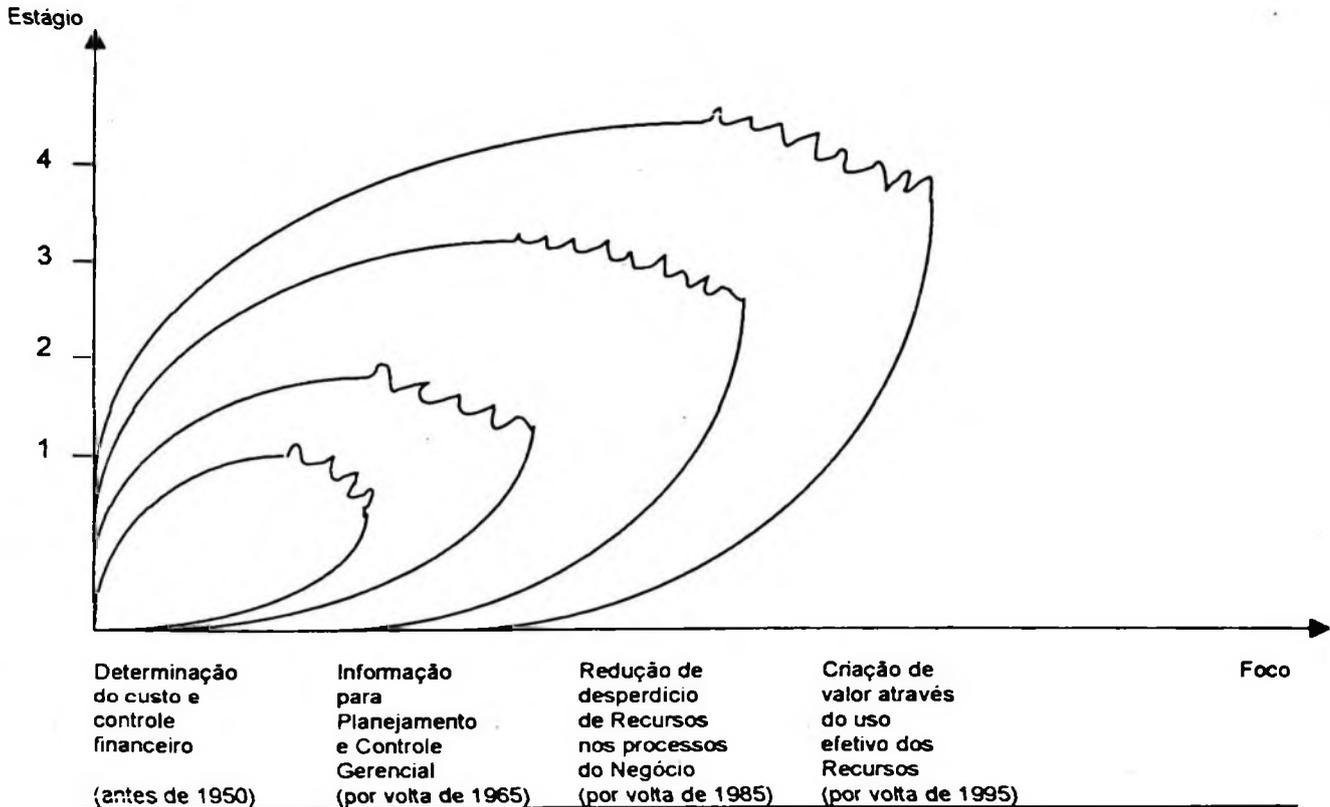
4.2.1 Funções da contabilidade gerencial

Atkinson *et al.* (1997) referem que a contabilidade gerencial no estágio atual, agrega todos os estágios evolutivos anteriores, pois sua função-objetivo centra-se no processo de criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos empresariais. O gráfico 1 é ilustrativo dessa evolução da contabilidade gerencial.

Conforme a IFAC, cada estágio da evolução da contabilidade gerencial representa adaptação para um novo conjunto de condições que as organizações enfrentam, pela absorção, reforma, e adição aos focos e tecnologias utilizados anteriormente. Por exemplo: nos estágios 3 e 4, a contabilidade gerencial é vista como uma “parte integral do processo de gestão”, com informações sendo disponibilizadas em tempo real diretamente para a administração, e com distinção entre administração de apoio e de linha progressivamente embaçada. O foco de uso

dos recursos (incluindo a informação), é uma parte integral do processo gerencial nas organizações (IFAC, 1998).

Gráfico 1 – Evolução da Contabilidade Gerencial



Fonte: INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC (1998, p. 4).

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 45), a informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais, destacando e conceituando controle operacional, custeio do produto e do cliente, controle administrativo e controle estratégico, conforme segue:

- a) **Controle operacional** – processo de fornecimento de feedback aos funcionários e seus gerentes, sobre a eficiência de atividades sendo executadas.
- b) **Custeio do produto** – processo de avaliação e designação dos custos das atividades executadas no projeto e fabricação de produtos individuais (e serviços, para empresas não industriais).
- c) **Custeio de cliente** – processo de designar os custos de marketing, de vendas, de distribuição e administrativos aos clientes individuais para calcular o custo de atender cada um deles.

- d) **Controle administrativo** – processo de fornecer informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
- e) **Controle estratégico** – processo de fornecer informação sobre o desempenho competitivo completo da unidade de negócios, tanto do ponto de vista financeiro quanto do ponto de vista dos clientes.

Dependendo do nível organizacional, a demanda pela informação gerencial contábil é diferente. As funções da contabilidade gerencial têm como objetivo proporcionar um entendimento de como diferentes pessoas na empresa têm diferentes demandas pela informação gerencial contábil, como mostrado no quadro 1.

Quadro 1 – Funções da informação gerencial contábil

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

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

Como os contadores gerenciais não podem esperar que um único conjunto de relatórios atenda todas as necessidades dos funcionários e dos gerentes, os executivos seniores¹² monitoram um conjunto maior de indicadores, incluindo informações não-financeiras, sobre fatores como: clientes e mercados; inovações em produtos e serviços; qualidade total, tempo de processamento, e custo dos processos internos críticos; capacidade dos funcionários e dos sistemas da empresa (Atkinson *et al.*, 2000).

4.2.2 Informação gerencial contábil

Atkinson *et al.* (2000, p. 36) entendem por informação gerencial contábil, os “dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos,

¹² Os executivos seniores ou “gerentes seniores”, são os agentes incorporados na empresas (ou diretores da companhia que tem controle cotidiano completo e só sujeitam as informações a revisões periódicas – principalmente ativos, pela publicação externa de resultados financeiros) aos quais os acionistas (da maioria das companhias de hoje) delegaram qualquer envolvimento imediato e detalhado, sendo de supor que estes usem seus melhores esforços em nome dos diretores deles (Ward, 2002, p. 6).

serviços e clientes da empresa”, por exemplo: o custo calculado de um produto, de uma atividade, ou de um departamento, relativo a um período de tempo recente. Outros exemplos de informação gerencial contábil são: o relatório de despesas de uma seção operacional, os cálculos de custos de se produzir um bem, ou atender a um cliente.

Johnson e Kaplan (1993) consideram que mais importante que tentar apurar lucros periódicos, é calcular e informar uma variedade de indicadores não-financeiros, mencionando que os indicadores devem se basear na estratégia da companhia, e incluir parâmetros, chave de sucesso, na fabricação, comercialização e pesquisa e desenvolvimento (P&D).

4.2.2.1 A contabilidade gerencial como apoio à gestão

Para Ward (2002), a importância da contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão estratégica reside em que as necessidades e desejos de estranhos ao time da administração estejam sempre presentes na mente dos gerentes, particularmente o conhecimento dos riscos associados com qualquer decisão específica e saber se o nível correspondente de retorno esperado é aceitável. Nessa perspectiva, indica, ainda, a interação entre contabilidade gerencial e assuntos estratégicos, através da figura 14.

Figura 14 – Assuntos estratégicos e contabilidade gerencial



Fonte: Ward (2002, p. 8).

Portanto, o papel da contabilidade gerencial estratégica consiste em apoiar as necessidades financeiras da administração na tarefa dos gerentes de dirigir e controlar os negócios nos melhores interesses, de seus donos e ou acionistas.

Complementando, Atkinson *et al.* (2000, p. 36) argumentam que os gerentes das empresas industriais e das empresas de serviços, com um ambiente muito mais competitivo na atualidade, precisam ter informações precisas e relevantes sobre seus custos efetivos. O processo de produzir informações operacionais e financeiras para funcionários e administradores, “deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”. Sendo assim, o sistema de contabilidade gerencial capacita as empresas a coletar, processar e relatar informações para uma variedade de decisões operacionais e administrativas vitais. Isso evidencia o quanto é importante para os gerentes, nas empresas, as informações gerenciais contábeis, para tomada de decisão e controle. Feito isso, deve-se considerar os obstáculos ao ato de gerir, visto por Mambrini, Beuren e Colauto (2002, p. 2), como “um conjunto de atividades capaz de conduzir a organização ao cumprimento da sua missão”.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 2), um sistema contábil deve fornecer informações para cinco objetivos:

Objetivo 1. Formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo. Inclui desenvolvimento de novos produtos e investimentos em ativos tangíveis (equipamentos) e intangíveis (marcas, patentes ou recursos humanos), e frequentemente envolve a elaboração de relatórios específicos.

Objetivo 2. Decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente, tanto quanto no preço. Envolve com frequência relatórios sobre a rentabilidade dos produtos ou serviços, categorias de marcas, clientes, canais de distribuição, etc.

Objetivo 3. Planejamento e controle de custo das operações e atividades. Envolve relatórios sobre receitas, custos, ativos e exigibilidades das divisões, fábricas e outras áreas de responsabilidade.

Objetivo 4. Mensuração da performance e avaliação das pessoas. Envolve a comparação dos resultados obtidos com os planejados. Pode estar baseado em medidas financeiras ou não-financeiras.

Objetivo 5. Adequação com a regulamentação externa e as exigências legais de publicação dos demonstrativos. Regulamentações e estatutos tipicamente prescrevem os métodos contábeis a serem seguidos. Pense nos relatórios financeiros que são fornecidos aos acionistas que estão tomando decisões de comprar, manter ou vender ações da companhia. Estes relatórios devem ser publicados em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos, enormemente influenciados pelas instituições regulamentadoras como o FASB (Financial Accounting Standards Board) nos Estados Unidos, ou o ASB (Accounting Standards Board) no Canadá.

Cada um desses objetivos pode exigir um modelo de relatório diferente. Uma quantidade de dados ideal para a elaboração de relatórios, passa por todas as unidades de negócios de uma organização. Os contadores combinam ou ajustam esses dados para atender as necessidades específicas dos usuários internos e externos da empresa. Na direção desse

enfoque, encontra-se Vasconcelos (2002, p. 5), a qual entende “que a contabilidade gerencial existe ou existirá se houver uma ação que faça com que ela exista. Uma entidade tem contabilidade gerencial se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática”. Portanto, contabilidade gerencial implica em gerenciamento da informação contábil.

A preocupação com a informação contábil útil à administração, faz a contabilidade gerencial ser vista como “o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos” (Vasconcelos, 2002, p. 3).¹³

4.2.3 Contabilidade gerencial e contabilidade financeira

Horngrén, Foster e Datar (2000, p. 2), assim como Atkinson *et al.* (2000) e outros, referem que na prática há uma distinção entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira. Deparando-se sobre os estudos desses autores, verifica-se que a contabilidade gerencial “mensura e relata informações financeiras bem como outros tipos de informações que ajudam os gerentes a atingir as metas da organização” (Horngrén, Foster e Datar, 2000, p. 2). Isso compreende os objetivos 1-4 (descritos no subitem 2.2.2.1). Por sua vez, a contabilidade financeira, segundo Horngrén, Foster e Datar (2000, p. 2), “se concentra nos demonstrativos dirigidos ao público externo que são guiados pelos princípios contábeis geralmente aceitos”. Isto compreende o objetivo 5 (*Adequação com a regulamentação externa e as exigências legais de publicação dos demonstrativos*).

Os princípios contábeis, geralmente aceitos, e que impõem limites a contabilidade financeira, restringem as regras de reconhecimento da receita e mensuração de custo e também os tipos de itens que são classificados como ativos, passivos ou patrimônio líquido no balanço patrimonial. Ao contrário, dizem os mesmos autores acima, a contabilidade gerencial não está restrita àqueles princípios contábeis, como pode ser visto nos objetivos 3 e 4 (3: *Planejamento e controle de custo das operações e atividades*; 4: *Mensuração da performance e avaliação das pessoas*). Exemplo, uma companhia de produtos de consumo pode apresentar um valor estimado, específico de uma marca (Microsoft, por exemplo) nos seus relatórios

¹³ Cf. Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos.

financeiros internos, para os gerentes de marketing, embora isto não esteja de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

A contabilidade financeira, é processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos. Esse processo é influenciado por autoridades que estabelecem *padrões*, reguladores e fiscais; por exigências de auditoria de contadores independentes, contrastando com a contabilidade gerencial, que fornece informações econômicas para a clientela interna (operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos seniores¹⁴). As empresas são reservadas na elaboração de seus sistemas de contabilidade gerencial, e os administradores devem usar essa discricão para desenhar sistemas que forneçam informações que ajudem os funcionários a tomar decisões adequadas, sobre recursos organizacionais (financeiros, físicos e humanos), produtos, serviços, processos, fornecedores e clientes. As informações geradas pela contabilidade gerencial auxiliam os funcionários a melhorar a qualidade das operações, reduzir os custos operacionais e aumentar a adequação das operações às necessidades dos clientes. O quadro 2 fornece uma visão das características das contabilidades financeira e gerencial e ilustra os contrastes existentes entre elas.

Quadro 2 – Características básicas das contabilidades financeira e gerencial

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Clientela	Externa: Acionistas, credores, autoridades tributárias	Interna: Funcionários, administradores, executivos
Propósito	Reportar o desempenho passado às partes externas: contratos com proprietários e credores	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; feedback e controle sobre desempenho operacional
Data	Histórica, atrasada	Atual, orientada para o futuro
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais
Tipo de Informação	Somente para mensuração financeira	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores
Natureza da Informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente e precisa	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada
Escopo	Muito agregado: reporta toda a empresa	Desagregada: informa as decisões e ações locais

Fonte: Atkinson *et al.* (2000, p. 38).

Enquanto, “a contabilidade financeira, lida com a elaboração e a comunicação de informações econômicas da empresa, dirigidas a uma clientela externa: acionistas, credores (bancos, debenturistas e fornecedores), entidades reguladoras e autoridades governamentais

¹⁴ Os executivos seniores ou “gerentes seniores”, são os agentes incorporados na empresas (ou diretores da companhia que tem controle cotidiano completo e só sujeitam as informações a revisões periódicas – principalmente ativos, pela publicação externa de resultados financeiros) aos quais os acionistas (da maioria das companhias de hoje) delegaram qualquer envolvimento imediato e detalhado, sendo de supor que estes usem seus melhores esforços em nome dos diretores deles (Ward, 2002, p. 6).

tributárias” (Atkinson *et al.*, 2000, p. 37); a contabilidade gerencial não se direciona exclusivamente às partes internas. Os gestores estão cada vez mais compartilhando a informação contábil com as partes externas, como fornecedores e clientes.

No ambiente moderno dos negócios, deste início do século XXI, uma contabilidade gerencial que tenha por base um modelo exclusivamente financeiro, não consegue propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas nas suas mais importantes decisões. Para manter a sua relevância decisória,

(...) o modelo contábil-financeiro precisa ser estendido e flexibilizado, incorporando e integrando novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação. Esta profunda transformação da gerencial, que levaria à moderna controladoria, se faz integrando ao seu modelo explicativo básico, que é de natureza contábil, a identificação e a avaliação de variáveis, que têm elevado impacto sobre os resultados das empresas, tais como o valor dos produtos, os fatores ambientais setoriais e sistêmicos, os processos de trabalho e os recursos tangíveis e intangíveis mobilizados (Martin, 2002, p. 7).

Segundo Ward (2002), a área mais apropriada para envolvimento no papel estratégico da administração, é a contabilidade gerencial. A separação de contabilidade gerencial de contabilidade financeira é fundamental, nisso realça que a contabilidade não concentra sobre o registro de eventos passados ou sobre apresentação de demonstrações financeiras externamente publicadas. O papel significativo de contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão estratégica requer, que as necessidades e desejos de estranhos ao time da administração, esteja presente, particularmente quanto aos riscos associados com uma decisão específica e se o nível correspondente de retorno esperado é aceitável.

4.2.4 Contabilidade gerencial e controladoria

Segundo Martin (2002), na nova tecnologia da contabilidade gerencial, o modelo contábil-financeiro continua, sendo o instrumento central, mas não único. Os princípios contábeis estão sendo expandidos e utilizados de forma flexível, permitindo à contabilidade gerencial construir, com outras métricas além da financeira, o grande quadro integrado da formação do valor e da competitividade de cada empresa, que é a grande necessidade da governança não atendida até o momento (Jensen, 1997; Prahalad, 1997; *apud* Martin, 2002).

Atkinson *et al.* (2000), explica que a demanda por informação gerencial contábil é derivada das necessidades administrativas explícitas, como: tomadas de decisões sobre

produtos, serviços, clientes; melhorias das atividades e processos existentes; e alinhamento das atividades organizacionais em torno dos objetivos estratégicos de longo prazo.

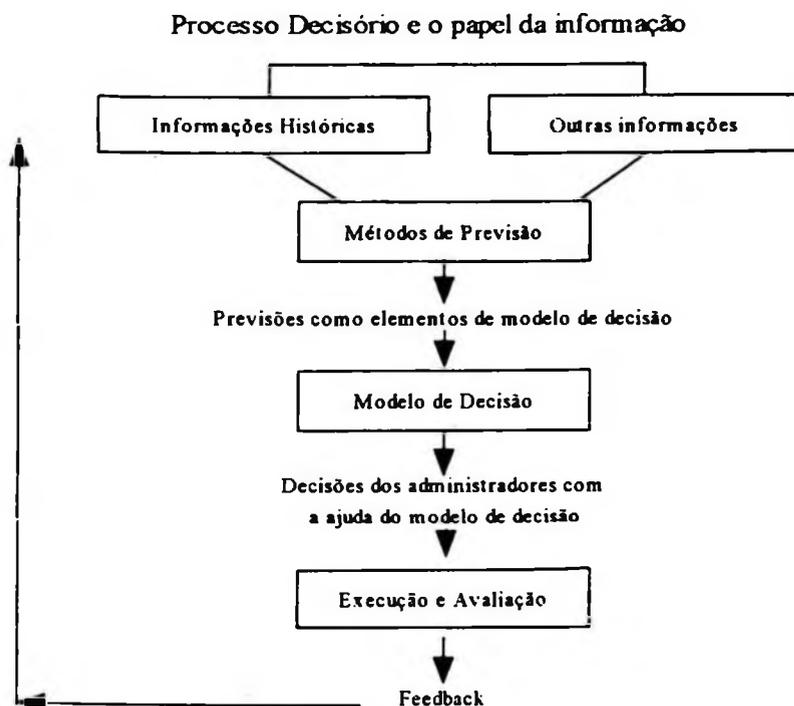
Nessa empreitada, “a principal ferramenta da controladoria, [...], é o sistema de informações, não só pela geração de relatórios mas pelo suprimento de dados úteis capazes de balizar a atividade de controle” (Riccio e Peters, 2002, p. 8). Complementando, os autores referem que a controladoria dentro do programa de incremento contínuo de melhorias deve monitorar as atividades e resultados da empresa e informar aos gestores, de maneira proativa, os paradigmas de qualidade detectados.

Essas novas dimensões da controladoria, quando associadas ao modelo contábil-financeiro, formam um quadro geral de avaliação do desempenho, que tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, bem como permite projeções e simulações de cenários futuros, dando lugar à exploração de oportunidades e à proteção contra riscos, ambas de vital interesse para qualquer empresa.

De acordo com Robbins & De Cenzo, *apud* Siqueira e Soltelinho (2001, p. 67), nas condições de rápida mutabilidade do ambiente de inserção das empresas, a “informação é poder. Tudo que modifica o acesso à informação escassa e importante, alterará a estrutura de poder nas organizações”. Isso torna o *controller* uma peça estratégica dentro das organizações, pois ele é o profissional da informação por excelência.

A influência do *controller* e do contador nas decisões especiais dentro da empresa é relevante. O contador, no Brasil, têm importante papel no processo de solução de problemas, como responsável pelo levantamento e pela informação de dados. Como a solução de problemas é, em essência, decisão, da escolha de um dentre vários caminhos a serem seguidos, a responsabilidade do contador é ter certeza de que o administrador se oriente por dados que interessam, informações que o levam a tomar a melhor decisão. A figura 15 mostra o diagrama do processo decisório e o papel da informação.

Figura 15 – Processo decisório e o papel da informação



Fonte: Vasconcelos (2002, p. 10).

4.2.4.1 Processo decisório

Um dos problemas fundamentais na prática administrativa é o fato do gestor freqüentemente não ter o pleno controle de variáveis, às vezes fundamentais, para o bom desempenho de seu trabalho.

As decisões estratégicas preocupam-se com a estruturação dos recursos da empresa de modo a criar possibilidades de execução com os melhores resultados. Grande parte do tempo de um gestor é ocupado por um processo diário de tomada de decisões. A tomada de decisão é o núcleo da responsabilidade administrativa, e uma atividade essencial dos gestores de negócios e dos *controllers*: “um *controller* forte, serve de contraponto para a administração e, ainda, seria responsável pela geração de relatórios, obtendo uma atuação mais eficiente” (Siqueira e Soltelinho, 2001, p. 68).

Portanto, o novo contador, além de atuar em todo processo decisório, tem em seu papel atual, a importante tarefa de apoiar todos os *stakeholders* (clientes, fornecedores, empregados, acionistas e sociedade em geral) para que os objetivos primários da empresa sejam alcançados (Vasconcelos, 2002). Além disso, segundo Ansoff (1977, p. 1),

As exigências em relação ao tempo do responsável pela tomada de decisões sempre parecem ser superiores ao tempo total de que dispõe: decisões de grande importância misturam-se a exigências triviais, embora demoradas; a natureza das decisões possui muitas facetas e modifica-se continuamente. Esta diversidade tende a aumentar com o nível de responsabilidade e torna-se particularmente pronunciada no caso do mais alto executivo da empresa.

4.3 A CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS REGULADAS PELA ANVISA

Tendo em vista que a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração, é importante que se conheçam as informações que o sistema gerencial enfoca dentro daquilo que seria necessário o agente regulador conhecer da empresa para cumprir com o seu papel regulador.

A contabilidade gerencial, através do uso da tecnologia da informação tem impactado fortemente a metodologia contábil, exigindo uma reflexão sobre a estrutura contábil mais adequada para lidar com os novos fenômenos do mundo econômico e tecnológico (Paiva, 2002). O mundo contemporâneo e a mudança de paradigma com o surgimento da nova economia institucional, exige das organizações uma gestão estratégica eficiente que pode ser facilitada com o suporte de recursos inteligentes oferecidos pela tecnologia e pelos sistemas de informações.

Para cada regime de acumulação, ou forma sistematizada de organização da produção e distribuição predominante durante um determinado período de tempo (ciclo), existe um modo de regulação correspondente no Estado. O modelo atual, exige novos procedimentos, valores e hábitos com poder de coerção sobre os agentes privados (Lipietz e Boyer, *apud* Queiróz, 2001). Para a sobrevivência da empresa em cada ciclo de vida, se distingue as organizações empresariais como as que satisfazem suas necessidades através de resultados obtidos pela acumulação de capital (Goulart Júnior, 2000). Entretanto, os sistemas organizacionais podem ser analisados sob diferentes enfoques sociológicos, com a visão mecanicista preocupada com objetivos, estruturas e eficiência interna evoluindo para a visão orgânica voltada para a sobrevivência, relações com o ambiente e eficácia da organização, na expressão de Morgan (1996). Essa mudança de enfoque caracterizada pelo maior grau de normatização burocrática, onde a eficiência produtiva, o forte controle e a pouca criatividade evoluem para a eficácia pessoal, segundo Perrow (1976), é importante para o conhecimento da dinâmica organizacional, para a eficiência econômica e a satisfação do ambiente: saber que

em cada ciclo econômico as empresas enfrentam diferentes níveis de burocracia; e, também, conhecer as limitações da contabilidade, as principais classificações contábeis nas empresas reguladas e os custos e benefícios da informação contábil.

4.3.1 Aspectos de reorganização das empresas reguladas

A contabilidade nas empresas reguladas é, normalmente, estabelecida pelas agências reguladoras, às quais cabe, conforme mencionado anteriormente, estabelecer as diretrizes que servem de parâmetro para as decisões dos agentes nos setores regulados. Em razão da universalidade da contabilidade, os princípios contábeis nas empresas reguladas são os Princípios Fundamentais da Contabilidade, obedecendo as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC.

Usando as palavras do CFC, “a precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da contabilidade, dependerão, sempre, da observância dos seus Princípios, cuja aplicação à situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados (...) as informações quantitativas que a contabilidade produz, quando aplicadas a uma entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível” (Resolução CFC n. 774/94), permitindo a este usuário planejar suas decisões tomando como base os procedimentos de:

- a) observar e avaliar o comportamento da entidade em foco;
- b) comparar os resultados apresentados durante vários exercícios por esta mesma entidade, ou os desta com os de outras entidades;
- c) avaliar os resultados apresentados à luz dos objetivos traçados.

Cabe, no entanto observar que o COSIF - Plano Contábil do Sistema Financeiro Nacional, editado pelo BACEN, e implantado em 30 de junho 1996, é o Plano Padrão a ser seguido pelas empresas reguladas, podendo este ser adaptado pela agência reguladora às peculiaridades de seu segmento. O COSIF é a principal fonte de orientação para contabilização das diversas operações realizadas pelas instituições financeiras e assemelhadas no Brasil, inclusive das operações com derivativos (www.cosif.com.br). Suas normas têm por objetivo uniformizar os registros contábeis dos atos e fatos administrativos. Esse plano – PADRON – divide-se em três capítulos: 1) Normas Básicas, os princípios, os critérios e.

procedimentos contábeis; 2) Elenco de Contas e respectivas funções; e 3) Modelos de documentos de natureza contábil. O PADRON tem por objetivo facilitar a consulta por parte dos profissionais de contabilidade e inclusive profissionais de outras áreas. Pode ser utilizado por quaisquer empresas, desde que adaptado às suas necessidades a partir das contas de quarto grau. As contas até terceiro grau praticamente são padrão em todas as empresas.

Apesar dessas e outras atribuições conferidas por lei, observa-se que a ANVISA não possui um Plano de Contas Padrão. Visualiza-se, então, a importância da mesma adotar um Plano Padrão assemelhado ao adotado pela ANS e ANEEL, e adaptado ao seu segmento. Esse procedimento traria como vantagens a possibilidade de criar uma classificação e descrição paralela, para atender as suas particularidades; permitir a geração da contabilidade para atender a legislação fiscal e, ainda, padronizar as informações, emitindo os balanços, balancetes e demonstrações num formato plano padrão, permitindo a comparação entre o desempenho das empresas do segmento, caso ela quisesse fazê-lo.

4.4 NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO DE GASTOS

Atkinson *et al.* (2000, p. 124) referem que os gerentes, freqüentemente, exigem informações sobre custos para ajudá-los a tomar decisões, como nos seguintes exemplos:

- Gerentes de produto da Procter & Gamble avaliaram a demanda do mercado e os dados do custo de seus próprios produtos, assim como as marcas de cereais de seus concorrentes, antes de decidirem diminuir seus preços em meados de 1996.
- A comparação dos custos de produção, entre as várias fábricas da General Motors, foi um passo decisivo na escolha daquelas que precisavam ser fechadas em 1994.
- Decisões periódicas sobre rotas e preços de passagens aéreas exigem dos gerentes da American Airlines avaliar os custos de remanejamento de aviões e funcionários em uma rota, comparando-os com as condições da demanda do mercado, que determinam as receitas.

Estes e outros exemplos evidenciam que os gerentes, em cada caso usam diferentes tipos de custos para fazer as compensações adequadas em suas decisões específicas. Os cálculos de custo do produto, conforme pôde ser visto, influenciam a maioria das *decisões dos preços e do mix dos produtos*. Gerentes monitoram o custo dos processos operacionais para assegurar que eles sejam mantidos sob controle e que a empresa use os recursos, eficientemente. Conforme Atkinson *et al.* (2000, p. 125), “os gerentes analisam os custos

cuidadosamente, em decisões não rotineiras, tais como o fechamento de fábricas ou o acréscimo de novas rotas aéreas”. Esse trabalho exige dos gerentes o conhecimento de diferentes conceitos de custo para poderem fazer uso das informações geradas por um sistema de contabilidade de custo apropriado, para uma variedade de decisões e de controle.

4.5 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL DE RECEITAS E GASTOS

A classificação funcional de gastos objetiva a classificar os custos com base em suas funções, uma das estruturas básicas e úteis para o entendimento da concepção dos sistemas de contabilidade de custo nas empresas.

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 126), os sistemas de contabilidade de custo tradicionais classificam os custos em custos de produção e custos não ligados a produção, baseados em suas respectivas funções, conforme descrição a seguir:

1. **Custo de Produção.** Todos aqueles gastos em transformar matéria-prima em produto acabado. por exemplo, custos diretos (materiais diretos, mão-de-obra direta) e custos indiretos (apoio à produção).
2. **Custo não ligado a produção (Despesa).** Todos, exceto os custos de produção.
 - *Custos de distribuição.* são aqueles gastos com a entrega do produto acabado aos clientes.
 - *Custos de venda,* incluem despesas de salários e comissões do pessoal de vendas e outras despesas do escritório de vendas.
 - *Custos de divulgação.* incluem despesas de propaganda e publicidade.
 - *Custos com pesquisa e desenvolvimento.* incluem despesas com planejamento na busca de colocar novos produtos no mercado.
 - *Custos gerais e administrativos,* incluem gastos, como o salário do diretor presidente e do escritório de contabilidade e advocacia que não entram em nenhuma das categorias anteriores.

4.5.1 Conceitos básicos

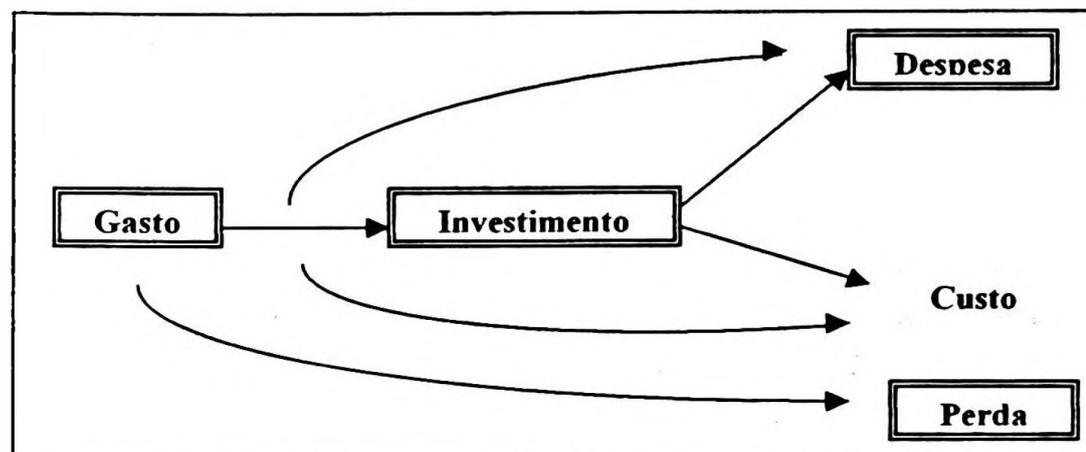
4.5.1.1 Receita

Constitui receita todo o recebimento de meios e fundos que entram nas instituições para serem aplicados nas despesas de determinado período administrativo (Franco, 1980). Conforme explica o referido autor, as empresas com fins lucrativos, fazem aplicações em valores patrimoniais e no custo de produção de bens e serviços, de acordo com o que recebem pela recuperação do custo. No caso de entidades sem fins lucrativos, estas fixam primeiro as despesas necessárias à realização dos fins que têm em vista, para depois recorrerem às fontes de receita e determinarem a contribuição daqueles que devem fornecer os meios para realização de seus objetivos.

4.5.1.2 *Gasto*

Em um conceito genérico moderno, *gasto* é entendido como sacrifício de valores que a entidade arca para obter receitas (Frezatti, 2000, p. 112). Conforme o referido autor, pode-se aplicar a vários tipos, tais como “investimentos, custos e despesas”, como ilustra a figura 16.

Figura 16 – Projeção de gastos: investimentos, despesas, custos e perdas



Fonte: Frezatti (2000, p. 113).

Gasto se aplica a todos os bens e serviços adquiridos, entretanto, quando estes trazem “benefícios futuros para mais de um período, como a compra de uma máquina, por exemplo, se constituem em “investimentos”; por sua vez “o gasto referente ao salário do vendedor constitui-se em despesa do período” (Frezatti, 2000, p. 112).

4.5.1.3 *Custo*

Custo é conceituado como “um valor monetário de bens e serviços gastos para se obter benefícios reais ou futuros” (Atkinson *et al.*, 2000, p. 126). Segundo Martins (2000, p. 25), custo é “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Entretanto, no ambiente industrial atual, a “mão-de-obra direta é apenas uma pequena parte dos custos de produção. Numa indústria de eletrônicos, por exemplo, o custo da mão-de-obra direta é menos de 5% do custo total de produção. O custo direto dos materiais, porém, permanece sendo importante porque representa 40% a 60% dos custos, em muitas fábricas” (Atkinson *et al.*, 2000, p. 131).

A grande mudança ocorrida na estrutura do custo é que os custos de apoio participam com a maior parte. Isto tem ocorrido, porque a automação requer mais atividades de

engenharia de produção e de programação e, porque dá-se ênfase na melhoria do serviço ao cliente e aumento nas atividades de apoio requeridas pela proliferação de múltiplos produtos. Assim, além dos custos indiretos de produção tornarem-se mais importantes, os custos indiretos associados às atividades de distribuição, venda, marketing e administração têm aumentado, mesmo com a redução dos custos de mão-de-obra direta, nos últimos anos (Atkinson *et al.*, 2000).

4.5.1.4 Despesa

Segundo Martins (2000, p. 26), *despesa* é “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Pode-se, então, dizer que despesas são gastos visando a geração de receita ou a otimização de resultados.

Atkinson *et al.* (2000, p. 126) salientam que “*despesas* são relatadas na demonstração de resultados”, e podem representar custos por benefícios que já foram recebidos no período fiscal real atual, como custo de mercadorias vendidas. Despesas também podem representar custo do período, como propaganda ou P&D, cujos benefícios podem ser repassados aos produtos ou serviços, em determinado período fiscal. Por outro lado, as despesas em um período fiscal podem não incluir todos os custos gastos durante o ano.

4.6 TIPOS DE ATIVIDADES DE PRODUÇÃO

Atkinson *et al.* (2000, p. 133), classificam as atividades de produção em quatro categorias:

1. Relacionada com a unidade
2. Relacionada com o lote
3. De apoio ao produto
4. De apoio às instalações

4.6.1 Relacionadas com a unidade

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), a busca por qualidade e a necessidade de controle sobre os altos custos das perdas, dos reprocessamentos e das sucatas fizeram com que os administradores prestassem mais atenção a esses custos. As perdas e as unidades reprocessadas, são assim definidas:

As **perdas** referem-se às unidades da produção recusadas, que são jogadas fora ou vendidas pelo valor de alienação. As unidades parciais ou integralmente acabadas podem estar com defeitos, como por exemplo saias, calças, sapatos e tapetes, vendidos como artigos de qualidade inferior (ou para reciclagem). **Unidades reprocessadas** são unidades da produção rejeitadas e que, posteriormente, são refeitas e vendidas como produtos acabados perfeitos. Por exemplo: unidades defeituosas de pagers, drives de discos de computadores, computadores e telefones muitas vezes podem ser reparadas e vendidas como produtos perfeitos. Sucata é o material que resta após a confecção do produto principal ou do co-produto. A sucata foi definido [...] como um produto com valor de venda mínimo (frequentemente nulo) em comparação com o valor de venda do produto principal ou do co-produto, como por exemplo raspas e aparas de trabalhos [...]. (Horngren, Foster, Datar, 2000, p. 462).

O registro e a identificação dos custos das perdas, sucatas e reprocessamento, ajudam o administrador a tomar decisões mais fundamentadas, especialmente no que concerne ao sistema de produção. Os dois objetivos principais ao contabilizar perdas são: determinar a magnitude dos seus custos e fazer a distinção entre o custo das perdas normais e o custo das perdas anormais. Os referidos autores, também explicitam como as perdas, sucatas e reprocessamento são registrados nos sistemas contábeis gerenciais, sendo assim resumido:

a) os custos da perda normal geralmente são considerados parte dos custos das unidades perfeitas, quando estas não podem ser fabricadas sem o aparecimento simultâneo de unidades defeituosas. Para um dado processo de produção, a administração deve decidir a taxa de perda que pretende aceitar como normal. As taxas normais de perda devem ser determinadas com base em todas as unidades *perfeitas*, e não em todas as unidades *efetivamente* iniciadas, porque o total destas também inclui a perda anormal, além da perda normal.

b) A perda anormal é a que não se espera que ocorra dentro das condições eficientes de operação. A maior parte da perda anormal é considerada evitável e controlável, por meio da redução de falhas mecânicas ou de acidentes. Os custos da perda anormal são baixados como perdas do período contábil em que ocorre a identificação das unidades defeituosas. Para um *feedback* mais informativo, a conta Prejuízos com Perdas Anormais, deve figurar em uma demonstração de resultado analítica como item destacado, e não oculta, como parte indistinguível do custo dos bens produzidos.

As reduções substanciais desses custos, podem, por exemplo, ajudar os administradores a justificar investimentos para ajustar os sistemas de produção, tal como o *just-in-time* (JIT) e a produção integrada por computador (PIC).

4.6.2 Relacionadas com o lote

As atividades de produção são acionadas pela quantidade de lotes produzidos e não pela quantidade de unidades fabricadas (Atkinson *et al.*, 2000). Assim, uma vez ajustada a máquina, nenhum esforço adicional requer, no caso de se produzir um lote com 100 ou com 1.000 unidades do produto. Sendo os materiais em processo para um lote movidos em conjunto, de um centro de trabalho para o próximo, o custo de manipulação de materiais também tende a ser associado à quantidade de lotes e não à quantidade de unidades nos lotes.

Nesse caso, similarmente, a mão-de-obra indireta para *a inspeção de qualidade do primeiro item*, ocorre apenas na primeira unidade de cada lote, envolvendo a testagem de uma quantidade fixa de unidades para cada lote produzido, em vez de uma porcentagem para todo o lote. Entretanto, a mão-de-obra indireta requerida para cada inspeção também está associada à quantidade de lotes.

Os esforços feitos pelo pessoal do escritório, para atender os pedidos de compra ou para receber os materiais dos fornecedores, são atividades de apoio associadas à quantidade de pedidos de compra ou de entregas, em vez de estarem associadas à quantidade de materiais pedidos. O custo dos materiais comprados, portanto, irá depender das quantidades de materiais pedidos. Já os custos de apoio para processar os papéis para compras dependem apenas da quantidade de pedidos, e não da quantidade pedida de produtos (Atkinson *et al.*, 2000, p. 134).

Outra atividade relacionada com o lote, é a programação da produção, porque é realizada para cada linha de produção que precisa ser programada em uma fábrica, em vez de para cada unidade produzida.

4.6.3 Relacionadas ao produto

De acordo com Atkinson *et al.* (2000), as atividades relacionadas ao produto são aquelas realizadas para apoiarem a fabricação e a venda de produtos individuais. Assim, quanto maior for a quantidade de produtos e linhas de produto, maior será o custo das atividades de apoio ao produto. Um exemplo nesse sentido: os esforços administrativos para manter o esboço das rotinas de mão-de-obra e das máquinas para cada peça; ou os esforços de engenharia do produto para manter especificações coerentes com a lista de materiais dos produtos individuais e suas peças componentes e suas rotinas. O processo de engenharia para

implementar pedidos de alterações no projeto (PAPs), os esforços da engenharia para desenhar e testar rotinas de processamento para produtos, a execução do produto, também são exemplos de atividades de apoio ao produto.

Além disso, verifica-se que a necessidade de expedir pedidos de produção aumenta quando a quantidade de produtos e clientes atendidos por uma fábrica aumenta. O mesmo ocorre com os custos de aquisição de patentes ou sua legalização, um exemplo é a aprovação da *Food and Drug Administration* para novos remédios, também aumentam com a quantidade de novos produtos (Atkinson *et al.*, 2000, p. 135). As atividades de apoio ao produto também incluem o desenvolver, manter e melhorar receitas; elaborar materiais de marketing e embalagem e rótulos para cada tipo e especificidade de remédio.

4.6.4 Atividades de apoio às instalações

São atividades requeridas para apoiar a manutenção da fábrica e associadas à infraestrutura administrativa que torna possível a produção. Exemplo: depreciação, manutenção da fábrica, seguros e impostos, iluminação e segurança, entre outras. Em adição, as atividades de apoio às instalações incluem aquelas funções desempenhadas pelo administrador da fábrica, pelos contadores da fábrica e pelos gerentes de recursos humanos. As quatro categorias de atividades relacionadas à produção e aos direcionamentos de custos das informações, são apresentadas por ordem de importância, no quadro 3.

Quadro 3 – Categorias e direcionadores de custos das atividades

Categorias	Atividades Representativas	Direcionadores de Custos das Atividades
Atividades de apoio às instalações	Administração da fábrica Contabilidade pessoal Limpeza, iluminação Aluguel, depreciação	Metros quadrados de espaço Quantidade de funcionários
Atividade de apoio ao produto	Projeto do produto Administração de peças Engenharia Pedidos de expedição de produtos	Quantidade de produtos Quantidade de peças Quantidade de PAPs
Atividades relacionadas com o lote	Setup da máquina Inspeção do primeiro item Pedidos de compra Materiais manuseados Programação da produção	Horas de setup Horas de inspeção Quantidade de pedidos Quantidade de material movimentado Quantidade de turnos de produção
Atividades relacionadas com as unidades	Inspeção de cada item Supervisão da mão-de-obra direta Consumo de energia e óleo para funcionamento das máquinas	Quantidade de unidades Horas de mão-de-obra direta Horas de máquina

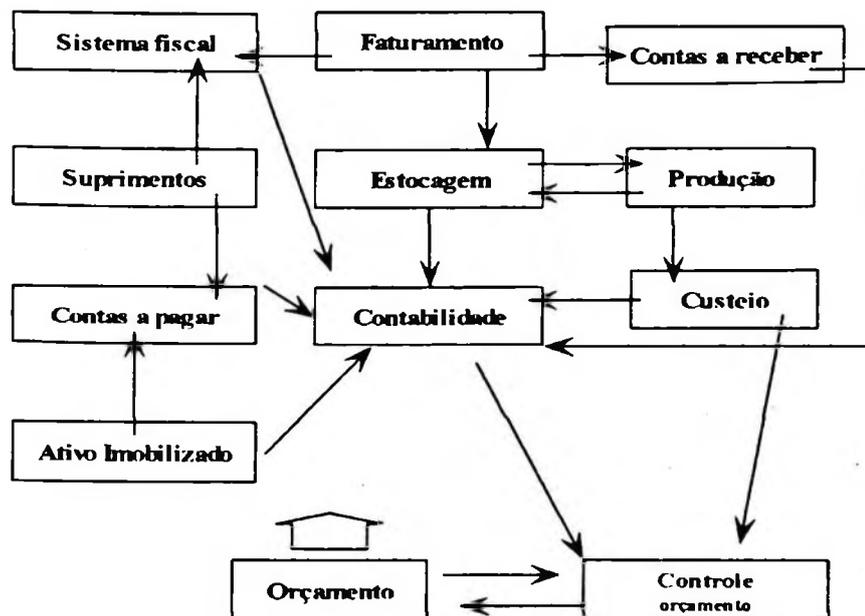
Fonte: Atkinson *et al.* (2000, p. 135).

São exemplos de direcionadores de custos das atividades, o tempo gasto na supervisão da mão-de-obra direta, pelos supervisores, nos lotes de produção quando proporcional às horas trabalhadas nesses lotes; e a quantidade de horas de *setup* por ser proporcional as horas de *setup* para cada lote produzido (Atkinson *et al.*, 2000).

4.7 SISTEMAS BÁSICOS DE CUSTOS

Segundo Martins (2000, p. 27), a contabilidade de custos, para execução do seu objetivo de gerar informações de custos, estrutura-se em um sistema chamado de “Sistema de Contabilidade de Custos”. Na medida em que um sistema consiste em um conjunto de recursos (humanos, tecnológicos, materiais e de infra-estrutura), interagindo visando a atingir um determinado objetivo, a contabilidade de custos pode ser vista integrada em um sistema maior chamado Controladoria, que é parte da função financeira da empresa. Presentes estas considerações, pode-se representar o sistema de contabilidade de custos conforme a figura 17.

Figura 17 – Integração dos sistemas de informações



Fonte: Adaptado de Frezatti (2000, p. 74)

Embora a gerência conte com uma abundante quantidade de informações geradas pela contabilidade financeira, geralmente, as informações mais detalhadas que se podem obter através da contabilidade gerencial, tornam-se indispensáveis para o planejamento e controle das operações pela gerência. Conforme já mencionado, há diferentes tipos de custos e muita complexidade nessa área. Entretanto, o problema de custos pode ser simplificado, se for

considerado cuidadosamente, como os custos deverão ser utilizados e, em função disso, escolher os dados de custos que se prestarão ao objetivo visado.

Hornigren, Foster e Datar (2000) relata que os sistemas deveriam ser elaborados para as operações e não as operações para os sistemas, e ainda, que o melhor delineamento de sistema se inicia com um cuidadoso estudo de como as operações são realizadas e resulta na determinação de quais informações serão guardadas e relatadas.

Para gerar informações de custo, a contabilidade de custos vale-se dos chamados Sistemas, Métodos e Formas de Custeamento ou de Custeio.

Martins (2000), observa que os sistemas de custeamento são dimensionados em função da natureza de produção e, ainda, em função da natureza dos custos, podendo classificar-se em função da natureza de produção em:

- Sistema de custeamento por Ordem de Produção;
- Sistema de custeamento por Processo / Contínuo;
- Sistema conjugado por Processo e Ordens de Produção.

Respeitando a natureza dos custos, tais sistemas poderão ser definidos sob diferentes formas de custeamento:

- Forma efetiva / histórica ocorrida;
- Forma predeterminada: normatizada, estimada, padronizada.

Quaisquer dos sistemas de custeio poderão desenvolver-se sob quaisquer das formas mencionadas acima, dependendo do objetivo que se tenha em mente, mostrando-se os sistemas em bases predeterminadas mais úteis para fins de controle. Entretanto, poderá ocorrer uma mistura de bases em um mesmo sistema apurando-se, por exemplo, materiais diretos e mão-de-obra direta pelo real e os CIF em bases predeterminadas. Podem ser estruturados tendo em conta os diferentes Métodos de Custeamento (por Pleno, Absorção, Direto, Variável, ABC), conforme Nascimento (2002), que apresenta o esquema mostrado no quadro 4.

Quadro 4 – Sistema de custeio considerando diferentes métodos de custeamento

Sistemas	Métodos	Formas
- Por Ordens	- Pleno / RKW	- Efetiva / Histórica
- Por Processo	- Absorção	- Predeterminada
- Conjugado	- Direto	
	- Variável	
	- ABC	

Fonte: Nascimento (2002, p. 6).

4.7.1 Sistema de custeio

4.7.1.1 Quanto a natureza de produção

O aprofundamento dos sistemas de custeamento, dentro da classificação apresentada por Martins (2000), conduz ao exame, inicialmente, do **sistema de custeio por ordem de produção**. Segundo Nakagawa (1976), este sistema pode ser usado quando os produtos são manufaturados por lotes ou grupos identificados, ou quando os produtos são manufaturados de acordo com as especificações do cliente. Os valores gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação serão atribuídos ao custo de cada produto, através de controles efetuados nas próprias ordens de produção (Ribeiro, 1999).

O **sistema de custeio por processo** tem como característica o agrupamento dos custos para um determinado período de tempo, segundo os processos, centros de custos, ou departamentos, pelos quais um gerente é responsável. Os custos importantes para o controle no custeio por processo são os diretos em relação aos processos ou departamentos. Segundo Nakagawa (1976), aqueles custos que estão diretamente relacionados ao produto, freqüentemente, estão também relacionados com os processos, tais como os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os gastos indiretos de fabricação ou gastos com atividades de apoio de produção aos produtos, de acordo com Atkinson *et al.* (2000).

O **sistema conjugado por processo e ordens de produção** é utilizado na produção conjunta, ou seja, quando mais de um produto surge de uma mesma matéria-prima, no processo de produção que pode ser por produção contínua ou por encomenda (Crepaldi, 1999). Segundo Ribeiro (1999), nada impede que em uma produção complexa seja utilizada a ordem de produção para controle de custos de algum produto; ou que uma indústria adote a produção por série para fabricar produtos sob encomenda.

4.7.1.2 Quanto a natureza dos custos

Se a empresa optou pela utilização da **forma de custeamento histórica**, terá a seu dispor o Princípio do Custo Histórico. Em Figueiredo (2002), encontra-se as linhas gerais desse princípio: uma função da contabilidade é mostrar o valor dos bens da empresa pelo valor original que foram comprados, assim, ao se avaliar o valor de um terreno, por exemplo, deve-se levar em conta o valor no qual o dono pagou por ele (custo histórico) e o valor em que está sendo vendido (valor de mercado).

A **forma de custeamento predeterminado** ou **custo-padrão**, constitui uma base para avaliação do desempenho efetivo. Consoante Iudicibus (1991, p. 190), “custo-padrão é um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações da empresa”.

4.7.2 Métodos de custeio

4.7.2.1 Custeio por absorção e custeamento variável

O quadro 5, mostra as diferenças fundamentais entre custeamento por absorção e custeamento variável.

Quadro 5 – Custeamento por absorção *versus* custeamento variável – diferenças fundamentais

Custeamento por absorção	Custeamento variável
1. Não há a preocupação por essa classificação.	1. Classifica os custos em fixos e variáveis.
2. Também classifica os custos em diretos e indiretos.	2. Classifica os custos em diretos e indiretos.
3. Debita ao segmento cujo custo está sendo apurado os seus custos diretos e também os custos indiretos através de uma taxa de absorção.	3. Debita ao segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os custos que são diretos ao segmento e variáveis em relação aos parâmetro.
4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.	4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas.
5. É um critério legal, fiscal, externo.	5. É um critério administrativo, gerencial, interno.
6. Aparentemente, sua filosofia básica alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente aos fundamentos do “regime de competência”.	6. Aparentemente sua filosofia básica contraria os preceitos geralmente aceitos de Contabilidade, principalmente os fundamentos do “regime de competência”.
7. Apresenta a Margem Operacional – diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado.	7. Apresenta a Contribuição Marginal – diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis do segmento estudado.
8. O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial.	8. O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo, a gerência no processo de planejamento e de tomada de decisões.
9. Como o custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa.	9. Como o custeamento variável trata dos custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é bem explorado.

Fonte: Leone (1996, p. 401).

Pizzolato (1997) realça que os lucros operacionais, na ausência de variações de estoque, são iguais no método por absorção e no direto; as diferenças, caso ocorram, são devidas às alterações nos níveis de estoque, pois o sistema por absorção faz com que os estoques absorvam diversos custos que só são lançados por ocasião das vendas, enquanto no sistema por custeio direto somente a parcela variável fica retida no estoque até sua venda.

O custeio por absorção tem como característica básica separar os custos do período, lançados como despesas operacionais, e os custos do produto, estes identificados com o custo das Mercadorias Vendidas (CMV).

4.7.2.2 Custeio direto

Segundo Martins (2000), são os custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. Permitem uma identificação objetiva com a unidade de produto/serviço. Há uma clara relação de consumo físico.

4.7.2.3 ABC (Activity-Based Costing)

O ABC, custeio baseado em atividades, segundo Martins (2000, p. 93), “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Este método de custeio pode ser aplicado, também, aos custos diretos, como à mão-de-obra direta, não havendo diferenças significativas em relação aos sistemas tradicionais, embora a diferença fundamental resida no tratamento dado aos custos indiretos.

Atkinson *et al.* (2000, p. 308) conceituam o custeio baseado em atividades, como “sistemas de custeio de produtos que atribuem os custos de apoio aos produtos, na proporção da demanda que cada produto exerce sobre várias atividades”; enquanto que, o custeio por absorção leva em conta na apuração dos custos todos os custos incorridos no processo de produção de bens e serviços, alocando os custos indiretos nos centros de custos, e os centros de custos aos produtos.

4.8 ELEMENTOS PARA A FORMAÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO

Examina-se neste item, a matéria-prima, mão-de-obra e gastos indiretos de fabricação, elementos básicos para a formação do custo do produto.

4.8.1 Materiais

A matéria-prima é o primeiro elemento considerado na formação do custo do produto. A esta agregam-se os componentes adquiridos prontos e as embalagens, que também constituem os materiais diretos utilizados no processo de fabricação e apropriados aos produtos por seu valor histórico de aquisição.

É importante, também ter em conta que o valor dos materiais, é integrado, por todos os gastos para a colocação do ativo em condições de uso ou de venda, além dos gastos com armazenagem/estocagem de materiais e produtos em elaboração, no caso da empresa industrial, acrescidos ao valor dos itens estocados. São gastos necessários para dispor de produtos para venda. Entretanto, assumindo uma normalidade e homogeneidade no fluxo da produção, tais custos são rateados aos produtos e não acrescidos aos materiais.

4.8.2 Mão-de-obra

Outro elemento básico para a formação dos custos. A mão-de-obra pode ser direta ou indireta. A mão-de-obra direta (MOD), é aquela relativa a pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. Se houver qualquer tipo de alocação por meio de estimativas ou divisões proporcionais, desaparece a característica “direta”. Assim, a mão-de-obra será direta quando for possível conhecer o valor da mão-de-obra aplicada no produto de forma direta, por medição, que corresponderá aos custos referentes a operários especializados ou não, que podem ser atribuídos a uma unidade particular produzida. Exemplo: operário que movimenta um torno, trabalhando um produto ou componente de cada vez (Nascimento, 2002).

Será mão-de-obra indireta (MOI), quando para conhecimento do valor da mão-de-obra aplicada no produto, tiver-se que recorrer a qualquer critério de alocação ou estimativa. Exemplo: operário supervisionando quatro máquinas, cada uma executando uma operação em um produto diferente, inexistindo a possibilidade de se constatar quanto cada produto consome do tempo total dessa pessoa.

As empresas muitas vezes tratam a MOD como mão-de-obra indireta (MOI), devido ao custo elevado para realizar a mensuração ou à dificuldade de se fazer a medição. A mão-de-obra indireta, no entanto, é aquela que pode, com menor grau de arbitrariedade, ser alocada ao produto, como exemplo, operador de grupo de máquinas; ou aquela que só pode ser apropriada por meio de fatores de rateio de alto grau de arbitrariedade, como exemplo a supervisão dos operadores de grupos de máquinas.

4.8.3 Gastos indiretos de fabricação

São definidos por Horngren, Foster e Datar (2000, p. 29), como sendo “todos os custos de produção considerados parte do objeto de custo (ou seja, unidades acabadas ou em processo) mas que não podem ser identificados individualmente com o custo-objeto de maneira economicamente viável”. Segundo os autores, são exemplos de gastos indiretos de fabricação: materiais indiretos, mão-de-obra indireta, aluguel e seguro da fábrica, impostos sobre a propriedade, depreciação da fábrica e a remuneração dos gerentes de fábrica.

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 13), formulando uma definição sucinta, referem que os gastos indiretos de fabricação “incluem todos os custos de produção, exceto o de materiais diretos e o de mão-de-obra direta. Nessa direção, já caminhava Ribeiro (1999, p. 117), ao dizer que “sempre que não houver meios seguros que permitam perfeita identificação do gasto em relação ao produto, este gasto é considerado Indireto”.

De preferência, deve-se separar os custos indiretos de fabricação em fixos e variáveis, isto tornará mais fácil a previsão e análises posteriores, que levaria em conta os seguintes passos:

- A) Previsão do volume de produção (unidades produzidas, horas trabalhadas, kg processados, etc.);
- B) previsão dos CIF variáveis totais, a partir da previsão do volume de produção;
- C) previsão dos CIF fixos para o período;
- D) determinação da taxa predeterminada.

Os passos A, B e C poderão ser extraídos do próprio orçamento do período.

4.9 O PAPEL DO CUSTO DO PRODUTO NAS DECISÕES SOBRE PREÇO

4.9.1 Formação do preço de venda

A formação dos preços de venda dos produtos ou serviços é considerada hoje, uma necessidade para a permanência da empresa no mercado. Ela deve obedecer a várias técnicas e estratégias; porém, a mais antiga e, portanto, a mais usada é a formação de preços por meio da apuração dos custos dos produtos e/ou serviços. Assim sendo, os métodos de custeio, como “métodos de apropriação de custos” (Martins, 2000, p. 41), são considerados fontes gerenciais de extrema importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e para o alcance dos objetivos previamente traçados. São utilizados pelas empresas cinco métodos para a apuração dos custos dos produtos/serviços: custeio pleno, custeio por absorção, o custeio direto/variável, o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio meta. Como foi visto anteriormente, o **custeio por absorção** define que todos os gastos na produção são considerados custos, tanto os diretos como os indiretos, fixos ou variáveis. Os custos indiretos, devido a sua difícil identificação, são alocados aos produtos por meio de rateio. O custo por absorção caracteriza-se, principalmente, por ser o único aceito pelo fisco e por atender aos princípios da contabilidade.

O *Custeio Baseado em Atividades (ABC)*, do inglês *Activity Based Costing*, segundo Pizzolato (1997, p. 209), “é uma forma analítica de ratear custos indiretos aos produtos”. ABC identifica os custos por atividades, medindo a quantidade de recursos dispensados para a realização de tais atividades. No ABC, ao serem apropriados os custos às atividades, todos os custos ou despesas são considerados variáveis diante dos direcionadores de custeio.

Martins (2000, p. 304) refere sobre duas abordagens do Custeio Baseado em Atividades (ABC). A primeira, limitada ao contexto de cada departamento, em uma visão funcional e de custeio de produto, segundo o referido autor, sendo conhecida como *primeira geração do ABC*, “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (p. 93). Ainda para Martins (2000) “o ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados ‘sistemas tradicionais’. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos” (p. 93).

Portanto, na segunda abordagem, ou *segunda geração do ABC*, de acordo com Martins (2000, p. 304), essa metodologia foi concebida de forma a possibilitar a análise de custos sob duas visões:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

Complementando, pode-se ainda dizer, que entre outras vantagens, a implementação de um projeto ABC, pode propiciar ampla gama de informações à empresa, pois o escopo de um projeto dessa ordem pode incluir o custeio de produtos, linhas ou famílias de produtos; de processos; de canais de distribuição; de clientes, mercados e segmentos de mercados; utilização de custos históricos ou predeterminados; entre outros itens.

O *custeio meta*, por sua vez, tem como objetivo principal reduzir ao máximo os custos de fabricação, pois o preço de venda dos produtos é determinado pelo mercado, assim, quanto menores os custos, mais competitivo, se tornará o produto.

Adotado inicialmente como prática-padrão em indústrias montadoras, o custo-meta foi modificado por vários sistemas desenvolvidos especificamente para adoção em indústrias de transformação e para empresas de *software* de computadores. Expandiu-se no Japão devido a fatores como a diversificação das necessidades dos consumidores, que leva à redução do ciclo de vida dos produtos e à intensificação da concorrência internacional. Sakurai (1997, p. 49) o define como “um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos, que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”. Ou seja, “é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade”. Conforme o referido autor, esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais da produção. O resultado é o incentivo à inovação.

Em suma, o *target costing* pode ser definido como sendo um modelo de gerenciamento de lucros e custos, desenvolvido principalmente para novos produtos, visando trazê-los para uma situação de mercado. Segundo Ansari (1997), o custeio-meta inicia o gerenciamento de custos no estágio inicial do desenvolvimento do produto e é aplicado durante o ciclo de vida do mesmo por um envolvimento ativo de toda a cadeia de valor.

4.9.2 Preços em empresas do ramo farmacêutico

Segundo Kotler (1998, p. 437), “uma empresa deve estabelecer um preço pela primeira vez quando desenvolver ou adquirir um novo produto, lança um produto regular em novo canal de distribuição ou área geográfica e quando entra em uma concorrência pública”. Neste caso, a empresa deve posicionar seu produto no mercado em termos de qualidade e preço. Esse posicionamento pode ficar, três níveis acima ou abaixo, em relação aos sete níveis de posicionamento de produtos dentro de cada segmento ou grupo, que são:

- 1) definitivo;
- 2) luxo;
- 3) necessidades especiais;
- 4) médio;
- 5) facilidade/conveniência;
- 6) convencional e mais barato;
- 7) orientado para preço.

Contudo, como não se pode descartar a concorrência entre os segmentos preço-qualidade, Kotler (1998, p. 437) elabora nove estratégias preço-qualidade possíveis, conforme mostra a figura 18.

Figura 18 – Nove estratégias de preço/qualidade

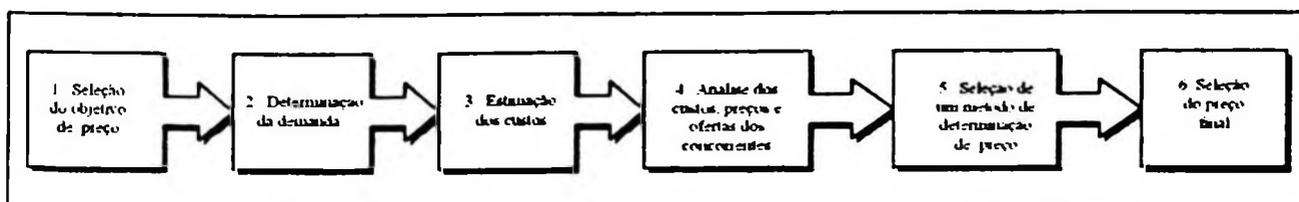
		Preço		
		Alto	Médio	Baixo
Qualidade do produto	Alta	1. Estratégia premium	2. Estratégia de alto valor	3. Estratégia de valor supremo
	Média	4. Estratégia de preço alto	5. Estratégia de preço médio	6. Estratégia de valor médio
	Baixa	7. Estratégia de desconto	8. Estratégia de falsa economia	9. Estratégia de economia

Fonte: Kotler (1998, p. 437).

As estratégias diagonais 1, 5 e 9 podem coexistir no mesmo mercado, enquanto as estratégias de posicionamento 2, 3 e 6 representam maneiras de atacar as posições diagonais. As estratégias de posicionamento 4, 7 e 8 implicam a fixação de preço alto para o produto em

relação a sua qualidade. Isto evidencia que a empresa tem que considerar muitos fatores ao definir sua política de preço. A figura 19 apresenta um procedimento de seis etapas para fixar o preço.

Figura 19 – Estabelecimento de uma política de preço.



Fonte: Kotler (1998, p. 437).

De acordo com Kotler (1998), as empresas perseguem a sobrevivência como principal objetivo quando enfrentam excesso de capacidade de trabalho, concorrência intensa ou mudança nos desejos dos consumidores. Para manter a empresa funcionando e os estoques girando, freqüentemente, reduzem os preços. Enquanto os preços cobrem os custos variáveis e alguns custos fixos, as empresas permanecem no negócio. Entretanto, a sobrevivência é apenas um objetivo a curto prazo. A longo prazo, a empresa deve aprender como enfrentar a extinção.

Nagle, citado por Kotler (1998, p. 439), identificou nove fatores que afetam a sensibilidade dos preços: 1) valor único; 2) consciência da existência de substitutos; 3) dificuldade de comparação; 4) defesa em relação à renda total; 5) benefício final; 6) custo compartilhado; 7) investimento reduzido; 8) preço-qualidade; 9) estoque. As empresas precisam saber como a demanda reage em relação a uma variação de preço. Se a demanda quase não se altera com uma pequena mudança de preço, diz-se que ela é *inelástica*, entretanto, se a demanda mudar consideravelmente, ela é *elástica*. A elasticidade-preço depende da magnitude e direção da mudança de preço pretendida. A demanda será menos elástica quando: 1) há poucos ou nenhum substitutivo do produto no mercado, ou não há concorrentes; 2) os compradores não percebem facilmente o preço maior; 3) os compradores são lentos na mudança de seus hábitos de compra e na procura por preços menores; 4) os compradores consideram que os preços maiores são justificados pela melhoria de qualidade ou condições inflacionárias. Se a demanda for elástica, as empresas considerarão a hipótese de baixar o preço. Um preço mais baixo aumentará a receita total da empresa.

Entretanto, não é isto que vem ocorrendo nas empresas de medicamentos. Segundo observa Heringer (2001, p. 65), o medicamento é um bem essencial, de saúde pública, e deve ser tratado com cuidado pelas autoridades, mas como a demanda, neste caso, não se dá em virtude de seu preço, e sim, pela sua eficácia e novidade que o produto oferece para o tratamento ou a cura de determinada doença, é a incidência desta que determinará o consumo do produto, e configura sua inelasticidade. A isto, junta-se “o pesado *marketing*” utilizado pelas empresas do setor, geralmente, controladas por oligopólios “que acaba influenciando o médico na hora da escolha do produto ideal para o seu paciente, traz enormes taxas ao medicamento”.

Os profissionais no setor da saúde não cuidam dos efeitos econômicos da compra, mas o que poderá ser melhor para a saúde do paciente. Essa prática torna-se onerosa e até desastrosa para o sistema de saúde pública, em geral nos países em desenvolvimento, que mal conseguem arcar com os gastos de folha de pagamento e compra de medicamentos básicos. Assim, torna-se praticamente inviável adquirir medicamentos novos e que possuem pesados investimentos de P & D,¹⁵ o que faz o preço do produto elevar-se ainda mais, requerendo em muitos casos a intervenção do governo para o barateamento do produto.¹⁶

O enfoque atual na reforma da assistência médica torna a contabilidade e o preço dos produtos farmacêuticos mais críticos. Segundo Atkinson *et al.* (2000), um erro de julgamento ou de cálculo na fixação dos preços iniciais dos produtos, pode ter um forte impacto na empresa de produtos farmacêuticos. Para os referidos autores, as metas da empresa farmacêutica para sua estratégia de preços são recuperar seu investimento em pesquisa e desenvolvimento, ganhar dinheiro para projetos futuros e obter um retorno justo para seus investidores.¹⁷

¹⁵ Segundo Jacobzone, “a aceleração dos custos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) nos anos 80 é atribuída a fatores como redução do estoque total de descobertas e mudanças estruturais nos métodos de pesquisa” (Rêgo, 2000, p. 371).

¹⁶ O barateamento do produto farmacêutico pode ocorrer nas seguintes circunstâncias: “intervenção do governo para pressionar e até multar a empresa que esteja praticando preços abusivos, ou ainda, partir para um outro tipo de mercado, que é o dos medicamentos, que já são de domínio público, cuja patente já tenha expirado”, como é o caso dos genéricos (Heringer, 2000, p. 66).

¹⁷ Desde a década de 70, as grandes empresas transnacionais, cuja força competitiva é determinada pelos gastos em P&D e com marketing pelo sistema de patentes, controlam os mercados de produtos farmacêuticos, respondendo pela produção da maior parte dos medicamentos consumidos em escala mundial. Atualmente, os preços dos medicamentos estão livres na minoria dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), mas mesmo nesses casos um controle indireto é exercido, com a definição de um sistema de preços de referência (caso da Alemanha) e os diversos critérios de inclusão de produtos nas listas de medicamentos passíveis de cobertura. Praticamente nenhum governo abre mão de utilizar o seu poder de monopólio para contrabalançar o poder de monopólio das empresas protegidas por patentes (Rêgo, 2000, p. 369).

Vale lembrar que para Atkinson *et al.* (2000), a formação do preço nas empresas do ramo farmacêutico, segue a disposição: antes de qualquer início de projeto, a empresa elabora uma análise do fluxo de caixa projetado. Essa análise é repetida com dados atualizados quando o produto está pronto para ser apresentado ao mercado. Incluídos nos cálculos, estão os custos para fabricar e distribuir o produto. Além disso, a estratégia da empresa inclui, provavelmente, um objetivo de *markup* (=margem = montante de lucro somado aos custos estimados para a ordem de serviço a fim de obter o preço de oferta) para seus produtos, para cobrir os outros custos operacionais, tais como administração geral, e de vendas e fundos adicionais para projetos de pesquisa.

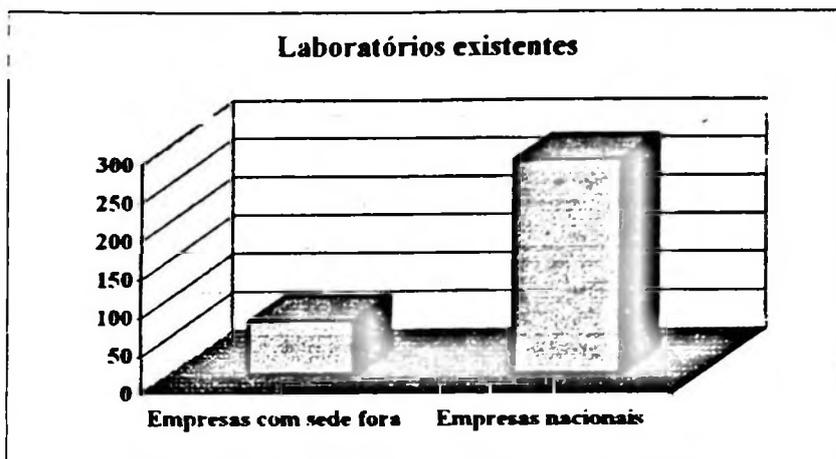
Portanto, o preço de um produto inovador será estimado com um ágio. Essa estratégia permite à empresa recuperar os custos de pesquisa mais altos. Quando uma patente expira, a concorrência fica aberta, a substituição de drogas genéricas evolui e os preços diminuem em resposta à lei da demanda e da oferta.

Os referidos autores observam, também, que uma análise cuidadosa da concorrência e das condições atuais de mercado é fundamental para estabelecer preços. Um preço muito alto poderia desencorajar os consumidores de comprar o produto; um preço muito baixo poderia dificultar a recuperação do investimento feito para colocar o produto no mercado.

Na colocação do respondente, o mercado nacional de medicamentos tem um percentual em torno de 80% da demanda nas mãos das empresas multinacionais (8 grandes grupos), ficando o restante (20%) para a indústria nacional (em torno de 294 empresas). Na área específica de produtos de medicamentos fitoterápicos, as dificuldades são muitas. As empresas nacionais desta área são de pequeno e médio porte. A legislação (RDC 17/00) é baseada em países de Primeiro Mundo.

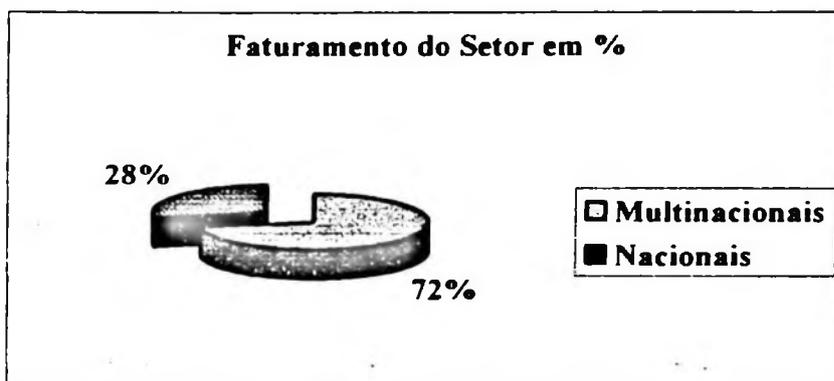
A distribuição das empresas farmacêuticas no mercado nacional de medicamentos é ilustrada no gráfico 2.

Gráfico 2 – Atuação das empresas farmacêuticas no mercado nacional



As multinacionais dominam o mercado, diz o respondente, com participação de 72% no faturamento do setor, embora a quantidade de empresas nacionais no setor sejam maiores do que as empresas multinacionais. As 40 maiores empresas, entre nacionais e multinacionais, detêm em torno de 88% do mercado. O domínio do mercado pelas multinacionais está ilustrado no gráfico 3.

Gráfico 3 – Faturamento no setor da indústria farmacêutica



Referente ao registro de produtos junto ao MS, a empresa recorre a assessorias para execução de dossiês para que estes processos não sejam indeferidos. Atualmente, estas assessorias têm informações privilegiadas junto a ANVISA, fato que não ocorre no caso da empresa solicitar informações via E-mail, caso em que raramente há retorno.

CAPÍTULO 5 – ANÁLISE DE UM CASO EMPRESARIAL

5.1 INTRODUÇÃO

A necessidade de gerenciamento contábil estratégico é, sem dúvida alguma, um dos maiores desafios enfrentados, já no presente, e no futuro ainda mais, pelas empresas de um modo geral. O planejamento empresarial deve ser coerente em todos os níveis de planejamento, ou seja, estratégico, tático e operacional, pois ele está presente em toda a empresa e se estende ao seu meio externo, devendo também estar integrado com todos os outros sistemas, unindo as diversas áreas do conhecimento que integram o sistema de informação da empresa.

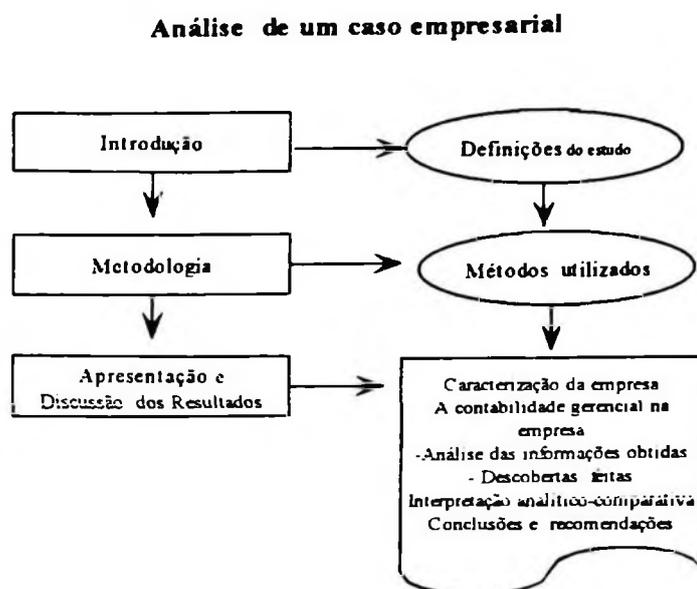
Diversas são as opções no mundo dos negócios dos quais os gestores das empresas podem se utilizar na tomada de decisões, com o objetivo de manter e aumentar o patrimônio da empresa. Cabe aos gestores encontrarem o modelo de gestão que atenda às suas necessidades e proporcione o cumprimento de suas metas e objetivos, no intuito de garantir a competitividade, o crescimento e a continuidade da empresa.

Observa-se, no entanto, que no atual cenário de negócios, as empresas privadas monitoradas, no Brasil, buscam de maneira intensiva, se adequarem às exigências das agências reguladoras, por meio da implantação de sistemas de informação de apoio à gestão, visando a otimização do desempenho e do controle empresarial, a fim de garantir sua continuidade. Portanto, o principal objetivo da realização deste estudo é investigar a contribuição da ANVISA à contabilidade gerencial da Companhia de Medicamentos, em relação às informações prestadas.

Para a prática deste objetivo, após uma revisão bibliográfica sobre o tema (tais como: Johnson, Kaplan, (1993); Hendriksen e Van Breda, (1999); Azevedo, (2002); França, (2002);

Gomes, (2002), dentre outros), foi aplicada como estratégia de pesquisa o estudo de caso, realizado segundo o desenho explicativo, figura 20.

Figura 20 – Desenho do desenvolvimento do estudo de caso



5.2 METODOLOGIA DO ESTUDO DE CASO

Este estudo vislumbra relatar a experiência obtida em aplicar a teoria contábil a um estudo de caso real. Em vista disso, inicialmente foi selecionada a empresa que teria o perfil econômico-financeiro analisado.

A empresa Companhia de Medicamentos, estabelecida na cidade de Porto Alegre, Rio Grande do Sul, segundo ranking publicado pela Abifarma 2001, no conjunto das empresas do ramo da indústria farmacêutica, se encontra em 19ª colocação nas vendas das 500 maiores empresas, por setor. O setor apresenta o predomínio estrangeiro e, embora o setor farmacêutico tenha sido o campeão de investimentos em P&D, as margens das vendas e a liquidez corrente, mostraram retração de índices em relação aos últimos três anos, não significando menores lucros. Tal estrutura reflete a situação das empresas nacionais de pequeno e médio porte.

A Companhia de Medicamentos, está no mercado há 38 anos, produzindo medicamentos derivados de essências de plantas nacionais. Integra os 22% do total das empresas do setor, que são de capital nacional (Heringer, 2001). O setor farmacêutico brasileiro está voltado para a farmacotécnica, centrada na produção e desenvolvimento de

processos, com produtos obtidos por analogia ou com tecnologia transferida de outros países, enquanto não havia uma lei de patentes no país, importavam a matéria-prima, produzindo aqui apenas o medicamento.

É importante ter presente que os principais traços do progresso técnico na indústria farmacêutica são os investimentos nas atividades de P&D, a obtenção de matérias-primas¹⁸ e tecnologia. O Brasil não possui tecnologia de ponta, e, embora possua instituições voltadas para a pesquisa de novos fármacos, investe pouco em P&D. Falta uma política que dê sustentação ao crescimento da indústria farmacêutica nacional e a consciência da estreita relação entre a capacidade de inovação das empresas e o seu tamanho.

Para Scumpeter, *apud* Heringer (2001, p. 69), “as indústrias com maior escala são os maiores motores do progresso econômico. Nesse sentido, a competição perfeita é não somente impossível mas inferior e não pode ser considerada como um modelo de eficiência ideal”. Esse é o modelo de indústria que predomina nos dias atuais, em que a menor quantidade de empresas no mercado e um investimento concentrado em P&D geram maiores retornos em produtos novos.

5.2.1 Método do trabalho de campo

O método permite traçar um caminho específico que leva o pesquisador a atingir os objetivos da pesquisa, dentro de uma lógica de pensamento. O caminho percorrido nesta pesquisa partiu do estudo de caso único, conforme a tipologia de estratégia proposta por Yin (2001), buscando evidências qualitativas da contribuição da contabilidade gerencial à Companhia de Medicamentos, em relação às informações prestadas à ANVISA e no apoio do gestor nas tomadas de decisões.

O estudo está fundamentado em uma vasta revisão bibliográfica sobre o assunto, fazendo-se uso de revistas, livros, conferências e pesquisas realizadas relacionadas ao tema. As fontes secundárias podem apresentar-se de formas diversas, dentre elas, podem ser: levantamentos bibliográficos, documentais, de estatísticas e de pesquisas realizadas, ou seja, um estudo exploratório pode ser desenvolvido a partir de estudos teóricos circulantes (Mattar, 1996, p. 19-20). Este estudo teve por objetivo clarificar conceitos.

¹⁸ “O controle sobre a obtenção de matérias-primas é a variável estratégica que confere a determinadas empresas um relativo poder de comando sobre a direção do progresso técnico em certos segmentos da indústria farmacêutica” (Heringer, 2001, p. 69).

5.2.2 A pesquisa de campo

No estudo de caso o contato e a obtenção das informações foram proporcionados pelos executivos da empresa, sendo centrado no principal executivo a interpretação dos dados de uma indústria químico-farmacêutica, a Companhia de Medicamentos, de Porto Alegre, RS. O nome “Companhia de Medicamentos” foi utilizado como nome fantasia, fictício, tendo em vista a não autorização da divulgação da denominação pela empresa.

Os principais executivos da empresa, são sócios ou gestores contratados, pertencentes à cúpula administrativa da empresa.

5.2.3 A coleta de dados

A coleta de dados foi realizada através de várias fontes de evidências, tais como documentos de controle de produção, relatórios sobre o processo de fabricação, planilhas, observação e entrevista com o principal executivo dessa empresa, pela aplicação de um questionário contendo questões fechadas e abertas. Para a aproximação das fontes foi utilizada a triangulação de dados, segundo Yin (2001).

5.2.4 A análise dos dados

Na análise dos dados, utilizou-se métodos dialéticos, segundo Minayo (1996), que correspondem à entrevista realizada em forma de questionário.

5.2.5 Questionário e variáveis pesquisadas

Para a realização do estudo de caso, foi construído um questionário, com escala de atitudes de tipo Likert, incluindo 22 de questões de respostas fechada e aberta, dividido em três blocos principais, todos “informativos”. Pode ser encontrado no anexo 1, sendo que:

O Bloco 1 contém questões relativas às Agências Reguladoras. Este bloco busca saber:

- se a empresa presta as informações exigidas pela ANVISA;
- que informações são requisitadas pela agência;
- como e quando são disponibilizadas.

As questões estão identificadas no quadro 6, relativo às agências reguladoras.

Quadro 6 – Agências Reguladoras – Questões Bloco I

Questões	Perguntas
1. Quais informações são requisitadas pela agência que regula o segmento da empresa?	<ul style="list-style-type: none"> - quantidade comercializada de cada produto - faturamento bruto e líquido de cada produto - valores recolhidos referentes aos tributos federais (PIS/COFINS) - valores recolhidos referentes aos tributos estaduais (ICMS) - preço do produto, à vista - preço do produto, à prazo - outros. Descrever
2. Como devem ser disponibilizadas essas informações ?	<ul style="list-style-type: none"> - através de relatório padronizado - a critério de cada empresa - outros. Descrever
3. As informações a serem disponibilizadas para a agência reguladora devem ser:	<ul style="list-style-type: none"> - mensais - semestrais - anuais - outro (especificar)

O Bloco 2 constitui o centro da pesquisa. Este bloco relaciona a contabilidade gerencial e o processo decisório. Mais especificamente são investigados:

- o sistema de contabilidade mantido pela empresa, o tipo de sistema que utiliza (se integrado ERP ou não);
- o que a empresa leva em conta no sistema de informações gerenciais para a tomada de decisões;
- as decisões tomadas com o auxílio da contabilidade;
- como a empresa trata os desperdícios na produção;
- sistema de custos aplicado;
- base para formação do primeiro preço do produto;
- o que considera na formação do conceito do custo do produto;
- dificuldades vividas quanto às informações;
- informações menos confiáveis e causas;
- informações percebidas como necessárias e não fornecidas, possíveis causas.

O quadro 7, relativo à contabilidade gerencial evidencia as questões desse bloco.

Quadro 7 – Contabilidade Gerencial – Questões Bloco II

Questões	Perguntas
4. O sistema de contabilidade da empresa é mantido:	<ul style="list-style-type: none"> - internamente - externamente - interna e externamente
5. Caso seja gerado internamente, tem disponível sistema integrado - ERP:	<ul style="list-style-type: none"> - sim - não. Justificar
6. Num sistema de informações gerenciais, para auxílio do responsável pelas tomadas de decisões, a empresa leva em conta:	<ul style="list-style-type: none"> - balanço patrimonial e demonstrações de resultado - controles internos de contas a receber, a pagar, fluxo de caixa - prazos de pagamento das matérias-primas e insumos aos fornecedores - prazos de recebimento das vendas a prazo - planejamento e controle financeiro orçado e realizado (B. Patrimonial, DRE, etc.) - apuração dos custos por produto (custos projetados e custos reais) - comparativo entre custo previsto e realizado por produto - identificação da margem de contribuição do produto - relatórios para apuração dos gastos projetados e reais por centro de custo/departamento - relatórios para apuração dos resultados, análise de receitas, custos e despesas por unidade de negócio e pelo total (projetados e real) - comparativos de faturamento por produto e faturamento global - devoluções de vendas e cancelamentos de pedidos - margem de lucratividade por produto - identificação dos gastos com preservação e recuperação de fatores ambientais - outros (especificar)
7. Quais são as decisões tomadas, com base nos itens assinalados na questão acima.	<ul style="list-style-type: none"> - atender as necessidades de capital de giro - introduzir novo produto - redução/aumento nos investimento (expandir a empresa) - manter/reduzir a ociosidade na produção - estoque equilíbrio de matéria-prima - aumento/redução de área de vendas - aumento/diminuição do preço do produto - outros (especificar)
8. De que forma a empresa trata os desperdícios na produção.	<ul style="list-style-type: none"> - mensura, inclui no custo do produto e acompanha - não mensura - mensura mas não inclui no custo do produto
9. O perfil da equipe que dá suporte às decisões é:	<ul style="list-style-type: none"> - do tipo gestor de informações - do tipo gestor do conhecimento - outros
10. No que se refere aos custos, a empresa aplica:	<ul style="list-style-type: none"> a) sistema de custeio e avaliação de estoques <ul style="list-style-type: none"> - histórico - predeterminado b) sistema de acumulação de custos <ul style="list-style-type: none"> - por ordem de produção - por processo c) método de custeio <ul style="list-style-type: none"> - variável - direto - absorção

11. Primeiro preço do produto	- baseado no custo histórico e quantidade padrão - quantidade padrão e custo predeterminado (com projeção futura) - com base nos produtos similares já existentes no mercado (de outras empresas) - com base em outros produtos similares da própria empresa - outra combinação
12. O que contempla o custo do produto em termos de conceito:	- mão-de-obra. Especificar - matéria prima. Especificar - gastos indiretos de fabricação. Especificar - outros. Especificar
13. Quais as informações mais difíceis de serem obtidas.	
14. Quais as informações menos confiáveis e que tenham importância no processo de análise.	
15. Caso tenha respondido a questão 14, possíveis causas	
16. Que informações são percebidas como necessárias e não são fornecidas.	
17. Caso tenha respondido a questão 16. possíveis causas	

O Bloco 3 compreende a caracterização do respondente, tais como:

- cargo na organização;
- idade e escolaridade;
- tempo que trabalha na empresa e na área;
- busca formar um perfil do gestor.

Essas questões relativas ao respondente da empresa pesquisada, constam no quadro 8 abaixo.

Quadro 8 – Representante da empresa – Questões Bloco III

Questões	Perguntas
18. Qual é o seu cargo na organização	- Diretor - Gerente - Depto. Comercial - Depto. de Produção - Responsável Técnico - Outro cargo (especificar)
19. Qual é a sua idade	- até 25 anos - 25 a 35 anos - 35 a 45 anos - acima de 45 anos
20. Qual é a sua escolaridade:	- 1º grau completo - 2º grau completo - 3º grau completo (especificar o curso) - Outros (especificar)

21. Há quanto tempo trabalha na empresa	- de 0 a 3 anos - de 3 a 6 anos - de 6 a 10 anos - acima de 10 anos
22. Há quanto tempo trabalha na área	- de 0 a 3 anos - de 3 a 6 anos - de 6 a 10 anos - acima de 10 anos

Além destas questões, foram levantadas informações em outras fontes de evidências, conforme mencionado acima, referentes a história da empresa e o processo produtivo.

5.2.6 Parâmetros do estudo

Os gestores foram estimulados a prestar informações gerenciais contábeis da empresa tendo em vista seus impactos nos seguintes parâmetros:

- a) Informações exigidas pela ANVISA.
- b) Entendimento da empresa sobre o tema contabilidade gerencial.
- c) Informações contábeis utilizadas pela empresa.
- d) Perfil do gestor que atua na empresa.

5.3 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Tomando como referência o projeto de pesquisa para o estudo de caso, os resultados são apresentados e analisados a partir de dois conjuntos de evidências:

- 1) Informações obtidas em documentos de controle de produção, relatórios sobre o processo de fabricação, planilhas, observação e conversas informais, possibilitando a caracterização da empresa, formada pelas fontes secundárias.

Uma empresa do ramo farmacêutico não pode argumentar o desconhecimento da obrigação de prestar as informações exigidas pela ANVISA, porque essa agência em seu monitoramento de mercado, mantém os usuários informados, através de Formulários e Informes em Saúde, inclusive fornecendo modelo de “Relatório de Comercialização”, conforme Anexo 1, da Resolução nº 11, de 19 de outubro de 2001, em atendimento ao artigo 5º da Lei 10.213/2001, conforme ilustrado na figura 21.

Figura 21 – ANEXO 1 - Relatório de Comercialização – Resolução 11/2001.

1- Razão Social 2- CNPJ:	
Responsável pelo preenchimento	
3- Nome 4- Cargo 5- Telefone 6- E-mail	

7-Cod EAN	8- Registro na ANVISA	9- Produto	10-Apresentação	11-Origem do Produto (nacional / importado)	12- Principio Ativo I (OCB)	13- Coeficiente Técnico

A ANVISA mediante contrato de gestão firmado com o Ministério da Saúde, é responsável pelo controle sanitário da produção e da comercialização de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária, dos ambientes, dos processos, dos insumos e das tecnologias. A análise cuidadosa dos custos pelos gerentes e demais informações contábeis produzidas nas empresas de medicamentos, traz benefícios, principalmente pela garantia de uma oferta mais eficiente do produto no mercado, além de envolver estimativas de lucros resultantes do uso da informação. A Companhia de Medicamentos ao não fornecer todas as informações contábeis gerenciais exigidas pela ANVISA, destacando-se, entre outras, relacionadas acima, não identificação dos gastos com preservação e recuperação de fatores ambientais, ao mesmo tempo, que ignora a grande contribuição proporcionada pela contabilidade gerencial na tomada de decisões, deixa de auferir os benefícios da informação.

2) Informações provenientes de fonte primária, referente às respostas ao questionário aplicado, utilizando a análise de conteúdo que, de modo geral, tem sido considerada a análise dos dados referentes a ações que ocorrem em situações específicas, dentro de um contexto social e histórico e que carregam intenções e significados e levam a interpretação, compreensão e descrição.

5.3.1 Caracterização da empresa e do processo produtivo

A fim de alcançar o objetivo do estudo, foram levantados dados na empresa Companhia de Medicamentos, situada em Porto Alegre, RS.

5.3.1.1 A empresa – histórico

A **Companhia de Medicamentos** localizada em Porto Alegre, RS, atua no ramo de atividade de produção e comercialização de produtos farmacêuticos, e tem na direção três sócios proprietários, sendo um patriarca e dois filhos.

Foi fundada em setembro de 1965, na cidade de Porto Alegre, por ocasião da aquisição da fórmula e marca de um produto, que já possuía tradição de quase 50 anos de mercado. As dificuldades dos primeiros anos foram vencidas com muito empenho e trabalho e, desde cedo, a empresa procurou esmerar-se na qualidade dos seus produtos. A empresa passou por uma fase de maior crescimento a partir de 1974, quando foram verificados altos investimentos em publicidade. O veículo de divulgação escolhido foi o rádio, na época o maior meio de comunicação de massa, somente sendo suplantado pela televisão na década de 80. A linha de produtos deu sustentação a esse crescimento. Em 1975, o laboratório passou a comercializar dois novos produtos, um analgésico de uso geral, à base de ácido acetilsalicílico e cafeína, e um anti-helmintico (contra vermes), à base de mebendazol.

Com o crescimento da linha de produtos, o pequeno prédio onde a empresa alugava não comportava mais as atividades da empresa. Em 1976, a empresa adquiriu um prédio na área industrial da cidade de Porto Alegre, onde logo foram iniciadas as obras das modificações necessárias para o funcionamento de uma indústria farmacêutica. Em julho de 1977, a empresa começou a operar em suas novas instalações, onde permanece até hoje, com uma área que já cresceu cerca de 300%.

Na década de 80, a empresa continuou lançando novos produtos e ampliando linhas já existentes. Em 1981 lançou, um sabonete medicinal, uma extensão da linha do produto adquirido na fundação da empresa, com os mesmos princípios ativos. O Sabonete Medicinal foi também o primeiro produto da empresa a ser divulgado pela televisão. O resultado da campanha foi de grande sucesso, apesar da grande recessão que se abatia sobre o Brasil. Novos mercados também foram abertos para esse produto, com seu lançamento no Rio de Janeiro, auxiliado por equipes de propagandistas contratadas pelo representante da empresa.

Em 1984, chegou ao mercado o produto com indicações para auxiliar na digestão, formulado à base de plantas medicinais selecionadas. Com esse produto, a empresa procurou diversificar sua linha, objetivando diminuir a sazonalidade das vendas e incrementar o faturamento. É importante ressaltar que a empresa, ao fazer esse novo lançamento,

vislumbrava a chance de escapar do torniquete do controle de preços do CIP (Conselho Interministerial de Preços), já que os produtos fitoterápicos, ou seja, os que são formulados a partir de plantas medicinais, não estavam sujeitos ao controle de preços por parte do governo.

A partir de 1985, a empresa sofreu muito com as políticas econômica e de saúde do governo, que provocaram defasagens ainda maiores nos preços e dificuldades para o registro de novos produtos. A empresa teve que se retirar de mercados no sudeste do país, pressionada pelos crescentes custos financeiros e logísticos.

A situação continuou crítica até 1991, quando o governo de Fernando Collor de Mello começou uma lenta e gradual liberação dos preços dos medicamentos. Com isso, a empresa pode recuperar suas margens de lucro e retomar os investimentos. Esses foram realizados na área industrial, com modernização dos equipamentos e instalações, e a implantação de um amplo projeto de informatização dos processos da empresa, sendo que em 1997 a empresa aderiu ao Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade, para acompanhar as exigências do mercado globalizado.

A Companhia de Medicamentos tem investido pesadamente em publicidade e propaganda, principalmente na divulgação do produto auxiliar na digestão. A participação do produto no segmento dos auxiliares de digestão cresceu sensivelmente e, hoje, a marca está consolidada nos mercados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina. Foram realizadas diversas ações de melhoria na qualidade dos produtos e serviços da empresa, bem como a modernização do *layout* e programação visual nas embalagens de diversos produtos para acompanhar os novos padrões de exigência dos consumidores. A empresa está preparada para assumir os desafios que o novo milênio apresenta, sempre acompanhada dos valores que a norteiam desde a sua fundação: trabalho, determinação e respeito ao consumidor. Atualmente, a empresa está em fase de lançamento de dois novos produtos no mercado, já devidamente registrados e autorizados pela agência reguladora do setor.

5.3.1.2 Elementos estratégicos da empresa

No que se refere aos elementos estratégicos da empresa:

Missão – Desenvolver, produzir e comercializar com qualidade produtos e serviços que possibilitem às pessoas viverem com saúde, qualidade de vida e satisfação, valorizando os seus colaboradores e gerando riquezas de modo competitivo e lucrativo.

Princípios – Que caracterizam a filosofia da empresa e norteiam o relacionamento com colaboradores, clientes, fornecedores e comunidades.

- Respeito ao ser humano e seus direitos;
- Rigoroso e pontual cumprimento das obrigações com colaboradores, clientes, fornecedores e governo;
- Reconhecimento do lucro como condição de crescimento e da necessária participação dos colaboradores que o ajudam a construir;
- Lideranças como exemplo aos demais colaboradores;
- Excelência e idoneidade na produção e comercialização de produtos;
- Recursos humanos como peça fundamental na busca da excelência e satisfação do cliente;
- Respeito ao meio ambiente.

Imagem – O fabricante é responsável pela qualidade dos produtos farmacêuticos, assegurando a adequabilidade dos mesmos com relação aos fins para os quais tenham sido produzidos (segurança e eficácia), cumprindo com as exigências relativas ao registro e não colocando os consumidores em risco. O alcance deste objetivo é responsabilidade da administração superior e exige a participação e o envolvimento dos colaboradores dos mais diversos departamentos, dentro de todos os níveis da Empresa, além do compromisso dos fornecedores e dos distribuidores. Para que o objetivo da qualidade seja atingido de forma confiável, existe um sistema da garantia de qualidade totalmente estruturado e corretamente implementado, que incorpora as Boas Práticas de Fabricação (BPF), comitê da garantia da qualidade e o controle de qualidade. Este sistema é totalmente documentado e a sua efetividade monitorada.

5.3.1.3 Recursos humanos

A Empresa preocupa-se com o aperfeiçoamento do seu colaborador. Ao ingressar na Empresa, ele será convidado a participar de um time de melhoria, objetivando um trabalho em equipe e um melhor desempenho profissional. A participação nos treinamentos é importante e valoriza o comprometimento com seu aperfeiçoamento. O treinamento é, sem dúvida, um instrumento importante no desenvolvimento profissional e pessoal. Os treinamentos serão

avaliados a partir das necessidades de cada função, sendo sugeridos pelo seu time, líderes e superiores.

Existe também a pesquisa de clima organizacional realizada anualmente, para um melhor levantamento das necessidades que estejam interferindo no bem estar das pessoas. Em função disso, existe no RH o serviço de psicologia que se encontra a disposição de todos os colaboradores a partir do momento que são admitidos, objetivando uma efetiva integração e adaptação do colaborador na Empresa.

Para um melhor desenvolvimento dos colaboradores, a Empresa oferece um auxílio parcial para a conclusão do ensino técnico ou fundamental, além de cursos para aperfeiçoar seus conhecimentos e habilidades.

5.3.1.4 Responsabilidade pública e cidadania e social

A Companhia de Medicamentos participa sistematicamente do projeto Ação Global promovido anualmente pelo SESI, além de realizar doações para as entidades Aldeia SOS e Centro VITA. E através de ações solidárias contribui para suprir algumas necessidades da creche Recanto do Piá.

A empresa tem por princípio não realizar nenhum lançamento de produtos que não estejam devidamente licenciados e aprovados pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária, além de possuir um controle de todos os atendimentos externos efetuados pelos consumidores podendo ainda orgulhar-se de nunca ter recebido uma reclamação do PROCON.

Atualmente, está desenvolvendo junto ao Instituto ETHOS, a extensão da importância do não uso do trabalho infanto-juvenil, através de um programa de qualificação de fornecedores e prestadores de serviços com o objetivo de engajar empresas para uma atuação social em favor da criança e do adolescente, em especial na prevenção e erradicação do trabalho infantil, divulgando ferramentas de forma consciente e informando aos fornecedores de bens e serviços que as nossas relações comerciais poderão ser descontinuadas no caso de utilização irregular de trabalho infanto-juvenil.

5.3.1.5 Processo produtivo

O processo produtivo da empresa ocorre conforme a necessidade de fabricação exigida por cada produto, tendo, pois, cada um deles uma particularidade dentro desse processo.

Estilo de gestão – O desenvolvimento de uma postura pró-ativa no encaminhamento de soluções para os problemas relacionados à informação do cliente, é uma das principais características do gestor na empresa, que busca aliar conhecimentos, técnicas e pesquisas próprias da área às diversas atividades humanas. Ao tomar suas decisões a empresa busca:

- Adequar à demanda de trabalho com geração, análise, controle, acesso e utilização de informação;
- Compartilhar informações;
- Manter todos na empresa informados sobre a organização e as atividades.

Produtos fabricados – O desenvolvimento de novos produtos envolve uma série de ações, sendo requeridas informações sobre o novo produto, por que foi escolhido, as pessoas que participaram da escolha, o detalhamento das fases para o desenvolvimento, além do cronograma de trabalho. Uma vez a empresa ter segmentado cuidadosamente o mercado, escolhido seu grupo de consumidores-alvo, identificado suas necessidades e determinado seu posicionamento de mercado desejado, ela está preparada para desenvolver e lançar o novo produto.

A fabricação dos produtos na empresa, além de cumprir as diversas etapas requeridas para seu desenvolvimento e possuir um controle de todos os atendimentos externos efetuados pelos consumidores, tem relação direta com as normas estabelecidas pela ANVISA, embora não esteja livre de dificuldades para acompanhar as recentes e constantes Resoluções publicadas em Diário Oficial, resoluções estas que afetam e alteram a rotina de produção da empresa. A Legislação brasileira que regulamenta este segmento é baseada em normas de países desenvolvidos, o que impõe à empresa, muitas dificuldades para se adequar a esta realidade.

Uma das dificuldades mais comuns encontradas pela empresa, diz respeito ao registro do produto. Além dos custos referentes a assessorias, a mesma defronta-se com a demora para análise destes processos nas comissões da ANVISA, tempo que no geral, não é menor que um ano. A tendência das empresas é de não suportar financeiramente a seqüência de adequações publicadas e exigidas nesta área. A Companhia de Medicamentos, no entanto, empenha-se na fabricação de novos produtos, destacando-se, presentemente, os produtos aqui denominados

de “produto A” e “produto B”, já registrados em processos que demoraram na média um ano e meio.

A empresa opera sobre a matéria-prima ou produto intermediário, modificando-lhe a natureza, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, gerando por meio desse processo, o medicamento. A produção ocorre de segunda-feira a sexta-feira, durante 8 horas por dia. Segundo as informações da empresa, a produção é realizada através de lotes ou quantidade de potes e/ou frascos.

Para ilustrar o processo de fabricação, toma-se como exemplo a elaboração do “Produto A”, conforme anexo 2, especificando as diversas etapas:

- preparação da matéria-prima;
- preparação do produto;
- procedimentos de fabricação;
- controle de peso;
- procedimento de envase;
- procedimento de rotulagem; e
- procedimento de limpeza.

5.3.2 A contabilidade gerencial na empresa

A fim de alcançar o objetivo estabelecido o caso é analisado a seguir, a partir do questionário aplicado na empresa.

Este questionário tem por objetivo levantar os dados sobre as informações exigidas pela agência reguladora que monitora a indústria de medicamentos, verificar o entendimento da empresa sobre a contabilidade gerencial, identificando o entendimento da utilidade desse tema, e investigar as informações contábeis. Tomando como referência a própria organização do instrumento, os resultados serão apresentados e analisados a partir de três grandes blocos: um relativo às agências reguladoras às questões fechadas e semi-abertas, outro relativo à contabilidade gerencial às questões fechadas, semi-abertas e abertas, e outro ainda relativo ao representante da empresa às questões fechadas e semi-abertas.

5.3.2.1 Análise das informações obtidas sobre a regulação do segmento e a contabilidade gerencial

As respostas do respondente às questões fechadas, semi-abertas e abertas, por bloco, são transcritas e analisadas, buscando reuni-las conforme os quadros apresentados a seguir. Nessa análise, serão consideradas também as perguntas encadeadas.

As respostas por blocos são as seguintes:

1. BLOCO I – RELATIVO ÀS AGÊNCIAS REGULADORAS

Quanto às informações requisitadas para a empresa, pela agência reguladora, o respondente informou ser a “*quantidade comercializada e o faturamento bruto e líquido de cada produto*”, e outro, o “*preço fábrica*”, conforme demonstrado no quadro 9.

Quadro 9 – Informações requisitadas pela empresa reguladora

Informações requisitadas
Quantidade comercializada de cada produto
Faturamento bruto e líquido de cada produto
Outros – Preço fábrica

Ao apontar como devem ser disponibilizadas as informações, a resposta restringe-se a apenas uma forma. Isto pode ser verificado no quadro 10 onde a resposta é encontrada em apenas uma categoria, que é o relatório padronizado.

Quadro 10 – Como são disponibilizadas as informações

Forma
Através de relatório padronizado

Ao apontar o lapso de *tempo em que as informações devem ser disponibilizadas para a agência*, o respondente apontou, *mensais*, e *outro*, não especificando qual seria esse outro período de tempo, como mostra o quadro 11.

Quadro 11 – Quando são disponibilizadas as informações

Período
Mensais
Outro

Examinando as respostas dos quadros 9, 10 e 11, é possível dizer que, segundo a Companhia de Medicamentos, a ANVISA requisita informações sobre a quantidade

comercializada de cada produto e o faturamento bruto e líquido de cada produto, bem como o preço de fábrica. Estas informações são disponibilizadas através de relatório mensal e em outro período, não especificado pela empresa. É possível, também dizer, neste caso, que as empresas reguladas do setor de medicamentos não são cobradas a prestarem todas as informações gerenciais contábeis que permitiriam o acompanhamento do setor pela agência reguladora do segmento. Segundo a Resolução nº 2 de 08 de novembro de 2002, da Câmara de Medicamentos, publicada no D.O. em 13/11/2002, que obriga as empresas sujeitas ao regime de regulação a apresentar Relatório de Comercialização e conforme o Manual de Preenchimento do Relatório, as empresas devem, dentre outras informações, fornecer:

- os valores recolhidos para pagamento de Contribuição para PIS/PASEP e COFINS, e do ICMS;
- os valores pagos em salários de todos os empregados e encargos incidentes sobre os salários ou remuneração dos mesmos em decorrência da legislação trabalhista, do contrato de trabalho, de acordo ou convenção coletiva de trabalho, da decisão ou julgamento de dissídio individual ou coletivo;
- faturamento bruto e líquido com medicamentos, auferido da operação de venda, incluído todos os tributos sobre elas incidentes;
- faturamento líquido sendo este o faturamento bruto diminuído das vendas canceladas, dos descontos incondicionalmente concedidos e dos tributos incidentes sobre as vendas.

Essas informações visam atender à regulação de preços, que é parte da missão da ANVISA.

2. BLOCO II – RELATIVO À CONTABILIDADE GERENCIAL

Quando perguntado se o *sistema de contabilidade da empresa é mantido* internamente, externamente ou das duas formas simultaneamente, a resposta apontou “internamente”, como pode ser verificado no quadro 12.

Quadro 12 – Manutenção do sistema de contabilidade da empresa

Forma
Internamente

A quinta pergunta depende da resposta da quarta, caso a resposta seja internamente, buscou-se saber se o sistema utilizado era o sistema integrado – ERP. A resposta foi “sim”, conforme o quadro 13.

Quadro 13 – Sistema de contabilidade utilizado internamente na empresa

Sistema integrado - ERP
Sim

Ao responder as questões 4 e 5, o respondente acabou por indicar que a empresa utiliza internamente o sistema integrado ERP. Para conhecer mais detalhes sobre o sistema de informações gerenciais utilizado na empresa, foram organizados, primeiramente, os quadros 14, 15, 16, 17, 18, 19 e 20, listando os aspectos de um sistema de informações gerenciais, que a empresa leva em conta, porque considera que auxiliam o responsável pela tomada de decisões, decisões tomadas na empresa, tratamento dos desperdícios, o perfil do gestor, sistema de custo aplicado na empresa, tratamento dado ao primeiro preço do produto e ao conceito do custo do produto.

Quadro 14 – Aspectos do sistema de informações gerenciais que auxiliam na tomada de decisões da empresa

Aspectos que auxiliam
Controles internos de contas a receber, a pagar, fluxo de caixa
Prazos de pagamento das matérias-primas e insumos aos fornecedores
Prazos de recebimento das vendas a prazo
Identificação da margem de contribuição por produto
Comparativos de faturamento por produto e faturamento global
Devoluções de vendas e cancelamento de pedidos
Margem de lucratividade por produto

Como pode ser visto no quadro 14, a empresa busca na contabilidade gerencial suprir, através do sistema de informação contábil gerencial os recursos que julgam necessários ao processo decisório e ao controle gerencial. A sétima pergunta depende da resposta da sexta, pois mantém correlação com os aspectos do sistema de informações gerenciais que auxiliam os responsáveis da empresa nas tomadas de decisões, conforme mostra o quadro 15.

Quadro 15 – Decisões tomadas na empresa com base nas informações gerenciais

Decisões
Atender as necessidades de capital de giro
Redução/aumento nos investimento (expandir a empresa)
Manter/reduzir a ociosidade na produção
Estoque equilíbrio de matéria-prima
Aumento/redução de áreas de vendas
Aumento/diminuição do preço do produto

Da análise das duas questões relativas ao auxílio do sistema de informações gerenciais na tomada de decisões, resultou que o mesmo apóia na realização dos controles internos de:

- contas a receber, a pagar e fluxo de caixa;
- no conhecimento dos prazos de pagamento das matérias-primas e insumos, e dos prazos de recebimento das vendas a prazo;
- na identificação da margem de contribuição por produto;
- para a realização de comparativos de faturamento por produto e faturamento global;
- nas devoluções de vendas e cancelamento de pedidos;
- no conhecimento da margem de lucratividade por produto.

Analisando as respostas relativas a *como a empresa trata os desperdícios na produção* foi possível identificar que ela “mensura” e inclui no custo do produto e acompanha o controle, conforme resposta apresentada no quadro 16.

Quadro 16 – Tratamento dado aos desperdícios na produção

Desperdícios
Mensura, inclui no custo do produto e acompanha

Para conhecer o perfil da equipe que dá suporte às decisões, foram oferecidas três alternativas: do tipo gestor de informações, do tipo gestor do conhecimento e outros. O respondente apontou para “*gestor de informações*”, como mostra o quadro 17.

Quadro 17 – Perfil do gestor

Perfil
Do tipo gestor de informações

Portanto, a empresa mesmo tendo um sistema de informações adequado – o sistema integrado ERP –, **não utiliza muitas das informações gerenciais que o sistema pode gerar, levando em conta somente aspectos históricos, sem vislumbrar informações que podem proporcionar apoio ao processo de planejamento e controle.**

Analisando as respostas relativas aos *custos aplicados na empresa*, foi possível organizá-los em três grandes categorias:

- sistema de custeio e avaliação de estoques
- sistema de acumulação de custos
- método de custeio

Estas respostas estão apresentadas no quadro 18.

Quadro 18 – Sistemas de custos aplicados na empresa

Sistemas	Tipo de respostas
Sistema de custeio e avaliação de estoques	histórico
Sistema de acumulação de custos	por ordem de produção
Método de custeio	direto

Quanto aos *custos*, verifica-se que a empresa aplica os custos *históricos*, isto é, gastos incorridos no passado; quanto ao *sistema de acumulação de custos* é feito *por ordem de produção*, utilizando o *método de custeio direto*, um procedimento simples, que reconhece como custos dos produtos o custo fixo total, dificultando a eficácia do controle sobre os custos.

Analisando o tratamento dispensado pela empresa à formação do primeiro preço do produto, verifica-se, como mostra o quadro 19, que o mesmo é elaborado com base nos produtos de outras empresas já existentes no mercado.

Quadro 19 – Elaboração do primeiro preço do produto

Primeiro preço
Com base nos produtos similares já existentes no mercado (de outras empresas)

Buscando conhecer *o que contempla o custo do produto em termos de conceito*, verificou-se, como mostra o quadro 20, que o mesmo contempla a *mão-de-obra* e a *matéria-prima*, porque valorizam o custo *direto por ordem de produção lote*.

Quadro 20 – Custo do produto contempla em termos de conceito

Contempla	Motivo
Mão-de-obra	Direto por ordem de produção/lote
Matéria-prima	Direto por ordem de produção/lote

Segundo o respondente, para o cálculo do custo da mão-de-obra, é feito o mapeamento do tempo necessário para a produção de cada lote, que a empresa entende como sendo custo fixo. Esse tempo é acumulado e apropriado através da divisão do valor da folha de pagamento e encargos sociais pertinentes pelo total de horas utilizadas no *mix* de produção. A matéria-prima é alocada diretamente ao produto pelo seu valor monetário unitário multiplicado pela quantidade *prevista* pelo lote a ser fabricado. Observa-se, pelas informações fornecidas pelo

respondente em relação ao processo produtivo da empresa, que a empresa necessita de um rigoroso controle quantitativo da matéria-prima, da mesma forma, as medidas físicas do consumo dos insumos também devem ser previamente determinadas.

Analisando as respostas relativas às informações mais difíceis de serem obtidas pela empresa, e menos confiáveis mas importantes no processo de análise, foi possível levantar as ordens de respostas evidenciadas no quadro 21.

Quadro 21 – Informações mais difíceis de serem obtidas e menos confiáveis para a empresa

Informações	Tipo de respostas
Mais difíceis de serem obtidas	Perdas em embalagens Gastos com manutenção (horas ociosas) Rateio de custos CQ (Controle de Qualidade)
Menos confiáveis	Mensuração das horas em manutenção, principalmente do pessoal ocupado na manutenção

Na análise do quadro acima, observa-se que a empresa considera importante, mas encontra dificuldade, em prestar informações corretas, principalmente sobre “gastos com manutenção”, porque ao utilizar o método de custeio direto, conforme mencionado anteriormente, e reconhecer como custos dos produtos o custo fixo total, ela simplifica o processo de mensuração, agregando a estes custos as horas ociosas do maquinário e da mão-de-obra direta. O respondente atribui como causa desse procedimento, a “falta de conhecimento dos conceitos de custos”.

Na opinião da pesquisadora, essa forma de tratar a matéria contábil torna difícil e menos confiável as informações prestadas pela empresa. É possível acompanhar a quantidade de horas de mão-de-obra direta e horas/máquina. É possível também acompanhar as operações reais e registrar os fatos físicos e monetários que acontecem no processo. A empresa possui ferramentas para montar seu custo-padrão, porém, não as usa adequadamente como se pode observar nas respostas acima.

A empresa relata acima (Quadro 21), as informações mais difíceis de serem obtidas, dentre elas os custos com controle de qualidade (CQ) e manutenção. porém, em virtude das operações serem repetitivas, é possível mensurar os custos com controle de qualidade (CQ) pelas horas de inspeção e a manutenção com horas de ordens de serviço. É necessário, pois, que a empresa utilize-se das ferramentas de controle que possui para identificar esses custos. Como o próprio respondente coloca na resposta à questão 10, a empresa utiliza como sistema

de custeio e avaliação de estoques o custo histórico, considerado um método tradicional, embora possua as ferramentas para inovar na montagem de seu custo-padrão. Isto quer dizer que a empresa não mede com precisão os recursos diretos que são consumidos, incluindo-se a mão-de-obra direta e material direto que podem ser relacionados diretamente ao produto, pois o custo é mensurado de forma simplificada. Caso os produtos utilizem processos de produção com custos distintos, com maior intensidade de serviços de apoio ou não, não é levado em conta ou se pondera ao elaborar o custo, representando assim, que possivelmente um produto pode estar subsidiando outros, pois o sistema tradicional, para os gastos indiretos, apresenta distorções quando aloca esses custos nos produtos individuais, porque utiliza como critério de alocação apenas o volume de unidades produzidas.

A décima quinta resposta é encadeada com a décima quarta. A análise feita em função desta pergunta, apontou a *falta de treinamento em conceito de custo* como a causa da pouca confiabilidade das informações sobre mensuração das horas de manutenção, quando estas vêm do pessoal ocupado na manutenção.

Analisando as respostas relativas as informações percebidas como necessárias e não fornecidas adequadamente e as possíveis causas disso, na opinião do respondente, são *os custos indiretos*, porque na empresa apenas recentemente vislumbrou-se essa necessidade, conforme é representado no quadro 22.

Quadro 22 – Informações percebidas como necessárias x causas

Informações percebidas	Causas
Custos indiretos e seu rateio. por área/setor	Necessárias para a empresa fazer seu gerenciamento.

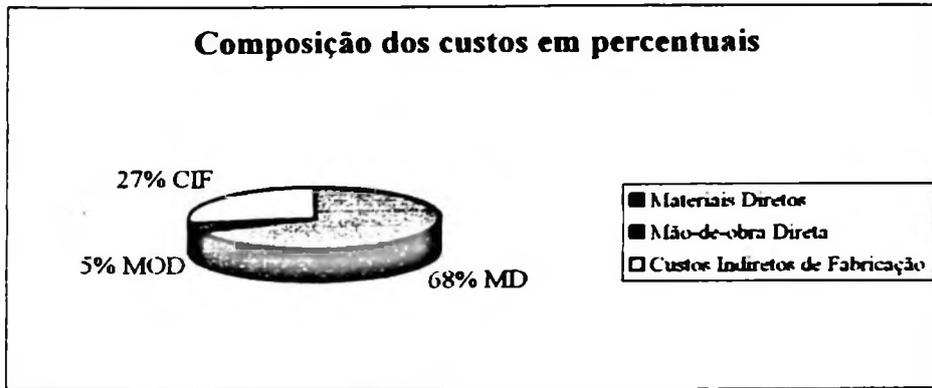
O respondente informou que os gastos gerais de fabricação são apropriados aos produtos através dos custos que variam com o seu volume, porém a empresa já percebeu a necessidade em atribuir esses custos ao setor ou área em que estejam relacionados; contudo, ainda não criou uma forma que considere adequada ao seu produto. Informou também que os gastos gerais de fabricação da empresa ficam em média aproximadamente 27% do custo total do produto.

Considerando a fabricação do “Produto A”, utilizado como exemplo pelo respondente para demonstrar seu processo produtivo, os custos obedecem à seguinte composição:

- Materiais Diretos: 68%

- Mão-de-obra Direta: 5%
- Custos Indiretos de Fabricação: 27%

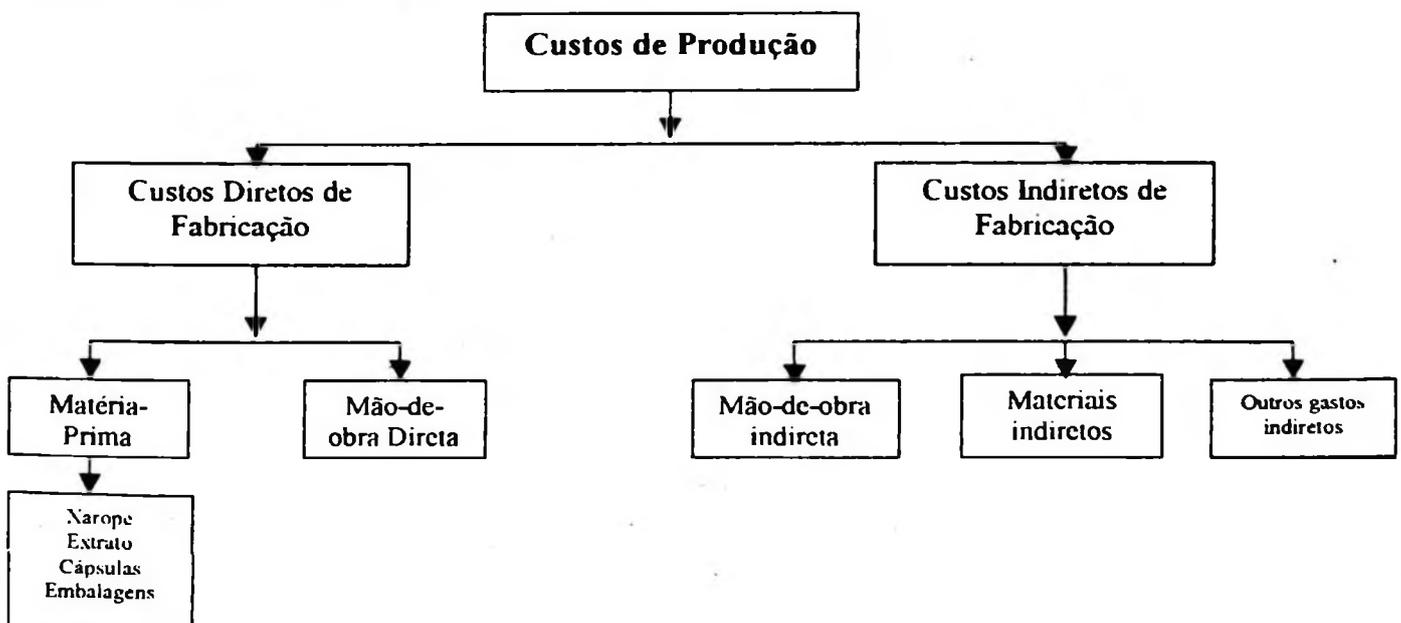
Gráfico 4 – Composição dos custos



Os custos indiretos de fabricação são compostos por mão-de-obra indireta (direção, gerencia de produção, setor de vendas, controle de qualidade e administrativo), materiais indiretos e outros custos indiretos de fabricação (depreciação das máquinas, energia, água, outros), como se percebe, a empresa confunde custos e despesas.

Através da figura 22 pode-se observar a composição dos custos do processo produtivo da empresa.

Figura 22 – Composição dos custos do processo produtivo



3. BLOCO III – RELATIVO AO REPRESENTANTE DA EMPRESA

Examinando as respostas das questões 13 a 17, foi possível organizá-las em cinco categorias:

- Cargo na organização
- Idade
- Escolaridade
- Tempo de trabalho na empresa
- Tempo de trabalho na área

Quadro 23 – Perfil do respondente

Perfil	Ordem de respostas
Cargo	Director
Idade	25 a 35 anos
Escolaridade	3º Grau completo (ADM e Eng. Química)
Tempo de trabalho na empresa	De 6 a 10 anos
Tempo de trabalho na área	De 3 a 6 anos

5.3.3 Interpretação comparativa dos resultados do estudo

Em relação aos critérios de correlação utilizados para buscar as variáveis caracterizadoras da contribuição proporcionada à contabilidade gerencial da Companhia de Medicamentos, o fato de estar monitorada pela ANVISA, há que se destacar, a correlação das informações obtidas, conforme quadro 24.

Quadro 24 – Correlação das informações obtidas no estudo de caso na empresa Companhia de Medicamentos *versus* exigências da ANVISA e os conceitos aplicáveis a Contabilidade Gerencial

Variáveis comparativas	Respostas x Conceitos	
	Respondente	Agência Reguladora/ Contabilidade Gerencial
1. Informações exigidas pela ANVISA	Empresa informa, através de relatório padronizado, mensal, a quantidade comercializada e o preço de fábrica.	Atende a Resolução nº 2/2002, que obriga as empresas sujeitas ao regime de regulação a apresentar Relatório de Comercialização.
2. Entendimento sobre contabilidade gerencial e sua utilidade para a empresa	As informações gerenciais auxiliam no processo de gestão da empresa, em aspectos tais como: prazos de pagamentos e recebimento, identificação de margem de contribuição, comparativos de faturamento, devoluções e margem de lucratividade. A empresa utiliza internamente o sistema integrado ERP.	A contabilidade gerencial também auxilia na tomada de decisões e controle externo; conta com informações cruciais à empresa. A contabilidade é um instrumento preditivo. ERP permite o fluxo de informações entre todos os departamentos da empresa, com a habilidade de necessitar a entrada de informações uma única vez.

3. Informações contábeis utilizadas pela empresa	Informações gerenciais contábeis auxiliam nas tomadas de decisões, nas necessidades de capital de giro, expansão da empresa, controle da produção, equilíbrio no estoque de matéria-prima, planejamentos de vendas, formação do preço do produto. Tratamento de desperdícios: mensura e inclui no preço do produto.	Informações relevantes de custos dos produtos ou serviços e os lucros deles derivados, estão na área da contabilidade gerencial. Valoriza preços e custos relativos.
4. Perfil do respondente	- O papel do gerente é do gestor de informação.	- O gestor de informação e o gestor do conhecimento são duas profissões emergentes no contexto das organizações, com uma missão mais econômica que social.

Nesta direção, entende-se significativo registrar que o sistema de informações gerenciais permite que a empresa tenha, no momento que desejar, todas as informações que precisar, seja para o desenvolvimento de novas capacidades técnicas (tecnologias internas) ou da necessidade de interação mais estreita com o ambiente externo para atender as necessidades de clientes e exigências de informação de entes reguladores.

As informações exercem grande influência sobre o comportamento de funcionários, gerentes, contadores e administradores dentro das organizações. Quando utilizadas de forma correta, as informações gerenciais contábeis informam aos gestores, constituindo ferramentas indispensáveis nas tomadas de decisões. Observou-se ainda, que a alta gerência das empresas deve preocupar-se não somente com o desempenho interno mas, sobretudo com as informações externas sobre o ambiente operacional da companhia, pois é ali o lugar da competição e da luta pela sobrevivência.

Portanto, assumindo as novas dimensões da controladoria, valoriza o papel do contador, na medida que lhe atribui a responsabilidade de ter certeza de que o administrador se oriente por dados que realmente interessem e informações que levem a melhor decisão.

A informação contábil, ao participar de diferentes funções organizacionais, permite à empresa o controle gerencial, através de relatórios que possibilitam acompanhar os eventos ocorridos no mundo administrativo e operacional, desde que haja a compreensão de todas as variáveis que poderão afetar o sucesso da absorção da Tecnologia de Informação, tais como tarefas, tecnologia, pessoas e estrutura e a organização seja mais ágil e flexível para reagir aos riscos e incertezas com êxito. No quadro 25, pode-se observar a relação entre os conceitos aplicáveis às informações gerenciais relatadas pela literatura atual e as funções da informação gerencial contábil exercidas pela empresa.

Quadro 25 – Relação dos conceitos aplicáveis à informação gerencial contábil e o uso destas informações pela empresa

FUNÇÕES	CONCEITO	EMPRESA
Controle operacional	Fornecimento de informação (<i>feedback</i>) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas	Utiliza internamente o sistema integrado ERP. no entanto, não utiliza adequadamente as informações para fins gerenciais.
Custeio do produto e do cliente	Mensuração dos custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes	Utiliza muito pouco os recursos fornecidos pelo sistema para o controle de custo do produto e do cliente, pois precifica seus produtos considerando os similares dos concorrentes.
Controle administrativo	Fornecimento de informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais	Ao adotar o perfil do gestor de informação, a empresa não exerce adequadamente o controle gerencial.
Controle estratégico	Fornecimento de informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas	Não pratica o planejamento estratégico, pois só se preocupa com as informações históricas.

No contexto desta análise comparativa, a empresa não busca as informações gerenciais contábeis oferecidas pela contabilidade, praticando uma gestão que não atende as expectativas do mercado. Isto faz com que a empresa não concentre investimentos em P&D de novos produtos, e não obtenha uma estrutura organizacional consolidada compatível com a indústria farmacêutica multinacional.

CONCLUSÕES

Conhecidos os aspectos conceituais e legais envolvendo as agências reguladoras, as empresas reguladas e a importância da contabilidade gerencial, bem como a influência que as agências reguladoras exercem sobre empresas privadas, os sistemas de informação e apoio à gestão e a contabilidade gerencial nas empresas reguladas pela ANVISA, foi definida a seguinte questão de pesquisa: **Traria alguma contribuição para a contabilidade gerencial da empresa o fato de estar sujeita às agências reguladoras?**

Ainda que o aperfeiçoamento gerencial nas empresas não seja um objetivo expresso das agências, elas normalmente proporcionam progressos significativos nessa direção. Contudo, no caso específico trabalhado, a pesquisa desenvolvida evidenciou que não se pode afirmar que houve alguma contribuição. A contabilidade gerencial, por si, pressupõe uma série de instrumentos que proporcionam apoio ao processo decisório, conforme discutido na revisão de literatura. No estudo do caso apresentado, que não deve ser generalizado para outras situações, percebe-se que a atuação da agência é por demais contida, não impactando o desenvolvimento da contabilidade gerencial da entidade, que, por si, ainda requer melhoramentos. Nem mesmo a base contábil, a partir de um plano de contas, é definida pela agência, o que mostra o seu distanciamento do potencial de controle. As observações que sustentam a conclusão são as seguintes:

- Em termos gerais, a empresa possui os instrumentos oferecidos pela contabilidade gerencial, mas demonstra que não utiliza a grande maioria deles. Em outras palavras, caso utilizasse tais instrumentos, teria uma razoável gama de informações úteis ao processo decisório, muito mais adequado do que atualmente encontrado.

• Em termos mais específicos, a empresa investigada diz que o sistema de informações gerenciais é utilizado na tomada de decisões, mas as respostas do respondente às questões sobre o tratamento aos desperdícios, sistemas de custos aplicados na empresa e a elaboração do primeiro preço do produto, principalmente, não evidenciam isso. Detalhando pode-se perceber:

1. a empresa não considera como relevantes na tomada de decisões, informações sobre o balanço patrimonial e demonstrações de resultado, o planejamento e controle financeiro orçado e realizado e a apuração dos custos por produto. Relatórios para apuração dos resultados, análises de receitas, custos e despesas por unidade de negócio e pelo total (projetados e real) poderiam ser utilizados mas não são oferecidos aos clientes internos.
2. em termos de condições para tal, a empresa dispõe de um sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*, ou seja, um sistema integrado de informações) implementado e não utiliza de maneira a proporcionar informações aos agentes internos.
3. não realiza o comparativo entre custo previsto e realizado por produto, analisando causas e tomando decisões corretivas. O mesmo se aplica aos relatórios para apuração dos gastos projetados e reais por centro de custo/departamento. Dessa maneira a retro-alimentação do modelo não é verificada.
4. a identificação dos gastos com preservação e recuperação de fatores ambientais não são evidenciados e proporcionam impacto, não apenas econômico, mas também de imagem em termos do negócio junto ao mercado.
5. os desperdícios são mensurados e incluídos no custo do produto e o acompanham de maneira inadequada na análise das margens e processo decisório referente ao lançamento dos produtos.
6. a empresa argumenta que utiliza o custeio direto; no entanto inclui elementos questionáveis conceitualmente dentro do seu composto, causando distorções e, evidenciando necessidade de treinamento e discussão de conceitos demandados

porque os processos se alteram e as pessoas são substituídas proporcionando descontinuidade de procedimentos.

7. para a elaboração do primeiro preço do produto, a empresa considera o preço dos produtos similares já existentes no mercado, não explorando as informações que o seu sistema pode fornecer. Em virtude disto, a empresa não sabe se o preço dado aos seus produtos, proporcionará condição de sobrevivência à longo prazo.
8. o custo-padrão teria excelente aplicação nesse tipo de processo, já as condições da produção contínua, discreta, assim o permitem. Ainda assim, ela utiliza o custeio histórico no seu gerenciamento. A folha de descrição de produto existe mas, em decorrência de uma contabilidade não adequadamente articulada, o conceito de padrão deixa de ser percebido.

Essas evidências podem trazer esclarecimentos sobre porque as empresas farmacêuticas nacionais perderam competitividade nos últimos anos em relação às suas congêneres estrangeiras. O mercado hoje, exige agilidade e isso se consegue com o controle interno e externo propiciado pela contabilidade gerencial. Até pela presença marcante das empresas multinacionais, o tipo de controle/acompanhamento/interferência da agência reguladora se mostra tímida e pouco questionadora. Não se espera que a agência reguladora seja o instrumento de impacto que force as empresas a buscar estruturação e desempenho, contudo, nem mesmo um plano de contas específico para a área a agência se propôs a definir, o que proporciona um pano de fundo com conotações pouco ambiciosas e acomodadas.

Finalmente, as constatações reforçam as palavras de Anthony e Govindarajan (2002), Gomes e Salas (1999), de que existem circunstâncias em que as operações de uma empresa não envolvem, necessariamente, uma ampla sofisticação e complexidade do sistema de controle gerencial mas, sem o domínio dos instrumentos colocados à disposição pela contabilidade gerencial, torna-se difícil que a empresa se posicione com clareza no setor em que atua e se desenvolva, a não ser, cumprindo com a obrigação de reportar os resultados obtidos aos agentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABIFARMA. **A Indústria Farmacêutica na Realidade Brasileira**. Rio de Janeiro, 2001.
- ABREU, P. F.; ABREU, A. F. **Sistemas de Informações Gerenciais: Uma abordagem orientada à gestão empresarial**. São Paulo: IGTI, 2002.
- ACKOFF, R. L. **Planejamento Empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1979.
- _____. _____. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1981.
- A CONTABILIDADE como conhecimento. Disponível em: <www.google.com.br>. Acesso em: 3 abr. 2003.
- ALVAREZ, V. M. P. G. D. SEARLE: Os limites de crescimento de uma empresa farmacêutica. Disponível em: <<http://www.economia.ufpr.br/publica/>>. Acesso em: 5 fev. 2003.
- ANSARI, S. **Target costing: the next frontier in strategic cost management**. New York: McGraw-Hill, 1997.
- ANSOFF, H. I. **Estratégia Empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- ANTHONY, R. N. **Management Accounting: text and cases**. Illinois: Homewood, 1979.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANVISA. **Resolução 11: Monitoramento de Mercado**, de 19 de outubro de 2001. ANVISA, Brasília, 2001.
- ARAGÃO, A. S. As Agências Reguladoras Independentes e a Separação de Poderes: Uma Contribuição da Teoria dos Ordenamentos Setoriais. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ-Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr./mai. 2002.
- ARAGÃO, A. S. As agências reguladoras independentes e a separação de poderes: uma contribuição da Teoria dos Ordenamentos Setoriais. **Revista dos Tribunais**, RT, v. 786, 2002.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- AZEVEDO, E. A. **Agências Reguladoras**. Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: ago. 2002.

- BAGGIO, A. F. **Gestão Estratégica**. (Disciplina Gestão Estratégica e Qualidade, Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Contabilidade Gerencial – Universidade de Ijuí). Ijuí, 2002.
- BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, P. (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BIO, S. R. **Sistemas de Informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1991.
- BRASIL. **Constituição Federal**. 2.ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.
- _____. **Lei das Patentes: Lei 9.279**, de 14 de maio de 1996. Brasília, D. O.U., 1996.
- _____. **Lei das Sociedades por Ações: Lei 6.404**, de 15-12-76, alterada pela Lei 9.457, de 5-5-97. 26.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____. **Lei 10.213**, de 27 de março de 2001. Define normas de regulação para o setor de medicamentos, institui a Fórmula Paramétrica de Reajuste de Preços de Medicamentos – FPP, cria a Câmara de Medicamentos. Brasília: Casa Civil, 2001.
- _____. **Lei 9.656**, de 3 de junho de 1998. Dispõe sobre os planos privados de assistência à saúde. Texto consolidado com as alterações impostas pela M.P. n. 2.177-44, de 24 de agosto de 2001. Brasília, D.O.U. n. 164-E, 27 ago. 2001.
- _____. **Lei 9.782**, de 26 de janeiro de 1999. Dispõe sobre a criação da ANVISA. Brasília, 26 jan. 1999.
- _____. **Medida Provisória 2.000-12**. Brasília, 13 jan. 2000.
- _____. **Portaria MS 356**. Brasília, 20 jul. 2000.
- _____. **Medida Provisória n. 2.177-44**, de 24 de agosto de 2001. Brasília: D.O. U. n. 164-E, 27 ago. 2001.
- CAMPOS FILHO, M. P. Os sistemas de informação e as modernas tendências da tecnologia e dos negócios. **Revista de Administração de Empresas**, v. 34, n. 6, p.33-45, nov./dez. 1994.
- CAMPOS, V. F. **Gerenciamento pelas Diretrizes**. Belo Horizonte: MG-Fundação Chistiano Ottoni/Escola de Engenharia da UFMG, 1996.
- CARNEIRO, J. E. Controle interno (uma opinião). **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 65, 1997.
- CASTRO, M. M. A. B. **Gestão do Conhecimento - Como não transformá-la num processo narcísico**. Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 10 jan. 2003.
- CATELLI, A. **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica (GECON)**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CAVALCANTI, F. Q. B. A Independência da Função Reguladora e os Entes Reguladores Independentes. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 219, p. 253-270, jan./mar. 2000.
- COIMBRA, M. C. **Agências Reguladoras**. Disponível: <[www.direitonaweb.adv.br/doutrina/dadm/Marcio_\(DADM_0001\).htm](http://www.direitonaweb.adv.br/doutrina/dadm/Marcio_(DADM_0001).htm)>. Acesso: 9 dez. 2002.
- CHIAVENATO, I. **Administração: teoria, processo e prática**. 2.ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- COOK, R. **Evolução da medicina**. Disponível: <<http://www.taps.org.br/mdecadencia.01.htm>>. Acesso: 20 nov. 2002.

- COSENZA, J. P. **Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado: Um Estudo a Partir da Experiência Brasileira.** UFRJ, Rio de Janeiro. (In: *Disciplina de Teoria e Pesquisa em Contabilidade. Curso de Pós-Graduação em Contabilidade Gerencial – UNIJUI*). Ijuí: UNIJUI, 2002.
- COSIF. Disponível em: <www.cosif.com.br>. Acesso em: 15 mar. 2003.
- CRC-SP. **Conselho Regional de Contabilidade.** São Paulo, 1995.
- CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 1999.
- CRESWELL, J. W. **Research Design. Qualitative X Quantitative Approaches.** London: Sage, 1994.
- DAVENPORT, T. Knowledge Roles: The CKO and Beyond. **CIO**, p. 24, Apr. 1, 1996.
- DI PIETRO, M. S. Z. **Parceiras na Administração Pública.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- DRUCKER, P. F. **Administrando em Tempos de Grandes Mudanças.** São Paulo: Thompson, 1995.
- EXAME. **Guia da Boa Cidadania Corporativa.** São Paulo, dez./ 2001. (Edição Especial)
- FEATHER, J. **The information society; a study of continuity and change.** 2nd.ed. London: Library Association, 1998.
- FIANI, R. **Teoria da Regulação econômica: Estado atual e perspectivas futuras.** Tercer Encuentro de Directores y segundo de Docentes de Las Escuelas de Beliotecologia del Mercosur. Universidad Tecnologica Metropolitana. Santiago, Chile, out. 1998. Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 23 out. 2002.
- FIGUEIREDO, Sandra M. Aguiar. **Contabilidade: Exercício e Atitudes Profissionais e Clientes, PME's Optantes Pelo Simples – Lei 9.317/96.** **Revista de Contabilidade**, n. 133, 2002.
- FRANÇA, P. G. (2002). **Questões Constitucionais das Agências Reguladoras Federais.** Artigo. Disponível: **DireitoNet.** Acesso: ago./2002.
- FRANCO, H. **Contabilidade Geral.** 20.ed. São Paulo: Atlas, 1980.
- FREITAS, J. **Estudos de direito administrativo.** 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas em Pesquisa Social.** São Paulo: Atlas, 1991.
- GIL, A. L. **Sistemas de Informações: contábil/financeira.** São Paulo: Atlas, 1995.
- GODOY, A. S. **Pesquisa Qualitativa: Tipos Fundamentais.** **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai./jun. 1995.
- GOMES, M. V. M. **O uso da bioinformática no desenvolvimento de Drogas pelas Indústrias Farmacêuticas.** Disponível: <www.rge.fmrp.usp.br/cursos/topicosiii/paginas/web21.web21.htm>. Acesso: 20 nov. 2002.
- GOMES, J. S.; AMAT SALAS, J. M. **Controle de Gestão: um enfoque contextual e organizacional.** FEA-USP. São Paulo: USP, 1999.
- GOULART JÚNIOR, R. **Custeio e Precificação no Ciclo da Vida das Empresas.** Dissertação. Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2000.

- GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade.** Tese (Doutoramento). FEA. São Paulo: USP, 1989.
- HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo Futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- HAMMER, M. **A agenda: o que as empresas devem fazer para dominar esta década.** 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BRED, M. F. **Teoria da Contabilidade.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HERINGER, A. **Patentes Farmacêuticas & Propriedade Industrial no contexto internacional.** Curitiba: Juruá, 2001.
- HOLANDA, V. B. Contabilidade: A Cibernética Empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA – USP, São Paulo, FIPECAFI, v. 14, n. 25, p. 42-59, jan./abr. 2001.**
- HOPPEN, N. **Um guia para avaliação de artigos de pesquisa em sistemas de informação.** Porto Alegre: UFRGS, 1999.
- HORNGREN, C. H.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- IFAC-INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTABILITY. **A profession transforming: from accounting to management.** Relatório Revisado de março de 1998.
- IUBÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- _____. **Contabilidade Gerencial.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- JAMIL, G. L. **Repensando a TI na Empresa Moderna: atualizando a Gestão com a Tecnologia da Informação.** Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2001.
- JOHNSON, H.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KIRK, J. *Information in organisations: directions for information management.* **Information Research**, v. 4, n. 3, 1999.
- KOTLER, P. **Administração de Marketing: Análise, Planejamento, Implementação e Controle.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- LAGES, N. S. (2002). **O Ambiente On-line e a Construção da Lealdade.** Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 28 mai. 2003.
- LEONE, G. S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** São Paulo: Atlas, 1981.
- _____. **Planejamento, Implantação e Controle.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MAMBRINI, A.; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. **A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão.** Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 15 dez. 2002.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

- _____. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARQUES NETO, F. A. **A Nova Regulação Estatal e as Agências Independentes**. Direito Administrativo Econômico. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MARTIN, N. C. Da Contabilidade à Controladoria: A evolução Necessária. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.
- MARTINS, A. **Contabilidade de Custos**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing**. São Paulo: Atlas, 1996. v. 1.
- MINAYO, M. C. S. **O Desafio do Conhecimento: Pesquisa Qualitativa em Saúde**. 4.ed. São Paulo: Hucitec/Abrasco, 1996.
- MINTZBERG, H. **The nature of managerial work**. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1980.
- MITNICK, B. M. **The Political Economy of Regulation: Creating, Designing and Removing Regulatory Reforms**. New York: Columbia University Press, 1980.
- MORAES, A. Agências Reguladoras. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, v. 55/56, p. 169-197, jan./dez. 2001.
- MORGAN, G. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MOURÃO, R. L. **Sistema de Informações Gerenciais: Gestão Empresarial**. (Curso de Pós – Graduação em Gestão Empresarial). São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1999.
- NAKAGAWA, M. **Conceitos de Contabilidade Gerencial Aplicados às Pequenas e Médias Empresas**. Dissertação de Mestrado (apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo). São Paulo: USP, 1976.
- _____. **O Verdadeiro Papel do Contador no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1987.
- _____. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- NISHI, E. A.; SÃO, M. R. R. P. D. **A reestruturação societária de companhias privatizadas e a atuação das agências reguladoras**. Texto. São Paulo: USP, 2002.
- NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **The Knowledge-Creating Company**. New York: Oxford University Press, 1995.
- NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade de Custos**. Material de Slides (Disciplina de Contabilidade de Custos, no Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade-FEA, da Universidade de São Paulo). São Paulo: USP, 2002.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia Empresarial: Uma abordagem empreendedora**. São Paulo: Atlas, 1988.
- OLIVEIRA, J. C. O Estado Regulador nas Concessões de Serviços Públicos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 33, n. 129, p. 99-107, jan./mar. 1996.
- OLIVEIRA NETO, J. D. Sistemas de Informação para apoio Decisão. Programa de Educação Continuada – MBA Tecnologia de Informação. **FEA-USP**, T 05. São Paulo, 30 out. 2002.

- ORTIZ, R. **Mundialização e Cultura**. São Paulo: Brasiliense, 1996.
- PAIVA, S. B. A Contabilidade e as Novas Tecnologias de Informação: uma aliança estratégica. **RBC Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 135, p. 75-81, mai./jun. 2002.
- PALERMO, F. K. O. **Atribuição de Poder Normativo às Agências Reguladoras**. Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 15 nov. 2002.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina**. São Paulo: Editora 34, 1996.
- PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: Catelli, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.
- PERROW, C. **Análise Organizacional: um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1976.
- PIRES, A. M.; RODRIGUES, F. P. **Um novo paradigma volumétrico: o declínio do custo histórico**. Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 10 jan. 2003.
- PIZZOLATO, N. D. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- PORTER, M. E. **Competitive strategy: techniques for analysing industries and competitors**. New York: Free press, 1980.
- _____. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1985.
- _____. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PRZEWORSKI, Adam. Reforma do Estado: Responsabilidade política e intervenção econômica. **RBCS**, n. 32, ano 11, out. 1996.
- QUEIROZ, R. B. **Regulação de Serviços Públicos: Estudo de caso de agências reguladoras estaduais**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC, 2001.
- RÊGO, Elba Cristina Lima. Políticas de Regulação do Mercado de Medicamentos: A Experiência Internacional. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 14, p. 367-400, dez. 2000.
- RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos Fácil**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- RICCIO, E. L.; PETERS, M. R. S. **Novos Paradigmas para a Função Controladora**. (Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade). São Paulo: FEA/USP, 2002.
- ROBBINS, S. P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ROSSETO, A. M. **Sistema de Informação Gerencial: Tecnologia da Informação como apoio à tomada de decisão**. Módulo (Disciplina de Tecnologia de Informação como Apoio à Decisão, no Curso de Especialização em Gestão Estratégica, da Universidade de Passo Fundo). Passo Fundo: UPF, 1999.
- SABBATINI, R. RME: **Por que os remédios são tão caros?** Disponível: <www.nib.unicamp.br/svol/cp990604.htm>. Acesso: 20 nov. 2002.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SEMINÁRIO. Os Desafios para uma Assistência Farmacêutica Integral. Brasília, 30 set./2 out./ 2002.

_____. 1º Seminário Nacional de Manutenção em Indústrias Farmacêuticas. *Pharmaceutical Technology, Edição Brasileira*, v. 6, n. 2, 2002. Disponível: <www.sindusfarma.org.br/capa/moretto4.htm>. Acesso: 20 nov. 2002.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos Custos**. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. _____. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

SILVA, R. A. C. **O papel das operadoras**. Disponível: <www.csalaw.com.br>.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do durgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI**, FEA-USP, São Paulo, FIPECAFI, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

SOUZA, Carlos Pereira. **Balanço Social: a ética necessária**. VII **Convenção de Contabilidade do RGS**. Gramado, ago. 2001.

TARAPANOFF, K.; SAUIDEN, E.; OLIVEIRA, C. L. **Funções Sociais e Oportunidades para Profissionais da Informação**. Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 10 jan. 2003.

THOMPSON, V. A. **Without Sympathy or Enthusiasm**. Alabama: The University of Alabama Press, 1977.

TURDERA, M. V. A Evolução do Mercado de Gás Natural: A Regulação na Indústria de Gás Natural. **Boletim Semanal de dados estatísticos e econômicos**. Disponível: <Portal Gás Brasil>. Acesso: 6 dez. 2002.

VAN VUGHT, F. **Strategies and Instruments of government**, in VAN VUGHT, F. (ed). **Governmental Strategies and Innovation in Higher Education**. London: Jessica Kingsley Publishers, 1989.

VAS, J. **O círculo virtuoso da regulação: hipótese de aplicação elétrica**. Disponível: <www.agergs.rs.gov.br/bibliot/revista/mr2/mr2_port.htm>. Acesso: 27 set. 2002.

VASCONCELOS, A. M. B. **A Importância da Contabilidade Gerencial e do Novo Contador para a Administração**. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2002. Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: nov. 2002.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

WARD, K. **Contabilidade Gerencial Estratégica**. Butterworth Heinemann Ltd. (Texto em Português). Disponível: <www.google.com.br>. Acesso: 10 ago. 2002.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pioneira, 2001.

WILLEMANN, F. A. O princípio de generalidade e o direito ao recebimento de serviços públicos ainda não prestados em caráter geral. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 227, p. 111-130, jan./mar. 2002.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Trad. Daniel Grossi. 2.ed. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

APÊNDICE

ANEXO 1



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE

O presente questionário tem por objetivo realizar um levantamento de dados sobre as informações exigidas pela agência reguladora que monitora a indústria de medicamentos, verificar o entendimento da empresa sobre o tema contabilidade gerencial e investigar as informações contábeis utilizadas pela empresa.

A pesquisa em questão destina-se à elaboração da dissertação de mestrado, na área de Contabilidade e Controladoria da mestranda Neusa M^a da C. Gonçalves Salla, sob à orientação do Prof. Dr. Fábio Frezatti, coordenador do Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

Título da Dissertação: A Contabilidade Gerencial aplicada às empresas sujeitas ao monitoramento de agências regulatórias.

O sucesso desta pesquisa depende da resposta do entrevistado e do correto preenchimento do roteiro elaborado. Por isso, solicitamos seja agendado o tempo e horário para a entrevista, de acordo com sua disponibilidade, a fim de poder se dedicar a responder.

ROTEIRO PARA PESQUISA DE CAMPO DA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

MESTRANDA: NEUSA M^ª C. GONÇALVES SALLA

BLOCO I - RELATIVO ÀS AGÊNCIAS REGULADORAS

1. Quais informações são requisitadas pela agência que regula o segmento da empresa?

- quantidade comercializada de cada produto
- faturamento bruto e líquido de cada produto
- valores recolhidos referentes aos tributos federais (PIS/COFINS)
- valores recolhidos referentes aos tributos estaduais (ICMS)
- preço do produto, à vista
- preço do produto, à prazo
- Outros. Descrever Preço Fábrica

2. Como devem ser disponibilizadas essas informações ?

- através de relatório padronizado
- a critério de cada empresa
- Outros. Descrever _____

3. As informações a serem disponibilizadas para a agência reguladora devem ser:

- mensais
- semestrais
- anuais
- Outro (especificar) _____

BLOCO II - RELATIVO À CONTABILIDADE GERENCIAL

4. O sistema de contabilidade da empresa é mantido:

- internamente
- externamente
- interna e externamente

5. Se internamente, tem sistema integrado - ERP:

- sim
- não. Justificar _____

6. Num sistema de informações gerenciais, para auxílio do responsável pelas tomadas de decisões, a empresa leva em conta:

- balanço patrimonial e demonstrações de resultado
- controles internos de contas a receber, a pagar, fluxo de caixa
- prazos de pagamento das matérias-primas e insumos aos fornecedores
- prazos de recebimento das vendas a prazo
- planejamento e controle financeiro orçado e realizado (B.Patrimonial, DRE, etc.)
- apuração dos custos por produto (custos projetados e custos reais)
- comparativo entre custo previsto e realizado por produto
- identificação da margem de contribuição do produto
- relatórios para apuração dos gastos projetados e reais por centro de custo/departamento
- relatórios para apuração dos resultados, análise de receitas, custos e despesas por unidade de negócio e pelo total (projetados e real)
- comparativos de faturamento por produto e faturamento global
- devoluções de vendas e cancelamentos de pedidos

- margem de lucratividade por produto
- identificação dos gastos com preservação e recuperação de fatores ambientais
- outros (especificar) _____

7. Quais são as decisões tomadas, com base nos itens assinalados na questão acima?

- atender as necessidades de capital de giro
- introduzir novo produto
- redução/aumento nos investimento (expandir a empresa)
- manter/reduzir a ociosidade na produção
- estoque equilíbrio de matéria-prima
- aumento/redução de área de vendas
- aumento/diminuição do preço do produto
- outros (especificar) _____

8. De que forma a empresa trata os desperdícios na produção?

- mensura, inclui no custo do produto e acompanha
- não mensura
- mensura mas não inclui no custo do produto

9. O perfil da equipe que dá suporte às decisões é:

- do tipo gestor de informações
- do tipo gestor do conhecimento
- outros

10. No que se refere aos custos, a empresa aplica:

a) sistema de custeio e avaliação de estoques

histórico

predeterminado

b) sistema de acumulação de custos

por ordem de produção

por processo

c) método de custeio

variável

direto

absorção

11. Primeiro preço do produto

baseado no custo histórico e quantidade padrão

quantidade padrão e custo predeterminado (com projeção futura)

com base nos produtos similares já existentes no mercado (de outras empresas)

com base em outros produtos similares da própria empresa

outra combinação _____

12. O que contempla o custo do produto em termos de conceito:

mão-de-obra. Especificar direto p/ ordem de produção / lote

matéria prima. Especificar " "

gastos indiretos de fabricação. Especificar _____

outros. Especificar _____

13. Quais as informações mais difíceis de serem obtidas?

Perdas em embalagens; gastos com manutenção
(horas extras); rateio custos CQ

14. Quais as informações menos confiáveis e que tenham importância no processo de análise?

Mensuração dos locais em manutenção, principalmente
do pessoal ocupado na manutenção.

15. Caso tenha respondido a questão 14, possíveis causas

Treinamentos em conceito de custos.

16. Que informações são percebidas como necessárias e não são fornecidas?

Custos indiretos e ~~o~~ em rateio, por área / setor

17. Caso tenha respondido a questão 16, possíveis causas

Necessidade vizualizada recentemente pela
Direção

BLOCO III - RELATIVO AO REPRESENTANTE DA EMPRESA

18. Qual é o seu cargo na organização?

- Diretor
- Gerente
- Depto Comercial
- Depto de Produção
- Responsável Técnico
- Outro cargo (especificar) _____

19. Qual é a sua idade

- até 25 anos
- 25 a 35 anos
- 35 a 45 anos
- acima de 45 anos

20. Qual é a sua escolaridade:

- 1º grau completo
- 2º grau completo
- 3º grau completo (especificar o curso) ADM e Eng. Química
- Outros (especificar) _____

21. Há quanto tempo trabalha na empresa?

- de 0 a 3 anos
- de 3 a 6 anos
- de 6 a 10 anos
- de mais de 10 anos

22. Há quanto tempo trabalha na área?

de 0 a 3 anos

de 3 a 6 anos

de 6 a 10 anos

acima de 10 anos

ANEXO 2

- Processo de fabricação do produto “Produto A”

O processo de fabricação do Produto “A” tem diversas etapas, tais como: preparação da matéria-prima, preparação do produto e procedimentos de fabricação.

a) Preparação da matéria-prima:

Para a preparação da matéria-prima ocorrem as seguintes rotinas:

1. Retirar do almoxarifado geral a matéria-prima a ser utilizada no lote de produção.
2. Verificar, através da etiqueta, a situação da matéria-prima, pois somente pode se utilizar a mesma, se esta estiver com a etiqueta verde (APROVADA), e dentro do prazo de validade.
3. Levar o extrato para a ante-sala de pesagem, fazer assepsia (ver o que é) das embalagens e transferir para a sala de pesagem.
4. Ligar o sistema de exaustão.
5. Iniciar a pesagem, pesar a quantidade solicitada na ficha de Produção (Anexo 1 e 8).
6. Preencher a etiqueta de pesagem – preencher duas etiquetas, onde uma deve ser colocada na embalagem onde foi pesada e a outra anexada a Ficha de Produção.
7. Retornar a matéria-prima para o almoxarifado de Matéria-Prima Aprovada.
8. Após a preparação da matéria-prima, deve-se enviar a matéria-prima pesada para o Setor de Produção de cápsulas na ante-sala de produção de cápsulas, buscar 2

(dois) pacotes de cápsulas (fracionadas no almoxarifado de cápsulas e lançar os dados necessários na Ficha de Produção (nº de lote e nº de laudo).

b) Preparação do produto em processo:

O produto para ser preparado necessita de um ambiente próprio, chamado de sala de produção de sólidos de uso interno, em que passará pelas seguintes rotinas:

1. O produto deve ser preparado na sala de produção de sólidos de uso interno;
2. Verificar a limpeza e sanitização da sala, conforme norma técnica da GMP.
3. Verificar a limpeza e sanitização dos equipamentos, anexando a etiqueta de limpeza e sanitização à Ficha de Produção;
4. Certificar-se que a sala de produção e os equipamentos estão livres de materiais de produções anteriores;
5. Providenciar o material de apoio necessário;
6. Verificar e providenciar a vestimenta completa: avental, touca, máscara com filtro químico e luvas;
7. Lavar bem as mãos antes de colocar as luvas e passar álcool 70° GL nas luvas antes do processo e sempre que tocar um objetos estranhos à produção;
8. Colocar a matéria-prima fracionada sobre os estrados;
9. Identificar os equipamentos através de etiqueta que deverá conter: o nome do produto, a quantidade, o lote, o número da ordem de produção, a data, o responsável e a sala através da placa de identificação

c) Procedimentos de fabricação:

O procedimento de fabricação seguirá a quantidade necessária de matéria-prima calculada e conferida segundo a Fórmula Padrão;

A matéria-prima necessária bem como os pacotes de cápsulas vazias devem ser colocados sobre o balcão na ante-sala de produção de cápsulas. Na sala de produção de cápsulas o operador deve conferir se a umidade e temperatura estão dentro das especificações para produção (temperatura $25^{\circ}\text{C} \pm 5^{\circ}\text{C}$ e Umidade $60\% \pm 5\%$). Caso estiver fora das especificações tomar as devidas providências, tais como: Ligar o Ar condicionado. Aguardar até climatização da sala conforme as especificações.

Fazer assepsia das embalagens (do extrato e das cápsulas vazias) antes de transferir para a sala de produção de cápsulas.

Iniciar o procedimento de encapsulamento, alimentando o funil de matéria-prima e pó (ver) funil de cápsulas.

d) Controle de peso:

Durante o procedimento de encapsulação, fazer *3 tomadas (início, meio e fim) de 20 cápsulas cada, para controle de peso, anotar os resultados na Planilha de controle de peso, observar as especificações constantes na mesma.

* Para as três tomadas, são:

INÍCIO: produzir dois discos (500cápsulas), e parar o procedimento de Produção. Coletar amostra em embalagem específica e ir para a sala de pesagem, pesar a s20 cápsulas, individualmente, e anotar o peso na Planilha de controle de peso. Se estiver dentro das especificações, dar continuidade ao processo, **caso estiver fora das especificações**, regular o inversor de frequência até conseguir o peso desejado. Desprezar as cápsulas que estiverem fora das especificações.

MEIO: ao término do primeiro pacote de cápsulas (11mil) fazer novamente o controle de peso. Caso estiver fora das especificações, parar o processo produtivo. Investigar o problema e tomar a providência cabível ao caso. A decisão deve ser tomada pelo Farmacêutico Responsável da Produção, juntamente com o Responsável pelo controle de Qualidade.

FIM: Ao final do segundo pacote, fazer novamente o controle de peso. Estando Responsável pela produção que deverá tomar a atitude adequada dentro das

especificações encerrar o processo produtivo, se estiver fora avisar ao Farmacêutico ao caso.

Quando todo o lote estiver encapsulado, enviar para a sala de embalagem/rotulagem e colocar no equipamento a etiqueta de SUJO.

e) Procedimento de envase:

O procedimento de envase somente se inicia quando em toda linha de embalagem/rotulagem não houver nenhum rótulo, cartucho ou outros elementos de produtos anteriores.

Ao receber os produtos à serem envasados e rotulados, os rótulos do produto, a planilha de rotulagem e a ordem de produção do farmacêutico responsável, deve-se preencher a planilha de rotulagem. Se algum item não conferir, avisar ao farmacêutico responsável e aguardar novas instruções.

Envasar o produto em frasco plástico sendo 50 cápsulas em cada pote. O envase é feito em envasadora semi-automática, sendo a capacidade de enchimento 3.500 frascos/dia (175.000 cápsulas/dia). O fechamento do frasco é feito manualmente.

Após todo lote ser envasado iniciar o processo de rotulagem, conforme procedimento de rotulagem.

f) Procedimento de rotulagem:

Para o correto cumprimento deste procedimento serão necessárias a ordem de produção, a Planilha de rotulagem e os rótulos do produto a ser rotulado.

A execução do procedimento somente se inicia quando em toda a linha de embalagem/rotulagem não houver nenhum rótulo, cartucho ou outros elementos de produtos anteriores, obedecendo as etapas a seguir:

1. Ao receber os produtos á serem rotulados, os rótulos do produto, a Planilha de Rotulagem e a ordem de produção do Farmacêutico Responsável, preencher a Planilha de Rotulagem;

2. Se algum item não conferir, avisar ao Farmacêutico Responsável e aguardar novas instruções;
3. Gravar data de fabricação e data de validade e número do lote no rótulo e no cartucho;
4. Iniciar rotulagem, aderindo firmemente os rótulos no corpo do recipiente;
5. Iniciar embalagem final quando a quantidade de produtos rotulados e gravados for suficiente
6. Retirar amostras do produto acabado conforme solicitado na Planilha de Rotulagem
7. Ao final da embalagem, enviar todos os rótulos e embalagens externos não utilizados, a ordem de produção assinada e datada, a Planilha de Rotulagem devidamente preenchida e as amostras do produto ao Farmacêutico Responsável, para que este promova sua guarda evitando mistura.
8. Enviar produtos rotulados para a área de quarentena de produto acabado e aguardar instruções de liberação do produto;
9. Se o Farmacêutico Responsável em conjunto com Responsável pelo Controle da Qualidade aprovarem o produto, enviar para o setor de embalagem final objetivando a posterior estocagem.

g) Procedimento de limpeza:

Ao término de todo o processo produtivo, inicia-se a limpeza de todos os equipamentos envolvidos na produção, conforme procedimentos específicos para cada equipamento.

Envia-se todo material (utilizado na produção para a área de lavagem interna, proceder a Limpeza deste Material conforme POP específico (Procedimento Para Limpeza de Material utilizado na Produção) e faz-se os devidos registros.

Ao terminar toda a limpeza de material e equipamentos solicitar ao funcionário responsável pela limpeza para fazer a limpeza e sanitização da área produtiva, a fim de deixá-la pronta para a próxima produção.