

"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 ATUÁRIA

**ESTUDO DO PROBLEMA DA MENSURAÇÃO
CONTÁBIL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS**

Yva Paes de Barros Pinto

Orientador: Prof. Dr. Masayuki Nakagawa

SÃO PAULO
2003

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adolpho José Melfi

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Profª. 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



20600025279

ESTUDO DO PROBLEMA DA MENSURAÇÃO CONTÁBIL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Yva Paes de Barros Pinto

Orientador: Prof. Dr. Masayuki Nakagawa

Dissertação de Mestrado apresentada à
Faculdade de Economia, Administração
e Contabilidade como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Contabilidade.

SÃO PAULO
2003

FICHA CATALOGRÁFICA

Pinto, Yva Paes de Barros

Estudo do problema da mensuração contábil dos ativos Intangíveis / Yva Paes de Barros Pinto. -- São Paulo : FEA/USP, 2003.

116 p.

Dissertação - Mestrado
Bibliografia.

1. Ativos intangíveis 2. Mensuração (Contabilidade)
3. Goodwill I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP II.Título.

CDD – 657.7

T657.7 P659e

T85314



20600025274



Powered by RidaProStar - www.logprocess.com.br

DEDICATÓRIA

Ao meu marido, Júlio César, por seu amor abnegado e apoio; aos meus filhos Karina, Thiago e Karolina, que têm sido a grande razão da minha busca pelo aperfeiçoamento técnico; aos meus pais e irmãos que sempre foram grandes incentivadores sob todos os aspectos, durante toda a minha existência. Desejo que a minha dívida com vocês seja inesgotável.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus a quem devo toda a honra e toda a glória.

A consecução de um trabalho desta natureza é algo que sempre nos deixa em débito com muitas pessoas que direta ou indiretamente contribuíram tornando este sonho uma realidade. Mesmo incorrendo em risco de graves omissões, desejamos expressar nossa gratidão àqueles que compartilharam desta tarefa de maneira mais próxima.

Ao meu orientador Prof. Dr. Masayuki Nakagawa, pelas pacientes e valorosas orientações, que em muito contribuíram para transformar um sonho em realidade, sem o qual este trabalho não seria possível e também pelo exemplo de incansável dedicação à ciência.

Aos Professores Dr. Nicolau Reinhard e Dr. L. Nelson Guedes de Carvalho, pelo estímulo e preciosas contribuições que serviram para aprimorar este trabalho.

A todos os Professores que nos acompanharam durante o mestrado, pelas utilíssimas lições transmitidas. Referenciando ao Prof. Dr. Armando Catelli, estendo aos demais a minha eterna gratidão.

Aos Professores, Adonias Gomes de Almeida, Ms. Luzia Guimarães, Clorice Phol Moreira de Castilhos, Dr^a. Gislaiane Moreno, Ms. Ivan Echeverria, Wander Prado, Adail José de Souza meu sincero reconhecimento pelo incentivo e oportunidade que me proporcionaram.

A todos os colegas do “Site de Cuiabá”, pelo gratificante convívio, estímulos e apoio.

À FIPECAFI, UNIRONDON e CFC, pelo apoio financeiro prestado aos profissionais da área contábil, com o qual se viabilizou e oportunizou a participação e permanência nossa neste Mestrado.

A todos os colegas e funcionários da Unirondon e FIPECAFI, citando Lair Maciel Batista e Maria Luíza C. Leone, pela eficiência, gentileza, apoio e amizade, estendendo aos demais a minha terna e eterna gratidão.

Ao Prof. Doutorando Raimundo Nonato Rodrigues pela gratificante presença, apoio e troca de conhecimentos.

Finalmente, meus profundos agradecimentos a minha família, tão sacrificada neste período e demais familiares pelo valioso apoio. Incluindo no rol como família, aos amigos “paulistas”: Manuela, Domingos e Daniela que carinhosamente me acolheram.

RESUMO

O presente estudo teve como principal objetivo a *compreensão* de como o fenômeno da falta de *integração*, em termos de mensuração, entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, poderá prejudicar a gestão do desempenho econômico dos *ativos intangíveis* de uma organização e, conseqüentemente, a eficácia do próprio desempenho organizacional. As pesquisas realizadas para esse fim são de natureza exploratória e descritiva em sua natureza, porque o conhecimento sistematizado sobre o tema escolhido é, ainda, muito limitado e optou-se por conduzi-las por meio de revisão bibliográfica e mediante a observação e análise de dados contidos em exercícios encontrados na literatura consultada, aplicando-se o conceito de mensuração através dos atributos ou características dos objetos ou atividades considerados. Com isso, buscou-se verificar qual poderia ser a contribuição para uma melhor compreensão do significado do fenômeno da *integração*. As conclusões a que se chegou na análise de resultados confirmam o pressuposto básico assumido para a realização deste trabalho. Em resumo tais conclusões foram as seguintes: (1) o papel dos *ativos intangíveis* é cada vez mais significativo para o crescimento patrimonial das organizações, o qual conforme McGavock (2000), chega, hoje, a representar aproximadamente 70% de toda a riqueza de uma empresa; (2) dada esta importância dos *ativos intangíveis*, o foco dos gestores das áreas funcionais deve centrar-se nestes *ativos* não obstante as dificuldades de sua mensuração; (3) por serem os *ativos intangíveis* os principais recursos de uma organização, que respondem pela maior proporção do valor criado para a empresa, principalmente em termos de *goodwill* é de fundamental importância a mensuração contábil dos *atributos* das atividades desenvolvidas pelas áreas funcionais da organização, especialmente os relacionados com seus *ativos intangíveis*. Este aspecto foi bem adequadamente evidenciado através da observação e análise dos casos da *Florença Industrial Ltda.* e da *Cia A.* Este trabalho foi desenvolvido no contexto maior da Teoria da Contabilidade e da Contabilidade Gerencial em particular. Através dele buscou-se reforçar a importância do papel que tem a *mensuração* contábil para a eficácia dos *Sistemas de Informações Gerenciais* (SIG).

ABSTRACT

The main objective of this study was to understand how the lack of *integration*, between the input data to the accounting and physical-operation information systems, in terms of measurement, could eventually damage the management of the organization economical results, and consequently on the entire enterprise organizational effectiveness. The subject studied here belongs to the Accounting Theory's knowledge and still is not well developed in scientific terms. So, considering the limited literature available on *intangible asset* measurement and control, the phenomenological method of research was considered to best fit the objectives of this study and which will provide the steps needed to reach the final conclusions. The research to be carried out in such a condition was considered just exploratory in its nature, because there is still very little production in this area to be explored. The theoretical revision carried out in this study demonstrates some very interesting conclusions that confirm the basic assumption assumed previously: (a) the intangible assets represent more than 70% of the organization's total assets so that perform a very significant role on the nowadays organizations competitiveness and sustainability in a strong political and economical global environment; (b) the functional area managers must concentrate their skills and attention on the organization's intangible assets because they are the main responsible for the creation of its goodwill; (c) the measurement of the attributes or characteristics of the organization objects and activities is becoming crucial for the effective organization's function area management based mainly on their intangible assets; (d) the perfect understanding from functional area managers on integration of input data that are imported by accounting and physical operations information systems are really very contributive to the successful results of the organization *intangible assets* management; (e) the study and analysis carried out through the two cases, respectively, *Florença Industrial Limited* and *Company "A"*, demonstrated that it was very helpful to understand the concepts discussed in this study and mainly the understanding of integration between the data inputs imported by the accounting and physical operation information systems. This study represents a contribution to the *Management Accounting Information Systems*.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
1. O PROBLEMA	04
1.1 Contextualização	04
1.2 Definição do Problema	06
1.3 Objetivos	06
1.3.1 Objetivo Final	06
1.3.2 Objetivos Intermediários	07
1.4 Pressuposto Básico	07
1.5 Delimitação do Estudo	08
1.6 Relevância do Estudo	09
1.7 Estrutura do Trabalho	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 Definição de Ativos	12
2.1.1 Ativos	12
2.1.2 Características dos Ativos	14
2.1.3 Ativos Intangíveis	15
2.1.4 Características dos Ativos Intangíveis	20
2.1.5 Reconhecimento dos Ativos Intangíveis	23
2.1.6 Noção de <i>Goodwill</i>	25
2.1.7 Evolução Histórica do <i>Goodwill</i>	28
2.1.8 Classificação do <i>Goodwill</i>	31
2.1.9 Reconhecimento do <i>Goodwill</i>	33
2.2 O Conceito de Mensuração em Contabilidade	34
2.2.1 A Mensuração de Ativos Tangíveis	35
2.2.2 A Mensuração de Ativos Intangíveis	41
2.2.3 Relevância dos Atributos: Uma Aplicação Prática	43
2.2.4 Divulgação	49
2.3 Sistemas de Informações Gerenciais	51
2.3.1 Teoria de Sistemas	51
2.3.2 Sistemas de Informações Contábeis (SIC) e Físico-Operacionais (SIFO)	55
2.3.3 Hierarquia da Qualidade em Contabilidade	61
2.4 O Fenômeno da Integração	77
2.4.1 Integração: Uma Visão Pragmática	80
2.4.2 Integração: Impactos no <i>Equity Spread</i>	83
2.4.3 Integração: Impacto na Estrutura e Gestão dos Ativos Intangíveis	86
2.4.4 Integração: Uma Aplicação Prática na Tomada de Decisão	94

3.	METODOLOGIA	101
3.1	Tipo de Pesquisa	101
3.2	Análise dos Resultados das Pesquisas Realizadas	103
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	107
4.1	Considerações Finais	107
4.2	Recomendações	110
5.	BIBLIOGRAFIA	112

LISTA DE FIGURAS

Figura 01	Gestão das áreas funcionais e <i>integração</i> entre as informações contábeis e físico-operacionais, em termos de mensuração	02
Figura 02	Balanco patrimonial (visível e invisível)	17
Figura 03	A empresa como sistema aberto	54
Figura 04	Visão sistêmica de empresa	55
Figura 05	Sistemas de informações gerenciais (SIG)	59
Figura 06	Sistema de informações físico-operacionais (SIFO)	60
Figura 07	Hierarquia da qualidade em Contabilidade	64
Figura 08	IPMS- <i>Integrated Performance Management Systems</i>	81
Figura 09	Sistema integrado de informações: custo padrão, orçamento e contabilidade	82
Figura 10	Estrutura e gestão dos <i>ativos intangíveis</i>	88
Figura 11	Organizações invertidas (adaptado) <i>empowerment</i>	92
Figura 12	Teia de aranha (adaptado)	93

LISTA DE QUADROS

Quadro 01	Definição de ativos intangíveis	20
Quadro 02	Características dos ativos intangíveis	22
Quadro 03	Evolução histórica do <i>Goodwill</i>	28
Quadro 04	Definições e conceitos de mensuração	38

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>	36
ABC	Método de Custeio Baseado em Atividades	84
ABM	Gestão Baseada em Atividades	84
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>	30
ARS	<i>Accounting and Reporting Standards</i>	32
APB	<i>Accounting Principles Board</i>	32
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>	02
CIMA	<i>The Chartered Institute of Management Accountants</i>	25
EVA	<i>Economic Value Added.</i>	84
FASB	<i>Financial Accounting Standards Boards</i>	24
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>	10
IPMS	<i>Integrated Performance Management Systems</i>	10
MVA	<i>Market Value Added</i>	87
SFAC	<i>Statements of Financial Accounting Concepts</i>	03
SIC	Sistema de Informações Contábeis	01
SIFO	Sistema de Informações Físico-Operacionais	01
SIG	Sistema de Informações Gerenciais	03
SMA	<i>Statements on Management Accounting</i>	77
ECON.	Economia	77
ELETR.	Elétrica	77
PRON.	Pronome	77

ESTUDO DO PROBLEMA DA MENSURAÇÃO CONTÁBIL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo pesquisar, com base nos conceitos da Teoria da Contabilidade e da Contabilidade Gerencial, como o *fenômeno* da falta de *integração* entre as informações contábeis e físico-operacionais, em termos de mensuração, poderá impactar negativamente nos processos de gestão dos ativos de uma organização.

Dada a relevância dos *ativos intangíveis* na estrutura de capital e gestão de negócios, no atual cenário de estratégias competitivas e sobrevivência em um mercado política e economicamente globalizado, as pesquisas deste trabalho o terão como foco.

Como se verá no decorrer deste trabalho, a literatura contábil disponível mostra que quando o *Sistema de Informações Contábeis* (SIC) estiver adequadamente *integrado* ao *Sistema de Informações Físico-Operacionais* (SIFO) poderá, esta *integração*, contribuir para uma melhor gestão nos processos de negócios de uma organização.

Assume-se neste caso, como pressuposto inicial de pesquisa que a falta de *integração*, importante elemento-chave, a que se está referindo neste trabalho, tem um forte impacto sobre o desempenho dos gestores das áreas funcionais de uma organização e em particular na gestão de seus *ativos intangíveis*, que é o foco central de pesquisa no presente caso.

A motivação que deu origem à escolha do presente foco de pesquisa é a constatação de que na raiz do atual sistema capitalista globalizado de gestão financeira corporativa à busca como prioridade a *maximização do valor* de uma organização para seus proprietários ou acionistas e *stakeholders*. (Figura 01).

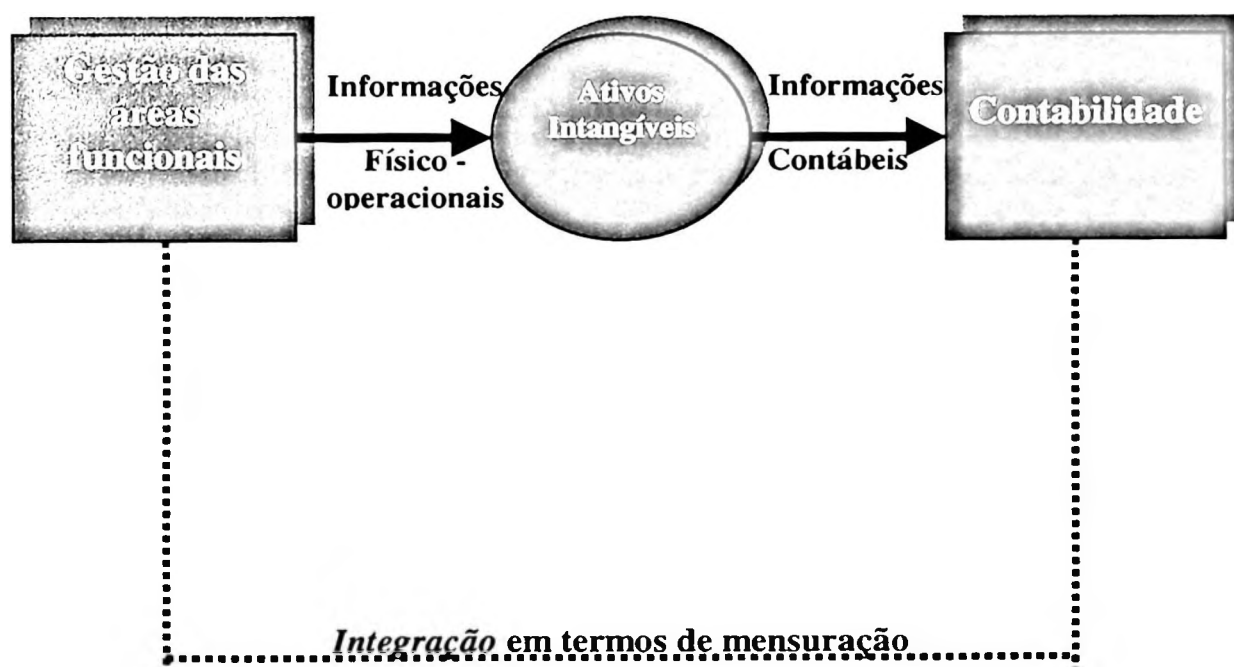


Figura 01 – Gestão das áreas funcionais e *integração* entre as informações contábeis e físico-operacionais, em termos de mensuração.

A pesquisa será realizada através do método *fenomenológico* a que se refere Vergara (2000:12), com o objetivo de se buscar a compreensão do fenômeno da *integração* entre o *Sistema de Informação Contábil* (SIC) e o *Sistema de Informações Físico-Operacionais* (SIFO), como fator relevante determinante da eficácia do *Sistema de Informações Gerenciais* (SIG).

Uma das mais importantes justificativa para esta abordagem é a de que nem sempre os contadores têm a percepção clara da importância do conceito de *fidelidade de representação* a propósito da mensuração dos *atributos* ou características dos objetos e *atividades*, a que se refere o SFAC¹, 02 *apud* Hendriksen & Breda (1992).

E é exatamente neste ponto que começam a surgir as questões verdadeiramente cruciais relativas à falta de *integração* entre os dados contábeis e físico-operacionais, no processo de mensuração dos eventos e transações relacionados com a produção de uma organização.

¹ SFAC - *Statement of Financial Accounting Concepts*

1 – O PROBLEMA

Este capítulo tratará da contextualização necessária ao entendimento do *problema* a ser pesquisado, bem como seus objetivos, delimitação do estudo e sua relevância para o estado de arte da área de *Sistemas de Informações Gerenciais* (SIG).

1.1 – Contextualização

Quando Drucker (1969) lançou seu livro intitulado *The age of discontinuity: guidelines to our changing society*, já se prenunciavam as mudanças que ocorreriam no ambiente de negócios, que hoje se tornaram realidade sob a denominação de *Sociedade do Conhecimento*. Nas próprias palavras de Drucker (1969:7-12):

“...daqui a vinte anos, a típica empresa de grande porte, em comparação com as de hoje, terá menos da metade dos níveis gerenciais e não mais do que um terço dos gerentes (...) a empresa típica será baseada no conhecimento, uma organização composta, sobretudo de especialistas, que dirigem e disciplinam seu próprio desempenho, por meio do feedback sistemático dos colegas, dos clientes e da alta administração. Portanto, serão o que chamo de organização baseada em informações”.

Nesse novo cenário de negócios, de acordo com Schmidt & Santos (2002:7) “pode-se destacar duas importantes constatações: (1) os *ativos intangíveis* ganharam

corpo, chegando a superar o valor dos ativos tangíveis; (2) os critérios tradicionais de mensuração de ativos já não refletem adequadamente o valor de uma empresa”.

Para o desenvolvimento deste trabalho assumiram-se as seguintes premissas básicas:

- (1) o principal executivo (CEO)² de uma organização deverá ter competência para fazer uma adequada gestão de atividades dos seus processos de negócios, reconhecendo nos *ativos intangíveis*, que hoje superam os ativos tangíveis, um potencial de benefícios futuros ainda maior do que os esperados dos ativos tangíveis;
- (2) o desempenho eficiente e eficaz da organização dependerá de uma adequada *integração*, em termos de mensuração, entre a informação gerada pela Contabilidade e a informação de natureza físico-operacional, necessário à gestão integrada de suas áreas funcionais;
- (3) a *compreensibilidade* mútua, entre os responsáveis pelos sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, do fenômeno da *integração*, em termos de mensuração, determinará comportamentos simétricos e favoráveis à congruência dos resultados a serem atingidos através dos processos de gestão dos *ativos intangíveis* das áreas funcionais e, conseqüentemente, do desempenho da própria organização.

² CEO - *Chief Executive Officer*

1.2 – Definição do problema

Hendriksen & Breda (1999:303) consideram que em Contabilidade o ato de *mensurar* tem o significado de se atribuir uma quantidade numérica a uma *característica* ou a um *atributo* de algum objeto”, como um ativo, ou de uma *atividade* físico-operacional relacionada com a manufatura de bens duráveis ou de consumo, bem como, produção de serviços, incluindo-se aí as *atividades* de apoio e suporte tais como administração geral, vendas, compras, almoxarifado, computação, manutenção, planejamento, controle, segurança, saúde, treinamento e outras.

Tendo em vista esse conceito de *mensuração* e a contextualização acima descrita, o problema de pesquisa é definido da seguinte maneira:

Como a falta de *integração*, em termos de mensuração, entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais das áreas funcionais de uma organização, poderá prejudicar as atividades de gestão de seus *ativos intangíveis* e, conseqüentemente, a própria eficácia do seu desempenho organizacional?

1.3 – Objetivos

1.3.1 – Objetivo Final

Buscar a *compreensão* do fenômeno já qualificado no item anterior, quando foi definido o problema a ser pesquisado no presente trabalho.

1.3.2 – Objetivos Intermediários

- ❖ levantar as principais definições de *ativos*, em geral e de *ativos intangíveis*, em particular;
- ❖ examinar as questões conceituais relativas ao *reconhecimento*, *mensuração* e *divulgação* em Contabilidade;
- ❖ analisar as principais características dos sistemas de informações contábeis e físico-operacionais em termos de *integração* de dados;
- ❖ examinar, finalmente, como o fenômeno da falta de *integração* entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, em termos de mensuração, poderia prejudicar a gestão dos *ativos intangíveis* de uma organização e, conseqüentemente, a eficácia de seu próprio desempenho organizacional.

1.4 – Pressuposto Básico

No contexto que está sendo analisado, um adequada *integração*, em termos de mensuração, entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais poderá favorecer a gestão dos *ativos intangíveis* de uma organização e, conseqüentemente, contribuir para a eficácia de seu próprio desempenho organizacional.

1.5 – Delimitação do Estudo

No capítulo referente à introdução deste trabalho mencionou-se que a motivação que deu origem à escolha do presente foco de pesquisa foi a constatação de que na raiz dos modelos de gestão financeira corporativa, no atual cenário de regime capitalista globalizado que busca realizar como sua prioridade a *maximização do valor* de uma organização para seus proprietários ou acionistas e *stakeholders*.

É exatamente o que afirma Carvalho (1996:22) com relação ao principal objetivo da empresa, quando diz que: “É entendimento cristalizado em Finanças Corporativas que, mais do que maximizar o lucro, a gestão empresarial como um todo e a especialização da gestão financeira têm como objetivo principal, *maximizar o valor* da empresa para seus proprietários”.

Embora o presente trabalho tenha, evidentemente, tudo a ver com a *maximização do valor* da empresa, por uma questão de tempo e espaço, e tendo em vista, ainda, a necessidade de se delimitar academicamente seu foco de pesquisa, o presente estudo será delimitado apenas ao fenômeno do *integração* entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, de suporte ao modelo de gestão acima referido.

Além disso e pelos mesmos motivos o presente estudo também não abordará, quantitativamente, todas as variáveis e fatores que poderiam dar origem à falta de *integração* já referida, nem tão pouco contemplará os aspectos legais e fiscais, especialmente os relativos a questões de natureza societária e tributária, que regulam esta matéria para fins de publicação de balanços.

1.6 – Relevância do Estudo

A relevância deste trabalho está na sua contribuição ao estado-de-arte da área de pesquisa em Contabilidade Gerencial, particularmente em *Sistemas de Informações Gerenciais* (SIG), tendo em vista sua importância nas organizações que desejam sobreviver e assegurar sua competitividade e sustentabilidade econômica num mercado cada vez mais política e economicamente globalizado.

Riccio (2001:13), por exemplo, relata como surgiram evoluíram rapidamente os chamados “Sistemas Empresariais Integrados”, a partir dos *ERP* (*Enterprise Resource Planning*) que “desenvolveram-se a partir do início dos anos 70 e tiveram seu ápice de vendas da segunda metade até o final dos anos 90, tornando-se o maior sucesso da indústria de software.

Como produto, os *ERP* encontram-se agora em fase de transformação profunda causada pelo uso intenso da *internet* no chamado comércio eletrônico e pelos novos tipos de relacionamentos inter-empresariais surgidos ultimamente. Mais adiante neste trabalho, far-se-á referência ao *Integrated Performance Management Systems* (IPMS), como um exemplo que o *Institute of Management Accountants* (IMA) vem desenvolvendo na linha dos sistemas *ERP*.

1.7 – Estrutura do Trabalho

O presente estudo foi dividido em quatro capítulos. **O PRIMEIRO** tem como objetivo caracterizar a definição do problema de pesquisa, objetivos a serem atingidos, pressuposto básico, delimitações e relevância do trabalho. **O SEGUNDO** apresenta a revisão bibliográfica, focalizando os temas identificados como objetivos intermediários. **O TERCEIRO** apresenta a taxionomia da pesquisa, acompanhada de aspectos metodológicos e os resultados do desenvolvimento do trabalho, decorrente da revisão bibliográfica, comprovando ou não a veracidade do pressuposto assumido. **O QUARTO** e último capítulo destina-se às considerações finais e recomendações para futuras pesquisas.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico que se segue tem como objetivo levantar na literatura de suporte ao tema em estudo, uma fundamentação científica para *compreender* o que é, e, se o fenômeno da *integração*, em termos de mensuração, entre os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais pode interferir positiva ou negativamente nos processos de gestão dos *ativos* de uma organização, particularmente de seus *ativos intangíveis* e, conseqüentemente, sobre a eficácia de seu desempenho organizacional.

A título de ilustração, a observação da ocorrência do fenômeno da falta de *integração*, em termos de mensuração, entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais será feita de dois exercícios: (1) o da *Florença Industrial Ltda* que se encontra no Livro de Exercícios em Contabilidade de Custos de Eliseu Martins; e (2) o da *Cia. A*, que se encontra no *Journal of Cost Management*, que serão referenciados na bibliografia deste trabalho.

Através destes exercícios procurou-se evidenciar a importância que tem, para a eficácia da gestão das áreas funcionais de uma organização, a *integração* entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais.

Esta perspectiva ganhará uma dimensão ainda maior, no momento em que o Contador tiver que relatar e explicar as causas das variações entre os custos orçados e custos reais ocorridos em uma das áreas funcionais da organização, utilizando corretamente o conceito de *mensuração* dos *atributos* ou *características* das *atividades* que deram origem aos referidos custos operacionais.

Serão objeto de estudo neste trabalho as definições de *ativos* em geral, *ativos intangíveis* e *goodwill*, bem como os conceitos de *mensuração*, *sistemas de informações contábeis* e *físico-operacionais*; bem como, a busca da compreensão do que é o fenômeno da *integração* e seu impacto no processo de gestão dos *ativos intangíveis*; e, finalmente, os processos de decisão e de avaliação do desempenho organizacional.

2.1 – Definição de Ativos

2.1.1 – Ativos

Para Hendriksen & Breda (1999:281): “*Ativos* são essencialmente reservas de benefícios futuros”; para Sprouse & Moonitz *apud* Iudícibus (2000:129): os “*Ativos* representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada”.

Percebe-se que, tanto Hendriksen & Breda como Sprouse & Moonitz, enfatizam as potencialidades de serviços futuros esperados por parte dos *Ativos* possuídos por uma organização.

Paton *apud* Iudícibus (2000:130) diz que, conceitualmente, o serviço futuro esperado de um *Ativo* “[...] é qualquer contraprestação, material ou não, de um *Ativo* possuído por uma empresa específica e que tem valor para ela”.

Iudícibus (2000:130) enfatiza a importância dessa definição, apesar de ainda não ser admitida pelas normas contábeis atuais. Diz, ainda, esse autor que essa definição “realça os aspectos materiais ou não dos *Ativos*, porque salienta que o *Ativo* precisa ter valor para a empresa, não sendo suficiente que tenha apenas um valor de troca. Está implícita a noção de utilidade do *Ativo* para a empresa”, ao qual pode-se acrescentar: seu *custo de oportunidade*.

Para Martins (1972:30-32):

“Ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente (...) Agente, aqui no caso, engloba o mesmo significado que recursos para a Economia. Não se restringe apenas a valores de existência física ou monetários. Como Lipsey e Steiner mencionam: (the resources) consist of not only of the free gifts of nature, such as land, forests, and minerals, but also of human resources, both mental and physical, and of all sorts of man-made aids to further production, such as tools, machinery, and buildings”.

Ao se referir à definição acima, Schmidt & Santos (2002:13) afirmam que “Na definição enunciada anteriormente, *agente* possui o mesmo significado de *recursos* para a Economia, que não se restringem apenas aos *ativos* tangíveis, mas também aos *intangíveis*”.

Todas as definições até agora abordadas de *ativos* reforçam elementos comuns, tais como: potencialidades de serviços, possibilidade de benefícios futuros, exclusividade da entidade e a capacidade de mensuração em dinheiro. Tais definições, embora aparentemente simples, são extremamente complexas e aproximam-se mais do conceito de *ativo econômico*, daí a necessidade de ter-se sempre presente também a noção de *custo de oportunidade*.

Há uma forte tendência, pelo que se percebe, de uma aproximação entre a Contabilidade a Economia e o Direito que, devido a isso, não existirão, basicamente, definições distintas entre as características de *ativos tangíveis* e *intangíveis*.

2.1.2 – Características dos Ativos

Por *característica* entende-se a *propriedade* que distingue as coisas entre si. Assim, segundo Iudícibus (2000:130): (1) o *ativo* deve ser considerado à luz da sua *propriedade*; (2) necessita estar incluído no ativo com algum direito específico a benefícios futuros; e (3) o direito precisa ser exclusivo da entidade.

Para Hendriksen & Breda(1999:285): (1) deve existir algum direito específico a benefícios futuros ou potenciais de serviços; (2) os direitos devem favorecer exclusivamente uma determinada empresa ou indivíduo específico; (3) deve haver uma evidência de que a receita dos benefícios futuros é provável; (4) o benefício econômico deve ser o resultado de transação ou evento passado.

Como se poderá observar, ambos são unânimes em afirmar que as características para a identificação de *ativos* estão relacionadas a benefícios futuros,

posse ou controle e os direitos específicos exclusivos a uma entidade. Além das características comuns, para identificar um *ativo*, faz-se também necessário atender às seguintes premissas:

- ❖ todos os *ativos* são fundamentalmente idênticos, sem levar em conta a sua classificação convencional;
- ❖ a classificação não muda a natureza dos itens como *ativo*;
- ❖ tanto os *ativos* tangíveis como os *intangíveis* proporcionam direitos a benefícios futuros.

Levando em consideração essas características comuns e as premissas enunciadas acima, pode-se inferir que: os *ativos* representam direitos específicos de transações ou eventos passados e pertencem, exclusivamente, a uma entidade e devem atender a certos critérios de *reconhecimento* antes de serem registrados, como se verá mais adiante.

Portanto, para que, contabilmente, os *Ativos* possam ser registrados, devem ser antes de tudo mensuráveis, mesmo sendo *ativos intangíveis* e deve ser atribuída uma expressão monetária que se refira ao valor ou às suas diversas possibilidades de representação de valor.

2.1.3 – Ativos Intangíveis

Na *Sociedade do Conhecimento*, a que se refere Drucker (1970:7-9), percebe-se que, tanto nos meios acadêmicos como empresariais, começam a surgir

questionamentos sobre a falta de *compreensão* mais adequada da relação que existe entre *ativos intangíveis* e capital intelectual, o que acaba inviabilizando sua *mensuração*.

Sveiby (1997) *apud* Martins (2001:265-6):

“preocupado com o aspecto de que uma importante riqueza das empresas não se encontra evidenciada nos relatórios contábeis tradicionais, propõe a inclusão de um novo grupo de itens patrimoniais (...) a Contabilidade está concentrada exclusivamente nos capitais físicos e monetários, ignorando um dos capitais mais relevantes dos empreendimentos contemporâneos, ou seja: o capital intelectual. O capital intelectual seria composto por ativos intangíveis e poderia, para fins didáticos, ser subdividido da seguinte forma: (1) competência das pessoas; (2) estrutura interna e; (3) estrutura externa”.

Da citação feita por Martins (2001:266), surge também a explicação do que é a *competência* das pessoas, que “seria a capacidade dos empregados da empresa de agir numa variedade de situações, criando *ativos tangíveis* e *intangíveis*. Ela inclui *habilidades*, educação, experiência e *atitudes* em termos valores do indivíduo”. Argumenta, ainda, citando Stewart (1997) que “[...] acredita que a evidenciação desse item nas demonstrações contábeis é necessária, especialmente naquelas entidades que têm suas atividades baseadas no conhecimento” (*Knowledge-based Organizations*). “Alguns exemplos seriam: encontrados nas indústrias da química fina, informática, telecomunicações etc”.

Com relação à *estrutura interna*, o conceito seria “o conhecimento existente na organização. Ela inclui patentes, modelos, conceitos, cultura organizacional, sistemas de informações etc. Esses itens são geralmente criados pelos empregados e possuídos pela empresa” (Martins, 2001:66). Nesse ponto, Martins conclui que “[..]

da interação entre a competência do pessoal com a estrutura interna, surge a forma pela qual a organização age”. Quanto à *estrutura externa*:

“...seria o conhecimento gerado pelas relações entre a empresa e os agentes externos. Ela constitui-se de itens difíceis de ser gerenciados e mensurados, tais como relações com clientes, fornecedores, imagem e reputação da companhia etc. Investimentos na estrutura externa geralmente não são realizados com a mesma confiança que aqueles efetuados na estrutura interna, uma vez que o valor desses ativos dependerá de como a entidade atende às expectativas desses agentes”(Martins, 2001:266)”.

A figura 02, sintetiza os conceitos concebidos por Sveiby (1997) apud Martins (2001:267), evidenciando a parte visível (contas geralmente expostas nas demonstrações contábeis) e invisível (capital intelectual).

	Ativos “visíveis”	Passivos “visíveis”	
Caixa			Dívidas de Curto Prazo Exigível a Longo Prazo
Contas a receber			
Ativos Permanente			
			Patrimônio Líquido (visível)
Estrutura Externa			Patrimônio Líquido (invisível)
Estrutura Interna			
Competência das pessoas			
	Ativos Invisíveis	Passivos Invisíveis	

Figura: 02: Balanço Patrimonial (visível e invisível)

Fonte: Martins, Eliseu. Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica. (2001:267).

Por outro lado, constata-se atualmente uma forte tendência para se alterar a estrutura patrimonial dessas mesmas organizações, com uma participação cada vez maior dos *ativos intangíveis* e a redução ou minimização dos *ativos tangíveis*. Daí a importância desta discussão sobre *ativos intangíveis*.

McGavock (2002), ao escrever o artigo intitulado *Intangible Assets: A ticking time bomb*, referiu-se a um estudo recente feito pela *Brookings Institution*, em que se tem a informação de que, atualmente, os *ativos intangíveis* representam 70% de toda a riqueza da empresa, enfatizando que raramente eles aparecem no balanço.

Segundo Schmidt & Santos (2002:177-179):

“a Contabilidade tradicional vem tratando os diversos recursos econômicos disponíveis como um ativo, evidenciando seus valores em seus relatórios. No entanto, os recursos do conhecimento desenvolvidos pela entidade são quase sempre ignorados em seus registros e evidenciações (...) a Contabilidade depara com uma dificuldade que representa um grande desafio, o qual precisa por ela ser solucionado utilizando-se de pesquisas e experiências práticas. Esse desafio é o de atribuir valor aos ativos intangíveis, especialmente o capital intelectual que se faz presente em todas as organizações; (...) conceituado segundo Brooking (1996:12-13) como “uma combinação de ativos intangíveis, frutos das mudanças nas áreas da tecnologia da informação, mídia e comunicação, que trazem benefícios intangíveis para as entidades e que capacitam o funcionamento das mesmas”.

Para Kohler *apud* Iudícibus (2000:214), os *ativos intangíveis* são “*ativos de capital que não têm existência física e cujo valor é delimitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário*”. Hendriksen e Breda (1999:388), por sua vez, elucidam essa matéria afirmando que:

“Os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da Teoria da Contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas principalmente por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis”.

Hendriksen & Breda (1999:401) propõem uma definição de *ativo intangível*, antes porém, buscando a etimologia da palavra tangível que vem do Latim *tangere* ou tocar, infere que os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados por ser incorpóreos. Reconhecem, também, que muitos outros ativos não possuem a tangibilidade e são classificados como se assim o fossem e justifica que o contador tem procurado limitar a definição de intangíveis, restringindo-a a ativos não circulantes. E, por existir uma grande discordância entre autores da Teoria da Contabilidade, enfocam que preferem ampliar a definição em vez de restringi-la. Definem, então, *ativos intangíveis*, como: “Um *ativo* permanente sem existência física, dependendo seu valor dos direitos que sua posse confere a seu proprietário”.

Glautier & Underdown (1986: 185) procuram explicar, em vez de definir, os *ativos intangíveis*, afirmando que eles não têm característica física e sim um meio que representa um direito legal e relacionamento de benefício de seus proprietários. Dizem que a característica mais importante dos *ativos intangíveis* é o alto grau de incerteza com relação ao valor de benefícios futuros a serem recebidos.

Portanto, pelo que foi exposto, neste tópico do trabalho, percebe-se que não há, ainda, uma unanimidade sobre o conceito de *ativo intangível*.

Autores	Definição e Conceitos de <i>Ativos intangíveis</i>
Kohler (apud Iudícibus 2000)	São ativos de capital que não têm existência física, cujo valor é delimitado pelos direitos e benefícios que, antecipadamente, sua posse confere ao proprietário.
Hendriksen e Breda (1999)	Um ativo permanente sem existência física, dependendo seu valor dos direitos que sua posse confere a seu proprietário.
Glautier e Underdown (1986)	Não têm característica física e sim um meio que representa um direito legal e relacionamento de benefícios de seus proprietários.

Quadro 01: Definição de *Ativos Intangíveis*.

2.1.4 – Características dos *Ativos Intangíveis*

Há argumentações segundo as quais os *ativos intangíveis* possuem características específicas que os diferenciam de ativos tangíveis e tais propriedades exigem que os mesmos sejam tratados diferentemente dos tangíveis. Hendriksen & Breda (1999: 389-390) dizem que existem três características diferenciadoras, que permitem o reconhecimento do que sejam *ativos intangíveis*:

- a) *usos alternativos*: alguns dizem que, em sua maioria, os *ativos intangíveis* representam o desenvolvimento de processos ou produtos exclusivos, ou a proteção de superioridade em termos de marketing, nenhum dos quais pode ser transferido a usos alternativos, caracterizando-se, portanto, a inexistência de usos alternativos. Embora o argumento seja correto para alguns intangíveis, há exceções importantes: a marca *Mickey* da Disney que, além de explorar a figura do

camundongo, é utilizada em vários tipos de *souvenirs*; a marca *Nike*, além do tênis, patrocina clubes esportivos;

- b) *separabilidade*: os *ativos intangíveis* não podem ser separados dos ativos tangíveis, ou seja, existem e possuem valor somente em combinação com os ativos tangíveis da empresa. Há exceções: um clássico exemplo é o Direito de Autoria e o de Patente que podem ser comprados ou vendidos independentemente dos recursos físicos da empresa;
- c) *incerteza*: o alto grau de incerteza de realização de benefícios futuros é o que caracteriza os *ativos intangíveis* e isto faz com que muitos acabem dando um tratamento conservador aos *ativos intangíveis*. Iudícibus (2000:213) faz uma síntese de algumas características descritas por Hendriksen & Breda complementada pelas críticas feitas por Most, as quais estão abaixo demonstradas em forma de quadro comparativo:

Características dos Ativos Intangíveis	
Sob a visão de Hendriksen & Breda	Críticas de Most
1. Não são separáveis do valor da empresa como um todo.	É aplicado só em alguns casos: por exemplo, o portador de contratos de alto valor e de direitos autorais teria pouca dificuldade para fazer a distinção do intangível com relação ao valor geral do negócio.
2. Existência de um alto grau de incerteza relativo ao valor dos benefícios futuros a serem recebidos.	Porque é aplicado também a muitos itens do imobilizado tangível, para algumas propriedades imobiliárias e grande parte dos inventários.
3. Não se pode determinar o valor do <i>ativo intangível</i> pela simples verificação da condição física, do custo de reposição ou de um valor corrente de mercado.	Se comparado com um ativo imobilizado tangível, a afirmação é verdadeira, no entanto, alguns ativos fixos perdem valor independentemente de sua condição física.
4. Quanto ao valor a ser derivado dos benefícios futuros esperados, é impossível determinar qual parte da receita deriva de um <i>ativo intangível</i> , específico.	Além de se tratar novamente de uma questão da separabilidade, ocorre, ainda, a inabilidade em atribuir receitas a ativos específicos, aplicando, da mesma forma à maioria dos ativos tangíveis.
5. Surgem de condições de concorrência imperfeita.	Não vê sentido na afirmação a partir da constatação que a concorrência é a norma e não a exceção em uma economia moderna.

Quadro 02: Características dos *Ativos Intangíveis*

Glautier & Underdown (1986: 185), classificam como *ativos intangíveis* mais comuns:

- (1) patentes, direitos autorais e marcas registradas;
- (2) custos de pesquisa e desenvolvimento;
- (3) *goodwill*.

Iudícibus (2000:210) prefere referir-se à classificação geral dos *ativos intangíveis* da seguinte maneira:

"(1) *goodwill*;

(2) gastos de organização;

(3) marcas e patentes;

(4) certos investimentos de longo prazo;

(5) certos ativos diferidos de longo prazo”.

Hendriksen & Breda (1999:388) dizem que:

“o fato de que pode ser dado um nome a um ativo intangível geralmente indica que se trata de um ativo identificável. O exemplo mais comum de um ativo intangível não identificável é o goodwill. O momento em que um recurso se torna identificável é uma questão de julgamento.”

Portanto, do ponto de vista conceitual pode-se concluir que existem dois tipos de *ativos intangíveis*:

(1) *ativos identificáveis*: quando estão associados a uma descrição objetiva;

(2) *ativos não identificáveis*: quando não é possível definir com clareza sua origem, descrição e controle.

2.1.5 Reconhecimento dos Ativos Intangíveis

Hendriksen & Breda (1999:388) argumentam quanto ao reconhecimento dos *ativos intangíveis* que estes devem obedecer à mesma regra dos ativos tangíveis, justificando que os mesmos não perdem a sua essência de ativo pelo fato de não possuir substância.

Para ser considerado *ativo* o SFAC 5 (parágrafo 63, página 1098) diz que “um item e a informação relativa a ele devem ser aderentes a quatro critérios fundamentais de reconhecimento:

- (a) **Definição:** um item é considerado *ativo* se for aderente à definição estabelecida pelo FASB 03 que trata dos *Elementos das Demonstrações Financeiras de uma Empresa de Negócios..*
- (b) **Mensurabilidade:** o *ativo* precisa possuir um *atributo* relevante que possa ser quantificado em unidades monetárias com suficiente confiabilidade.
- (c) **Relevância:** para ser relevante aos usuários, a informação sobre um item de *ativo* deve ser oportuna e ter valor preditivo e/ou de *feedback* ou ambos. Para ser relevante a informação deve fazer diferença para os investidores, credores ou outros usuários para fins de decisão.
- (d) **Confiabilidade:** a informação é confiável se for fiel ao *fenômeno* observado, verificável e neutra em termos de representação.

Todos os critérios acima referidos estão subordinados fortemente à relação custo-benefício: os benefícios esperados do *reconhecimento* de um item, em particular, deveria justificar os custos percebidos de prover e usar a informação.

O *reconhecimento* do *ativo* a ser mensurado está também sujeito aos parâmetros da materialidade: um item de *ativo* e a informação sobre ele não necessita ser reconhecido em um conjunto de demonstrações contábeis, se ele em si ou

agregado a outros itens não forem suficientemente relevantes para serem considerados materialmente nas demonstrações contábeis.

Hendriksen & Breda (1999:388) explicam que toda vez que um recurso *intangível* preencher esses critérios (estabelecidos pelo SFAC 5), deve ser reconhecido como *ativo*, assim como seria feito com um recurso *tangível*.

2.1.6 – Noção de *Goodwill*

Dentre os principais *intangíveis* encontra-se o *goodwill*, considerado como o mais intangível dos *intangíveis*, devido a sua natureza, característica de não separabilidade do negócio todo e seu tratamento contábil, objeto de estudo difícil e polêmico entre os teóricos da Contabilidade.

No *Dictionary of Accounting Terms*, “*Goodwill* é o valor do nome e da reputação de uma empresa, da sua relação com os clientes e outros fatos intangíveis que resultem e que resolvem em um potencial de lucros futuros acima do esperado”.

O Instituto de Contadores Gerenciais do Reino Unido, *The Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), em sua Terminologia Oficial de Contabilidade Gerencial, *Management Accounting Official Terminology* (1996:87), definiu *goodwill* como a diferença entre o valor de um negócio como um todo e a soma dos ativos individuais avaliados pelo seu valor justo.

Para Martins (1972:10):

“O goodwill tem tido inúmeras definições e mensurações na história da Contabilidade. A conceituação mais aceita tem sido a de representar o valor atual dos lucros futuros que excedam a um nível normal. Entretanto, existe nessa afirmação grande falha de serem esses lucros restritos à própria conceituação que a Contabilidade lhes tem dado, ou seja, sujeitos sempre aos princípios do conservadorismo, da realização, do custo como base de valor (mesmo que ajustado pela variação do Índice Geral de Preços) e outros. Além disso, a lucratividade normal tem sido também, muitas vezes definida como sendo sobre os valores de investimento históricos. O conceito desse investimento, se Ativo al ou Ativo Líquido, não foi ainda unanimemente reconhecido”.

Canning *apud* Schmidt & Santos (2002:36) corroboram com essa afirmação, ao enfatizarem:

“Contadores, escritores de Contabilidade, economistas, engenheiros e os tribunais, todos eles tem tentado definir goodwill, discutir a sua natureza e propor formas de mensurá-lo. A mais surpreendente característica dessa imensa quantidade de estudos é o número e variedade de desacordos alcançados”.

Para Glautier & Underdown (1986:187), *goodwill* pode ser descrito como a soma daqueles atributos intangíveis de um negócio os quais contribuem para seu sucesso, tais como: uma localização favorável, uma boa reputação, a habilidade e perícia de seus empregados e administradores, credores com relacionamento de longo tempo, clientes e fornecedores.

Martins (1972:59) engloba outros fatores que são determinantes para que uma entidade tenha lucros futuros, além da soma dos valores de seus ativos líquidos, tais quais: *“Know-how*, propaganda eficiente, localização geográfica estratégica, habilidade administrativa fora dos padrões comuns, treinamento eficiente dos

empregados, relações públicas favoráveis, legislação pública também favorável, condições monopolísticas”.

Com base nas definições encontradas nos autores pesquisados, elaborou-se a relação que se segue, numa tentativa de se elencarem as variáveis que caracterizam o *goodwill* de uma organização:

- ❖ uma boa reputação (prestígio e renome do negócio);
- ❖ a habilidade e perícia de seus empregados e administradores (fora dos padrões comuns);
- ❖ credores com relacionamento de longo tempo;
- ❖ clientes e fornecedores (relações contínuas, estabelecidas tradicionalmente);
- ❖ *know-how*;
- ❖ propaganda eficiente;
- ❖ localização geográfica estratégica;
- ❖ treinamento eficiente dos empregados;
- ❖ relações públicas favoráveis;
- ❖ legislação pública também favorável;
- ❖ condições monopolísticas;
- ❖ tecnologia de ponta;
- ❖ boas relações com os empregados;
- ❖ associação favorável com outras companhias.

2.1.7 – Evolução Histórica do *Goodwill*

Há indícios, na literatura, de que o problema de avaliação do *goodwill* é muito antigo e sua aplicação em decisões judiciais data de muito tempo. Schmidt & Souza (2002:39), embasados na obra de Carsberg, Catlett & Olson, fazem a seguinte retrospectiva:

<i>Evolução Histórica do Goodwill</i>		
Ano	Autor	Evento e significado
1571	Decisões judiciais	Há na literatura indícios que demonstram que o problema da avaliação do <i>Goodwill</i> é antiquíssimo e sua aplicação em decisões judiciais data de muito tempo, sendo que o primeiro registro foi em 1571, na Inglaterra: “ <i>I gyve to John Stephen (...) my whole interest and good will of my Quarrell (i.e. quarry)</i> ”. Essas primeiras avaliações referiam-se à terra”.
1884	<i>William Harris</i>	Tem na área Contábil o primeiro trabalho, intitulado “ <i>Goodwill</i> ”, publicado no “ <i>The Accountant</i> ”, e referia-se ao crescimento expressivo do <i>Goodwill</i> com o surgimento das Sociedades por Ações.
1888	<i>J.H.Bourne</i>	Novamente é publicado no <i>The Accountant</i> sob o mesmo título de <i>Goodwill</i> , só que ele enfoca o aspecto conceitual do <i>goodwill</i> .
1891	<i>Francis More</i>	Publica na revista <i>The Accountant</i> o primeiro trabalho sistemático relacionado à avaliação do <i>goodwill</i> , iniciando uma nova fase na sua mensuração.
1897	<i>Lawrence R. Dicksee</i>	Em Londres, publica: “ <i>Goodwill and its treatment in accounts</i> ”, enfocando mais o tratamento contábil e ressaltando o perigo de contabilizá-lo. Propõem a imediata liquidação contra o patrimônio líquido nos casos em que ele obrigatoriamente tivesse que ser contabilizado e cita inclusive a necessidade de incluir a remuneração dos acionistas no cálculo.
1898	<i>Edwin Guthrie</i>	Faz muitas palestras e, posteriormente, é publicado no <i>The Accountant</i> o primeiro trabalho com base apropriada para a avaliação do <i>Goodwill</i> , no qual ele explicava a forma adequada de ajustar o lucro líquido da entidade, seguindo a mesmo pensamento de <i>Dicksee</i> .

1902	<i>E.A. Browne</i>	Publica no <i>The Accountant</i> seu trabalho: " <i>Goodwill: its ascertainment and treatment in accounts</i> ", enfatizando que o <i>goodwill</i> deveria ser registrado contra a conta Capital e não deveria aparecer no Balanço Patrimonial.
1909	<i>Henry Rand Hatfield</i>	Grande estudioso dos <i>ativos intangíveis</i> foi professor de Contabilidade na Universidade da Califórnia e em sua obra " <i>Modern accounting: its principles and some of its problems</i> ", publicada em New York, percebeu que o <i>goodwill</i> dependia do montante de super lucros da entidade e introduziu nova maneira de o calcular.
1914	<i>Percy Dew Leake</i>	Publica também no <i>The Accountant</i> , sob o título " <i>Goodwill: its nature and how to value it</i> ", um estudo que se constituiu em um grande esforço para a evolução do tratamento contábil do <i>goodwill</i> .
1927	<i>J.M. Yang</i>	Faz uma retrospectiva histórica do <i>goodwill</i> e a publica sob o título: " <i>Goodwill and other intangibles</i> ".
1929	<i>John B. Canning</i>	Com o trabalho intitulado " <i>The economics of accountancy</i> ", demonstra a grande importância do <i>goodwill</i> , devido a inúmeros contadores, escritores, economistas e engenheiros que discorrem sobre o tema há vários anos sem chegar a um consenso sobre o seu tratamento contábil.
1936	<i>Gabriel A D. Preinreich.</i>	Elabora um estudo posteriormente publicado na " <i>Accounting Review</i> " (dez.1966: 317-329), intitulado " <i>The law of Goodwill</i> ", sobre as decisões judiciais relativas às tendências no campo do <i>goodwill</i> . Decisões estas que foram sofrendo mudanças gradativas, partindo do valor referente às terras, incluindo progressivamente o valor relativo à localização, à clientela formada, à marca, à continuidade da entidade e, assim sucessivamente, até chegar ao atual conceito.
1937	<i>James C. Bonbright</i>	Na obra de sua autoria: " <i>The valuation of property</i> ", fala sobre a natureza do <i>goodwill</i> , que não é justificado em termos históricos e sim na crença dos investidores.
1945	<i>Walter A. Satub</i>	Publica: " <i>Intangible assets, contemporary accounting</i> ", descrevendo a natureza do <i>goodwill</i> e o tratamento contábil a ser dado à escrituração, bem como o de sua amortização.
1946	<i>Roy B. Kester</i>	Discute em sua obra, " <i>Goodwill latente</i> ", o excesso de ganhos que existiriam, se a entidade fosse bem administrada.

1952	<i>William A. Paton e Paton Jr.</i>	Publicam a obra " <i>Asset accounting</i> " que trata da natureza do <i>goodwill</i> .
1953	<i>George T. Walker</i>	Publica na revista <i>Journal of Accountancy</i> , seu trabalho: " <i>Why purchased goodwill should be amortized on a systematic basis</i> ". ressaltando ser o <i>goodwill</i> originado através da capacidade de ganhos acima do normal em empreendimentos similares.
1963	<i>Maurice Moonitz</i>	Publica sua obra: " <i>Accounting: an analysis of its problems</i> ", percorrendo sobre o problema que envolve a mensuração do <i>goodwill</i> , em especial no que tange à capitalização de ganhos futuros.
	<i>Artur R. Wyatt</i>	No mesmo ano, publica no <i>Accounting Research Study n° 5</i> , sua obra " <i>A critical study of accounting for business combination</i> ", e, entre outros assuntos, fala sobre o <i>goodwill</i> adquirido de 192 empresas.
	<i>J.E. Sands</i>	No mesmo ano, lança a obra: " <i>Wealth, income and intangibles</i> ", discutindo o conceito de custo de oportunidade sobre a provável riqueza futura do empreendimento, afirmando que ele só existirá se os investidores estiverem dispostos a pagar por ele.
1966	<i>Raymond J. Chambers.</i>	Em sua obra, " <i>Accounting: evaluation and economic behavior</i> ", destaca que o <i>goodwill</i> é um ativo de acionistas e não da entidade.
	<i>Bryan V. Carlsberg</i>	No mesmo ano, elabora um estudo histórico sobre <i>goodwill</i> , publicando-o posteriormente no <i>Journal of Accounting Research, University of Chicago</i> , sob o título: " <i>The contributions of P.D. Leake to the theory of Goodwill valuation</i> ".
1968	<i>Catlett e Olson</i>	Elaboram um trabalho intitulado: " <i>Accounting for Goodwill</i> ", publicado em 1968 pelo AICPA, considerado um marco no estudo contábil do <i>goodwill</i> .
1971	<i>Dean S. Eiteman</i>	Em seu trabalho denominado " <i>Critical problems in accounting for goodwill</i> ", publicado na revista <i>Journal of Accountancy</i> , do AICPA, em <i>New York</i> .
1972	<i>Eliseu Martins</i>	Sua tese de doutoramento, apresentada na FEA/USP, denominada " <i>Contribuição à avaliação do ativo intangível</i> ", passa a ser o marco de referência na literatura brasileira sobre o tema <i>goodwill</i> .

Quadro 03: Evolução Histórica do *Goodwill*

Fonte: SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. *Avaliação de Ativos intangíveis*. São Paulo: Atlas, 2002.

2.1.8 – Classificação do *Goodwill*

As classificações mais usuais são aquelas relacionadas por Copyngton, Paton e Paton *apud* Martins (1972:73-75):

- ❖ *Goodwill* Comprado: uma empresa ao ser comprada, o preço pago pode ser alocado às contas da empresa compradora. O resíduo é considerado *goodwill* comprado ou adquirido;
- ❖ *Goodwill* Subjetivo: são as expectativas sobre os lucros futuros acima do custo de oportunidade. Por ser a expectativa subjetiva, não é registrado pela Contabilidade;
- ❖ *Goodwill* Comercial: origina-se em função dos serviços de apoio, da qualidade do produto em relação ao preço, do reconhecimento da demanda em relação ao nome da empresa ou da marca do produto decorrente da propaganda;
- ❖ *Goodwill* Industrial: advém dos benefícios e oportunidades profissionais criados em função dos funcionários, tais como: participação dos funcionários no lucro, planos de saúde, ascensão hierárquica, baixo “*turnover*” de empregados, entre outros, quando esses fatores contribuem para a boa reputação da entidade, reduzindo o custo unitário da produção gerado pela força de trabalho que opera nessas condições;
- ❖ *Goodwill* Financeiro: surge em função da atitude de investidores e credores, devido à entidade possuir sólida situação, cumprindo suas obrigações,

conseqüentemente mantém a imagem favorável da empresa e cria condições de captação de recursos e resultados favoráveis;

- ❖ *Goodwill* Político: obtido em decorrência de um bom relacionamento da entidade com o Governo;
- ❖ *Goodwill* Evanescente: originado de certos produtos criado pela moda, com ciclo de vida de curta duração;
- ❖ *Goodwill* de Nome ou Marca Comercial: obtém-se do nome da entidade que produz o produto, com ciclo de vida durável, ou através da marca sob a qual é comercializado;
- ❖ *Goodwill* Profissional: desenvolvido por uma classe profissional que cria a imagem que a distingue dentro da sociedade, proporcionando-lhe diversas vantagens: pessoal, social e financeira;
- ❖ *Goodwill* Pessoal: origina-se do talento, habilidades e conhecimento de uma ou várias pessoas que integram a entidade, independente da posição hierárquica;
- ❖ *Goodwill* Negativo ou *Badwill*: apesar de raro, segundo Hendriksen & Breda (1999:397) uma empresa pode valer menos no mercado que o seu valor patrimonial. O APB, assim como ARS 10, sugerem que, quando o custo de uma empresa adquirida é inferior à soma dos valores de mercado, a diferença deve ser tratada como redução dos valores dos ativos não circulantes.

2.1.9 – Reconhecimento do Goodwill

Para Martins (1972:40), a existência do *goodwill* é reconhecida em três situações:

1. quando se paga um valor em excesso ao valor contábil ou de mercado dos elementos individuais do ativo, na aquisição de parte de uma empresa;
2. quando uma entidade adquire ativos de uma outra, pagando um valor em excesso à soma dos valores individuais (de mercado) de cada um dos seus elementos;
3. quando uma entidade adquire uma parte ou todo o patrimônio líquido de uma outra e paga um valor maior do que o da diferença entre a soma dos valores individuais dos elementos do ativo e a soma dos valores individuais dos do passivo.

Iudícibus (2000:211) considera o *Goodwill* sob três perspectivas:

1. o excesso de preço pago na compra de um negócio sobre o valor de mercado de seus ativos líquidos;
2. nas consolidações, o valor em excesso pago pela investidora por sua participação nos ativos da subsidiária;
3. valor atual dos lucros futuros esperados, descontados por seus custos de oportunidade.

Embasado em tudo o que foi exposto até este ponto e para fins deste trabalho, pode-se considerar que o *goodwill* é o valor pago a mais sobre o valor validado pelo mercado sob o patrimônio líquido das entidades adquiridas, por uma expectativa de lucros futuros além de seus custos de oportunidade, proveniente da sinergia que existe entre os ativos da entidade.

2.2 – O Conceito de *Mensuração* em Contabilidade

Do ponto de vista da etimologia a palavra *mensuração* tem como significado o ato de medir algo e o ato de medir, por sua vez, significa determinar ou verificar a extensão, medida ou grandeza de alguma coisa, tendo por base uma escala fixa.

Na literatura contábil, há um consenso generalizado de que os gestores de negócios necessitam da mensuração contábil dos atributos ou características dos objetos e atividades sob sua responsabilidade, para otimizar seus processos decisórios, tendo em vista, especialmente, o conceito de ativo a que se refere Iudicibus (2000:131):

“pelo fato de os ativos serem recursos econômicos alocados às finalidades do negócio, dentro de um período específico de tempo, e sendo agregados de potenciais de serviços disponíveis ou benefícios para as operações da entidade, o significado de alguns ativos somente pode ser relacionado aos objetivos da entidade e dependerá da Contabilidade (fazer a mensuração) desta”.(grifo nosso).

Para se atingir esse objetivo é necessário ter-se presente alguns conceitos básicos derivados da teoria de mensuração contábil. Como se verá a seguir, ainda

neste capítulo. há um relativo consenso entre os estudiosos dessa matéria, sobre os principais elementos de um processo de mensuração:

- ❖ o objeto ou a atividade a ser mensurada,
- ❖ as propriedades do objeto ou da atividade, representadas pelos atributos ou características a serem quantificadas, e
- ❖ os parâmetros de mensuração a serem utilizados na quantificação.

2.2.1 – A Mensuração de Ativos Tangíveis

Com o objetivo de reforçar o valor da argumentação teórica, a ser utilizada no capítulo da *análise de resultados*, está se trazendo, por meio deste tópico, algumas definições sobre o que é a mensuração de ativos, preliminarmente, de ativos tangíveis, atribuídas a autores de grande renome e tradição na área da teoria da mensuração contábil, como se segue:

(a) **Chambers** (1966:74): “*A mensuração é a designação de números a objetos ou eventos mediante regras que especifiquem a propriedade a ser medida, mediante escala ou padrão a usar, e dimensões da unidade de medida*”. Nota-se, pela sua definição, relevantes aspectos, tais como:

- ❖ o que medir: objeto ou evento;
- ❖ a utilização de escala ou padrão;
- ❖ a dimensão relacionada com a unidade a ser utilizada.

(b) **Ijiri (1975:29):**

“a mensuração contábil é a função central dos sistemas contábeis. A Contabilidade cobre muitos assuntos não mensuráveis, incluindo questões institucionais, estruturas organizacionais e o processamento da informação não mensurável, ou seja, qualitativa. Contudo, a função primária da Contabilidade, a julgar pelo menos pela prática existente, é a de gerar informação quantificada”.

(c) **Iudicibus (1979 - 2000:131-134):**

“o problema (da mensuração) consiste em traduzir os potenciais de serviços em reais equivalentes (...) O Comitê da AAA aduz o seguinte: Conceitualmente, a medida de valor de um ativo é a soma dos preços futuros de mercado dos fluxos de serviços a serem obtidos, descontados pela probabilidade de ocorrência e pelo fator juro a seus valores atuais. Entretanto, este conceito de valor é uma abstração que tem básicas práticas limitadas para a quantificação. Conseqüentemente, a mensuração dos ativos é realizada por outros métodos mais práticos. (...) Verifica-se que, no âmbito de todas as teorias para a mensuração dos ativos se encontra a vontade de que a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo apresenta para a entidade”.

(d) **Mason & Swanson (1981:4):**

“Tecnicamente mensuração é o processo de se obter símbolos que representam propriedades de objetos, eventos ou estados. Estes símbolos têm a mesma relação relevante entre uns e outros, como têm as coisas que eles representam. Daí afirmarem ser correto referir-se à mensuração como mapeamento do mundo real de objetos, eventos, ou estados através do mundo abstrato da simbologia. Os símbolos, por sua vez, são números ou tem implicações quantitativas”.

(e) **Most (1982:235-239):**

“mensuração é um método de representar um objeto ou outra percepção. (...) A precisão na representação, contudo, não é o fim da história. Ao quantificar a observação que está sendo realizada nós nos tornamos hábeis para utilizar os processos lógicos da matemática a fim de compreendê-la. (...) Se não pudermos mensurar, podemos todavia descrever, reproduzir e alterar a propriedade; se pudermos mensurar poderemos também adicioná-la, subtraí-la, multiplicá-la. Se pudermos contar, poderemos também relatar”

(f) **Kam** (1990:136):

“O que nós queremos mensurar é a característica de valor de cada ativo e passivo. Mas, qual delas? Há um número razoável de valores monetários em relação aos quais temos consciência: custo de aquisição, custo de reposição, valor de saída, valor líquido realizável, valor presente e assim por diante. Nós temos que olhar para o que a empresa está tentando fazer e a partir daí inferir o tipo de valor monetário que melhor informará os usuários. Este valor monetário deveria constituir-se em uma informação útil para eles”.

(g) **Hendriksen & Breda** (1992-1999:303): “Mensurar é atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum objeto, como um ativo, ou de uma atividade, como a de produção”

(h) **Riahi-Belkaoui** (2000:37):

“a Contabilidade é uma disciplina de mensuração bem como de comunicação. Mensuração significa a atribuição de números a objetos ou eventos de acordo com as regras. O primeiro passo em Contabilidade é o de identificar e selecionar estes objetos, atividades ou eventos e seus atributos, que tenham sido julgados previamente relevantes pelos usuários. antes de se realizar a mensuração. Naturalmente, limitações de disponibilidade de dados, bem, como as características específicas do ambiente, como a incerteza, falta de objetividade e verificabilidade, que podem criar limitações à mensuração

Apresenta-se a seguir, através do Quadro 04, um resumo geral de todas as definições acima, com o objetivo de se demonstrar que há, realmente, entre os autores, um consenso sobre os principais elementos de um processo de mensuração contábil.

Mensuração	
Autores	Definições e Conceitos
Chambers (1966:74)	Mensuração é designar números a <i>objetos</i> ou <i>eventos</i> mediante regras que especifiquem a <i>propriedade</i> a ser medida, mediante escala ou padrão a usar, e dimensões da unidade de medida.
Ijiri (1975:29)	A mensuração contábil é a função central dos sistemas contábeis. Contudo, a função primária da Contabilidade, a julgar pelo menos pela prática existente, é a de gerar informação quantificada.
Iudicibus (1979 a 2000:133)	Verifica-se que, no âmago de todas as teorias para a mensuração dos ativos se encontra a vontade de que a avaliação represente a melhor quantificação possível dos potenciais de serviços que o ativo representa para a entidade .
Mason & Swanson (1981:4)	Tecnicamente mensuração é o processo de se obter símbolos que representam propriedades de objetos, eventos ou estados.
Most (1982:235-239):	Mensuração é um método de representar um objeto ou outra percepção. Usar a palavra atributo no lugar de propriedade somente serve para confundir o significado deste conceito de mensuração contábil.
Kam (1990:136):“	Mensurar é atribuir valor as característica de cada ativo e passivo.
Hendriksen & Breda (1999:303)	Mensurar é atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum objeto, como um ativo, ou de uma atividade, como a de produção.
Riahi-Belkaoui (2000:37)	Mensuração significa atribuir números a objetos ou eventos de acordo com as regras.

Quadro 04: Definições e Conceitos de Mensuração

Segundo Hendriksen e Breda (1992-1999:304), em Contabilidade, o ato de se atribuir uma quantidade numérica a uma *característica* ou *atributo* (do latim *attributum* com o significado de *propriedades* essenciais) de um objeto ou atividade é representada pela classificação contábil que ela utiliza e pelos seus respectivos valores.

Por exemplo, em *Contas a Receber*, o atributo escolhido para mensurá-la pode ser o número de moedas em “real” a ser recebido e a data esperada do recebimento. Embora sendo a moeda um *parâmetro* que por si só já possui suas próprias restrições, ele ainda perde o valor, em função das variações ocorridas em determinado período de tempo e a escala deve ser fixa, conforme anteriormente referenciada.

Quando se utiliza a moeda como *parâmetro* de referência para a avaliação das informações contábeis, recorre-se à correção monetária para que as mesmas sejam expressas em moedas de poder aquisitivo constante, na data em que as referidas informações são elaboradas, para que sejam úteis às atividades de predições e auxiliem com eficácia na tomada de decisões.

Na conta representativa de *Instalações e Equipamentos*: o atributo poderia ser a capacidade física de produção ou o dispêndio de recursos no ato de aquisição, ou os recursos necessários para a reposição dos ativos.

Por mensuração geralmente se imagina algo em termos monetários. Porém, há muito tempo, na prática contábil, têm-se colocado informações relevantes para os gestores, investidores e outros usuários, nas *notas explicativas*, referentes aos

diversos *atributos* dos ativos não monetários, como: a capacidade de produção em toneladas ou número de operários, que são importantes para certas predições e tomada de decisões.

Entretanto, Most (1982:236) faz uma advertência com relação ao uso inadequado da palavra atributo no lugar de propriedade:

“usar a palavra atributo no lugar de propriedade, conforme o fazem alguns autores, embora possa ser útil àqueles que tem dificuldades na leitura de demonstrações financeiras, somente serve para confundir o significado deste conceito de mensuração contábil. Exemplo: o custo histórico é uma propriedade de uma transação, mas não uma propriedade do objeto que está sendo negociado. A questão de como mensurar ou avaliar um ativo deve ser considerada como algo completamente separada da questão de como mensurar a transação pela qual ela foi adquirida”.

A título de curiosidade, do ponto de vista da antropologia, a invenção da *mensuração* contábil, segundo Mattessich (1995:15-37) teve início há aproximadamente 8.000 a.C.

Nas palavras de Most (1982:236) a *mensuração* parece ser tão recente, ou seja, que *“os principais ingredientes da mensuração são:(1) a propriedade a ser quantificada; e (2) uma escala (nominal, ordinal, intervalo e razão) ou conjunto de unidades de medidas, preparadas para o objetivo de quantificação daquela propriedade”.*

Na verdade, entretanto, a *mensuração* contábil já era algo que os povos da região da Suméria, na Mesopotâmia, e, mais especificamente, no Iraque (antiga Uruk), já praticavam correntemente, antes mesmo da descoberta da escrita.

Este fato é confirmado pela antropóloga Schmandt-Besserat (1992:170) através de ampla documentação que comprova a existência de objetos utilizados para representar as “contas”. Nas palavras dela:

“A economia (aproximadamente a 4.000 anos a.C na cidade de Uruk, localizada na região da Mesopotâmia), em particular, a agricultura e a indústria desempenharam um importante papel no desenvolvimento do sistema de clay tokens (fichas de barro). O cultivo de cereais estava diretamente relacionado com a invenção de um sistema de plain tokens (fichas de barro sem qualquer inscrição) e no quarto milênio (a.C) sistemas de complex tokens (fichas de barro com inscrições) de fazer contas (counters) estavam associados ao início da escrita e da industrialização. (...) Enquanto a economia influenciava a maneira de se fazer contas na sociedade, a organização social definia a função dessas contas. Este foi o terceiro e mais significativo fator no desenvolvimento da tecnologia pré-histórica de se fazer cálculos”.

2.2.2 – A Mensuração de Ativos Intangíveis

Quanto à *mensuração* de *ativos intangíveis* a literatura é, ainda, muito escassa. A seguir, virão algumas ponderações que se julga muito apropriadas à natureza do presente trabalho:

(a) **Schmidt & Santos** (2002:45): ao escreverem sobre a *mensuração* dos *ativos intangíveis*, fazem uma síntese das modificações ocorridas quanto à *mensuração* do *goodwill* ao longo do tempo sob três pontos de vista:

1. Através de avaliação de atitudes favoráveis em relação à entidade, resultantes de relações negociáveis vantajosas, tais como: nome, reputação, localização etc. Pressupõe-se que, quando é pago um valor superior aos valores individuais dos ativos líquidos de uma entidade, avaliado a valor de mercado, exclusive o *goodwill*, essa diferença corresponde ao valor pago

pelos *atributos*, conceitos anteriormente expostos, gerados pelos proprietários anteriores.

2. Através do valor denominado de super-lucros ou valor presente de lucros superiores. Este enfoque é o mais antigo e ainda é o que predomina na literatura contábil. Segundo Hendriksen & Breda (1999:392), significa que o *goodwill* representa o valor presente de lucros futuros esperados, acima daquilo que poderia ser considerado retorno normal.
3. Através de uma conta geral de avaliação. Sob este enfoque, o *goodwill* é considerado como conta de fechamento. Todos os ativos possuem valor para a entidade em função do fluxo futuro de benefícios que serão gerados. Havendo aumento da expectativa de fluxos futuros de caixa, deve-se aumentar o valor dos ativos que geraram tal aumento e qualquer valor que subsista sem ser alocado é, então, registrado como *goodwill*.

(b) Schmidt & Santos (2002:46), tratando, ainda, de *ativos intangíveis* afirma que: “Quanto mais *ativos* forem identificados, menor será seu valor, e, no limite, ele desaparecerá, substituído por *ativos tangíveis* e *intangíveis* identificados” Esta afirmação é corroborada também por Martins (1972:82):

“Em um ativo definido em termos econômicos não existe, portanto, lugar para o goodwill. Em uma Contabilidade fundamentada dessa forma o goodwill simplesmente não existe. A sua definição como repositório dos agentes desconhecidos ou não identificados não possui significado científico; representa um estado de impossibilidade momentânea de melhor especificação”.

(c) Martins (2001:131) em sua obra mais recente sobre avaliação de empresas,

reafirma:

“Quanto ao goodwill, destacamos a falta de consenso sobre os aspectos a ele relacionados (natureza, mensuração, etc.). Assumimos, para fins deste estudo, que ele representa um resíduo de valor não identificável. Em outras palavras, ele foi considerado como o resultado econômico cuja individualização num item específico é inviável. (...) Quanto mais rigorosa for a busca do valor econômico, menor será a quantidade de ingredientes incluídos no goodwill”.

2.2.3 Relevância dos Atributos: uma aplicação prática

Segundo Hendriksen & Breda (1999:304), “tem havido, durante décadas, um debate furioso a respeito de qual é a melhor maneira para se medir ativos”. Isso tem dado origem a uma grande variedade errática de medidas possíveis em relação ao valor de ativos. Quando se trata de mensuração de consumo de ativos, ou seja, mensuração de custos, esta questão se revela ainda mais crítica, porque a *integração* entre os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, em termos de mensuração, passa a desempenhar um papel realmente crítico para a eficácia da gestão das atividades funcionais e, conseqüentemente, sobre o desempenho da própria organização, em termos de competitividade e sobrevivência, em um mercado globalizado.

Com o objetivo de se evidenciar a relevância dos *atributos* na mensuração de atividades, em particular as relacionadas com os *Custos Indiretos de Fabricação*, apresenta-se, a seguir, o caso da *Florença Industrial Ltda.*

Extraído do livro de exercícios de Contabilidade de Custos, de Eliseu Martins (1996:96), essa aplicação prática tem como objetivo mostrar a importância de se proceder ao *reconhecimento*, preliminarmente, do *desempenho* de alguns itens que formam os *Custos Indiretos de Fabricação*.

Se esses forem *materialmente* significativos para a tomada de decisões corretivas de determinado processo de apoio à produção, passam a ser *reconhecidos* como *relevantes* também para o tomador de decisão e, portanto, merecedores de uma adequada *mensuração*.

É precisamente nesse ponto que se deve considerar o conceito de *mensuração* a que se referem Hendriksen & Breda (1999:304), isto é, a *mensuração* contábil consiste em atribuir um valor numérico a um *atributo* ou a uma *característica* de um objeto ou *atividade*.

No caso da aplicação prática que se apresente neste trabalho, através do exercício relativo à *Florença Industrial Ltda.* buscar-se-á *reconhecer*, preliminarmente, a *materialidade* dos *Custos Indiretos de Fabricação* (CIF) decorrentes do uso das Instalações e Equipamentos da empresa.

Após constatar a *materialidade* do item de custo indireto decorrente do uso destes *ativos* nos processos de fabricação, procurar-se-á encontrar a melhor forma de sua *mensuração*.

E é exatamente aqui que se depara com a importância do conceito de *mensuração* de Hendriksen & Breda (1999:304), no que diz respeito aos *atributos* ou *características* do objeto ou *atividade* a ser mensurada.

Nem sempre, as *características* ou *atributos* das Instalações e Equipamentos, em termos de capacidade de produção especificadas pelos fornecedores, a que se atribui o nome de *eficiência*, são utilizados em sua totalidade nos processos de fabricação.

Daí a importância de se *reconhecer*, preliminarmente, a *materialidade* dessa *característica* ou *atributo* para se proceder à sua *mensuração*, tanto em termos reais quanto planejados e, diante da *materialidade* da variância encontrada, possibilitar ao gestor tomar a decisão mais adequada em cada caso.

No exemplo de aplicação prática apresentado neste trabalho, a análise foi feita, inicialmente, sem se considerar o impacto do fator *eficiência*, acima conceituado, no uso das Instalações e Equipamentos da *Florença Industrial Ltda*, o que resultou numa variação de *Custos Indiretos de Fabricação* no valor de \$ 12,20 { Var. Volume (D) de \$11,50 + Var. Custos (D) de \$0,70}.

Em seguida, porém, foi mostrado como a *compreensão* por parte do tomador de decisões sobre a *ineficiência* no uso das Instalações e Equipamentos da empresa poderá melhorar a busca de um melhor desempenho da organização.

Ao se proceder à análise das variações dos *Custos Indiretos de Fabricação* (CIF) sem considerar os *atributos*, deixava-se claro ao tomador de decisão que a variação desfavorável (D) tinha como causa, apenas a variação desfavorável (D) de Volume no valor de \$11,50 e a variação de Custos também desfavorável (D) no valor de \$0,70.

Entretanto, quando se introduziu na análise de variações dos *Custos Indiretos de Fabricação* (CIF), ou seja, a mensuração do *atributo* correspondente à *eficiência* das Instalações e Equipamentos, possibilitou-se, na verdade, ao tomador de decisão uma *compreensão* de que a variação desfavorável (D) de Custos tinha como causa duas formas de variações e não apenas uma, ou seja, uma variação desfavorável (D) de *eficiência* no valor de \$4,375 e uma variação, agora favorável (F) de Custos, no valor de \$3,675.

Evidenciou-se, assim, como mostram os Quadros de fls 48 que a variação desfavorável (D) de Custos era causada, na verdade, por duas outras formas de variações: uma variação desfavorável (D) de *Eficiência* e uma variação, agora, favorável (F), de Custos.

Com isso procurou-se demonstrar como a mensuração dos *atributos* ou *características* dos objetos e *atividades*, a que se referem Hendriksen & Breda poderá contribuir para a *integração* entre o sistema de informação contábil e o físico-operacional, além de criar maior *valor* à informação contábil em termos de *fidelidade de representação*.

Florença Industrial Ltda. É uma empresa fabricante de chuveiros elétricos há mais de cinco anos no mercado. Há um ano implantou um sistema de Custo-padrão para melhor controlar seus gastos.

Um de seus produtos, a ducha, está com os seguintes padrões para o último trimestre do ano:

	Custos variáveis	Custos Fixos
Materiais Direto	\$ 200/u	
Mão-de-obra Direta	\$ 120/u	
Energia Elétrica	\$ 10/hora de MOD	
Mão-de-obra indireta		\$ 126.000/mês
Outros Custos Indiretos	\$ 25/hora MOD	\$ 104.000/mês

Para o último trimestre do ano a empresa prevê a produção de 2.500 duchas, consumindo um total de 7.500 horas de Mão-de-obra Direta.

Após o encerramento do trimestre, verificou a empresa que para essa linha de produção os custos realmente incorridos foram:

Materiais Diretos	\$ 504.000,
Mão-de-obra direta	\$ 283.200,
Energia Elétrica	\$ 71.280,
Mão-de-obra indireta	\$ 386.040,
Outros Custos Indiretos	\$ 486.360,
Total	\$ 1.730.880,

Produziram nesse período 2.400 duchas e trabalharam efetivamente 7.500 horas de Mão-de-obra Direta.

Calcule as Variações dos Custos Indiretos de Fabricação.

Análise das Variações dos Custos Indiretos de Fabricação
(Sem Atributos)

	Padrão Original	Padrão Ajustado	Contábil Real
Energia	\$ 10 X 7500 = 75.000	\$ 10 X 7200 = 72.000	\$ 71.280,
MO Ind.	\$ 126.000 X 3 = 378.000	\$ 126.000 X 3 = 378.000	\$ 386.040,
CIF			
Var.	\$ 25 X 7.500 = 187.500,	\$ 25 X 7.200 = 180.000,	
Fix.	\$ 104.000 X 3 = 312.000	\$ 104.000 X 3 = 312.000	\$ 486.360,
	\$952.500	\$ 942.000	\$ 943.680.
Produção	2.500	2.400	2.400
CIF/un	\$ 381,00	\$ 392,50	\$ 393,20
	Var. Volume (D) \$ 11,50		Var. Custo (D) 0,70

Análise das Variações dos Custos Indiretos de Fabricação
(Com Atributos)

	Padrão Original	Padrão ajustado		Contábil Real
		Vol. Real	Efic. Real	
Energia	\$ 10 X 7500 = 75.000	\$ 10 X 7200 = 72.000	\$ 10 X 7500 = 75.000	\$ 71.280,
MO Ind.	\$ 126.000 X 3 = 378.000	\$ 126.000 X 3 = 378.000	\$ 126.000 X 3 = 378.000	\$ 386.040
CIF				
Var.	\$ 25 X 7500 = 187.500	\$25X7200= 180.000	25X7500= 187.500	
Fix.	\$104.000X3 = 312.000	\$104.000X 3 = 312.000,	\$104.000X 3 = 312.000,	\$ 486.360
	\$ 952.500	\$ 942.000	\$ 952.500	\$ 943.680
Produção	2.500	2.400	2.400	2.400
CIF/un	\$381,00	\$392,50	\$396,875	\$393,20
	Var. Vol. (D) 11,50	Var. Efic (D) 4,375	Var. Custo (F) 3.675	

Devido ao estágio em que se encontra a Teoria da Contabilidade, muito ainda terá de ser pesquisado com relação à fundamentação científica do problema de *mensuração*.

Verifica-se que nenhum dos métodos, isoladamente, é capaz de atender, de forma adequada, a todas as finalidades informativas, devendo, portanto, serem analisados como complementares e úteis para determinados usuários e em determinados momentos. Nesse sentido, é fundamental conhecer quem será o usuário da informação e para que finalidade esta se destina.

É mais fácil definir *mensuração* do que fazer a *mensuração*. Alguns fatores são fundamentais para definir os padrões de mensuração: quantificações não-monetárias como medidas de natureza física e quantificações monetárias de natureza financeira mas com sentido econômico. Deve-se observar que problemas como: falta de consenso na escolha do padrão de medida; variações do poder aquisitivo da moeda; flutuações de preços; falta de identificação das necessidades dos usuários, contribuem para dificultar a mensuração.

2.2.4 – Divulgação

Em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos, a divulgação financeira destina-se aos acionistas, credores e outros investidores e tem como destinatários secundários dos relatórios e de outras formas de divulgação de informações os funcionários, os clientes, os órgãos do governo e o público em geral. A relevância da

divulgação foi reforçada pela promulgação da Lei *Sarbanes-Oxley* em 2002 nos Estados Unidos e já está tendo forte repercussão no mundo todo, inclusive no Brasil.

Segundo o FASB *apud* Hendriksen & Breda (1999:511): “A divulgação financeira deve fornecer informação útil à tomada de decisões racionais de investimento, concessão de crédito etc. por investidores e credores atuais e futuros, bem como outros usuários”.

A divulgação de informações contábeis é de fundamental importância para a tomada das melhores decisões possíveis pelos investidores e para a estabilidade do mercado de capitais.

A natureza dos dados a serem divulgados e o seu volume, tendem a ser determinados, segundo Hendriksen & Breda (1999:511-2), por padrões contábeis como os da relevância e precisão.

Há muitas formas e métodos por meio dos quais pode-se divulgar informações aos seus usuários, sendo o mais proeminente método o representado pelas “demonstrações financeiras formais, nas notas explicativas, demonstrações complementares e discussões narrativas, também, são elementos-chave desse processo”(Hendriksen & Breda 1999:513). Os contadores devem continuar empenhados de forma ativa na busca de novas maneiras pelas quais os usuários possam tornar-se mais bem informados.

Segundo Hendriksen & Breda (1999:512),“as questões relativas á veiculação de informações no balanço, na demonstração do resultado e na demonstração de

fluxo de caixa são classificadas como questões de *reconhecimento e mensuração*, (...) e representam apenas um componente de um sistema de divulgação mais amplo”.

2.3 – Sistemas de Informações Gerenciais (SIG)

2.3.1 – Teoria de Sistemas

De acordo com seu criador, Von Bertalanffy: “(...) a Teoria de Sistemas revelou-se ser uma nova visão da realidade que transcende os problemas tecnológicos, exige uma reorientação das ciências, atinge uma ampla gama de ciências, desde a física até as ciências sociais e é operativa com vários graus de sucesso” (*in* Lodi, 1987:199).

Na verdade, tudo que existe no mundo, confirmando as idéias acima, ocorre dentro de uma visão sistêmica. Por exemplo, o ser humano vive em um sistema em que conta com uma estrutura formada por diversos subsistemas (respiratório, circulatório, digestivo etc.) que se organizam, para satisfação de suas inúmeras necessidades.

Para Bio (1985:18), sistema é “um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”.

Segundo Riccio (1989:10-14):

“Enfocar sistematicamente alguma coisa significa estabelecer ou definir os elementos do fenômeno que está sendo observado, usando-se os princípios da Teoria dos Sistemas, de tal maneira que, como resultado, possa-se afirmar que o dito fenômeno é um Sistema e, como tal, tem todas as características de um Sistema. (...) Sistema de Informação é um

conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com seu produto, permitirem às Organizações o cumprimento de seus objetivos principais”.

Segundo Schein (1987) *apud* Nakagawa (1993: 23-24):

“a empresa é um complexo sistema social e, sob uma perspectiva sistêmica, propõe que ela pode ser mais bem definida enunciando-se uma série de proposições gerais, em vez de tentar uma única e global definição:

1. A empresa deve ser concebida como um sistema aberto, o que significa que ele se encontra em constante interação com todos seus ambientes, absorvendo matérias-primas, recursos humanos, energia e informações, transformando-as em produtos e serviços, que são exportados para esses ambientes.
2. A empresa deve ser concebida como um sistema com múltiplas finalidades ou funções, que envolvem múltiplas interações entre ela e seus diversos ambientes. Muitas atividades dos subsistemas existentes na empresa não podem ser compreendidas sem que se considerem essas múltiplas interações e funções.
3. A empresa é constituída de muitos subsistemas que estão em interação dinâmica uns com os outros. Em vez de se analisarem os *fenômenos* organizacionais em termos de comportamento individual, cada vez se torna mais importante analisar o comportamento desses subsistemas, quer sejam

considerados em termos de coalizões, grupos, funções ou de outros elementos conceituais.

4. Devido ao fato de que os subsistemas, em graus variáveis, são independentes, as modificações ocorridas em um sistema, provavelmente, afetam o comportamento dos outros subsistemas.
5. A empresa existe dentro de um conjunto de ambientes, alguns maiores, outros menores do que ela. Os ambientes, de diversos modos, fazem exigências e oferecem restrições à empresa e a seus subsistemas. O funcionamento total da empresa não pode ser compreendido, portanto, sem explícita referência a essas exigências e restrições e à maneira como ela os enfrenta a curto, médio e longos prazos.
6. As numerosas vinculações entre a empresa e seus ambientes tornam difícil especificar claramente seus limites”.

A empresa vista como um sistema aberto, que se encontra em constante interação com todos seus ambientes, pode ser visualizada através da Figura 03.

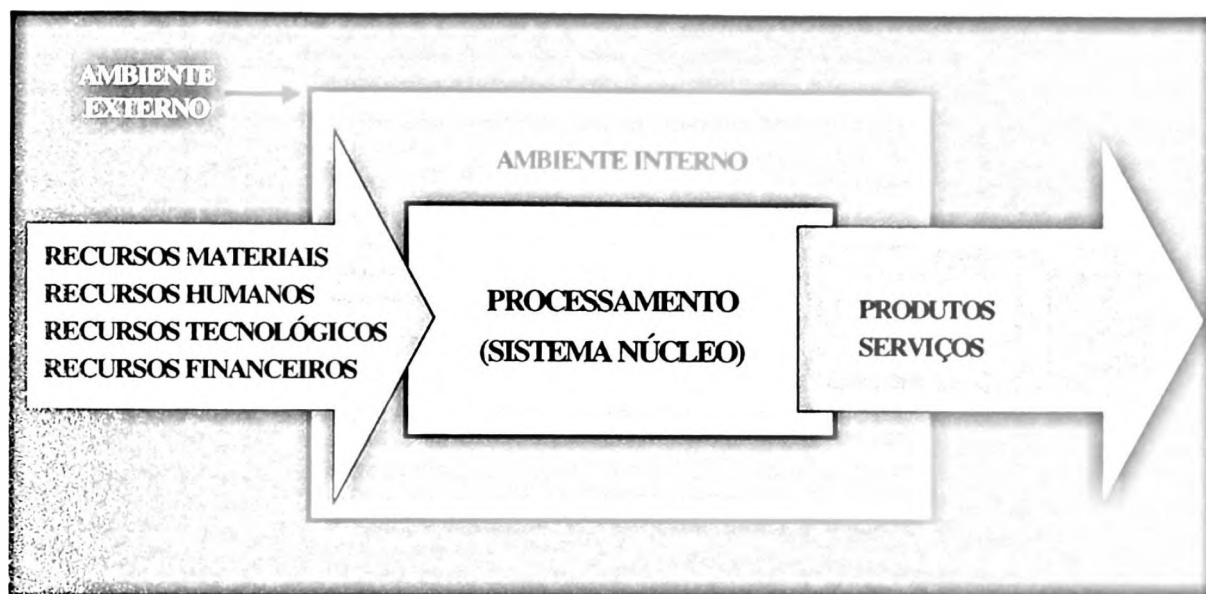


Figura 03: A Empresa como Sistema Aberto

Fonte: NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação.**São Paulo: Atlas, 1993.

Segundo Nakagawa (1993:24):

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

Para Pereira in Catelli (2001:38-9):

“sob o enfoque da Teoria de Sistemas, a empresa caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente (...) A empresa pode ser visualizada como um processo de transformação de recursos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos etc.) em produtos e serviços, composto de diversos processos menores, interdependentes, que são suas atividades (Figura 04).”

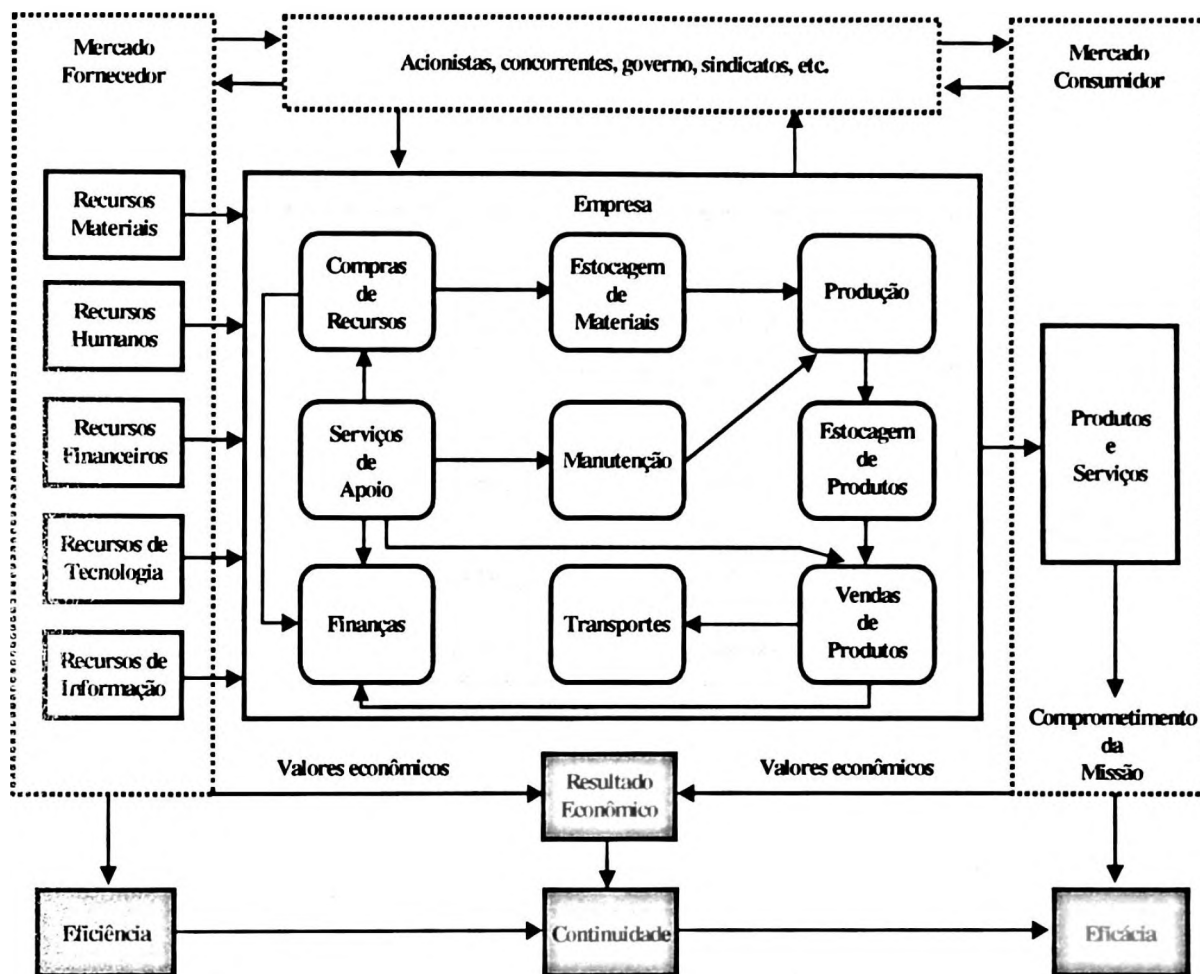


Figura 04: Visão Sistêmica de Empresa.

Fonte: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

2.3.2 – Sistemas de Informações Contábeis (SIC) e Físico-Operacionais (SIFO).

Segundo os dicionários, etimologicamente, a palavra informação vem do latim “*informare*” e tem o significado de “trazer para dentro”, “completar uma forma” e por extensão “preencher” determinado modelo de decisão. Para Lev (1969:1):

“a Teoria da Informação originou-se na física e seu pleno desenvolvimento e formulação teórica ocorreu na engenharia elétrica. A teoria desenvolvida por Shannon é primariamente direcionada à definição e mensuração do montante de informação contida numa mensagem (por exemplo: um telegrama). Entre seus principais objetivos estão:

- (1) fornecer meios analíticos para se mensurar a capacidade dos canais de transmissão, a fim de se determinar seu ótimo dimensionamento;*
- (2) minimizar os efeitos indesejáveis dos ruídos (isto é, adições à mensagem, não pretendidos pela fonte da informação); e*
- (3) determinar o montante de redundância em uma mensagem a fim de economizar seu tamanho.*

A abordagem da Teoria da Informação para a quantificação da informação é baseada na premissa de que, para qualquer problema, há um certo número de possíveis respostas às quais pode-se aplicar probabilidades. Quando a informação sobre o problema for recebida, as probabilidades originais submetem-se a transformações. Algumas respostas podem não mais serem necessárias como uma possibilidade e suas probabilidades tornarem-se zero, enquanto que as probabilidades de outras respostas podem aumentar, diminuir ou permanecer imutáveis. A informação neste contexto é definida como uma função de dois conjuntos de probabilidades: uma antes da recepção da mensagem e a outra após ela. Assim, o conhecimento das mudanças das probabilidades permite a mensuração do montante de informação contida na mensagem que induziu estas mudanças. A maior dificuldade na aplicação dos conceitos da Teoria da Informação é a necessidade de se especificar explicitamente, para cada problema os dois conjuntos de probabilidades anexados a todas as possíveis respostas”.

Segundo Nakagawa (1993:59):

“a Contabilidade faz uma distinção relevante entre dados e informações. Os dados podem ser definidos como mensurações ou descrições de objetos ou eventos. (...) A informação pode ser definida como um dado (ou conjunto de dados) que provoca o efeito surpresa na pessoa que recebe. Além disso, ela deve reduzir a incerteza, comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta ao tomador de decisão”.

Davenport & Prusak (1998:1-5) alertam que é relevante enfatizar a diferença entre dado, informação e conhecimento. Argumentam os autores que tais termos não são sinônimos e que o sucesso ou fracasso organizacional depende de se saber: qual deles é necessário, com qual se pode contar e o que pode ser feito com cada um deles. Dados é um conjunto de fatos distintos e objetivos, relativos a eventos e no contexto organizacional, dados são utilitariamente descritos como registros estruturados de transações. “(...) dados tornam-se informação quando o seu criador lhes acrescenta significado. (...) os dados qualitativos representam simbolicamente a manifestação de um evento qualitativo”.

Drucker *apud* Davenport & Prusak (1998: 2) afirma que: “Informações são dados dotados de relevância e propósito...(...) a informação é como uma mensagem, geralmente na forma de um documento ou uma comunicação audível ou visível”. Esses autores explicam que a informação é igual à mensagem porque há um emissor e um receptor e que a mesma deve modificar o modo como o destinatário vê algo, se a mensagem irá ou não exercer algum impacto sobre seu julgamento e comportamento, se ela irá fazer alguma diferença em sua perspectiva ou *insight*.

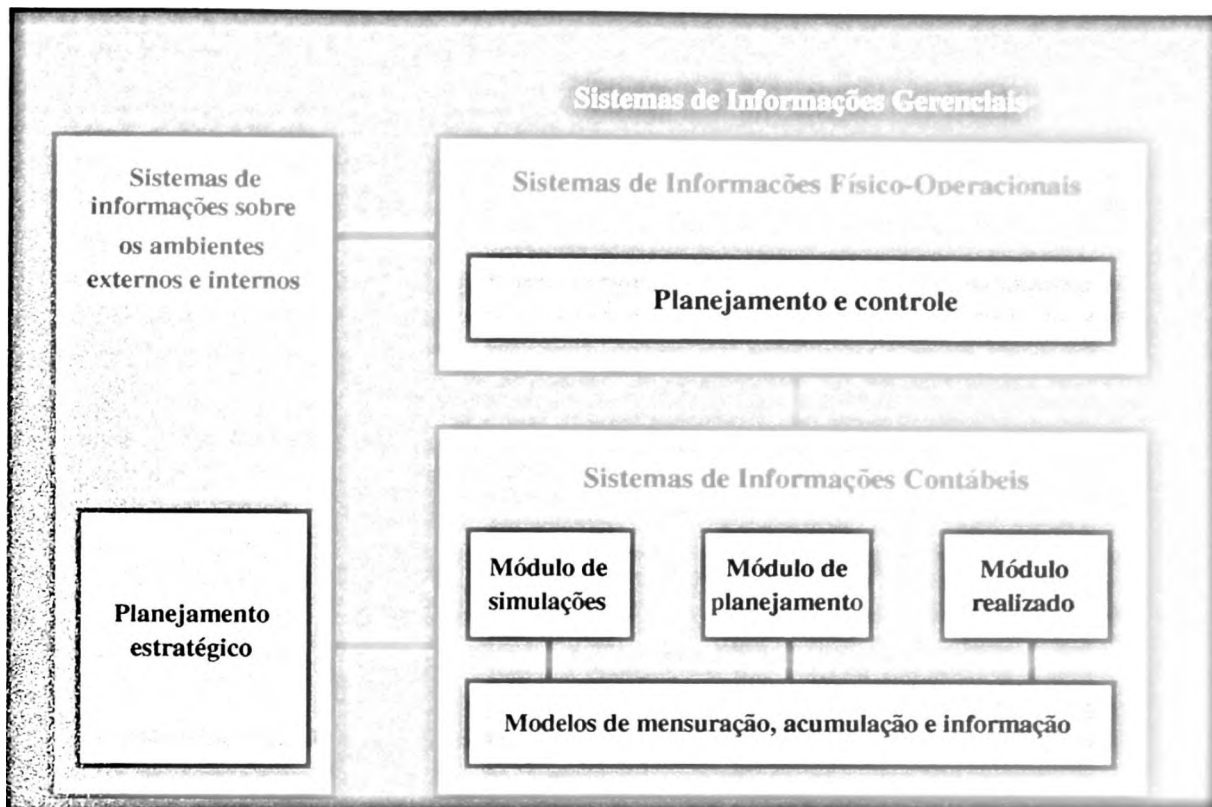
Ao longo da história da humanidade, a informação e, conseqüentemente, o *conhecimento*, tem sido fator decisivo em todos os confrontos e disputas em que o homem se envolveu, desde os homens das cavernas, que, para sobreviverem, foram estimulados a conhecer e dominar o fogo. O conhecimento e o desenvolvimento tecnológico na construção de estradas, pontes, propiciou ao grande Império Romano gerir, em nível militar e econômico, por muitos séculos, todo o mundo então conhecido. Na época dos descobrimentos, as informações das experiências

(conhecimentos) de expedições anteriores repassadas foram fundamentais para novos descobrimentos. Então, ao longo do tempo, várias “eras” ocorreram. Com a evolução da ciência e da tecnologia, iniciou-se, na década de 1940, a Era da Informação e do Conhecimento (Rodriguez, 2001).

Toda procura pela informação e conhecimento trouxe profundas mudanças e levou o homem a desenvolver novas tecnologias e, conforme Cornachione Junior (2001:23): “Com o avanço tecnológico, a cada momento a sociedade passa a dispor de novas tecnologias desenvolvidas com o intuito de auxiliar nas mais diversas tarefas. Podem ser evidenciadas, assim, as tecnologias desenvolvidas para a produção de informações”.

Para Pereira *in* Catelli (2001:61):

“O processo de gestão constitui-se num processo decisório. Decisões requerem informações. Os sistemas de informações devem apoiar as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão, que requerem informações específicas. A integração dos sistemas de informações (neste trabalho chamado de integração, em termos de mensuração, entre o sistema de informação contábil e o sistema de informação físico-operacional) ao processo de gestão determina a eficácia dos mecanismos de autocontrole e feedback, os quais, conforme estudados anteriormente, constituem requisitos para que o sistema empresa mantenha-se no rumo dos resultados desejados. A efetivação dos resultados desejados é alcançada por meio de informações gerenciais (neste trabalho chamado de sistema de informação contábil). Nesse sentido, é necessário o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais que garantam o suporte requerido à atuação gerencial preconizada. Assim, para cada fase do processo de gestão, é necessário um subsistema de informação (onforme delineado na Figura 05), que atenda as características específicas da tomada de decisão. (...) Os sistemas de informações operacionais (neste trabalho chamado de sistema de informação físico-operacional) têm o papel de processar as transações planejadas e realizadas no processo físico-operacional, bem como permitir o controle físico do patrimônio da empresa. Caracterizam-se por um banco de dados que compreende as variáveis das transações, tais como: datas, volumes, prazos, taxas, vencimentos etc. Estas variáveis são utilizadas pelo sistema de informações econômico-financeiras, para a mensuração, o planejamento e o controle de resultados”.



05: Sistemas de Informações Gerenciais (SIG)

Fonte: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ªed. São Paulo: Atlas, 2001:62.(Adaptado)

Segundo Pereira *in* Catelli (2001:56), ainda, as informações do sistema físico-operacional da organização compreendem:

“...todos os elementos materiais do sistema empresa, tais como: imóveis, instalações, máquinas, veículos, estoques etc., e os processos físicos das operações, que se materializam nas diversas atividades que utilizam recursos para a geração de produtos/serviços”.

Considerando que todas as conseqüências das ações dos gestores recaem sobre o sistema físico-operacional, pode-se inferir que a eficácia empresarial deve ser medida pela oferta dos bens e serviços demandados pela clientela.

Estando todos os sistemas da empresa voltados para a eficácia, espera-se que o resultado dessa sinergia seja refletido no sistema físico-operacional. Dessa forma, ter-se-á uma organização adicionando valor aos agentes econômicos internos e externos com os quais se relaciona, possibilitando, através do processamento dos *inputs* (insumos, máquinas, equipamentos, força de trabalho etc.), a satisfação das necessidades dos clientes, pela oferta dos *outputs* (produtos e serviços) gerados e ofertados à sociedade.

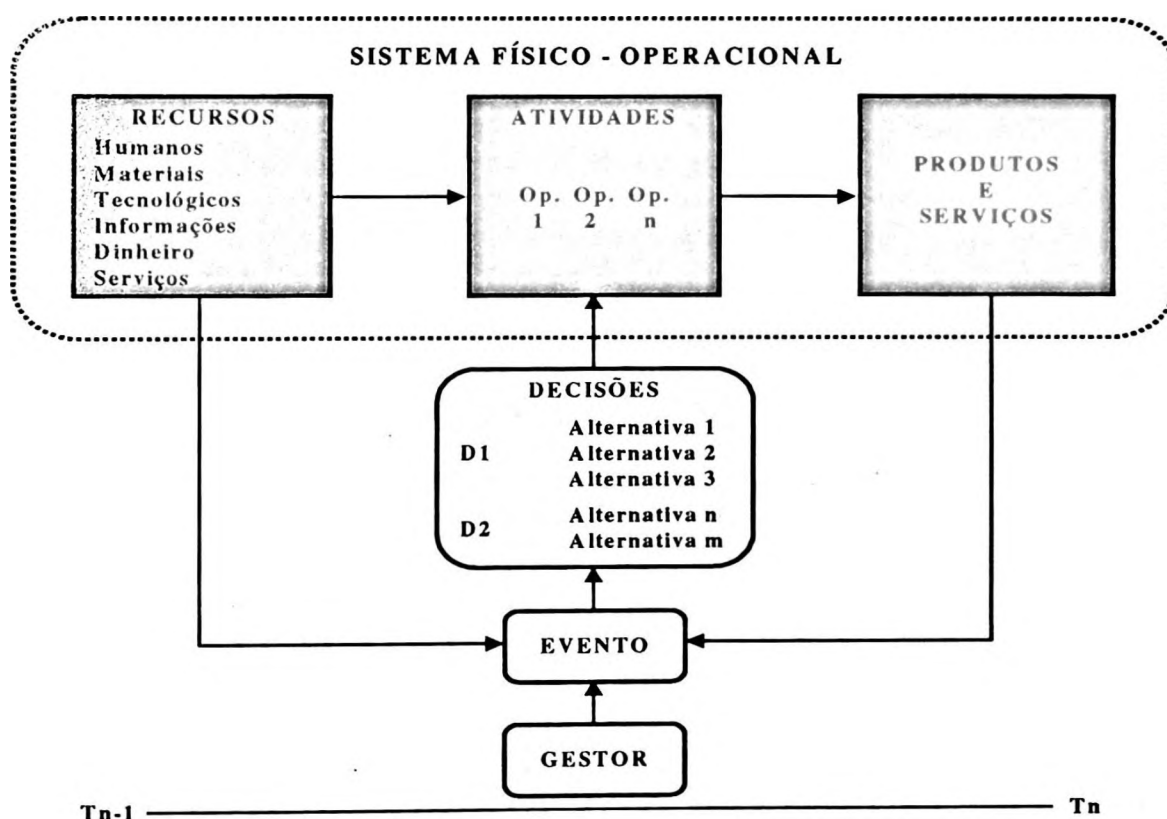


Figura 06: Sistema de Informações Físico-Operacionais.(SIFO)

Fonte: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001:116 (Adaptado de Parisi)

De acordo com Parisi & Nobre *in* Catelli (2001:115), os gestores necessitam de informações para a tomada de decisões:

“sobre o consumo de recursos econômicos, humanos e tecnológicos, os quais serão processados ou transformados por um processo físico (atividade), visando à produção de bens ou serviços, ou seja, o gestor toma as decisões sobre todos os eventos relacionados com os recursos consumidos e os produtos e serviços prestados por sua atividade, os quais ocorrem dentro de um processo físico”.

Segundo Pereira *in* Catelli (2001:61):

“O processo de gestão constitui-se num processo decisório. Decisões requerem informações. Os sistemas de informações devem apoiar as decisões dos gestores em todas as fases do processo de gestão, que requerem informações específicas. A integração dos sistemas de informações (que neste trabalho está-se chamando de integração, em termos de mensuração) ao processo de gestão determina a eficácia dos mecanismos de autocontrole e feedback”.

2.3.3 – Hierarquia da Qualidade em Contabilidade

Para Nash *apud* Riccio (1989:42): O Sistema de Informação Contábil é um “veículo formal para o processamento de dados contábeis e para as atividades de suporte à decisão”. Wu *apud* Riccio (1989:46): “Um Sistema de Informação Contábil é uma entidade ou um componente, dentro de uma organização, que processa transações financeiras para prover informações para operação, controle e tomada de decisões aos usuários”.

Segundo Cornachione Junior (2001:29), o Sistema de Informação Contábil é um sistema “cujo enfoque é a produção de determinado tipo de informação mais

específica. a informação contábil (ex.: faturamento, custos, Contabilidade, orçamento, padrões, estoques, bancos, fluxo de caixa, contas a pagar/receber etc.)”.

O *Sistema de Informação Contábil* (SIC) de uma entidade é constituído de atividades de obtenção de dados, processamento e geração de informações necessárias à execução e gestão das atividades físico-operacionais da empresa. Os estudos e pesquisas, em nível internacional, têm enfatizado a importância e os cuidados que devem ser tomados com relação à qualidade e utilidade da informação contábil, visando particularmente a *integração* entre os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais.

Iudícibus (2000:76) diz que as estruturas conceituais básicas da Contabilidade têm destacado a importância e os cuidados que devem ser tomados em relação a: “...(a) algumas qualidades da informação contábil; (b) prevalência da *essência* sobre a *forma*. E no que tange às qualidades, especificamente, acredita ser mais importante destacar:

- ❖ *Tempestividade*: as informações e demonstrações contábeis, em essência, devem ser divulgadas em tempo hábil para poderem ser úteis ao tomador de decisão;
- ❖ *Integralidade*: refere-se ao fato de a “informação contábil ter de compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que se pretende revelar ou divulgar”;
- ❖ *Confiabilidade*: é o atributo (qualidade) que faz com que o usuário aceite e utilize como base para a tomada de decisão as informações contábeis;

- ❖ *Comparabilidade* :propicia ao usuário o “discernimento da evolução, no tempo, da entidade observada ou comparações entre entidades distintas”;
- ❖ *Compreensibilidade*: a informação contábil deve ser apresentada da forma mais compreensível possível, para que o usuário possa entendê-la e utilizá-la na tomada de decisões.

Com relação à prevalência da *essência* sobre a *forma*, Iudícibus (2000:77) afirma que: “sempre que houver discrepância entre a forma jurídica de uma operação a ser contabilizada e sua *essência* econômica, a Contabilidade deverá privilegiar a *essência* sobre a *forma*”.

Portanto, se as informações contábeis são evidenciadas com a finalidade de subsidiar a tomada de decisões, com base na *essência* dos ativos, eventos e transações de uma organização, deverão possuir as características qualitativas acima referenciadas.

A preocupação com a *essência* da informação contábil também foi contemplada por Hendriksen & Breda (1999:525), quando, ao tratar, da Teoria da Contabilidade, sob a óptica das Teorias da Semiótica, evidenciaram que o nível *semântico* da informação contábil, de natureza quantitativa, deveria estar representado no próprio corpo de uma demonstração financeira e não em notas explicativas ou quadros complementares.

Outros dados, entretanto, não quantitativos, ou seja, qualitativos, podem ser apresentados em notas entre parênteses, cujas características devem ser aderentes às especificações do que consta da figura 07.

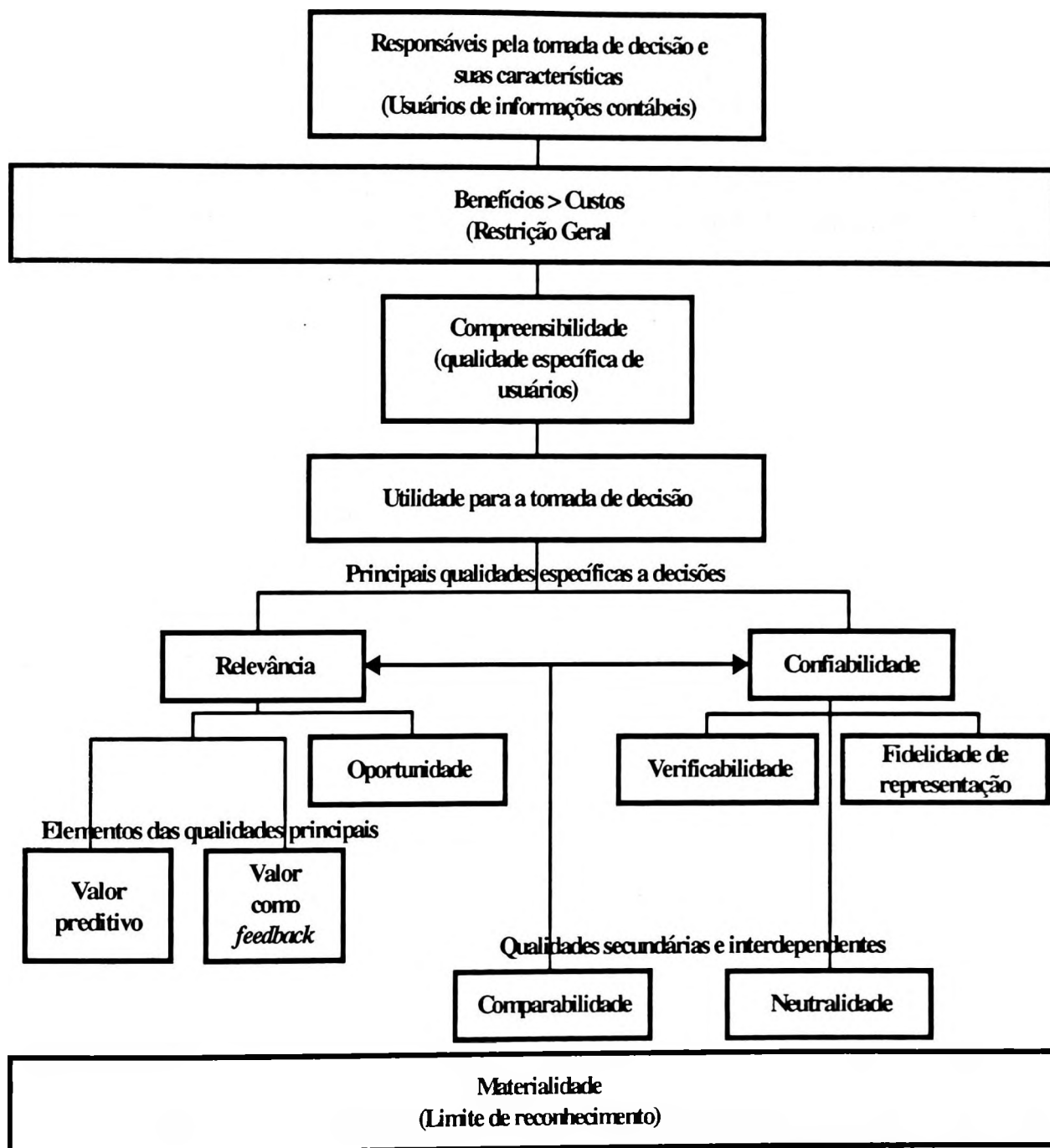


Figura 07: Hierarquia da Qualidade em Contabilidade..

Fonte: HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999:96 (com adaptações).

(a) Comparabilidade

Iudicibus (2000:22) defende que a informação gerada pela Contabilidade deverá encontrar como usuário alguém “bem informado capaz de selecionar a informação de que ele necessite” e assim poder compará-la. O usuário da Contabilidade precisa, então, conhecer pelo menos o básico da *linguagem contábil*. Por outro lado, a Contabilidade precisa se fazer entender por seu usuário.

Para Hendriksen & Breda (1999:94):

“Cada um dos grupos de usuários poderia ter objetivos muito diversos, para fins de divulgação financeira, (...) sabe-se que os administradores de empresas menores, juntamente com os seus auditores, sentem que o processo de fixação de padrões é viesado na direção dos objetivos das empresas de maior porte. (...) Esta variedade de pontos de vista aponta para a conveniência da apresentação de relatórios diferentes, para usuários distintos, ou para um volume considerável de informação, grande parte do qual poderia ser irrelevante para qualquer usuário específico”.

Sendo o objetivo da Contabilidade fornecer informações úteis, à medida que mudanças no cenário econômico, social e financeiro forem ocorrendo, exige que sejam aplicadas novas técnicas e conceitos aos seus relatórios. Mesmo diante dos avanços, percebe-se que a literatura contábil fornece exemplos de que a Contabilidade não tem sido eficaz na formulação de uma *linguagem comum*. Em razão disso, a informação que é transmitida para determinado usuário pode não ser passível de decodificação, porque aquele usuário talvez não necessite daquele tipo de informação.

Hendriksen & Breda (1999:516) dizem que a *comparabilidade* deve ser considerada de duas maneiras distintas:

“a) Uma delas é a divulgação suficiente de como os números contábeis são medidos e calculados para permitir que os investidores convertam dados de empresas diferentes em medidas que sejam diretamente comparáveis.

b) é permitir que o investidor faça classificação ordinal dos vários dados de entrada exigidos pelos modelos de tomada de decisões. Por exemplo, um investidor poderia comparar os riscos de duas empresas e simplesmente concluir que uma é mais arriscada do que a outra”.

Portanto, na elaboração de relatórios contábeis formais visando à sua *comparabilidade* é imprescindível que os contadores se preocupem com a rigorosa e consistente aplicação dos princípios contábeis, bem como procedimentos determinados pelas autoridades fiscais, monetárias e contábeis, e em certos casos, com a *comparabilidade* inclusive da moeda.

A questão da *comparabilidade* surge como um fator ainda mais crítico, quando da avaliação do desempenho real *versus* planejado, se não for considerada a questão da *integração* entre os dados que alimentaram os Sistemas de Informação Contábil e Físico-Operacionais.

(b) Relevância e Confiabilidade

Henriksen & Breda (1999:89) concluem que as “Informações úteis para essa finalidade tendem a possuir várias características, tais como *relevância* e *confiabilidade*. Devem gerar mais benefícios do que custos, serem *compreensíveis* e permitir comparações entre empresas”.

A *relevância* envolve a determinação da capacidade informativa da mensagem transmitida. Não basta julgamento de valor, para se ter a certeza de que a informação faz diferença, a utilidade precisa ser verificada.

Sanvicente (1990:22), comentando as evidências de utilidade das informações contábeis para os investidores financeiros no mercado de capitais, refere-se às demonstrações contábeis ajustadas pela correção monetária, argumentando: “É possível que esse impacto seja substancial (ou não), e que assim esses ajustes possam ser considerados informativos (ou não), mas enquanto esse estudo não for feito, não é recomendável afirmar que o ajuste contribui com algo significativo”.

A capacidade informativa acima citada depende da *fidelidade* de representação definida pelo FASB 02 do seguinte modo: “A correspondência ou concordância entre a mensuração ou descrição e o *fenômeno* que visa representar (às vezes chamada de validade).” Com relação à *fidelidade* de representação Hendriksen & Breda (1999:99) argumentam: “para que alguém confie em informações, é essencial que elas representem *fielmente* os *fenômenos* que pretende representar”. Em certos casos de avaliação de desempenho este fato pode significar a diferença da informação contábil em termos de *relevância*, se na comparação entre os eventos realmente ocorridos e os planejados ou orçados, a mensuração não se preocupou com a questão da *integração* dos dados considerados tanto no Sistema de Informação Contábil como no Físico-Operacional.

(c) Compreensibilidade

Esta problemática é mais aparente nos países cujo modelo contábil adotado tem como característica uma “Contabilidade orientada e distorcida por considerações e regras fiscais” (Mota, 1990). Nesses países, a maioria daqueles que exercem o ofício contábil “(...) não vendem suas habilidades e capacidades de fornecer informações que podem colaborar para otimizar os resultados das empresas e se dedicam à elaboração e cálculos de impostos à pagar, controle de folha de pagamento e confecção de demonstrações contábeis obrigatórias” (Pinheiro, 1997:60).

Há que se atentar, entretanto, para o fato de que a informação contábil não se restringe às questões fiscais. Por outro lado, observa-se que os modelos contábeis que têm como objetivo o investidor e o credor também têm enfrentado problemas quanto à *compreensão* da informação divulgada. Dias Filho (2000:46) alerta que:

“Nos Estados Unidos, diversas pesquisas tem sido realizadas no sentido de avaliar a compreensibilidades dos demonstrativos contábeis (...) Gibson e Schroeder, citam uma investigação que realizaram para avaliar as características da linguagem utilizada na elaboração de Notas Explicativas (...). Os resultados comprovaram a existência de problemas relacionados à compreensão das informações contábeis”.

Johnson & Kaplan *apud* Guerreiro (1989: 10) afirmam que “os sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente atual”.

Segundo Iudícibus (2000:28), “O objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”. Explica, ainda, o autor que há necessidade de se conhecer o modelo decisório do usuário e qual a informação que ele julga relevante, a fim de que se possa delinear o

conjunto de informações que lhe são pertinentes, isto é, deve divulgar informações que sejam úteis. Assim o SFAC nº 2, emitido pelo FASB, ao tratar do referencial conceitual da Contabilidade, definiu as características qualitativas necessárias a uma informação, se ela há de ser útil. Dentre tais características, encontra-se a *compreensibilidade (understandability)*. Para que a mensagem cause impacto, isto é, realmente seja útil no processo decisório, ela precisa ser decodificada (ou seja, interpretada, entender o significado).

Hendriksen & Breda (1999:95) comentam que “esta característica é classificada como específica do usuário”.

Tendo em vista que é o usuário que está interessado nessa decodificação e, em benefício da *compreensibilidade*, se a informação contábil pretende ser realmente útil deverá se preocupar com a *integração* dos dados que alimentaram os Sistemas de Informação Contábil e Físico-Operacionais.

(d) Benefícios e Custos: Restrição Geral

O *Sistema de Informação Contábil (SIC)* deve ser analisado sob a óptica da relação custo *versus* benefício para a entidade. A informação deve propiciar benefícios maiores que seu custo. Para Bierman Jr *et al.* (1979:268):

“Os relatórios contábeis tentam traduzir os resultados de decisões passadas numa série de números que permitirá ao futuro tomador de decisões tomar decisões melhores. A informação que eles apresentam é imperfeita. Por exemplo, pode haver ruído (pode haver várias interpretações do relatório), ou a informação pode ser perdida no processo de comunicação (vários eventos podem resultar num mesmo relatório). O executivo deve formar um julgamento sobre o valor da informação adicional. A informação terá certamente um custo e este custo deve ser incorrido somente se for menor do que o valor esperado da informação”.

Hendriksen & Breda (1999:96) argumentam que é extremamente difícil fazer uma análise custo-benefício de informações contábeis. Segundo SFAC 2, parágrafo 136 – FASB, observou que:

“Muitos dos custos de fornecimento de informações recaem, inicialmente, sobre quem as prepara, enquanto os benefícios são auferidos tanto pelos seus produtores quanto pelos usuários. (...) os custos e os benefícios distribuem-se de maneira bastante ampla. Os custos são repassados, em grande parte, aos usuários das informações e aos consumidores de bens e serviços. Os benefícios também são, presumivelmente, repassados aos consumidores por meio de garantia de uma oferta permanente de bens e serviços e do funcionamento mais eficiente do mercado. Mas, mesmo que os custos e benefícios não sejam identificados além dos produtores e usuários da informação, é difícil afirmar qualquer coisa, com precisão, a respeito de sua incidência”.

Apesar de o FASB enfatizar a dificuldade de se fazer uma análise custo-benefício da informação contábil, não conclui que se deva desistir do assunto e se detém na questão básica de seu pronunciamento a respeito do objetivo.

(e) Divulgação Contábil: para quem a evidenciação?

Historicamente, a informação contábil era elaborada para atender a um único usuário: o proprietário. Com a complexidade dos negócios, esse foco se ampliou, abrangendo vários proprietários, credores, governo, sindicatos e outros usuários.

O modelo atual da divulgação contábil, conforme Iudícibus (2000:28), é “(...) um conjunto básico de informações financeiras consubstanciadas nos relatórios periódicos principais que deva satisfazer às necessidades básicas de um bom número de usuários”. Adota-se o enfoque ético, no qual as necessidades específicas dos usuários são deixadas de lado e procura-se apresentar um conjunto único de informações consideradas “justas, adequadas e plenas”. A respeito disso, o FASB e o

AICPA argumentam, no pronunciamento nº 4, conforme explicam Hendriksen & Breda (1999:95):

*“...os usuários possuem o bastante em comum [sic] para que um conjunto de demonstrações de finalidade genérica seja suficiente”. (...)
“A ênfase em informações de finalidades genéricas na Contabilidade baseia-se na presunção de que usuários significativamente numerosos demandam informações semelhantes. A informação de finalidade genérica não visa satisfazer necessidades especializadas de usuários individuais”.*

Nos Estados Unidos, o enfoque da informação está nos credores e investidores. A *American Accounting Association* (AAA), citada por Aquino & Santana (1992:23), consideram que as ações daqueles que têm acesso às informações contábeis afetam aqueles que não as têm, ou seja, as decisões tomadas dentro de uma empresa afetam todo o meio no qual ela está inserida. Portanto, a sociedade, também, deveria ser um dos usuários, para quem evidenciar as informações que auxiliassem na tomada de decisão.

Na Europa, os interesses dos acionistas são equiparados aos dos funcionários e aos do governo. O resultado dessa visão acaba resultando numa divulgação mais ampla, portanto, não mais específica das informações contábeis.

Climo *apud* Hendriksen & Breda (1999:512) afirma:

“A responsabilidade de divulgação que identificamos é genérica, destinada a informar, em caráter geral, todos os usuários além dos encarregados do controle e da gestão da organização. Em síntese, nos preocupamos com relatórios de finalidades genéricas, destinadas a aplicações gerais”.

Nesta obra, Climo defende a idéia de que há necessidade de divulgação das demonstrações para uma audiência mais ampla, no entanto, isso não significa torná-la

mais específica, reforçando a ênfase nas finalidades genéricas. Enquanto debatem e enfatizam as mudanças ocorridas nos tipos de usuário e nas formas de informações que eles necessitam, o objetivo da Contabilidade permanece praticamente inalterado através do tempo.

No entendimento de Iudícibus (2000:20):

“A decisão sobre o que é útil ou não para a tomada de decisões econômicas é, todavia, muito difícil de ser avaliada na prática (...) exigiria um estudo profundo do modelo decisório de cada tipo de tomador de decisões que se utiliza de dados contábeis”.

Ao recorrer-se à história, fica claro que o desenvolvimento da Contabilidade resultou num grande distanciamento da informação contábil própria do modelo de pequenos negócios. Embora, enfocando em um dos Postulados Contábeis mais importantes, conforme referenciado por muitos autores, inclusive Iudícibus (2000:47), o Postulado da Entidade Contábil identifica as entidades como um dos pilares do ambiente de atuação da Contabilidade. Entretanto, nesse postulado, não se faz uma segregação por tipo, tamanho ou natureza de entidade.

Acredita-se que não há nenhum erro, no fato de a Contabilidade ter seu maior ímpeto de crescimento atrelado aos grandes negócios. A questão é que o objetivo da Contabilidade é informar aos seus usuários. Dentre estes estão também as entidades de menor monta, que, em conjunto, são grandes negócios e cuja importância também se faz sentir.

Atiase *et al.* *apud* Hendriksen & Breda (1999:515) escrevem que, em um trabalho recente, se concluiu que “as evidências indicam que os lucros divulgados

por empresas pequenas são especialmente importantes para os investidores, presumivelmente por causa da disponibilidade limitada de fontes alternativas de informação”. Inere-se que, ao se refletir para quem evidenciar, observa-se que a Contabilidade ainda terá que desenvolver mais estudos que possam realmente determinar quem são os seus usuários.

(f) Gestão das Áreas Funcionais: a visão do CEO

Vários modelos de gestão das áreas funcionais de uma organização, ainda em uso nos dias de hoje, são um conjunto de princípios estabelecidos há praticamente dois séculos. São, por exemplo, modelos baseados em linhas de produção de grande escala para atender a um mercado também de grande massa. No entanto, atualmente a realidade é outra. O próprio pensamento de Max Weber, *apud* Ramos (1989:4), já refletia sobre a mudança de foco nas organizações, quando afirmava: “O mercado como a mais eficiente configuração para o fomento da capacidade produtiva de uma nação e para a escala de seu processo de formação de capital”.

Hoje, o foco das empresas está no uso do *conhecimento* para a gestão mais eficaz de seus ativos, sobretudo *ativos intangíveis*. Platão *apud* Nonaka & Takeuchi (1997:24-31) já dizia que o:

“conhecimento é a crença verdadeiramente justificada (...) o conhecimento é um processo humano dinâmico de justificar a crença pessoal com relação à verdade”. Ainda nas palavras dos autores “conhecimento significa sabedoria adquirida a partir da expectativa da personalidade como um todo”.

Drucker (1988:4) já dizia:

“a organização do futuro exigirá maior autodisciplina e ênfase mais intensa na responsabilidade individual pelos relacionamentos e pelas comunicações. Terão objetivos nítidos, simples e comuns que se traduziram em ações específicas. Necessitaram de concentração em um único objetivo, ou no máximo, em poucos objetivos e como os participantes são especialistas, ninguém pode dizer-lhes como executar o seu trabalho”.

O CEO (*Chief Executive Officer*) necessita ter competência para traduzir e direcionar conhecimentos em habilidades e atitudes para o foco do desempenho empresarial que é o alvo a ser atingido. Exemplificando, Drucker (1988:15) compara as organizações baseadas em informações à orquestra sinfônica. Argumenta que as organizações serão como uma grande orquestra sinfônica, onde existem centenas de músicos atuando juntos no palco, na qual cada componente é um especialista e detém seu próprio corpo de conhecimentos e de treinamento.

E cada qual é um especialista de alto nível. Todos os músicos tocam sob a direção de um só maestro, podendo-se comparar o maestro ao CEO de hoje. Ele pode não conseguir tocar alguns dos instrumentos, mas é capaz de convergir os conhecimentos, habilidades e atitudes para o foco no desempenho do conjunto de músicos, atingindo o alvo.

Antes o CEO dividia atividades, delegava e controlava aquilo que havia organizado e planejado e, com um esforço sobrenatural, decidia e dirigia para conseguir chegar aos objetivos planejados e resultados esperados. O CEO, segundo Cavalcanti *et al.* (2001:38), é um novo gestor que, antes de mais nada, é:

“... uma pessoa com nível de conhecimento acima da média, o que o coloca como alguém com nível educacional elevado e cujo trabalho é fundamentalmente interpretar textos e situações, ler os sinais do que hoje se coloca e quais conseqüências e tendências ocorrerão. O seu papel preponderante é estar atento em suas áreas de atividade e de atuação tanto profissional como pessoal, onde ocorreram acontecimentos que, basicamente, são: a mudança de quadros ambientais da concorrência e dos sinais de mercado”.

Portanto, o CEO deve estar atento e lendo os sinais de que necessita para estar interagindo constantemente com os ambientes envolvidos e os seus componentes. O relacionamento, a comunicação e a negociação são fundamentais. A interação ocorre no nível de gestão, com a relação de seus membros que lêem notícias e relatórios produzidos por outros, que o fizeram a partir de suas interações. A informação é um dos segredos para cumprir seu papel e ela está disponível, basta acessá-la.

Na teoria da informação, existem dois fenômenos distintos: a *informação*, que são números, símbolos, imagens ou palavras, e o *conhecimento*, que é o que a *informação* passa a ser depois de adequadamente interpretado o seu significado.

O processo de divulgação de informação e leitura pelo usuário pode ser identificado como um processo de comunicação. Smith & Smith *apud* Dias Filho (2000:41), ao correlacionar a Contabilidade com a teoria da comunicação, explicitam que “os princípios dessa teoria podem ser utilizados para avaliar se a Contabilidade está cumprindo adequadamente sua função de comunicar as *informações financeiras*”. Na visão da teoria da comunicação, a Contabilidade é vista como uma linguagem bilateral, onde, segundo Guerreiro (1989:21), se “considera o reconhecimento dos tipos de informação necessária para cada tipo principal de usuário”.

Deve-se considerar que num processo de comunicação há o risco de *ruído*, que no campo de atuação da Contabilidade significa interferências externas, problemas de *linguagem*, diferenças entre o repertório do emissor e do recipiente, ocorrendo perturbações na transmissão da mensagem e comprometendo o processo em maior ou menor grau. Uma das causas do *ruído* poderá ser a falta de *integração* entre os dados que alimentaram os Sistemas de Informação Contábil e Físico-Operacionais.

Mattessich (1972:470-471) diz que a Contabilidade ainda utiliza termos vagos pobremente interpretados. Muitos são meras descrições sem o devido *significado*.

Anthony & Reece *apud* Dias Filho (2000:42) dizem que a:

“... Contabilidade se assemelha a uma linguagem em que algumas de suas regras são definitivas, enquanto outras não, e explicam que, assim como existem diferentes opiniões entre os gramáticos a respeito de sintaxe e semântica, também os contadores possuem opiniões diferentes sobre a melhor forma de se registrar e comunicar os eventos econômicos”.

A importância do aprimoramento da *linguagem contábil* é destacada por Ijiri (1975:14) ao afirmar que a Contabilidade, enquanto linguagem, precisa seguir regras sob a pena de não conseguir representar fielmente os eventos e, portanto, não ser compreendida. Não cumprindo, assim, seu objetivo principal: fornecer informação econômica relevante.

2.4 – O Fenômeno da *Integração*

Etimologicamente, na língua portuguesa, de acordo com Houaiss (2001:158) os termos *alinhar* e *alinhamento* têm os significados de (PRON.) *por se no mesmo nível* e (ECON.) *acertamento, equiparação de valores*, respectivamente.

Do ponto vista da engenharia, esses mesmos termos têm o significado, respectivamente, de (ELETR.) *ajustar circuito (elétrico ou eletrônico) de modo a que funcione nas características ótimas* e (ELETR.) *ajuste (de circuito elétrico ou eletrônico), para funcionar com características ótimas*

Na língua inglesa, de acordo com os dicionários Oxford (1997:19) e Merriam Webster's (1993:28) os termos *to align* e *alignment* têm os significados de *to bring into agreement [...] with (a cause, party, etc.)* e *the state of being aligned*.

Já de acordo com o McGraw-Hill Dictionary of Scientific and Technical Terms (1969:49) o termo *alignment* tem o significado de [ELECTR.] *The process of adjusting components of a system for proper interrelationship, including the adjustment of tunnel circuits for proper frequency response and the time synchronization of the components of a system*.

Como se verá no item 2.4.2, o conceito de *integração*, cujo significado etimológico foi estudado através de diversos dicionários, quando aplicado à área de Contabilidade Gerencial, numa visão pragmática, passa a ser o *alicerce* de um sistema de gestão empresarial, como o apresentado neste trabalho, a título de exemplo, pelo IMA em seu SMA-44, ao tratar do *Integrated Performance Management Systems* (IPMS).

A palavra *alicerce* está sendo aqui utilizada, exatamente, para caracterizar a importância do conceito de *integração*, na suposição de que não haverá *integração* em um sistema do tipo IPMS, sem que se considere como pré-condição a questão da *integração* sistêmica entre os dados que alimentarão os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais.

Aprofundando o conceito de *integração*, que nas linhas acima foi discutido apenas do ponto de vista etimológico, busca-se agora trazê-lo para o campo de interesse deste trabalho que é o da Contabilidade Gerencial.

Como o método de pesquisa foi definido às fls. 2 como sendo o *fenomenológico*, buscou-se junto a Santaella (2002:7) o significado de fenômeno da *integração*, dentro das Teorias da Semiótica.

Segundo Santaella (2002:7):

“Fenômeno, palavra derivada do grego Phaneron [é] tudo aquilo, qualquer coisa, que aparece à percepção e à mente. A fenomenologia tem por função apresentar as categorias formais e universais dos modos como os fenômenos são apreendidos pela mente.

Os estudos que empreendeu Peirce levam à conclusão de que há três, e não mais do que três, elementos formais e universais em todos os fenômenos que se apresentam à percepção e à mente.

Num nível de generalização máxima, esses elementos foram chamados de primeiridade, secundidade e terceiridade. A primeiridade aparece em tudo que estiver relacionado com acaso, possibilidade, qualidade, sentimento, originalidade, liberdade, mônada.

A secundidade está ligada às idéias de dependência, determinação, dualidade, ação e reação, aqui e agora, conflito, surpresa, dúvida. A terceiridade diz respeito à generalidade, continuidade, crescimento, inteligência.

A forma mais simples da terceiridade, segundo Peirce, manifesta-se no signo, visto que o signo é um primeiro (algo que se apresenta à mente), ligando um segundo (aquilo que o signo indica, se refere ou representa) a um terceiro (o efeito que o signo irá provocar em um possível intérprete).

Em uma definição mais detalhada, o signo é qualquer coisa de qualquer espécie (uma palavra, um livro, uma biblioteca, um grito, uma pintura, um museu, uma pessoa, uma mancha de tinta, um vídeo, etc) que representa uma outra coisa chamada de objeto do signo, e que produz um efeito interpretativo em uma mente real ou potencial, efeito este que é chamado de interpretante do signo [...]

Tomemos um grito, por exemplo, devido a propriedades ou qualidades que lhe são próprias (um grito não é um murmúrio) ele representa algo que não é o próprio grito, isto é, indica que aquele que grita está, naquele exato momento, em apuros ou sofre alguma dor ou regozija-se na alegria (essas diferenças dependem da qualidade específica do grito).

Isso que é representado pelo signo, quer dizer, ao que ele se refere ao apuro, ou ao sofrimento ou à alegria de alguém, provocará em um receptor um certo efeito interpretativo: correr para ajudar, ignorar, gritar junto etc. Esse efeito é o interpretante”.

Embora exaustiva, a citação acima será justificada, em termos de compreensão da mensagem nela contida, através do exemplo de aplicação do conceito de *fenômeno* ao objeto de estudo desta dissertação, ou seja, a *integração* referente aos dados que alimentam os sistemas de informação contábil e físico-operacional.

Considere-se, por exemplo, no contexto deste trabalho, que a *integração* é o *signo*, que representa na linguagem semiótica algum *objeto*. Este *objeto* poderia corresponder, por exemplo, à *preocupação*, à *angústia* ou à *expectativa* dos contadores, com relação à conformidade dos relatórios contábeis por eles elaborados, aos elementos que compõem a chamada *hierarquia da qualidade em Contabilidade*.

Neste exemplo, o *efeito interpretante* será o despertar pela *busca de soluções*, que permitam aos usuários das informações contidas nos relatórios contábeis, a mais adequada *interpretação* do seu verdadeiro significado.

Com o objetivo de reforçar o que se disse até este ponto, neste item, apresenta-se a seguir, uma visão pragmática da *integração*, que é na verdade, a razão de ser da integração conceitual e sistêmica dos conceitos empregados nas Figuras 05 e 06 do item 2.3.2 Sistemas de Informações Contábeis e Físico-Operacionais (fls.59 e 60).

2.4.1 – Integração: uma Visão Pragmática

Do ponto de vista pragmático, a *integração*, em termos de *mensuração*, entre os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais pode ser materializado, por exemplo, através do sistema de informações *Integrated Performance Management Systems* (IPMS) que foi desenvolvido e divulgado pelo IMA-*Institute of Management Accountants* por meio do seu *SMA-Statement on Management Accounting*, Número 4DD de maio de 1998.

Trata-se de um sistema integrado de informações contábeis e físico-operacionais que, além de integrar operacionalmente as áreas de *marketing*, finanças e produção, como mostra a Figura 08.

O IPMS contempla também a questão da *integração*, objeto deste trabalho, em termos de *mensuração* contábil do desempenho de uma organização, viabilizado

também através da *integração* das métricas e parâmetros de gestão de seus processos de negócios.

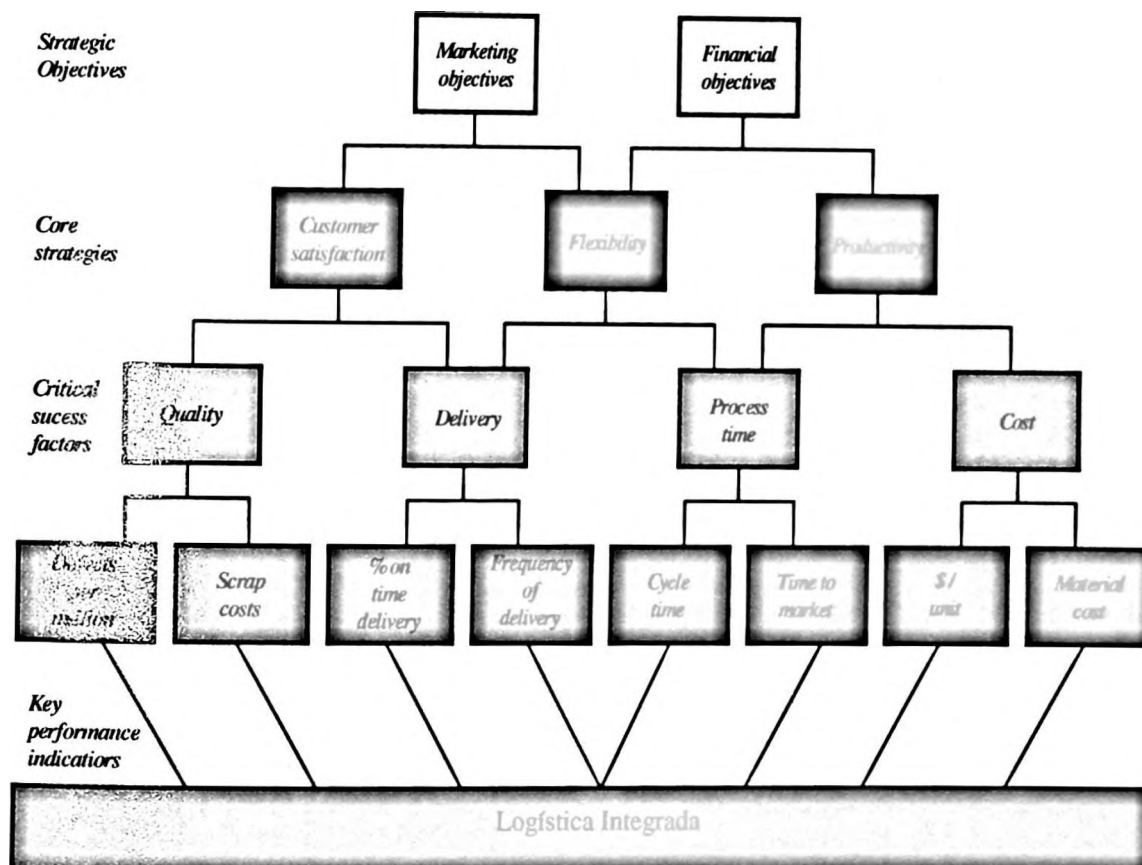


Figura 08: IPMS-Integrated Performance Management Systems.

Fonte: IMA-Institute of Management Accountants. SMA-Statements on Management Accounting, nº 4DD. U.S.A.: Institute of Management Accountants, 1998:05. (com adaptações introduzidas por Masayuki Nakagawa).

Justificando a importância de um sistema integrado de informações contábeis e físico-operacionais, Lucas Jr (1981:4-5) diz que:

“Os sistemas de informações fornecem informação que dão suporte à tomada de decisão e controle em uma organização. A informação em si mesma poderá ser uma entidade tangível ou intangível que reduz a incerteza sobre determinado estado ou evento. (...) A informação é usada para finalidades de controle em uma organização, bem como, para fins de tomada de decisão. (...) É útil ter-se uma base comum (ou seja, banco de dados) para se pensar e discutir um sistema de informação (que neste trabalho se refere a integração, em termos de mensuração, entre o sistema contábil de informação e o sistema físico-operacional)”.

Em sua tese de doutorado Nakagawa (1993:14-15) defendeu o conceito de integração conceitual e sistêmica do Custo-Padrão, Orçamentos e Contabilidade, como mostra a Figura.09:

“O sistema que integra os padrões, orçamentos e Contabilidade caracteriza-se por incluir e suprir todas as principais funções e atividades da empresa com informações não apenas contábil e financeiro como também de natureza física e qualitativa, e de interação da empresa com as variáveis de seu ambiente externo”,

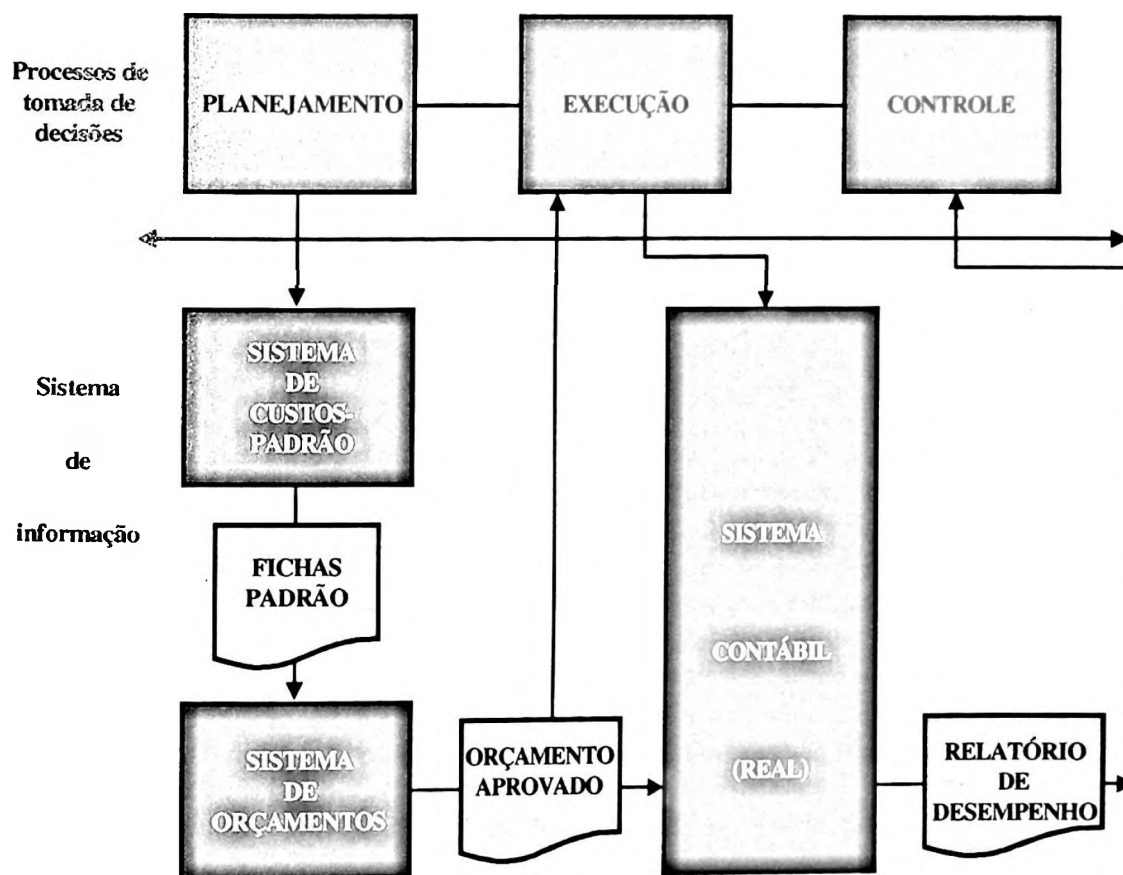


Figura 09: Sistema Integrado de Informações: Custo-Padrão, Orçamento e Contabilidade

Fonte: NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação.* São Paulo: Atlas, 1993:14.

Segundo Nakagawa (1993:15):

“a adequação do sistema de informações ao processo de planejamento e controle requer o preenchimento de três requisitos fundamentais:

- *Forma* - diz respeito ao conteúdo, isto é, utilidade e confiabilidade das informações.
- *Idade* - diz respeito ao intervalo entre a data do fato relatado e a data da informação, ou seja, no momento da tomada de decisões as informações requeridas deveriam estar disponíveis (oportunidade).
- *Frequência* - diz respeito à periodicidade da informação.

Ao emprendermos o estudo da integração dos sistemas de padrões e orçamentos com a Contabilidade, partimos do pressuposto de que a mesma poderá contribuir fortemente para a adequação do sistema de informações ao processo de planejamento e controle e que, como consequência, se poderá esperar a melhoria também do próprio desempenho dos gestores das áreas operacionais de uma empresa.

A questão da integração entre os sistemas de padrões e orçamentos tem sido enfatizada, com frequência, como algo muito importante e útil, tanto pelos autores mais renomados, em nível nacional e internacional, como pelos profissionais mais competentes da área contábil. Entretanto, essa integração é vista, ainda, quase exclusivamente, como um dogma, isto é, não há um questionamento sobre como ocorre a integração em nível conceitual e sistêmico, ou se ela pode até mesmo apresentar aspectos conflitantes ou superposições em termos de objetivos, escolha, classificação e mensuração das transações e elaboração de relatórios gerenciais de avaliação de desempenhos. Além disso, não se questiona, também, se a integração entre os sistemas de padrões e orçamentos pode contribuir de alguma forma para a eficiência e eficácia na gestão dos negócios de uma empresa.

Com a globalização de mercados, o consumo eficiente e eficaz de recursos das empresas requer tanto um processo flexível e dinâmico de planejamento e controle de operações, como também um adequado sistema de informações que suporte esta forma de gestão. Entendemos que esta adequação é o fruto da integração conceitual e sistêmica entre padrões, orçamentos e Contabilidade, objeto do presente estudo”.

2.4.2 –Integração: impactos no *Equity Spread*.

As informações contábeis relativas às *atividades* de produção e de apoio de uma organização, quando estruturadas de acordo com os conceitos até agora expostos neste trabalho, podem contribuir fortemente para a otimização do desempenho de uma organização, especialmente tendo em vista a maximização do seu *equity spread* ou EVA©-*Economic Value Added*.

Isto requer, entretanto, que o responsável pelo *Sistema de Informação Contábil*, além de dominar perfeitamente os conceitos, sistemas e métodos de custeio tradicionais, como o Custeio por Absorção, Custeio Direto e Custeio Variável, esteja familiarizado também com o ABC-Método de Custeio Baseado em Atividades e o ABM-Gestão Baseada em Atividades.

A razão dessa afirmação, como se comprovará através da análise do caso que se segue, reside no fato de que, por exemplo, o ABC-Método de Custeio Baseado em Atividades evidencia a importância da mensuração dos *atributos* ou *características* das atividades de produção ou de apoio de uma organização, que conforme ensinam Hendriksen e Breda (1999), constituem a essência da mensuração contábil.

As *atividades*, tanto de produção como as de apoio acima mencionadas, são consumidoras de recursos patrimoniais da organização, sejam oriundos de Ativos Tangíveis ou de *Ativos intangíveis*.

Nas “empresas de conhecimento”, o CEO necessita saber, conforme pesquisa feita por Hussi & Ahonen (2002):

- (1) quais *ativos intangíveis* contribuem mais fortemente ao desempenho financeiro da companhia;
- (2) quais indicadores a companhia usa para medir esses *ativos intangíveis*.
- (3) como a companhia desenvolve esses *ativos intangíveis*;
- (4) como a companhia controla o desenvolvimento desses *ativos intangíveis*;
- (5) como a companhia mede a eficácia do desenvolvimento de seus *ativos intangíveis*.

Ainda nas palavras de Hussi & Ahonen (2002), todas as companhias estão interessadas na mensuração dos *ativos intangíveis*. Atualmente, o conhecimento dos valores intangíveis, nas companhias pesquisadas, é ainda descritivo, mas o alvo é desenvolver a mensuração em uma atividade sistemática que produza valor numérico comparável.

Espera-se que algumas bases possam ser criadas, mas que estas sempre têm que ser alinhadas para se encontrar com as necessidades específicas de uma companhia.

Com base em tudo que até agora foi exposto sobre a importância dos *ativos intangíveis*, em especial do conhecimento como o ativo mais importante na “sociedade do conhecimento” e tendo como exemplo os resultados obtidos da pesquisa de Hussi & Ahonen (2002), pode-se inferir:

- ❖ que há um forte interesse de se mensurar e desenvolver o conhecimento humano;

- ❖ que as mudanças nos processos de negócio são reconhecidas como a opção mais importante para introduzir procedimentos novos de monitoração;
- ❖ que há um forte interesse em mensurar a satisfação de clientes: as companhias tem um grande interesse na medida da lealdade do cliente;
- ❖ a medida dos valores intangíveis é altamente específica de cada companhia;
- ❖ que o desenvolvimento dos indicadores pode ser um processo muito criativo, em que mesmo as idéias mais selvagens possam conduzir aos indicadores aplicáveis.

2.4.3 – Integração: impacto na estrutura e na gestão dos Ativos Intangíveis.

Por desempenho entende-se, segundo Pereira *in* Catelli (2001:201), “a realização de uma atividade ou de um conjunto de atividades”.

A relevância dos *ativos intangíveis* para o desempenho de uma organização está começando a ser mais aceita. Começa a haver também alguma convergência sobre a estrutura conceitual dos valores intangíveis.

Segundo Hussi & Ahonen (2002), “o que não foi contudo salientado bastante é a natureza sinérgica de tipos diferentes de valores intangíveis”.

Argumentam, ainda, os referidos autores, embasados num estudo de caso de nove companhias finlandesas, que os valores intangíveis formam uma cadeia de valor: de valores intangíveis gerados e os comercialmente explorados.

Além disso, discutem que cada companhia, em cada tempo, tem uma ênfase em algum tipo de valores intangíveis, às vezes nivelando-os e outras negligenciando-os. Propõem que é importante identificar os valores intangíveis preliminares e seus relacionamentos atuais com outras formas dos valores intangíveis.

A gerência dos valores *intangíveis* é, portanto, uma matéria delicada de integração e contrapeso.

O papel da competência dos gestores cresceu fortemente no mundo dos negócios. Os estudos empíricos mostram que as chamadas *empresas do conhecimento* têm um valor de mercado que é significativamente mais elevado do que seu valor Contábil (Eronen, 1999; Hansson, 1997; Johanson, 1996; Johanson & Skoog, 2000; Lev, 1969).

Esse elevado valor de mercado adicionado (MVA-*Market Value Added*) está geralmente associado ao crescimento observado dos *ativos intangíveis* (Lev, 2001), que podem ser divididos nos valores intangíveis gerados e comercialmente explorados (Ahonen, 2000).

Os valores *intangíveis* gerados, que incluem estruturas do capital humano, as internas e as externas, são chamados, também, de capital intelectual (Bontis, 2001, 2002). Hussi(2001) mostra a importância dos *ativos intangíveis* através da figura 10:

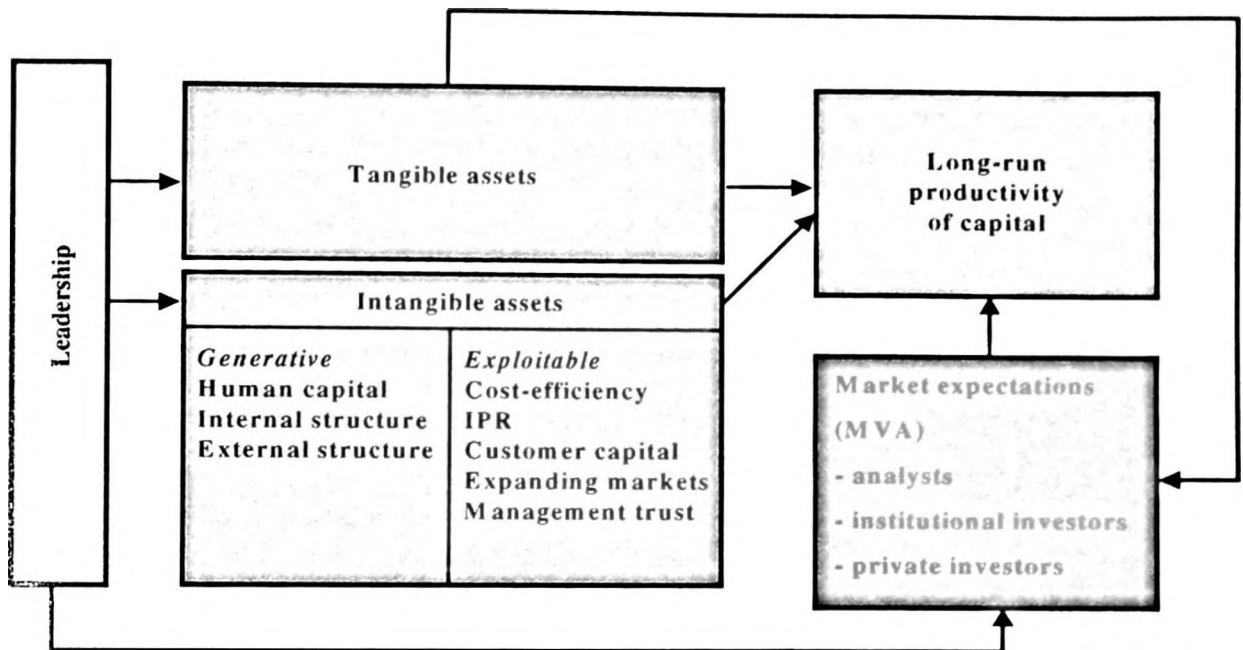


Figura 10: Estrutura e Gestão dos Ativos intangíveis.

Fonte: HUSSI, Tomi; Ahonen. *Managing intangible assets: a question of integration and delicate balance*. Bradford: Journal of intellectual Capital, 2002.

Hussi & Ahonen (2002) afirmam que o objetivo do negócio é a *produtividade* do capital investido. A organização procura estar perseguindo suas idéias do negócio usando todos os seus recursos, tangíveis bem como intangíveis, sob o controle da liderança.

As expectativas de mercados financeiros sobre o desempenho econômico da companhia são refletidas no valor de mercado da companhia.

Entretanto, os mercados financeiros baseiam suas estimativas em informações limitadas, porque usam principalmente a informação da liderança, da gerência e de recursos tangíveis e igualam-se, no melhor caso, em informação completamente escassa em recursos intangíveis (Lev, 2001; Hussi, 2001; Lee, 2001).

Do ponto de vista do CEO é essencial reconhecer que nenhum dos elementos de recursos intangíveis é por si mesmo suficiente para o desempenho bem sucedido da organização; esses elementos-chave necessitam estar adequadamente balanceados na composição do patrimônio da organização.

De acordo com a estrutura, apresentada na figura 10, Hussi & Ahonen (2002) confirmam que o desempenho atual da companhia é baseado na existência dos valores intangíveis comercialmente explorados.

Mas, a fim manter também a rentabilidade (ou lucratividade) no futuro, a companhia tem que se certificar de que seus valores intangíveis comercialmente explorados estão sendo renovados continuamente, mais precisamente o desenvolvimento do intelecto profissional. Isso requer investimentos em valores intangíveis gerados de tal maneira que suas dimensões principais se tornem de maneira equilibrada.

Quinn *et al.* (1996:178) argumentam que as melhores práticas para o desenvolvimento do intelecto profissional são as seguintes:

- ❖ Recrutamento dos mais brilhantes: a alavancagem de intelecto é tão grande que as principais consultorias gerenciais dedicam enormes recursos às atividades de recrutamento e se empenham ativamente na seleção dos melhores graduados, entrevistam centenas de pessoas recomendadas, testam não apenas o conhecimento cognitivo como também a capacidade de raciocinar sobre novos problemas sob pressão. Por outro lado, como os profissionais mais qualificados querem trabalhar

com os mais brilhantes em seu campo de atuação, as organizações mais importantes, em cada área, conseguem atrair melhores talentos do que os concorrentes secundários.

- ❖ Desenvolvidos forçados: Quinn *et al.*(1996:180) dizem:“o know-how profissional se desenvolve mais rapidamente por meio de exposição reiterada à complexidade dos problemas reais”. Portanto, o treinamento profissional, o sistema de tutoria e a pressão impelem os profissionais ao “topo de seus ziguezagues de conhecimento”. Embora a exaustão possa ser um problema se as pressões forem excessivas, muitos estudos mostram que a intensidade e a repetição são fundamentais para o desenvolvimento de habilidades avançadas em campos diversos.
- ❖ Desafios crescentes: o intelecto cresce mais quando os profissionais aceitam algum desafio. Quinn *et al.*(1996:181): “As melhores organizações impelem constantemente seus profissionais para além da zona do conforto do conhecimento livresco, dos modelos de simulação e do ambiente controlado dos laboratórios”.
- ❖ Avaliação e depuração: os profissionais gostam de competir, de ser avaliados e comparados. Mas querem que seja de maneira objetiva e por pessoas no topo dos respectivos campos de atuação. Segundo Quinn *et al.* (1996:181), “Assim, a acirrada competição interna, as freqüentes avaliações de desempenho e o *feedback* constante são elementos comuns nas organizações notáveis. Em conseqüência, há uma constante depuração de talento”.

As novas tecnologias e abordagens gerenciais estão mudando a economia ortodoxa no gerenciamento do intelecto profissional, o que inclui a forte preocupação pela eliminação ou minimização de atividades que não contribuam para a geração do *equity spread* acima mencionado. Descobriram-se formas eficazes de conjugar as atividades de produção e de apoio com novas ferramentas de *software*, sistemas de incentivos e projetos organizacionais, com o objetivo de alavancar o intelecto profissional a níveis mais elevados.

As estruturas organizacionais, atualmente, começam a ficar invertidas devido ao conceito gerencial do *empowerment*, conforme apresentado na Figura 11 e segundo Quinn et.al. (1996:190) “os especialistas de campo se tornam “chefes”.(...) a antiga hierarquia de linha se converte em estrutura de apoio, interferindo apenas em emergências extremas” Do mesmo modo como atuaria o maestro de uma orquestra (anteriormente referenciada).

Ainda nas palavras de Quinn *et al.*, “a função dos gerentes de linha se transformam: em vez de comandar, removem barreiras, diligenciam pelos recursos, realizam estudos e agem como consultores”.

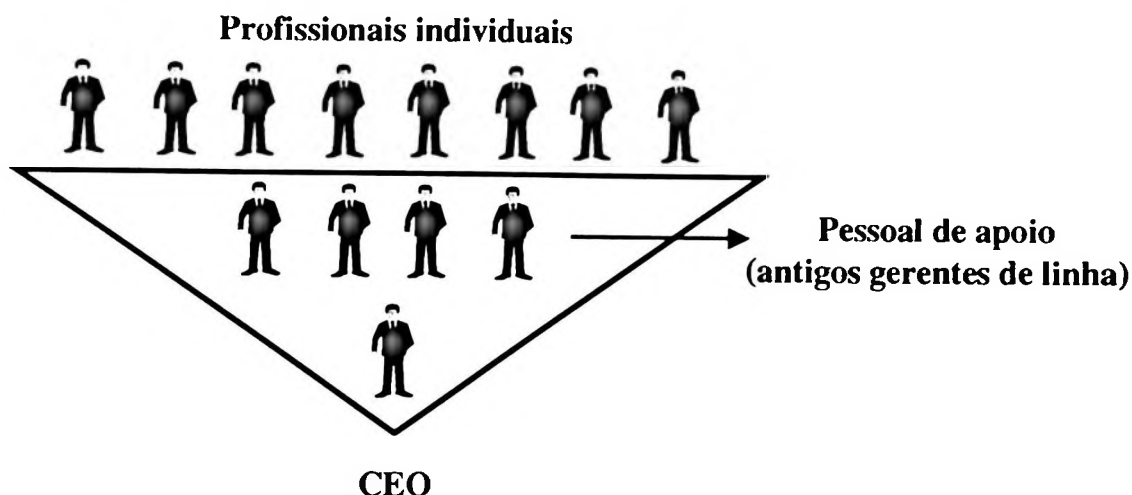


Figura 11: Organizações Invertidas (adaptado): *empowerment*.

Fonte: QUINN, James Brian; ANDERSON, Philip & FINKELSTEIN, Sydney. **Gerenciando o Intelecto Profissional.** Harvard Business Review.

Os profissionais que criam valor são colaboradores individuais dotados de grande auto-suficiência e, geralmente, trabalham com foco nas atividades.

A organização invertida permite que a empresa aumente a produtividade, e com isso, os referidos profissionais contribuam para o melhor desempenho da organização, ao mesmo tempo em que se lhes concede autonomia operacional e benefícios pessoais.

Em outras empresas, o intelecto profissional é aplicado ao ABM-Gestão Baseada em Atividades em conjunto com o ABC-Custeio Baseado em Atividades, visando à criação de valor para a empresa e para os clientes., mediante a solução de problemas que excedem as capacidades dos profissionais tradicionais, ou seja, daqueles não dotados do referido intelecto profissional.

Para enfrentar esses problemas e para alavancar ao máximo seus próprios ativos intelectuais, muitas empresas recorrem à rede auto-organizada, denominada

de “teia de aranha”, em que, segundo Quinn *et al.* (1996:193), “as teias são constituídas com o objetivo de executar determinado projeto e são desfeitas com a conclusão do empreendimento”.

Elas são muito utilizadas e adequadas “quando o conhecimento se dispersa entre muitos especialistas, que devem desenvolver uma solução coordenada para um problema complexo do cliente”, conforme representado na Figura 12:

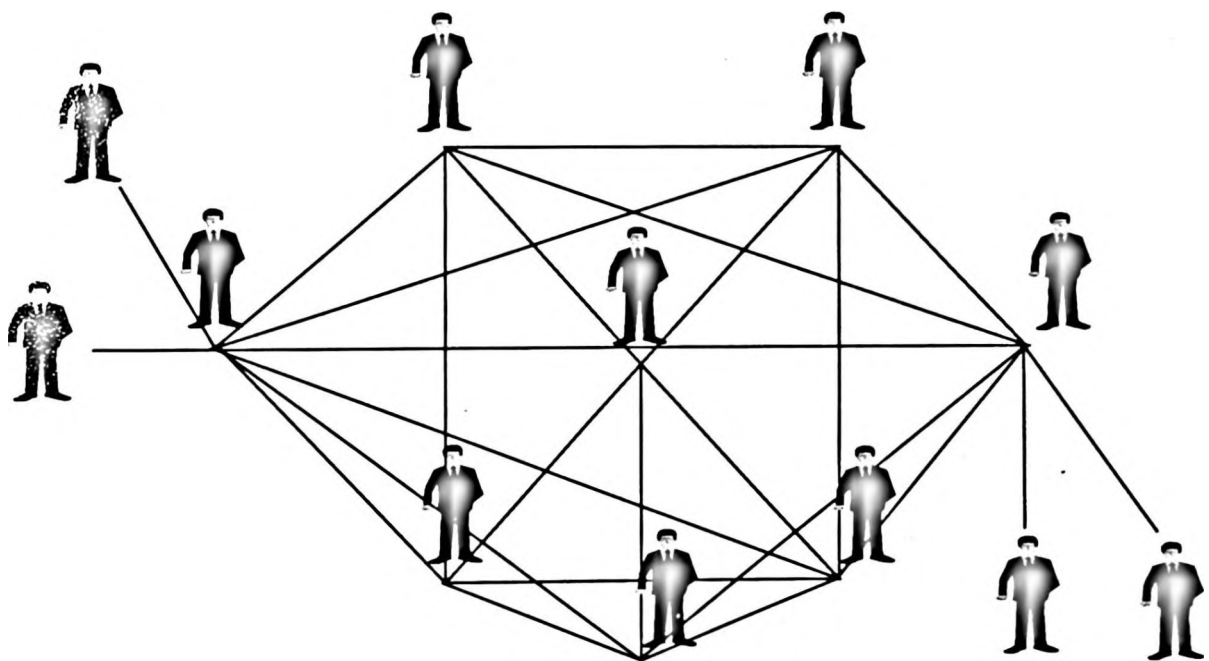


Figura 12: Teia de aranha (adaptado)

Fonte: QUINN, James Brian; ANDERSON, Philip & FINKELSTEIN, Sydney. **Gerenciando o Intelecto Profissional.** Harvard Business Review.

2.4.4 – *Integração: uma Aplicação Prática na Tomada de Decisão*

A questão da tomada de decisão é de fundamental importância para a compreensão dos objetivos da Contabilidade, porque ela é, segundo Glautier e Underdown (1986), um dos três pilares da Teoria e Prática em Contabilidade.

Confirmando esta assertiva, a Associação Americana de Contabilidade *apud* Hendriksen & Breda (1999:135), diz: “a Contabilidade é o processo de identificação, *mensuração* e comunicação de *informação* econômica para permitir a realização de julgamentos bem informados e a tomada de *decisões* por usuários da informação”.

O FASB *apud* Hendriksen & Breda (1999:135), por outro lado, afirma que o “papel da divulgação financeira na economia é fornecer informação que seja *útil* para a tomada de decisões empresariais e econômicas”. Apesar da relevância dessa afirmação, no entanto, há necessidade de se pesquisar e, até mesmo, ilustrar qual é o conceito de *útil* usado nesse contexto.

Segundo Hendriksen & Breda (1999:135), os pesquisadores da Contabilidade admitem a existência de duas estratégias para o estudo de quais informações poderão ser mais *úteis* ao processo de tomada de decisões:

- ✓ Enfoque normativo: consiste em perguntar às pessoas como elas deveriam tomar suas decisões. Parte-se, tipicamente, de um modelo econômico de decisão e procura-se deduzir qual a informação *útil* ao seu funcionamento;
- ✓ Enfoque positivo: consiste em perguntar às pessoas como, realmente, elas tomam decisões. Foca-se em como os indivíduos utilizam os dados

financeiros que lhes são fornecidos, buscando-se compreender a adequacidade ou não do modelo considerado no enfoque normativo.

Em continuação Hendriksen & Breda (1999:135) afirmam que ambos enfoques são importantes, porém é fundamental estudar o enfoque positivo, pois “permite identificar qual é a informação mais *útil* para o processo de tomada de decisão”.

Para compreender como as decisões são realmente tomadas, as discussões, segundo Hendriksen & Breda (1999:141), concentram-se em duas questões consideradas pelos pesquisadores:

1. Como as empresas decidem que informações devem ser divulgadas? De que maneira definem suas políticas de divulgação financeira?
2. Como os indivíduos processam a informação que recebem para tomar suas decisões? As técnicas de processamento diferem sistematicamente de um indivíduo para outro?

De acordo com Nakagawa (1993:14), a *integração* conceitual e sistêmica dos dados de Custo-Padrão, Orçamento e Contabilidade que alimentam o sistema contábil de informações, otimiza o papel desempenhado pelos Contadores.

Entretanto, como vem sendo estudado neste trabalho, sem a *integração* entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais não há como se falar em *integração* conceitual e sistêmica de dados de Custo-Padrão, Orçamento e Contabilidade.

Na literatura contábil, há duas correntes visando a responder a tais questões: (1) uma tem o enfoque de entender como os indivíduos utilizam certos conjuntos de informações e é conhecida como “Contabilidade Comportamental”.

Esta possui dois ramos que são de especial interesse, ou seja, o processamento de informação e a teoria cognitiva; (2) o outro enfoque está na Teoria do Agente com base na suposição de que os mercados são eficientes e, assim, constroem-se hipóteses sobre como são formulados os padrões da Contabilidade. Este é o enfoque da “Contabilidade Positiva”.

Segundo Hendriksen & Breda (1999:142): “Ainda não existe muita *integração* entre a Contabilidade Comportamental e a Contabilidade Positiva.

Elas diferem quanto ao nível de análise – a segunda examina o comportamento agregado e a primeira o comportamento individual”. Afirmando, também, esses autores que há necessidade de se criar um modelo que explique como as decisões individuais são agregadas ao produzir as decisões das empresas.

A título de ilustração do que está se considerando neste capítulo, apresenta-se, a seguir, o caso da Companhia “A” elaborado por Robin Cooper no *Journal of Cost Management* de 1988.

A Companhia "A" fabrica quatro produtos: P₁, P₂, P₃ e P₄. Todos os produtos são fabricados nas mesmas instalações e equipamentos e por meio de processos similares. Os produtos diferem ou pelo tamanho (pequeno e grande) ou pelo volume de vendas (baixo e alto). Abaixo ilustrando as características dos produtos:

Produtos	Produção por ano	\$MAT/unid.	hMOD/unid.	hMAQ/unid.
P ₁	10	6	0,5	0,5
P ₂	100	6	0,5	0,5
P ₃	10	18	1,5	1,5
P ₄	100	18	1,5	1,5

Tamanho

<u>Volume</u>	Pequeno	Grande
Alto	P ₁	P ₃
Baixo	P ₂	P ₄

Os quatro produtos consomem material (MAT), horas de mão de obra direta (hMOD), horas de máquinas (hMAQ), horas de *preparação* (set up) das máquinas (hSTU), número de vezes do *manuseio* (material handling) de material (MtH) e custos de administração da *peça* (part number) que compõe cada produto (aPN). A quantidade e valor monetário dos recursos consumidos por cada produto é:

Gastos com cada Produto: em termos físicos e monetários

Nº Produto	\$MAT	hMOD	hMAQ	hSTU	NºPED	MtH	aPN	CIFtot
P ₁	60	5	5	1	1	1	1	
P ₂	600	50	50	3	3	3	1	
P ₃	180	15	15	1	1	1	1	
P ₄	1.800	150	150	3	3	3	1	
Quant. Consumida	2.640	220	220	8	8	8	4	
\$Gastos	\$264	\$2.200	\$3.300	\$960	\$1.000	\$200	\$2.000	\$9.924

A Companhia "A" utiliza o Método de Custos por Absorção e que, neste caso, está se considerando a existência de apenas um único Centro de Custo, através do qual os custos são alocados aos produtos utilizando o critério de rateio das hMOD. Os custos indiretos de fabricação (CIF) considerados neste caso.

Os custos dos quatro produtos, que foram calculados por esse método não sofreriam qualquer alteração, se os mesmos fosse alocados, tanto pelo número de hMAQ como pelo valor dos gastos incorridos com MAT.

As bases de alocação adicionais também não afetariam os custos calculados, porque as três bases de alocação estão perfeitamente correlacionadas.

Os custos calculados pelo Método de Custeio por Absorção, conforme ilustrado neste caso, são os mais praticados e aceitos, usualmente, no mundo todo e, neste caso específico, olhando-se apenas para os *tamanhos* e *volumes* de vendas dos quatro produtos, demonstram perfeita coerência e consistência, em termos de valores finais dos custos dos produtos.

CIF calculado pelo Método de Custeio por Absorção(Sem considerar os Atributos)				
CIF consumido		Rateio dos CIF		
	MOD		CIFtot	CIF/produto.
CIFtot	\$9.924,00	CIF/un X hMOD	\$ 45,11	—
HMOD	220	P ₁ (10)	5	
CIF/un	\$ 45,11	CIF/prod	\$ 225,55	\$ 22,55
		P ₂ (100)	50	
		CIF/prod.	\$ 2.255,50	\$ 22,55
		P ₃ (10)	15	
		CIF/prod.	\$ 676,65	\$ 67,66
		P ₄ (100)	150	
		CIF/prod.	\$ 6.766,50	\$ 67,66

Veja-se, a seguir, o que ocorre quando se introduz o conceito de *integração*, visando à *mensuração* dos quatro produtos da Companhia "A".

CIF calculados pelo Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)						
(Considerando-se os Atributos)						
	hMOD	hSTU	APN			
CIFtot	\$ 5.764,00	\$ 2.160	\$ 2.000			
Qtd. Consumida	220	8	4			
CIF/un	\$ 26,20	\$ 270	\$ 500			
	hMOD	HSTU	aPN	CIF alocados	CIF/prod u.	Diferença entre os sistemas (em %)
\$MOD/un	\$ 26,20	\$ 270	\$ 500	—	—	—
P ₁ (10)	5	1	1			
CIF/prod	\$ 131,00	\$ 270	\$ 500	\$ 901	\$ 90,10	299,55
P ₂ (100)	50	3	1			
CIF/prod.	\$ 1.310,00	\$ 810	\$ 500	\$ 2.620	\$ 26,20	16,18
P ₃ (10)	15	1	1			
CIF/prod.	\$ 393,00	\$ 270	\$ 500	\$ 1.163	\$ 116,30	71,88
P ₄ (100)	150	3	1			
CIF/prod.	\$ 3.930	\$ 810	\$ 500	\$ 5.240	\$ 52,40	-22,55

Dentre todos os métodos, o Método de Custeio por Atividades (ABC) é o que permite colocar em prática o conceito de *integração*, em termos de mensuração, porque, tanto o *sistema de informação contábil* como o *sistema de informação*

operacional, se socorrem exatamente do mesmo conceito de mensuração, ou seja, do conceito de *atributo*, para a mensuração das atividades de apoio e de produção dos quatro produtos da Companhia “A”, como esclarecem Hendriksen e Breda (1999-303) e Turney (1991:118-119,134,279-281).

Essa *integração* oferece, no mínimo, as seguintes vantagens em relação ao Método de Custeio por Absorção:

- (a) a informação sobre os custos dos produtos com base no Método de Custeio por Atividades (ABC) permite enxergar com absoluta clareza a questão da *fidelidade de representação* a que se refere o SFAC 02, tanto para os responsáveis pelo *sistema de informações contábeis*, como para os responsáveis pelo *sistema de informações físico-operacionais*;
- (b) os responsáveis pelos sistemas de informações contábeis e físico-operacionais conseguem *interpretar* e, conseqüentemente, obter exatamente o mesmo *significado* físico-operacional, financeiro e econômico dos custos dos produtos;
- (c) os gestores de todos os níveis e áreas funcionais estarão se comunicando entre si, exatamente, na mesma linguagem de negócios, visando à otimização do desempenho da organização.

3 – METODOLOGIA

Este capítulo tem como objetivo definir a metodologia de pesquisa, bem como proceder à analisar os resultados obtidos através da pesquisa bibliográfica e algumas aplicações práticas.

Na análise de resultados, buscar-se-á *compreender* claramente as relações e conexões existentes entre o problema de pesquisa, seus objetivos e pressuposto básico assumidos para orientar a busca de conhecimentos necessários às conclusões e recomendações finais do trabalho.

3.1 – Tipo de Pesquisa

Para a classificação do tipo de pesquisa a ser utilizado neste trabalho, tomou-se como base de decisão a taxionomia apresentada por Vergara (2000:47), que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos *fins* e quantos aos *meios*.

Quanto aos *fins*, a pesquisa será exploratória e descritiva. Exploratória porque é realizada em uma área da Contabilidade, em que se constata haver, ainda, pouco conhecimento sistematizado sobre o tema escolhido, ou seja, a da abordagem *fenomenológica* aplicada ao estudo do *fenômeno* da *integração*, em termos de dados

que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, na gestão de ativos e dentro destes os intangíveis.

Confirmando essa abordagem, Minayo (1993, 23), sob um prisma mais filosófico, considera a pesquisa como:

“atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atividade e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados”.

Demo (1996, 34), por sua vez, insere a pesquisa como uma atividade cotidiana, considerando-a como uma atitude, um “questionamento sistemático e criativo, mais a intervenção competente na realidade, ou o diálogo crítico permanente com a realidade em sentido teórico e prático”.

Para Gil (1999, 42), a pesquisa tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Pesquisar é um conjunto de ações propostas para se encontrar a solução para um problema, que tem por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se têm informações para solucioná-lo.

Para Martins (2000; 30):

“trata-se de abordagem, adotada para a busca de maiores informações sobre determinado assunto. Possui um planejamento flexível, e é indicada quando se tem pouco conhecimento do assunto. Tem a finalidade de formular problemas e hipóteses para estudos posteriores”.

Quanto aos *meios* de investigação, a pesquisa será bibliográfica e *fenomenológica*, porque, para a fundamentação teórico-metodológica do trabalho, será realizada investigação sobre os conceitos de ativos, *ativos intangíveis* e fidelidade de mensuração, analisando as principais características dos sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, a fim de se chegar à compreensão de qual é a *essência* do *fenômeno*, chamado, neste trabalho, de *integração*, em termos de mensuração dos dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais.

Martins (2000; 27), de uma forma mais abrangente, define:

“Fenomenológico: refere-se à intuição intelectual e à descrição do intuito. Consiste em uma visão intelectual do objeto, baseando-se em uma intuição. O objeto de estudo é o fenômeno. Lema: “Ir às coisas mesmas”. O enfoque fenomenológico furta-se à validação do já conceituado (do já pensado) sem prévia reflexão e volta-se para o não pensado (seu subsídio). Propõe uma reflexão exaustiva, sempre e contínua sobre a importância, validade e finalidade dos processos adotados”.

3.2 – Análise dos Resultados das Pesquisas Realizadas:

Por se tratar de uma *pesquisa qualitativa* não experimental e que se socorreu do método *fenomenológico*, poderia ter-se abdicado das abordagens matemáticas no tratamento de dados.

Portanto, além dos *dados* físico-quantitativos que trabalhou com as *palavras* que fazem parte dos conceitos abordados durante a pesquisa bibliográfica dando-se ênfase à *palavras* tais como: materiais diretos, materiais indiretos, energia elétrica, mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta, produção, custos indiretos de fabricação, métodos de custeio, custos diretos, custos indiretos, padrão original, padrão ajustado,

contábil real, volume, eficiência, variação de volume, variação de custo, variação de eficiência.

Utilizou-se, também, em termos de dados, os *números* e *valores* correspondentes às *palavras* na análise das aplicações práticas.

Das pesquisas bibliográficas realizadas no Capítulo 2, combinadas com as análises comparativas realizadas nos casos da *Florença Industrial Limitada e Companhia "A"*, conclui-se, preliminarmente, que, da mesma forma como ocorre com os ativos tangíveis, também os *ativos intangíveis*, subjacentes nos dois casos, representam um potencial de serviços ou benefícios esperados futuros ou, em outras palavras, futuros resultados econômicos que se espera obter dos recursos de uma organização.

Constata-se, também, que atualmente os *ativos intangíveis* chegam a superar os ativos tangíveis, os quais, em alguns casos, chegam a ser de aproximadamente 70% em relação ao patrimônio da organização, conforme estudo realizado pela *Brookings Institution*, o que demonstra a sua relevância nos modelos de gestão das empresas e nos seus respectivos processos de tomada de decisão.

Assim, dada a importância que assumem os *ativos intangíveis* na estrutura patrimonial de algumas organizações, pode-se concluir que o principal executivo (CEO) e os gestores das áreas funcionais da organização deverão ter como foco de sua gestão, principalmente, os processos de gestão desses *ativos intangíveis*, embora sem perder de vista a gestão também dos ativos tangíveis, sobretudo pela sua relevância na geração do *goodwill* da organização.

Tendo em vista, ainda, a importância que têm os *ativos intangíveis* de uma organização, em termos de potencial de serviços ou benefícios futuros esperados, e por ser esse o foco de pesquisa deste trabalho, a revisão bibliográfica revelou o quão crítica é, para a eficiência e eficácia dos processos de gestão das áreas funcionais, a questão da mensuração contábil que, aliás, é a função central dos sistemas contábeis de informação.

Sendo a Contabilidade uma disciplina de mensuração e a informação contábil gerada por ela desempenha o papel de uma mensagem na forma de documento ou de um poderoso instrumento de *comunicação*, a questão da mensuração dos *atributos* ou características acabou revelando ser um *fator crítico de sucesso* dos processos de gestão da organização, conforme foi ilustrado através do caso da Companhia “A”.

Por tudo isso e considerando também o que diz o SFAC 02 sobre a *fidelidade de representação*, pode-se concluir, também, que a mensuração contábil, em termos de representação do verdadeiro significado dos *fenômenos* mensurados, especialmente quanto aos *atributos* ou *características* dos objetos e atividades relativas ao grupo de *ativos intangíveis* de uma organização, é a que deverá ser sempre privilegiada.

Considerando que a organização é um verdadeiro complexo sistema social e que, sob uma perspectiva sistêmica, ela é composta de diversos subsistemas, a pesquisa revelou a importância do papel dos *Sistemas de Informações Gerenciais* (SIG) para a gestão integrada de todos os subsistemas da organização, dentre os quais se destacou, neste trabalho, o dos processos de gestão dos *ativos intangíveis* das áreas funcionais.

Para se evitar as perdas decorrentes de eventuais *ruídos* de comunicação e melhorar a eficácia dos *Sistemas de Informações Gerenciais* (SIG) a pesquisa revelou que a *integração*, em termos de mensuração dos dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, poderá ser melhorado com a contribuição dos sistemas ERP que podem ser encontrados na literatura relativa a sistemas de informações gerenciais.

Uma importante conclusão, ainda, da revisão bibliográfica realizada visando ao entendimento do *fenômeno* da *integração* é que a questão da *compreensibilidade* é o foco central do sistema de hierarquia da qualidade em Contabilidade.

O *fenômeno* da *integração*, em termos de mensuração dos dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, está fortemente relacionado com a eficiência e eficácia dos processos de gestão dos *ativos intangíveis* das áreas funcionais, porque é ela, a *compreensibilidade*, que impacta no nível de desempenho da organização.

Tendo em vista que a característica qualitativa relativa à *compreensibilidade* da informação contábil é um requisito também da informação físico-operacional e, considerando que o conceito de *integração*, em termos de mensuração, está fortemente correlacionado com ambos os sistemas de informações, pode-se concluir, então, que essa característica qualitativa da *compreensibilidade* se aplica também ao *fenômeno* em questão.

4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

4.1 – Considerações Finais

Este trabalho teve como objetivo realizar pesquisas numa área de interesse da Teoria da Contabilidade relacionada com os *ativos* e sua *mensuração*. Na introdução deste trabalho procurou-se evidenciar que o fenômeno da falta de *integração*, em termos de mensuração, dos dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais, poderá prejudicar o desempenho das atividades de gestão das áreas funcionais de uma organização.

O fenômeno da *integração*, objeto de estudo deste trabalho, pode ter um efeito favorável sobre o desempenho dos gestores das áreas funcionais e, conseqüentemente, da própria organização quando os gestores das áreas têm plena consciência desse fenômeno.

Esse foi o pressuposto assumido para se prosseguir no desenvolvimento do trabalho a começar pela sua contextualização e definição do seu foco de pesquisa ou problema a ser investigado.

Já na contextualização constatou-se a importância dos *ativos intangíveis* na composição da estrutura patrimonial das organizações, num cenário de grande competitividade em um mercado política e economicamente globalizado.

Neste cenário as organizações têm que se preocupar profundamente com sua sobrevivência, competitividade e sustentabilidade econômica, reduzindo ou eliminando completamente todas as formas de desperdícios causados por atividades que não contribuem para a *maximização do valor* da empresa para seus acionistas e *stakeholders*.

As conclusões a que se chegou através da pesquisa bibliográfica e da análise dos casos de aplicação prática, ou seja, *Florença Industrial Limitada e Companhia "A"*, conforme já foi exposto na análise de resultados, são, basicamente, as seguintes:

- (a) tanto os *ativos tangíveis* como os *ativos intangíveis* representam um potencial de serviços ou benefícios esperados futuros, entretanto, atualmente os *ativos intangíveis* chegam a superar os *ativos tangíveis*, e, em alguns casos, chegam a ser de aproximadamente 70% a sua participação na composição do patrimônio econômico da organização.
- (b) assim sendo, dada a importância que assumem os *ativos intangíveis* na estrutura patrimonial de algumas organizações, concluiu-se, neste item, que o principal executivo (CEO) e os gestores das áreas funcionais da organização deverão ter como foco de sua gestão, sobretudo, os processos de gestão dos *ativos intangíveis*, tendo em vista sua importância para a geração do *goodwill* e seu impacto no desempenho da organização preocupada com sua continuidade e sobrevivência;

- (c) devido à importância que têm os ativos em geral, mas os *ativos intangíveis* em particular, na composição do patrimônio de uma organização, a questão da mensuração contábil dos *atributos* de cada um dos elementos que o compõem, bem como das atividades a ele relacionados, torna-se um fator crítico de sucesso para a otimização do desempenho da organização, como foi ilustrado através dos casos da *Florença Industrial Ltda.* e da *Companhia "A"*;
- (d) considerando-se que a organização é um complexo sistema social e que, sob uma perspectiva sistêmica, ela é composta de diversos subsistemas, a pesquisa revelou a importância do papel dos *Sistemas de Informações Gerenciais* (SIG) para o sucesso dos seus demais subsistemas, dentre os quais se enfatizou fortemente os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais;
- (e) conforme foi visto no item 2.3.3 alínea "c" a questão da *compreensibilidade* como principal direcionador da hierarquia da qualidade das informações contábeis, diz respeito e é pertinente aos sistemas de informações contábeis e físico-operacionais e, portanto, diz respeito também ao *fenômeno da integração*, em termos de mensuração, por que este está fortemente correlacionado com aqueles;
- (f) as pesquisas realizadas revelaram, finalmente, que as Teorias da Semiótica e, dentre elas em particular a Teoria dos Signos, contribuíram fortemente para a *compreensão* do que é o fenômeno da *integração*, em

termos de mensuração, entre os dados que alimentam os sistemas de informações contábeis e físico-operacionais;

- (g) esta *compreensão*, por sua vez, contribui fortemente para o uso da Contabilidade, como linguagem de negócios e, conseqüentemente, ao ampliar sua capacidade de comunicação entre os gestores das áreas funcionais, contribui também para um melhor desempenho na gestão dos *ativos intangíveis* sob sua responsabilidade.

4.2 – Recomendações

Considerando que as questões suscitadas pelas pesquisas acabaram assumindo uma proporção inesperada, algumas delas não puderam ser contempladas, como seria o desejo do pesquisador.

Assim sendo, entende-se que caberia fazer-se algumas sugestões, a título de recomendações, para futuras pesquisas neste campo de interesse da Contabilidade Gerencial, tais como as que se seguem:

- (a) os *Sistemas de Informações Gerenciais* (SIG) de apoio às atividades de planejamento estratégico poderiam, também, beneficiar-se do conceito de *integração* dos dados e informações relativos às atividades dos concorrentes, que lhe dão suporte, em termos de mensuração contábil?
- (b) uma pesquisa de campo, por segmentos de mercado e/ou setores de atividades econômicas específicas, tais como: bancos, seguradoras, turismo, hotelaria, poderia revelar qual é a participação porcentual dos

ativos intangíveis e a importância da *integração* tal como pesquisado neste trabalho ?

- (c) qual foi a evolução histórica do pensamento contábil, no que diz respeito, especificamente, aos fundamentos científicos subjacentes à teoria da mensuração contábil?

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Maria G. M; HAJJ, Zaina S. El. **Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do goodwill e do ativo intelectual.** Caderno de Estudos da FIPECAFI, no. 16. v. 09, p. 66-83,jul./dez. 1997.
- AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos. **Evidenciação.** Cadernos de Estudos, São Paulo: FIPECAFI, nº 5, p 1-45, Junho, 1992.
- ANTUNES, Maria Tereza Pompa. **Contribuição ao entendimento e mensuração do capital intelectual.** Dissertação (Mestrado). São Paulo: FEA/USP, 1999.157p.
- BIERMAN Jr, Harold; DREBIN, Allan R. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro:Guanabara Dois, 1979.390p.
- BIO, Sérgio R. **Sistemas de Informação: um enfoque gerencial.** São Paulo, Atlas, 1985.183p.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Uma contribuição à auditoria do risco de derivativos.** Tese (doutorado). São Paulo: FEA/USP, 1996.155p.
- CATELLI, Armando (Coord.).**Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.570p.
- CAVALCANTI, Marly. **Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.385p.
- CERVO, Armando Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica.**4ª ed. São Paulo:Makron, 1996.109p.
- CHAMBERS,Raymond J *Accounting evaluation and economic behavior.* New Jersey: Prentice Hall, 1966.388p.
- CIMA – The Chartered Institute of Management Accountants. *Management Accounting Official Terminology.* London: Chartered Institute of Management Accountants, 1996.
- COOPER, Robin. *Cost Management Concepts and Principles – The rise of activity-based costing – What is an Activity-Based Cost System? In :Journal of Cost Management for the manufacturing Industry,* 1988 (45-54).
- CORNACHIONE JUNIOR, Edgard.Bruno. **Informática aplicada à áreas de contabilidade, administração e economia.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.306p.
- CRAWFORD, Richard. **Na era do capital humano.** São Paulo: Atlas, 1994. 215p.
- DARTIGUES, André. **O que é fenomenologia?**7ª ed. São Paulo: Centauro, 1996.174p.

- DAVENPORT, Thomas H.; PRUSAK, Laurence. **Conhecimento Empresarial**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.237p.
- DEMO, Pedro. **Pesquisa e construção de conhecimento**. Rio de Janeiro; Tempo Brasileiro, 1996.157p.
- DIAS FILHO, José Maria. **A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação**. Cadernos de Estudos, São Paulo: FIPECAFI, v.13, n° 24, p 38-49, Julho/Dezembro, 2000
- DIAS FILHO, José Maria; NAKAGAWA, Masayuki. **Análise do Processo da Comunicação Contábil: Uma Contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação**. Cadernos de Estudos, São Paulo: FIPECAFI, v.15, n° 26, p 42-57, Maio/Agosto, 2001
- DROIT, Roger-Pol. **101 experiências de filosofia cotidiana**. Rio de Janeiro: Sextante, 2002.191p.
- DRUCKER, Peter F. **The coming of new organization. Harvard Business Review on Knowledge Management. (The Harvard Business Review Paperback Series)**. Boston: Havard University Press, 1998. 187p.
- DRUCKER, Peter F. **Uma era de descontinuidade**. Rio de Janeiro:Zahar, 1970.215p.
- FERNANDES, Tania M. C. B. M. **Ativo e sua mensuração**. Caderno de Estudos da FIPECAFI, no. 18. v. 10, p. 20-27, mai/ago. 1998.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.165p.
- GLAUTIER, M.W.E., UNDERDOWN, B. **Accounting Theory and Practice. 3rd ed. London: Pitman Publishing, 1986.359p.**
- GRADY, Paul. **Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises**. NewYork: American Institute of Certified Public Accountants, Inc.,1965.469p.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. Tese (doutorado). São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1989.385p.
- Havard Business Review. **As viradas nas empresas**. Rio de Janeiro, Campus, 2002.173p.
- Havard Business Review.**Gestão do Conhecimento**. Rio de Janeiro, Campus, 2002.205p.

HEGENBERG, Leônidas. **Etapas da investigação científica**. São Paulo: PU/EDUSP, 1976.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.550p.

HUSSI, Tomi; Ahonen. *Managing intangible assets: a question of integration and delicate balance*. *Bradford: Journal of Intellectual Capital*, 2002. Disponível em <<http://www.umi.com/proquest>. Acesso em 18 nov.2002.

IJIRI, Yuji. *Theory of accounting measurement*. U.S.A.: American Accounting Association, 1975.210p.

Institute of Management Accountants. Statements on Management Accounting. Statement nº4DD. May 15, 1998.56p.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.337p.

KAM, Vernon. *Accounting Theory*. 2nd ed. United States of America: John Wiley & Sons, 1990.573p.

LODI, João Bosco. **História da administração**. 9ªed. São Paulo: Pioneira, 1987.278p.

LEV, Baruch. *Accounting & Information Theory*. U.S.A.: American Accounting Association, 1969.84p.

LUCAS JR., Henry C. *Implementation The Key to Successful Information Systems*. New York: Columbia University Press, 1981.208p.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. Tese (doutorado). São Paulo: FEA/USP, 1972.109p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: livro de exercícios**. São Paulo: Atlas, 1996.103p.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.414p.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. Caderno de Estudos da FIPECAFI, no. 24. v. 13, p. 28-37, Jul/dez. 2000

MARTINS, Eliseu, **O futuro do Contador está nas suas próprias mãos**. Revista Brasileira de Contabilidade, p.110-113, Dezembro 1993.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. - 2ª. ed. - São Paulo: Atlas, 2000.116p.

- MASON, Richard O.; SWANSON, E. Burton. *Measurement for Management Decision*. California: Addison-Wesley Publishing Company, 1981.550p.
- MATTESSICH, Richard. *Methodological Preconditions and Problems of a general theory of accounting*. *The accounting Review*, v. XLVII, n. 3, p. 469-487, Julho, 1972.
- MATTESSICH, Richard. *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. United States of America: Quorum Books, 1995.284p.
- MCGAVOCK, Daniel M. *Intangible assets: A ticking time bomb*. *New York: Investment analysis & personal finance*, Nov., 2002. Disponível em <<http://www.umi.com/proquest> Acesso em 18 nov.2002.
- MERLEAU-PONTY, Maurice. *Fenomenologia da Percepção*. São Paulo: Martins Fontes, 1994. 662p.
- MINAYO, Maria Cecilia de Souza. *O desafio do conhecimento*. São Paulo; Hucitec, 1993.183p.
- MOREIRA, Daniel Augusto. *O método fenomenológico na pesquisa*. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.152p.
- MOST, Kenneth S. *Accounting Theory.(Grid series in accounting)*. U.S.A.: Columbus, Ohio: Grid Publishing, 1982.568p.
- MOTA, Rui. *Os grandes modelos contabilísticos*. *Jornal do técnico das compras da empresa*, 297, Fevereiro, 1990, Julho/Dezembro, 1997.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.104p.
- NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. *Criação de conhecimento na empresa*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.285p.
- PINHEIRO, Fábio Araújo. *O postulado do usuário: incentivo ao desenvolvimento da teoria da contabilidade e do contabilista*. *Cadernos de Estudos*, São Paulo: FIECAFI, , v.9, n° 16, p 59-65, 1997
- QUINN, J.B. *Intelligent enterprise: a knowledge and service based paradigm for industry*. New York: The Free Press, 1996.208p.
- RAMOS, Alberto Guerreiro. *Desenvolvimento tecnológico e administração à luz de modelos heurísticos*. Encontro Interamericano de Administração, Rio de Janeiro: FGV, n°1, 1964.
- RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. *Accounting Theory*. Illinois: Business Press Thomson Learning, 2000.516p.

- RICCIO, Edson Luiz. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação.** Tese (doutorado) São Paulo: FEA/USP, 1989.170p.
- RICCIO, Edson Luiz. **Efeitos da Tecnologia de informação na contabilidade – estudos de casos de implementação de sistemas empresariais integrados – ERP.** Tese (livre-docente). São Paulo: FEA/USP, 2001.142p.
- SANVICENTE. Antonio Zoratto. **A contabilidade e a teoria da informação.** *Cadernos de Estudos*, São Paulo: FIPECAFI, n° 2, p 1-16, 1990.
- SANTANA. Edilene. **Objetividade X Relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar?** *Cadernos de Estudos*, São Paulo: FIPECAFI, v 10, n° 18, p 9-19, Maio/Agosto, 1998
- SANTAELLA, Lucia. **Matrizes da Linguagem e Pensamento – sonora visual verbal.** São Paulo: Iluminuras, 2002.432p.
- SCHMANDT-BESSERAT, Denise. **Before Writing.** Texas: University of Texas Press, 1992.269p.
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Avaliação de Ativos Intangíveis.** São Paulo: Atlas, 2002.191p.
- SZUSTER, Natan. **Análise do lucro passível de distribuição: uma abordagem reconhecendo a manutenção do capital da empresa.** Tese (doutorado). São Paulo: FEA/USP, 1985.534p.
- THEÓPHILO, Carlos R. **Uma abordagem epistemológica da pesquisa em Contabilidade.** 2000. Dissertação (Mestrado)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.187p
- TOFFLER, Alvin. **Powershift – As mudanças do poder.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Record, 1995.215p.
- TRIVIÑOS, Augusto N.S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo; Atlas, 1992.135p.
- TRUJILLO, Alfonso F. **Metodologia da pesquisa científica.** São Paulo: McGrawHill do Brasil, 1982.179p.
- TURNEY, Peter B.B. **Common Cents: The ABC Performance Breakthrough.** Hillsboro, OR: Cost Technology, 1991.322p.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 3ªed. São Paulo: Atlas, 2000.92p.